

DOCUMENTOS

LA CLÁUSULA DE PROCEDIMIENTO AMISTOSO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA Y EL DERECHO COMPARADO

Autor: *Fernando Serrano Antón*^(*)
Universidad Complutense de Madrid

DOC. N.º 26/04

(*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid.
serranoa@der.ucm.es



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN Y CARACTERÍSTICAS
 2. LA NATURALEZA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO
 3. DEFINICIÓN Y ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO
 4. INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO
 - 4.1. Formas de iniciación del procedimiento
 - 4.2. La revisión de la denegación del inicio del procedimiento amistoso
 - 4.3. Los requisitos temporales para la iniciación del procedimiento amistoso
 - 4.4. El posible solapamiento entre el procedimiento amistoso y los recursos y las reclamaciones internos
 5. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO
 - 5.1. Desarrollo del procedimiento amistoso en el seno de una comisión *ad hoc*
 - 5.2. La posición del contribuyente en el procedimiento amistoso
 6. LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO
 7. LOS EFECTOS DE LOS ACUERDOS ALCANZADOS EN EL SENO DE UN PROCEDIMIENTO AMISTOSO
 8. PROCEDIMIENTOS INTERPRETATIVOS Y DE CONSULTA
 9. RECAPITULACIÓN: LA INSUFICIENCIA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO
- BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN Y CARACTERÍSTICAS

El procedimiento amistoso que se encuentra en la actualidad regulado en el artículo 23 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, MC OCDE) tras la aprobación del MC OCDE, el 29 de abril de 2000 –al que ha seguido el MC OCDE de 2003–, en el ya tradicional artículo 25 de los Modelos de Convenio de Naciones Unidas (en adelante, MC ONU) y de los Estados Unidos de Norteamérica, así como en el artículo 20 del Modelo de Convenio de la Comunidad Andina.

Los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (en adelante, CDIs) tradicionalmente han incorporado en su clausulado una disposición dedicada a resolver los conflictos derivados de su interpretación y aplicación. Imaginemos el caso de la obtención de una renta obtenida en un país con el que España tiene firmado un CDI. La imposición de dichas rentas se realiza como si hubiera un establecimiento permanente, cuando de la lectura del Convenio en cuestión no queda claro la existencia del mismo. De esta situación resulta una tributación no conforme al Convenio y, por tanto, se produce una incorrecta aplicación de éste en los dos Estados, uno porque cree que existe el establecimiento permanente y, el otro no lo cree así. El contribuyente debe litigar en cada Estado con los inconvenientes e incertidumbres que comporta tal situación. Pues bien, en este tipo de situaciones, el procedimiento amistoso permite aplicar un vehículo dirigido a alcanzar una solución unificada al caso concreto. En efecto, el artículo 23 MC OCDE faculta a los contribuyentes afectados, sin perjuicio de su derecho a interponer los recursos jurisdiccionales ordinarios, para utilizar un procedimiento denominado amistoso porque tiende, en su segunda fase, a solventar el litigio amigablemente por acuerdo entre las autoridades competentes; la primera fase del procedimiento se desarrolla únicamente en el Estado de residencia desde la interposición de la reclamación hasta su resolución por la autoridad competente.

De cualquier forma, este procedimiento es extraordinario respecto al Derecho interno. Ello determina que su puesta en funcionamiento opere exclusivamente en los supuestos en que un gravamen haya sido o vaya a ser aplicado en contra de las disposiciones del Convenio. Así, cuando la imposición se ha aplicado en contra del Convenio y del Derecho interno a la vez, el procedimiento amistoso se justifica únicamente en la medida en que el Convenio resulte afectado, a menos que exista un lazo de conexión entre las reglas convencionales y las de Derecho interno que hayan sido incorrectamente aplicadas.

El artículo 23 MC OCDE suministra a las autoridades competentes un mecanismo que les permite consultarse recíprocamente con la finalidad de resolver los conflictos que puedan surgir no solo en relación con la doble imposición jurídica, sino también los problemas de doble imposición económica.

En cuanto a las características fundamentales del procedimiento amistoso vienen ligadas al carácter no judicial del mismo, que impregna al mismo de un sesgo informal por la forma en la que se adopta, ya que se desarrolla bien de forma oral o escrita, por fax o por teléfono, por consultas o por el intercambio de notas. Además, el contribuyente no forma parte del procedimiento y la ausencia de toda obligación de las autoridades competentes para llegar a un acuerdo hacen que se acentúe más el carácter no judicial del procedimiento amistoso¹.

2. LA NATURALEZA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

Existen algunos trabajos de estudiosos que han puesto de manifiesto la aparente similitud entre el procedimiento amistoso y el arbitraje, de tal manera, que se ha mantenido la naturale-

¹ Cfr. A. A. SKAAR, (1998), p. 1447.

za para-arbitral del procedimiento amistoso. Las identidades que hacen llegar a esta conclusión son las siguientes²:

1. Similitud en la denominación: procedimiento amistoso y amigable composición o arbitraje de equidad, como modalidad del arbitraje en el Derecho privado.
2. En ambas instituciones se requiere que ambas partes acepten, incluso implícitamente, someter el conflicto a estos procedimientos.
3. La falta de rigor formal en su desarrollo, la flexibilidad y la libertad que poseen los órganos a lo largo de los procedimientos son también elementos comunes.
4. La presencia de la equidad de una u otra forma como criterio de la decisión.
5. La previsión de que ante la aparición de conflictos sean resueltos por el cauce diseñado al efecto, bien el procedimiento amistoso o el arbitraje, en los propios CDIs o como pacto de compromiso.

Es cierto que muchas son las similitudes, pero no es menos cierto que existen también diferencias irreconciliables que provoca que no se pueda hablar en puridad de una identificación clara entre el procedimiento amistoso y el arbitraje. La principal distinción radica en que el procedimiento amistoso no se remite a la decisión de un tercero, sino que son las propias autoridades administrativas competentes, sin perder su individualidad y sin constituir ningún otro cuerpo de decisión, las que tratan de hallar una solución.

En el caso de que sea una Comisión *ad hoc*, prevista en algunos CDIs, la que reciba el encargo de dirimir un conflicto fiscal, puede llevar a pensar, en principio, que se lleva a cabo una actividad arbitral, en el seno del procedimiento amistoso³. De todas formas, no podemos aceptar que se identifique con el arbitraje, ya que la Comisión está integrada por las mismas autoridades competentes de los Estados partes en la controversia, o sus representantes, por lo que no existe el tercero independiente que dirime entre dos partes.

3. DEFINICIÓN Y ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

El procedimiento amistoso constituye una vía de recurso alternativa poco utilizada hasta el momento. El procedimiento amistoso no es sino un procedimiento especial incluido en un convenio internacional y fuera, por tanto, del alcance de la legislación interna de cada Estado. Esta característica permite que el procedimiento amistoso sólo pueda aplicarse en los supuestos previstos en los artículos dedicados a alcanzar un acuerdo entre los dos Estados firmantes de un Convenio, en particular. En general, y sin perjuicio del análisis más profundo que sigue, los Estados firmantes siguen sin gran desviación el contenido del artículo 25 MC OCDE⁴. Es allí donde se contienen, entre otras cuestiones, los presupuestos de dicho procedimiento, por ejemplo, cuando la imposición resultante no sea producto de las cláusulas previstas en un CDI firmado. En este caso concreto, las autoridades administrativas intentarán encontrar una solución a las dificultades o dudas surgidas en la aplicación o interpretación de los CDIs, así como la resolución de los supuestos de doble imposición no previstos en los mismos⁵.

Las causas que justifican la relativa buena imagen que entre los Estados tiene el procedimiento amistoso radica en que éstos no renuncian sustancialmente a su soberanía fiscal, y además

² Cfr. C. PALAO TABOADA, (1972), pp. 316 y 317.

³ Cfr. C. PALAO TABOADA, (1972), p. 317.

⁴ El artículo 25 del Modelo de Convenio de Naciones Unidas versa también sobre el procedimiento amistoso.

⁵ Vid. K. VOGEL, (1997), art. 25, para. 76.

no les comporta una obligación de eliminar la denunciada doble imposición. Por tanto, todo se deja a la voluntad de las autoridades fiscales de los Estados contratantes, salvo que se haya optado por incluir en el articulado la remisión a una comisión arbitral para la resolución del conflicto tributario⁶.

La denominación de procedimiento amistoso parece venir del propio desarrollo del mismo y más concretamente de la segunda fase en la que se puede descomponer el mismo, ya que en ésta se pretende llegar a un acuerdo entre dos Estados para solucionar una potencial o real doble imposición no querida por el CDI. En efecto, el procedimiento que se analiza está constituido por dos fases:

1.—La primera fase del procedimiento se desarrolla únicamente en el Estado de residencia desde la interposición de la reclamación hasta su resolución por la autoridad competente. En un momento previo a la iniciación del procedimiento amistoso propiamente dicho, se advierte la posibilidad existente de que sea la propia Administración la que resuelva de oficio la imposición no acorde a un CDI. Así es, el artículo 220 LGT de la Ley General Tributaria señala que la Administración rectificará en cualquier momento, de oficio (...), los errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción. Por citar algún caso, tal error puede referirse a la residencia fiscal del contribuyente o a la calificación de la renta. La AEAT, en estos casos, debería ordenar a la oficina de recaudación competente la concesión al contribuyente de la procedente compensación o devolución. Sin embargo, la realidad muestra que este proceder es muy extraño en la práctica, aunque la verdad es que lo único que ocurre es que se aportan nuevos datos, que fueron en su momento desconocidos por la AEAT.

2.—La segunda fase trata de solventar el litigio amigablemente por acuerdo entre las autoridades competentes como se verá en las páginas que siguen.

En general, se puede afirmar que todos los CDIs firmados por España hasta el momento están basados en el MC OCDE e incorporan, literalmente o con escasas modificaciones, el precepto relativo al procedimiento amistoso en dicho Modelo⁷. Las modificaciones son debidas a las reservas que España ha introducido sobre este artículo, a la fecha de conclusión del CDI en cuestión, y a la necesidad de cumplir con los requisitos legales de la normativa interna española.

El ámbito de aplicación del procedimiento amistoso es bastante amplio, de modo que se pueden diferenciar dentro del mismo tres supuestos principales que pueden desencadenar su aplicación⁸:

1. Una imposición no acorde con las disposiciones previstas en el Convenio (en general, los casos previstos en los artículos 25.1 y 25.2 del Modelo de la OCDE). En este punto, la cuestión principal consiste en definir el concepto "imposición no conforme con las disposiciones del Convenio". A este respecto la praxis administrativa señala los siguientes ejemplos:
 - A) una aplicación o interpretación equivocada de las disposiciones del Tratado.
 - B) una incorrecta aplicación de la legislación interna.
 - C) por último, una calificación inapropiada de los supuestos de hecho;

⁶ Cfr. R. DOMINICI, (2002), pp. 149-150.

⁷ Los artículos relativos al procedimiento amistoso en los Convenios de doble imposición suscritos por España son los siguientes: Alemania (5-12-1976), art. 25; Argentina (21-07-1992), art. 25; Australia (24-03-1992), art. 24; Austria (20-12-1966), art. 25; Bélgica (24-09-1970) art. 25; Bolivia (30-06-1977), art.26; Bulgaria (6-03-90), art. 23; Canadá (23-11-1976), art. 25; Checoslovaquia (8-05-1990), art.25; China (22-11-1990), art. 26; Cuba (3-02-1999), art. 26; Corea (17-01-1994), art. 25; Dinamarca (3-07-1972), art. 26; Ecuador (20-05-1991), art.26; Estados Unidos (22-02-1990), art.26; Filipinas (14-03-1989), art. 25; Finlandia (15-11-1967), art. 25; Francia (10-10-1995), art. 26; Holanda (16-06-1971), art. 25; Hungría (9-07-1984), art. 26; India (8-02-1993), art. 27; Indonesia (30-05-1995), art. 26; Irlanda (10-02-1994), art. 25; Israel (30-11-1999), art. 26; Italia (8-09-1977), art.24; Japón (13-02-1974), art. 25; Luxemburgo (3-06-1986), art. 26; Marruecos (10-07-1978), art. 25; Méjico (24-07-1992), art. 25; Noruega (6-10-1999), art. 26; Polonia (15-11-1979), art.25; Portugal (26-10-1993), art. 25; Reino Unido (21-10-1975), art. 26; Rumania (24-05-1979), art. 27; Rusia (16-12-1998), art. 25; Suecia (16-06-1976), art. 26; Suiza (26-04-1966); art. 26; Tailandia (14-10-1977), art. 25; Túnez (2-07-1982), art.25; Unión Soviética (1-03-1985), art. 20.

⁸ Vid. C. PALAO TABOADA, (1972), p.310.



2. la solución de las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del CDI (art. 25.3 MC OCDE), y
3. para evitar la doble imposición en los casos no previstos por el texto del Tratado (ex art. 25.3 MC OCDE)⁹.

Dadas las distintas fórmulas para iniciar el procedimiento amistoso y la falta de un conjunto de normas armónico y unitario, internacional o interno, puede dar lugar a diferentes cauces procedimentales cuyas normas son fruto más de la práctica administrativa, que de un análisis riguroso por parte del legislador. Quizás la ausencia de este cuerpo normativo y la comunicación directa entre las administraciones sin la observancia de la vía diplomática inciden en el carácter flexible y poco formalista que informa al procedimiento y, concede a la Administración una gran libertad de actuación.

Si atendemos a los diferentes supuestos en los que puede iniciarse un procedimiento amistoso, se puede extraer como conclusión el hecho de que la doble imposición no es una condición indispensable para el inicio de un procedimiento amistoso. Por tanto, se puede afirmar que la apertura del procedimiento amistoso previsto en un CDI requiere, como regla general, la existencia de una doble imposición *real o potencial*, tanto en su versión jurídica como económica¹⁰, concerniente a uno de los impuestos enumerados en el Convenio.

El artículo 25 MC OCDE concreta que la imposición no acorde a un CDI viene de la mano de una "medida adoptada por uno de los Estados", o incluso no sería descabellado pensar en casos en que se produce por una medida adoptada por ambos Estados, si bien es una situación rara. En la práctica, esta enunciación parece abarcar diversas posibilidades, si bien el común denominador de todas ellas, es la existencia de un acto administrativo adoptado por uno de los Estados, que origina u originará un aumento del gravamen o una interpretación de un artículo de un CDI, que contraviene lo establecido en el mismo. Se podrían citar, sin ánimo de exhaustividad, los siguientes casos :

1. La notificación de un acto administrativo que conlleva un ajuste fiscal, bien por la modificación de bases imposables o de otros elementos del impuesto que producen o pueden producir una imposición no acorde al CDI.
2. El requerimiento de pago en el seno del procedimiento de recaudación ejecutiva.
3. Por último, en el caso de sufrir una retención errónea en la fuente, el contribuyente podría estar autorizado, dependiendo del país y CDI correspondiente, para solicitar la apertura de un procedimiento amistoso tan pronto como tenga conocimiento de la medida en cuestión.

Para probar que la imposición a la que ha sido sometida no es conforme a las cláusulas de un CDI, el contribuyente debería entregar a la Administración tributaria competente, la exposición detallada de los hechos relativos a la doble imposición real o potencial, periodo impositivo e impuesto o impuestos afectados¹¹. Parece que no sería necesaria la copia auténtica de los diferentes documentos que tengan que ver con el procedimiento fiscal correspondiente, debido a que se resuelve entre autoridades que poseen de antemano la documentación necesaria, aunque tampoco debe cerrarse esta posibilidad. Ante la necesidad de probar la existencia de una "imposición no conforme a las cláusulas del Convenio", esta última normalmente se materializa a través de un acto administrativo.

No existen datos relativos ni estadísticas oficiales españolas con respecto al procedimiento amistoso. Sin embargo, estamos en condiciones de afirmar, conforme a la información que hemos manejado, que el número de procedimientos amistosos se ha incrementado drásticamente en los últimos años¹², y especialmente conciernen a precios de transferencia, materia que se configura

⁹ K. VOGEL (1997), p. 1347, denomina a este cauce "procedimiento de consulta para la interpretación de lagunas del tratado".

¹⁰ El art. 26.1 del Convenio hispano-francés para evitar la doble imposición internacional establece al procedimiento amistoso como un medio satisfactorio para evitar la doble imposición económica en materia de precios de transferencia.

¹¹ Los impuestos afectados podrían ser los enunciados en la lista que habitualmente se contiene en el art. 2 de casi todos los CDIs.

¹² La experiencia española en el área del procedimiento amistoso comenzó en 1996. Con anterioridad a esa fecha, los conflictos suscitados eran resueltos, sin gran entrega por las autoridades.

como fuente de especial importancia¹³. Por otra parte, se puede indicar que alrededor del 90 por ciento de los procedimientos amistosos iniciados en nuestro país se localizan geográficamente:

- En Europa: con Alemania, Bélgica, Francia, Gran Bretaña, Holanda e Italia.
- Fuera de Europa: con Estados Unidos y Suiza.

Las aspectos tributarios que han sido objeto del procedimiento amistoso en la experiencia internacional son, por orden de importancia, los siguientes¹⁴: precios de transferencia, establecimiento permanente, dividendos, intereses, cánones y en casos de doble residencia, como última solución prevista en la *Tie-Breaker Rule* del artículo 4.2.d) MC OCDE y que España incorpora en todos sus CDIs suscritos¹⁵. También se utiliza el procedimiento amistoso como fórmula para solucionar operaciones complejas de un CDI, es el supuesto del CDI entre Holanda y los Estados Unidos de Norteamérica de 1992, en el que, con carácter general, para la solicitud de la devolución o deducción de la retención practicada en el pago de intereses hechos por un establecimiento permanente en una estructura triangular debe solicitarse a través de dicho procedimiento amistoso¹⁶.

En este punto quizás debe reflexionarse sobre la tendencia existente a incluir en el término "procedimiento amistoso", aquellas operaciones previstas en los CDIs que se dejan en manos del acuerdo entre los Estados contratantes. Es decir, no se trata de supuestos de una imposición no acorde al CDI, sino que se trata de casos en los que al no quedar claro en la definición dada en los CDIs hay que remitirse a la resolución que se dará de común acuerdo entre las autoridades competentes. En el caso español, existen varias previsiones de este tipo, así por ejemplo, en los CDIs con Corea, Ecuador, Estados Unidos de Norteamérica y Tailandia se aplica la técnica del acuerdo en las modalidades de aplicación al pago de intereses, así como el pago de rentas por determinados entes e instituciones que deben ser considerado como intereses. En la misma línea hay que citar el caso de los dividendos, los CDIs firmados con Ecuador, Bulgaria, Túnez y Checoslovaquia diseñan la forma de aplicación de los límites contenidos en los respectivos CDIs. Existen otros casos más específicos como el CDI con Italia donde se atiende al común acuerdo para llevar a cabo la solicitud de la devolución, o los supuestos de los CDIs con Dinamarca o con los Países Bajos, en los que se deja en manos del común acuerdo, la extensión territorial donde son eficaces los Convenios referidos.

En todos estos casos estamos sin duda alguna en una técnica negocial que se lleva a cabo entre los dos estados contratantes de un CDI, aunque con un matiz que la diferencia del procedimiento amistoso y es que en estos supuestos no se lleva a cabo una imposición no acorde al CDI, si bien es cierto que en determinados casos, se podría argumentar que lo que se está haciendo es eliminar una imposición que potencialmente podría ser contraria al espíritu del CDI.

4. INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

Los Estados miembros de la OCDE no siguen en su gran mayoría la recomendación del Informe sobre procedimiento amistoso de 1984, sobre la regulación específica del contenido del pro-

¹³ Cfr. J. J. RUBIO GUERRERO, (1998), p.10.

¹⁴ Cfr. D. R. TILLINGHAST, (1994), pp. 349 y ss. Este autor ha identificado cinco problemas principales y recurrentes de los procedimientos amistosos: precios de transferencia, atribución de renta a los establecimientos permanentes, determinación de la existencia o no de un establecimiento permanente y la determinación del status del contribuyente.

¹⁵ En algunos CDIs suscritos por España se indican ciertas materias que estarán específicamente sujetas al procedimiento amistoso para la resolución de posibles controversias. Así, por ejemplo, en los Convenios de doble imposición España-Méjico y España-Noruega el articulado insiste en el procedimiento amistoso sobre precios de transferencia (arts. 25.3 y 26.3 respectivamente); el Convenio entre España y Canadá apunta especialmente al procedimiento amistoso en materia de establecimiento permanente y precios de transferencia; y, en el Convenio España-India se hace hincapié en el procedimiento amistoso para el intercambio de información (art. 27.3).

¹⁶ Cfr. IBFD, *Tax News Service* de 28 de marzo de 1995.



cedimiento amistoso¹⁷. Tan sólo EEUU¹⁸, Canadá¹⁹, Francia²⁰, Japón, Suecia y Reino Unido han dictado normas concretas sobre procedimiento amistoso.

Lamentablemente, España no tiene hasta el momento una regulación concreta sobre procedimiento amistoso. Teniendo en cuenta la utilidad de este tipo de normas, en cuanto que contribuye de forma notable a la seguridad jurídica, y siempre que se delimite un marco claro en el que fluya el acuerdo entre los dos estados contratantes de un CDI, no queda más que recomendar vivamente la adopción por parte de la Administración de vehículos normativos similares tendentes a regular el desarrollo del procedimiento amistoso previstos en el artículo 25 de los CDIs.

4.1. Formas de iniciación del procedimiento

En cuanto a la iniciación del procedimiento debe diferenciarse subjetivamente por el origen del mismo. En efecto, caben dos vías subjetivas de iniciación:

1. Como consecuencia de la solicitud de un contribuyente afectado por la imposición no acorde a un CDI²¹, y que la Administración la hace suya.
2. Por la propia iniciativa de la Administración, sin que medie ninguna actuación del contribuyente.

Como regla general, el procedimiento amistoso comienza por diferencias fiscales internas entre un contribuyente²² y el Estado del que es residente. Si dicho Estado no resuelve el conflicto iniciado normalmente por una reclamación o un recurso, las autoridades competentes del país, si existe un CDI firmado y se produce una imposición que no es acorde al mismo, pueden incoar el procedimiento amistoso. Por ello, a partir de ese momento el conflicto fiscal se convierte en fiscal internacional. De todas formas, hay que precisar que existe una fase previa que tiene lugar entre el contribuyente perjudicado y la autoridad competente de su estado de residencia. Normalmente, este procedimiento está disponible para los residentes de uno de los dos Estados contratantes. Aunque también son contribuyentes que pueden activar esta fase del procedimiento, cuando el tratado incluye una cláusula de no discriminación, los nacionales de los Estados contratantes con independencia de cuál sea su residencia²³.

A pesar de la tendencia generalizada a centrar esta cuestión entre el contribuyente y el Estado del que es residente, hay que advertir que la iniciativa puede surgir también de la Administración exclusivamente, sin que se necesite el impulso del contribuyente. Este tipo de iniciación se produce cuando un Estado contratante de un CDI tenga dudas interpretativas o dificultades en la aplicación del mismo. Se generará este tipo de actuaciones bien en el día a día de la actuación de la

¹⁷ Cfr. OCDE, (1984), parágrafos 106-108 y 116. Comentarios al artículo 25 MC OCDE, parágrafo 30.

¹⁸ Cfr. *Revenue Procedure* 91-23, IRB 1991-11, 18 y modificaciones posteriores.

¹⁹ Canadá ha dictado dos reglamentos sobre procedimiento amistoso, *Revenue Canada Information Circular* núm. 71-17 R 3, de 2 de febrero de 1991.

²⁰ Cfr. Instrucción 14-1-F-86 de 4 de marzo de 1986.

²¹ Un ejemplo de procedimiento amistoso iniciado por la solicitud de un contribuyente es el alcanzado entre Austria y los Estados Unidos de Norteamérica en base al CDI firmado entre ellos el 30 de mayo de 1996. El resultado fue publicado en el *Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung* n.º 117/1998. Se trataba de interpretar dentro del test de la erosión de la base imponible que se encuentra en el artículo 16 del CDI referido (Cláusula de limitación de beneficios), los términos "renta bruta" y el límite del 50 por ciento, ya que fueron conceptos desarrollados por los Estados Unidos y para lo que no existía un concepto en Austria. Cfr. IBFD, *Tax News Service* de 23 de noviembre de 1998. Aunque el inicio se debe a una solicitud en concreto de un contribuyente, como se puede ver, sus efectos son los de un procedimiento amistoso interpretativo o general.

²² El término contribuyente corresponde al de "persona residente" que es el que suele utilizar España en la firma de sus CDIs y según la definición contenida en el artículo 3.2 MC OCDE. Así pues aunque hay que atender a lo que se regula en cada uno de los CDIs firmados por España, como regla general, se entienden contemplados las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas. Otros países como, por ejemplo, Italia o los Estados Unidos de Norteamérica incluyen también a los trust. Cfr. F. ADAMI y F. LEITA, (1992), p. 366

²³ Cfr. artículo 24 MC OCDE.

Administración, o bien suscitada, por ejemplo, en el marco de una consulta²⁴. En general, la Administración toma la iniciativa cuando la cuestión principal a dilucidar mediante el procedimiento amistoso constituye un asunto de incidencia general con una potencial multitud de contribuyentes implicados. Los Estados, en estos casos, suelen resolver la diferencia a través del intercambio de notas.

Por el contrario, las iniciativas del contribuyente deciden un interés mucho más concreto. En este último supuesto, una persona física o jurídica residente en uno de los Estados contratantes de un CDI, que soporte una imposición o gravamen no acorde a las disposiciones del CDI está legitimada para instar el procedimiento. Ahora bien, todo parece indicar que solicitar la iniciación del procedimiento, no es una fórmula infalible, ya que sólo si la Administración tributaria, según su propio criterio, entiende que ese tratamiento fiscal no está de acuerdo con lo previsto en el CDI, iniciará el procedimiento. Generalmente, un funcionario competente del Ministerio de Hacienda, normalmente de la Subdirección General de No Residentes, en la que existe una unidad específica²⁵, iniciará el procedimiento, con apoyo en la alusión del artículo 3.1 de los CDIs suscritos por España. Este tipo de solicitud es la más frecuente en la práctica, aunque también existen casos que han sido iniciados por la propia Agencia Tributaria. De todas formas, al final es la propia Administración tributaria como tal la que inicia el procedimiento²⁶, con lo que éste no puede considerarse como un litigio entre el contribuyente y las autoridades competentes, puesto que en este caso, serían los tribunales internos quienes tendrían que dirimir, sino que es un procedimiento entre las autoridades administrativas de los Estados implicados que se esfuerzan por hallar una solución²⁷.

Como ya se ha mencionado anteriormente, si la Dirección General de Tributos considera que la reclamación es pertinente y no se puede alcanzar una solución satisfactoria de manera unilateral, se da comienzo al procedimiento amistoso. Por tanto, la iniciación se realiza mediante solicitud a la Dirección General de Tributos en la que debe hacerse referencia a todos los documentos e informaciones requeridos al respecto. Los conocimientos técnicos de dichas autoridades competentes y, por tanto, la mayor facilidad de entendimiento entre éstas explican, al margen de la complejidad que conlleva la vía diplomática, el innecesario recurso a esta última siempre que el procedimiento amistoso sea posible²⁸.

En el caso de que el contribuyente afectado por una imposición no acorde al CDI haya cambiado su residencia, la solicitud para la incoación del procedimiento amistoso debe ser presentada ante la autoridad competente del Estado de residencia en el momento en que se produjo la imposición no acorde al CDI.

No obstante, conviene aclarar que la propia Administración tributaria nunca está obligada a incoar el procedimiento amistoso. Es más, tiene total libertad para rechazar la solicitud a la Administración extranjera para alcanzar un acuerdo siguiendo el procedimiento.

En este orden de ideas, hay que advertir, según el artículo 23.2 MC OCDE, que las Administraciones fiscales no están obligadas a encontrar una solución a la diferencia en la aplicación o interpretación de un CDI que da lugar a una imposición no acorde con el CDI, sino que únicamente tienen el deber de utilizar todos los medios necesarios que tengan a su disposición para alcanzar un buen resultado. Esto es, existe una obligación de negociar, pero no de resultado.

El procedimiento amistoso es independiente de los posibles recursos y reclamaciones internas que se hayan presentado en relación con la medida interna ante los órganos competentes, y de la situación procesal en que se encuentren. Una vez recibida la solicitud, la Dirección General de Tributos debe proceder a su evaluación y decidir si ésta es justificada para, bien continuar hacia adelante con el otro Estado contratante del CDI, o bien actuar a nivel interno, dentro de la propia Admi-

²⁴ Cfr. N. CARMONA FERNÁNDEZ, (2002), p. 586.

²⁵ Vid. RD 1330/2000, de 7 de julio, de desarrollo de la estructura del Ministerio de Hacienda, art.2.j).

²⁶ Un ejemplo parecido, aun salvando las distancias, es el que se produce en el caso de la denuncia pública como fórmula de inicio del procedimiento inspector –artículo 103 LGT 1963–, en la que el contribuyente de hecho no inicia el procedimiento sino que queda al criterio del órgano inspector, ya que es a quien compete analizar los indicios de la infracción.

²⁷ Cfr. párrafo 98 del Informe sobre Procedimiento Amistoso del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 1984.

²⁸ Cfr. C. PALAO TABOADA, (1972), p. 312.



nistración tributaria si el gravamen objeto de la reclamación se ha producido a escala interna, rechazando la incoación del procedimiento amistoso.

En el primer caso, esto es, si se toma la decisión de proceder a la iniciación del procedimiento amistoso con el otro Estado firmante, la Dirección General de Tributos solicitará un informe a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en el que se incluirán los detalles y los datos utilizados para analizar la actuación fiscal puesta en duda por el contribuyente a tenor de la existencia de un CDI. Una vez recibido ese informe la Dirección General de Tributos estudia detenidamente los hechos y decide la procedencia o no de continuar con la apertura del procedimiento amistoso²⁹.

Desde un plano práctico en el trato administrativo de la iniciación del procedimiento, la Dirección General de Tributos suele adoptar una vía más pro-contribuyente a la hora de interpretar la legislación fiscal que la propia AEAT, ello conlleva que las posibilidades reales de acceder al procedimiento amistoso con la decisión en manos de la Dirección General de Tributos son muy superiores en comparación a si la competencia recayese en la AEAT, al sentirse quizás ésta más comprometida con la propia aplicación del sistema fiscal. Como consecuencia de ello, el papel desempeñado por la Dirección General de Tributos se convierte en decisivo en esta materia para los intereses del contribuyente.

En lo que concierne al segundo de los casos, o supuestos en los que las autoridades competentes pueden rechazar la solicitud del inicio del procedimiento amistoso, cabe al menos enumerar cuatro: primero, porque la tributación no resulte acorde con la normativa interna (en lugar del CDI); segundo, porque el caso haya sido presentado una vez que haya transcurrido el plazo contenido en el CDI correspondiente; tercero, porque no se haya iniciado ningún procedimiento administrativo o judicial interno, cuando lo requiera el CDI; y, cuarto, porque haya una insuficiente motivación o prueba de los hechos fundamentales por el contribuyente que posibiliten el inicio del procedimiento³⁰.

El contribuyente carece de medios para forzar a la autoridad competente a iniciar el procedimiento amistoso. Sin embargo, todavía tendría la posibilidad de remitir su caso a los Tribunales para obtener una solución interna. Además, parece claro siguiendo las reglas del Derecho administrativo concernientes a la motivación de los actos administrativos que toda desestimación debe estar convenientemente motivada. En consecuencia, el contribuyente podría impugnar dicha negativa ante los órganos administrativos o jurisdiccionales en tanto que exista un acto que pueda ser recurrido, en vía administrativa o judicial³¹, dependiendo del momento procesal en cuestión. Como se puede deducir, constituye un contrapeso a la discrecionalidad administrativa sobre el inicio de dicho procedimiento³².

4.2. La revisión de la denegación del inicio del procedimiento amistoso

Como es sabido, todo acto administrativo debe estar suficientemente motivado, sobre todo, si como es el caso, se encuentra la posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. Sobre el particular, existen dos conocidos pronunciamientos jurisprudenciales que han revisado la negación del inicio del procedimiento amistoso por parte de la autoridad competente española. Se trata de dos supuestos sobre el mismo asunto, denegación de la iniciación del procedimiento amistoso instado por un conjunto de contribuyentes, basándose en el artículo 26 del CDI hispano-austríaco³³. Los dos casos referidos, primeros en España, son las Sentencias de la Audiencia Nacional de 14 de junio de 1999³⁴ y la del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2000, teniendo como común denominador la ya tan manida operación financiera de los bonos austríacos, según la cual la deuda pública austríaca está exenta y al tiempo, las pérdidas patrimoniales producidas por la venta de los

²⁹ Vid. STS de 30 de junio de 2000. *Normacef Fiscal*.

³⁰ Cfr. P. BAKER, (1994), p. 417. P. PISTONE, (2001), p. 621.

³¹ Actualmente sólo Alemania, Australia, Bélgica, Francia y Suiza tienen previsto el control jurisdiccional sobre las decisiones administrativas dirigidas al inicio o no de un procedimiento amistoso. Cfr. KOCH, (1981), pp. 116 y ss. K. VOGEL, (1997), art. 26, para. 68.

³² Vid. *Ibidem*.

³³ Cfr. Convenio hispano-austríaco para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal de 20 de diciembre de 1966.

³⁴ Cfr. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi 1999, art. 1844

bonos una vez cobrado el interés, reducen la base imponible del contribuyente. La Administración tributaria española ha denegado sistemáticamente la reducción de la base imponible por la pérdida patrimonial y, en consecuencia, los contribuyentes trataron de iniciar el procedimiento amistoso ante dicho porque la no imputación de la pérdida patrimonial daba lugar a una medida que no era acorde con el CDI hispano-austríaco, según el artículo 26 CDI. La Dirección General de Tributos entendió en estos casos que no era posible iniciar un procedimiento amistoso, dado que se trataba de un asunto interno, y nunca un problema de interpretación o aplicación del CDI hispano-austríaco.

En las dos sentencias antedichas se dio por buena la decisión de la Dirección General de Tributos, tendente a no iniciar el procedimiento amistoso. Las razones que esgrimían los contribuyentes se basaban en la obligatoriedad de un informe del Consejo de Estado cuando la aplicación o interpretación de un Tratado internacional daba lugar a dudas o diferencias, según el artículo 21.4 de la Ley 3/1980, de 22 de abril. En segundo lugar, se mantuvo por los contribuyentes que la tributación a la que se daba lugar, ponía de manifiesto lo que se conoce por *Treaty Override* por el Estado español, al violar los artículos 11, 13 y 24 del CDI hispano-austríaco. Tanto la Audiencia Nacional como el Tribunal Supremo, entendieron que no se violaron normas procedimentales por el hecho de no tener en cuenta el informe del Consejo de Estado³⁵, ya que no se recibió ninguna queja de las autoridades austriacas sobre la forma de aplicar el CDI por España. Además, en cuanto al *Treaty Override*, los órganos jurisdiccionales entendieron que no se produjo, ya que se insiste en que es un asunto interno, que no afecta ni a la interpretación ni a la aplicación del CDI hispano-austríaco.

No resulta admisible la solución dada en este punto por los órganos jurisdiccionales, puesto que posteriormente resalta la firma de un Protocolo entre España y Austria, el 24 de febrero de 1995, para cubrir la laguna existente que permitía la operación de los bonos austriacos, lo que permite fácilmente argumentar que sí existía un conflicto en la aplicación del CDI hispano-austríaco, al necesitar dicho Protocolo para la resolución del contencioso. En este orden de ideas, quizás una solución podría haber sido la que algunos pocos países, Estados Unidos de Norteamérica, Dinamarca y Suecia³⁶, prevén que consiste en otorgar a los contribuyentes del otro Estado contratante del CDI, la posibilidad de presentar su solicitud de inicio del procedimiento amistoso³⁷.

Llegados a este punto, conviene recordar la aplicabilidad de las normas sobre el "silencio administrativo", es decir, debe entenderse que la ausencia de un pronunciamiento por parte del órgano competente supone la denegación de la procedencia, ya que estaríamos en presencia de un caso de silencio administrativo negativo. De todas formas, hay que añadir que hasta la actualidad, según la información que se maneja, nunca se ha utilizado esta vía. Asimismo, debemos insistir en que el contribuyente estaría facultado para la iniciación de otros procedimientos contenidos en la legislación interna³⁸, cuando lógicamente le quede operativo un cauce procesal oportuno, pues no se debe olvidar que son vías independientes aunque con la vinculación entre ellos que después se explicará.

4.3. Los requisitos temporales para la iniciación del procedimiento amistoso

El desarrollo temporal del procedimiento amistoso está sujeto a dos cuestiones diferentes: el plazo para solicitar el inicio del procedimiento amistoso por el contribuyente; y, el plazo para la ejecución del acuerdo llegado en el marco del procedimiento amistoso. En ambos casos, el establecimiento del plazo parece más proteger a las administraciones tributarias que a los contribuyentes³⁹.

³⁵ El Consejo de Estado informó sobre cuándo debe entenderse que es necesario su informe para supuestos en los que hay dudas en la interpretación o aplicación de Tratados internacionales. Cfr. Opinión 5761/97, publicado en *Recopilación de Doctrina Legal*, BOE, Madrid, 1998, pp. 1-4. Debe señalarse que en el ámbito del Derecho internacional tributario, el Consejo de Estado lleva a cabo una labor consultiva, como lo señala el artículo 21,3 de la Ley Orgánica núm. 3 de 22 de abril de 1980, del Consejo de Estado, en relación con "las dudas y discrepancias que surjan en la interpretación o cumplimiento de tratados, convenios o acuerdos internacionales en los que España sea parte", entre los que se incluyen los CDIs. Cfr. R. CASERO BARRÓN, (1998), pp. 5-10.

³⁶ Cfr. KOCH, (1981), pp. 113-114.

³⁷ Cfr. J. M. CALDERÓN CARRERO, (2001), p. 366

³⁸ Cfr. J. ARESPACOHAGA, (1998), p. 416.

³⁹ Cfr. Comentarios al MC OCDE, artículo 25, para. 17

1. *El plazo del contribuyente para solicitar el inicio del procedimiento amistoso.* De acuerdo con el artículo 25.1 MC OCDE, la reclamación debe presentarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de la notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del CDI. El límite de los tres años para la iniciación del procedimiento amistoso fue establecido en el MC OCDE de 1977. Los Comentarios de la OCDE señalan que "...este plazo de tiempo debe considerarse como mínimo, de tal suerte que los Estados contratantes son libres de concertar bilateralmente un plazo más extenso en favor de los contribuyentes...". España sigue esta regla prácticamente en la totalidad de los CDIs que ha firmado, aunque existen algunas excepciones. Así, los siguientes Convenios suscritos por España establecen un periodo de tiempo más corto, limitado a dos años: Bélgica, Canadá, Filipinas, Indonesia, Italia, Portugal y Rumania. El motivo aducido para reducir el plazo se halla en que la firma de todos ellos se produjo antes de la modificación introducida en 1977. Asimismo, por su excepcionalidad, hay que citar el Tratado suscrito con los EE UU ya que establece, a este respecto, un límite de 5 años⁴⁰. No se puede decir que en España exista una política particular en lo relativo al procedimiento amistoso al igual que en la mayoría de los Estados que tampoco tienen un plazo determinado, por eso, se siguen las normas del MC OCDE⁴¹, salvo EE.UU o el Reino Unido que tienen sus plazos diferenciados. Existe un supuesto en el que no acaba de entenderse bien cómo se conjuga la posibilidad de iniciar el procedimiento amistoso contra una norma. En efecto, no se sabe si es necesario esperar a un acto administrativo de liquidación por la aplicación de la norma para iniciar la reclamación, o bien el cómputo del plazo se realiza desde el momento de la promulgación de la norma. La única forma posible de coordinar ambas cuestiones es, como parece deducirse de los Comentarios al artículo 25⁴² MC OCDE, que el plazo esté abierto desde que se promulga la norma que pueda ocasionar una imposición no acorde al CDI, y perdura hasta los tres años posteriores al acto administrativo de aplicación concreta. Por lo tanto, desde la promulgación de la norma contraria al CDI hasta que se dicta el acto de liquidación concreto, el contribuyente se encuentra bien en una situación de espera, o bien ha tomado la decisión de iniciar la reclamación.

2. *Plazo para la ejecución del acuerdo tomado en el seno del procedimiento amistoso.* Aunque debería tratarse en el apartado correspondiente a la terminación, se ha preferido su inclusión en este punto por sistemática con el aspecto temporal del procedimiento amistoso. En principio, no hay ningún límite temporal dentro de la legislación interna para llevar a cabo el procedimiento amistoso alcanzado. Sin embargo, pueden surgir varios problemas debido a que los Estados son muy reacios a limitar su soberanía fiscal. Así, España introdujo una reserva al artículo 25 del MC OCDE⁴³. En este sentido, nuestro país considera que la ejecución material de desgravaciones o devoluciones tributarias en virtud de un acuerdo amistoso debe estar relacionada con los plazos previstos en la legislación interna. De todas formas, lo contenido en una reserva no tiene por qué ser utilizado por los países⁴⁴ que han formulado dicha reserva⁴⁵. No obstante, España sí aplica las normas de acuerdo a la reserva lo que produce que sólo se podrían ejecutar los acuerdos alcanzados en el seno de un procedimiento amistoso en tanto en cuanto no haya prescrito los ejercicios de los que se traten. La

⁴⁰ Los Comentarios al MC OCDE en su artículo 25 para. 17 señala que: " El límite de 3 años establecido en la segunda frase del apartado 1 para la presentación de reclamaciones trata de proteger a las Administraciones contra las reclamaciones tardías. Este plazo debe considerarse como mínimo ...".

⁴¹ Cfr. D. DAVIES, (1985), p. 210.

⁴² Cfr. Comentarios al MC OCDE, artículo 25, para. 17.

⁴³ Vid. para. 53, art. 25 MC OCDE.

⁴⁴ Canadá, Grecia, Irlanda, Italia, México, Portugal, España, Suiza y el Reino Unido.

⁴⁵ El artículo 20.4 del Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero de 1999, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, señala que "cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio de doble imposición, se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente, dentro del plazo de dos años, o del previsto en la Orden de desarrollo del convenio, contado desde la fecha del ingreso o la retención. El Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, que el referido plazo sea de cuatro años".

conclusión que se puede extraer de todo esto es que si el acuerdo se aplica independientemente de los plazos internos, no existe ningún problema para ejecutar el acuerdo alcanzado en cualquier momento. Ahora bien, si como en el caso español, no se aplica de forma independiente y se condiciona la aplicación al transcurso de los plazos de prescripción internos, entonces el acuerdo alcanzado queda sujeto a las posibles interrupciones de ésta que se hayan producido para poder ejecutarlo. Es este punto, surge la duda sobre si el inicio del procedimiento amistoso posee eficacia interruptiva. A nuestro juicio, para evitar una posible indefensión, es necesario conferir al inicio del procedimiento amistoso dicha eficacia, ya que de otra manera se podría llegar al absurdo de que el contribuyente opte por la vía del procedimiento amistoso, no obtiene un acuerdo aceptable para sus intereses en el seno del acuerdo alcanzado por los Estados, y posteriormente ya no puede acudir a la vía jurisdiccional porque no le queda cauce procedimental oportuno. En conclusión, debe destacarse la necesaria aceleración del procedimiento amistoso para asegurar de mejor manera los intereses en juego y la satisfacción de los mismos dentro de un plazo razonable⁴⁶.

4.4. El posible solapamiento entre el procedimiento amistoso y los recursos y las reclamaciones internos

En España, se puede observar la existencia de un solapamiento entre el procedimiento amistoso y los recursos y las reclamaciones contemplados en la legislación interna, en el sentido de que el contribuyente puede tener abiertos ambos instrumentos legales concedidos por la legislación. Así, si el contribuyente no desiste de la vía judicial interna, el procedimiento amistoso puede haberse iniciado por la Dirección General de Tributos. Naturalmente, si se llega a una solución por una vía antes, la otra debería analizar con el debido cuidado la resolución recaída y la tendría en cuenta, antes de dar la consiguiente respuesta. No obstante, no existe mención ni en los Comentarios al MC OCDE, ni en la legislación vigente sobre la necesidad de que el contribuyente tenga que optar por uno u otro remedio procesal. La práctica administrativa española conduce al contribuyente que una vez iniciado el procedimiento amistoso opte por esta vía en lugar de la de los recursos y reclamaciones internos.

A la luz de los comentarios vertidos, un contribuyente podría hacerse la siguiente composición de lugar: dado que está en *teoría* permitida la doble vía que constituyen los recursos y reclamaciones internos y, por otro lado, el procedimiento amistoso y ya que en el ámbito interno no ha conseguido una solución jurídica satisfactoria para sus intereses, podría pensar en iniciar directamente la vía del procedimiento amistoso renunciando a la vía interna con el fin de ver satisfecho así su interés, que de otra forma no podría conseguir al existir algunos pronunciamientos judiciales o administrativos en contrario. Lógicamente, en este punto, a la Autoridad competente le queda una carta importante, y es que hay que tener en cuenta que el contribuyente no posee arma alguna para forzar a la Administración a iniciar el correspondiente procedimiento amistoso. Es verdad, como ha quedado demostrado, que la decisión denegatoria del inicio del procedimiento puede ser revisada, pero tendría pocas posibilidades de prosperar. Asimismo, debe advertirse que el órgano competente para el desarrollo de estos procedimientos amistosos es la Dirección General de Tributos, si ésta resulta que no está convencida del resultado de la negociación, no es necesario insistir en que el resultado no será muy favorable para el contribuyente en cuestión. Aparte claro está que de los informes que la AEAT debe proporcionar a la Dirección General de Tributos se puede obtener una idea precisa de cuál es la situación de la cuestión en el ordenamiento interno y de esta forma descubrir el entramado legal del contribuyente.

Hay una importante excepción a la regla general antedicha, según la cual no es preciso haber presentado un recurso o reclamación en el marco de los procedimientos de revisión de un Estado contratante de un CDI. Esta excepción surge en los casos previstos en el párrafo d) del Protocolo del Convenio firmado entre España e Italia. Dicho párrafo establece que con carácter previo al inicio del procedimiento amistoso, los contribuyentes han tenido que comenzar la reclamación interna argumentando el hecho de que el gravamen no es conforme a las disposiciones del Tratado⁴⁷.

⁴⁶ Cfr. K. KOCH, (1981), pp. 163 y 167.

⁴⁷ Vid. Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España e Italia de 8 de septiembre de 1977.

Por último, desde el punto de vista competencial, debe hacerse referencia a la interacción entre el procedimiento amistoso y el mecanismo de resolución de controversias previsto por el Acuerdo General sobre el Comercio de los Servicios (GATS) que entró en vigor el 1 de enero de 1995⁴⁸. Como es sabido, en este ámbito se utiliza el arbitraje vinculante o el mecanismo de resolución de controversias previsto en estos Acuerdos, salvo que la controversia se refiera a un acuerdo internacional previamente ya existente en el momento de entrada en vigor del Acuerdo. Por tanto, en cuanto que exista un CDI que afecte a alguna disposición del GATS, tendrán las partes la obligación de resolver a través del procedimiento amistoso del mismo, en lugar del mecanismo de resolución de diferencias, salvo que se haya renegociado el CDI o se firme un CDI nuevo⁴⁹.

5. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

En España, uno de los aspectos más controvertidos dentro de la dinámica del procedimiento amistoso radica en la aplicación o no al mismo de los principios que inspiran a los procedimientos tributarios en general. En este punto, la posición mantenida por la Dirección General de Tributos es de defensa de dicha aplicación, aunque no de forma directa. La razón se halla en la propia situación del procedimiento amistoso dentro del sistema legal español. Al ser el resultado de un procedimiento especial incluido dentro de un Tratado internacional y jerárquicamente superior a la legislación interna, podemos llegar a la conclusión de que no se apliquen los principios y procedimientos tributarios generales en el desarrollo del procedimiento amistoso. Sin embargo, en honor a la verdad, hay que resaltar que la Dirección General de Tributos aplica algunos de los principios e instituciones básicas del Derecho administrativo como, por ejemplo, la audiencia del contribuyente, la separación de procedimientos, entre otras⁵⁰.

Quizás la propia naturaleza y características del procedimiento amistoso no han hecho necesario crear principios exclusivos del mismo. El fundamento legal parece encontrarse en el propio artículo 25, en los Comentarios al MC OCDE, en el Informe del Comité de Asuntos Fiscales de 1984 sobre procedimiento amistoso y en los propios principios generales internos de cada uno de los países.

Las alternativas para el desarrollo del procedimiento amistoso se encuentran previstas en el artículo 25.4 MC OCDE, en el que se dispone que "las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los apartados anteriores", por lo que es fácil convenir que el procedimiento amistoso es una forma de negociación entre Estados soberanos, representados por sus autoridades competentes, con el objeto de resolver conflictos fiscales internacionales⁵¹.

En realidad, el desarrollo del procedimiento a seguir es bastante informal: comienza por un intercambio de cartas entre el contribuyente y la Administración tributaria en el que se intenta acercar sus respectivas posiciones. Posteriormente, la Administración tributaria notifica a la Administración fiscal extranjera la reclamación interpuesta. Se elabora un informe detallado por parte del órgano competente –en España, la DGT o la AEAT–, y se celebra una reunión entre representantes de las diferentes Administraciones para afrontar el caso o casos pendientes de resolución.

Durante todo el desarrollo del procedimiento amistoso la Administración tributaria mantiene informado al contribuyente, aunque este último no sea parte en el procedimiento amistoso. Incluso puede ser requerido para que proporcione alguna información o aclaración o para la presentación de ciertos documentos. Finalmente, se le van comunicando los avances en el procedimiento.

⁴⁸ Cfr. párrafos 44.1-44.7 de los Comentarios al artículo 25 MC OCDE.

⁴⁹ Cfr. J. M. ALMUDI, E. LÓPEZ y F. SERRANO ANTÓN (2002), pp. 27 y ss.

⁵⁰ Téngase en cuenta la aplicación de la Convención Europea para la protección de los derechos humanos, que como es sabido es de directa aplicación al ámbito tributario. En dicha Convención se incluye el derecho a ser oído (artículo 6), con lo que podría ser de aplicación a estos casos.

⁵¹ Cfr. G. GROEN, (2002), p. 6.

El suministro de información, tanto espontáneo como previo requerimiento, está garantizado de acuerdo al artículo 26 MC OCDE entre los dos Estados contratantes de un CDI. El problema se halla con el intercambio de información "protegida". En estos casos, parece que la solución se encuentra en el cumplimiento de las normas internas, los Tratados Internacionales y la Constitución española. De acuerdo con ello, la Administración tributaria española no podría ni ceder, ni usar información "protegida" de Estados con los que existe un CDI firmado que excluye el uso de dicha información para fines fiscales. Es el caso del CDI hispano-suizo. Tampoco hay que entender que se pueda utilizar la información obtenida en procedimientos penales antes de su uso en el correspondiente juicio. En general, hay que señalar que existe un número importante de limitaciones generales para el uso de dicha información con carácter general, y que son directamente aplicables en el seno de los procedimientos amistosos también⁵².

5.1. Desarrollo del procedimiento amistoso en el seno de una comisión *ad hoc*

En algunas otras ocasiones, los Convenios prevén la posibilidad de nombrar una Comisión conforme también señala el artículo 25.4 MC OCDE⁵³. Dicha Comisión estaría formada por representantes de las dos Administraciones involucradas. Incluso en aquellos casos en que el CDI no contuviera cláusula alguna respecto a la creación de dicha Comisión, las Administraciones tendrían entera libertad para hacerlo⁵⁴. Esta opción concedida para la creación de una Comisión "*ad hoc*" es utilizada frecuentemente en la práctica, en torno al 75 por ciento de los CDIs firmados por España prevén esta posibilidad. Este modo de actuación implica, para las Administraciones tributarias, un mayor grado de compromiso al enfocar simultáneamente por la misma Comisión casos diferentes. Su eficacia parece estar demostrada.

La posibilidad que presentan algunos CDIs de nombrar una comisión no debe identificarse con el arbitraje, en el sentido de que no se trata de un tercero distinto de las partes, sino que se trata más bien de un cauce específico en el que se llevan a cabo los intercambios de pareceres entre las autoridades administrativas competentes.

Este apartado cuarto del artículo 23 MC OCDE no ha sufrido alteraciones desde el primer Modelo de Convenio de la OCDE en 1963. Su contenido es muy similar a los previstos por los Convenios de la ONU y de EEUU, es decir, se autoriza la creación de comisiones mixtas por representantes de las autoridades competentes, con el objeto de intercambiar puntos de vista sobre la cuestión litigiosa. Se confiere libertad absoluta a las autoridades para determinar tanto el número de miembros de la citada comisión, como las reglas de procedimiento⁵⁵, si bien se recomienda que la presidencia de la comisión sea ejercida por un alto funcionario o un magistrado, designado por su experiencia en la materia, en la medida en que su intervención facilitaría la consecución de los acuerdos pretendidos⁵⁶.

5.2. La posición del contribuyente en el procedimiento amistoso

La participación del contribuyente en el procedimiento amistoso tal y como está regulada en el artículo 23 MC OCDE termina donde empieza, es decir, cuando el contribuyente solicita la iniciación del mismo ante las autoridades competentes. En algunos casos, incluso se puede afirmar que este dere-

⁵² Existen límites al ejercicio de las potestades de información tributaria, bien derivados de los derechos fundamentales como el derecho a la intimidad, bien derivados de la protección de la confidencialidad de los datos (secreto bancario, estadístico, de la correspondencia, profesional y notarial) o bien derivados, simplemente del ejercicio de una actividad administrativa (proporcionalidad, instrumentalidad y subsidiariedad, principalmente). Cfr. G. CASADO OLLERO, (1981), pp. 151 y ss. P.M. HERRERA MOLINA, (1993), pp. 191 y ss. B. SESMA SÁNCHEZ, (2001), p. 181-182. A. GONZÁLEZ MÉNDEZ (2002), pp. 25 y ss.

⁵³ Todos los Convenios para evitar la doble imposición internacional firmados por España menos los de Australia, Bélgica, China, Estados Unidos de Norteamérica, Filipinas, Indonesia, Irlanda, Japón, Países Bajos, Reino Unido y Tailandia, tienen previsto el nombramiento de una comisión específica.

⁵⁴ Los CDIs con Alemania, Argentina y Polonia contienen una especial referencia a las formalidades que deben ser cumplidas en relación con las rentas reguladas en los artículos 10, 11 y 12 –dividendos, intereses y cánones–.

⁵⁵ Cfr. apartados 38 y 41 de los Comentarios al artículo 23 MC OCDE.

⁵⁶ Cfr. apartado 44 de los Comentarios al artículo 23 MC OCDE.

cho no nace, por ejemplo en el caso de que no haya ningún residente en el país en el que la tributación no es acorde con el CDI, se trata del supuesto de establecimientos permanentes en un caso triangular.

Si el artículo 23 MC OCDE reconoce algún derecho al contribuyente en el seno de un procedimiento amistoso, el contenido del mismo es más bien escaso. El contribuyente tan solo podría invocar el derecho a informar a las autoridades competentes que los impuestos no han sido aplicados de acuerdo a un CDI, y el procedimiento solo se iniciaría si ha sido solicitado en el plazo de tres años desde la primera notificación de la medida en cuestión. Por tanto, la posición que ostenta el contribuyente es de cargar con el suministro de información necesario a la Administración tributaria para así obtener una corrección de la imposición soportada⁵⁷. Aun considerando así las cosas, la protección jurídica del contribuyente es muy débil, ya que la información facilitada a la Administración no garantiza nada, puesto que ésta puede no estar de acuerdo con la misma, o sencillamente ignorarla, al fin y al cabo los jueces y tribunales no hacen más que aplicar la Ley interna de su país.

Las anteriores reflexiones nos llevan a considerar la propia génesis de los CDIs y su contenido. En efecto, tanto el CDI como el procedimiento amistoso no son más que una expresión de la soberanía fiscal de los Estados. En este contexto, la situación legal del contribuyente no es lo que más cuenta, sino la distribución de la potestad tributaria entre los Estados, para así reducir el impacto de los obstáculos fiscales precisamente sobre los contribuyentes.

A pesar de que sustancialmente el procedimiento amistoso afecta al contribuyente, independientemente de que en ocasiones se precise su consentimiento para iniciarlo, el procedimiento en lo que concierne al contribuyente, es ni transparente del todo y ni siquiera es considerado parte del mismo. Dado que el Convenio sobre la corrección de beneficios entre empresas asociadas de la UE no cambia la situación, uno puede preguntarse si estos procedimientos –amistoso y Convenio para la corrección de beneficios de la UE– son mecanismos apropiados para garantizar derechos efectivos a los residentes de la UE, como así es requerido por el Derecho comunitario y como aparecía recogido en la propuesta de directiva de 1976 sobre corrección de beneficios entre empresas asociadas.

6. LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

El resultado normal desde la experiencia española es alcanzar un acuerdo con la otra Administración sobre la imposición no acorde al CDI. Sin embargo, puede ocurrir que el acuerdo alcanzado no satisfaga en su totalidad la posición del contribuyente, bien porque no se elimine la doble imposición internacional, o se elimine sólo parcialmente. Como primer argumento hay que reconocer que el grado de satisfacción es muy elevado, sobre todo, si se tiene en cuenta que se trata del resultado de una negociación entre autoridades fiscales de dos Estados, ya que no hay conflictos conocidos por las soluciones alcanzadas en el seno de dichos procedimientos. La consecuencia principal del procedimiento amistoso para los contribuyentes sería la redefinición de las bases imponibles o la devolución de los impuestos pagados anteriormente con el interés de demora correspondiente devengado hasta el momento⁵⁸.

⁵⁷ La carga de la información descansa sobre el contribuyente de forma parecida a lo que ocurre cuando solicita una devolución tributaria, ya que la Administración tributaria sólo comenzará el proceso cuando posea una descripción clara de los hechos relevantes que producen la situación. En ambos casos, parece claro que lo que solicita el contribuyente es una redefinición de la liquidación tributaria por la Administración competente. La gran mayoría de los Estados de la UE sólo reconocen el derecho a la devolución de los tributos indebidamente pagados en situaciones internas, aunque nada parece oponerse a que exista también en el contexto internacional, si bien es cierto, que en muchas ocasiones se obstaculiza dicho derecho por las discrepancias existentes entre las leyes internas de los países. Este derecho desaparece completamente del procedimiento amistoso. Ahora bien, las actividades discrecionales administrativas pueden resultar cuestionadas desde el punto de vista del Derecho comunitario cuando afectan a situaciones intracomunitarias o cuando establecen procedimientos más gravosos que los dispuestos para casos del Derecho interno del país. *Cfr.* P. PISTONE, (2002), p. 306.

⁵⁸ No obstante, conviene aclarar que algunas Administraciones tributarias no pagan intereses de demora a los contribuyentes, cuando la imposición no ha sido acorde a las disposiciones del Tratado. El argumento esgrimido para justificar tal conducta no es otro que la consideración del procedimiento amistoso como un procedimiento "cuasi-diplomático".

No existe una posición oficial definida con respecto al carácter vinculante del procedimiento amistoso, aunque la posición mayoritaria de la doctrina estriba en considerar como vinculante para los Tribunales el acuerdo así alcanzado⁵⁹, o al menos deberían tomar en cuenta de alguna manera los acuerdos alcanzados⁶⁰. Sin embargo, estas afirmaciones deben ser matizadas por la posible renuncia al uso de la vía interna a que haya sido invitado el contribuyente por la Administración tributaria.

En el hipotético caso de no alcanzarse un acuerdo, la legislación española carece de medidas para evitar la doble imposición soportada por el contribuyente cuando resulta perjudicado por una imposición no acorde al CDI. El problema es consecuentemente resuelto siguiendo los términos estipulados en el Tratado y en la legislación interna. Si en ellos, como es el caso, no se da solución, el contribuyente padecerá una doble imposición internacional.

En lo que concierne a los límites en los que se enmarca el procedimiento amistoso, todo parece indicar que se encuentran en los propios términos del CDI en cuestión⁶¹. Es decir, el acuerdo al que lleguen los Estados contratantes en el seno del procedimiento amistoso debe ser coherente con el CDI, no puede utilizarse esta vía para dejar sin contenido lo establecido en un tratado internacional, ya que como es sabido tiene su propia vía para ser modificado. El acuerdo amistoso busca una solución esclarecedora de algún aspecto oscuro, conforme a la voluntad de las partes cuando negociaron el CDI.

En ocasiones y en contra de la opinión mayoritaria, según ELLIS, dependiendo del ámbito de competencia del órgano negociador, el acuerdo alcanzado puede desviarse de lo establecido en el CDI en el que se sitúa la diferencia fiscal, y aunque seguramente así se eliminará la doble imposición, el contenido del acuerdo alcanzado puede ser contrario a lo que la aplicación estricta del CDI puede señalar⁶², si bien hay que advertir que esta posición no es aceptada unánimemente por la doctrina⁶³, ni por la OCDE.

No existe un límite temporal establecido para la finalización del procedimiento amistoso en la legislación interna española. La práctica administrativa de nuestro país demuestra como el término medio para alcanzar un procedimiento amistoso es, aproximadamente, de dos años. Al tratarse de un procedimiento administrativo especial, totalmente ajeno a la legislación interna, las Administraciones tributarias involucradas prefieren no actuar bajo presiones temporales y casi unánimemente no establecen un plazo de resolución. Al mismo tiempo, esta situación puede constituir una excusa sólida para los retrasos inevitables que surgen en toda negociación. Obviamente, esta circunstancia resulta de gran ayuda a aquellas Administraciones menos eficientes. Desgraciadamente, no existe protección alguna para las dilaciones indebidas sufridas por los contribuyentes.

Las Administraciones tributarias competentes involucradas en un procedimiento amistoso están condicionadas a resolver la imposición no acorde al CDI, conforme señalan las normas contenidas en el mismo. Ello podría conducir, en algunas ocasiones, a tener que acudir al recurso a la equidad, cuando ésta sea la mejor forma de evitar "la imposición no conforme a las provisiones del Tratado"⁶⁴. Sin embargo, en los supuestos en que la Administración tributaria opte por "compensar la diferencia" debe respetar la normativa interna española, por la exigencia de los principios de legali-

⁵⁹ Vid. C. PALAO TABOADA, (1972), p.318.

⁶⁰ No todos los países consideran al acuerdo como vinculante para los Tribunales. De hecho la *High Court* Británica en su caso *IRC v. Commerzbank AG; IRC v. Banco do Brasil SA*, 90 BTC 182, el Juez Mummery entendió que una declaración conjunta que constituía un acuerdo amistoso entre el Reino Unido y los Estados Unidos de Norteamérica sobre la aplicación e interpretación de determinadas cláusulas del CDI entre los países citados, no vinculaba a los Tribunales ingleses.

⁶¹ Cfr. P. BAKER, (1994), p. 420. K. VOGEL y R. PROKISCH, (1993), p. 140. A. A. SKAAR, (1998), p. 1442. A. RIBES RIBES, (2002), p. 29.

⁶² Cfr. M. J. ELLIS, (2000), p. 618

⁶³ Cfr. F. A. ENGELEN & F. P. G. POTGENS, (2000), p. 34.

⁶⁴ El parágrafo 27 de los Comentarios al artículo 25 MC OCDE señala que "En la búsqueda de un acuerdo amistoso, las autoridades competentes deben ciertamente precisar su posición a la luz de sus respectivas legislaciones fiscales y de las disposiciones del CDI que les afecten tanto a ellas como a los contribuyentes. En el caso de que la aplicación estricta de estas reglas o disposiciones impidan todo acuerdo, puede admitirse razonablemente que las autoridades competentes tienen, como en el ámbito del arbitraje internacional, la posibilidad a título subsidiario de acudir a la equidad a fin de satisfacer al contribuyente".

dad, seguridad jurídica e indisponibilidad de la obligación tributaria, de la misma manera que los principios contenidos en el MC OCDE.

La etapa final del procedimiento amistoso es la notificación al contribuyente de que ambas Administraciones tributarias han alcanzado un acuerdo amistoso. Por lo tanto, en el ámbito español, el contribuyente deberá ser informado por la Dirección General de Tributos acerca de la decisión adoptada, normalmente dentro del plazo del mes siguiente. Llegados a este punto pueden plantearse dos opciones:

1.º *El contribuyente acepta la solución:* En este caso, ambas Administraciones proceden a aplicar el acuerdo alcanzado, haciendo pública la fecha de entrada en vigor del acuerdo con los efectos retroactivos que sean necesarios. Los efectos financieros se referirán al período de tiempo que todavía no ha prescrito, siendo la consecuencia normal de este tipo de procedimientos la concesión de la correspondiente exención o deducción para evitar la doble imposición o bien la devolución tributaria correspondiente.

En ocasiones, se solicitará al contribuyente que renuncie a los demás recursos legales concedidos por la legislación interna antes de hacer efectiva la decisión, con el objeto de evitar un hipotético conflicto entre el acuerdo y una posterior sentencia judicial. En el caso contrario, debe advertirse que aunque los Tribunales hayan adoptado una decisión firme y definitiva el procedimiento subsiste, pero la Administración tributaria tomará en consideración ese fallo del tribunal a la hora de resolver el problema en cuestión. Tanto en un caso como en otro, debe advertirse que la interacción entre una sentencia firme y la resolución en el marco de un procedimiento amistoso no es pacífica ni para la jurisprudencia, ni para los órganos administrativos.

2.º *El contribuyente rechaza la solución alcanzada:* Pues bien, el procedimiento amistoso deviene nulo y sin efectos. Los dos Estados involucrados solucionarán, entonces, la doble imposición conforme a lo previsto en sus respectivas legislaciones internas y el CDI. Los contribuyentes todavía tendrían la posibilidad de recurrir la situación que se produce por la imposición no acorde a las normas del CDI ante los Tribunales, si existiera todavía cauce procedimental oportuno para hacer valer su postura⁶⁵. En este último caso, el procedimiento amistoso permanece al margen del procedimiento judicial suscitado. Los contribuyentes, entonces, tendrán que tomar todas las medidas necesarias para evitar la prescripción de la acción por el transcurso del plazo.

En el ámbito de los procedimientos amistosos, el "*Cherry Picking*" es una posibilidad. En efecto, como señalan los Comentarios al artículo 25 del MC OCDE en el párrafo 23, un contribuyente tiene el derecho a solicitar la iniciación del procedimiento amistoso ante las autoridades competentes, mientras que al mismo tiempo, se puede haber presentado el correspondiente recurso o reclamación según la normativa interna. En este sentido, el párrafo 31 señala que parece normal que la ejecución del acuerdo alcanzado en un procedimiento amistoso esté sujeto a la aceptación del acuerdo por el contribuyente, y a la retirada de los recursos y reclamaciones interpuestos en relación a los puntos afectados por el acuerdo. Si se diese el caso en el que se haya juzgado un asunto, todavía sobre el mismo cabría iniciar un procedimiento amistoso, dejando a la libre decisión del contribuyente la elección del remedio más beneficioso, es decir, rechazar el acuerdo alcanzado en el procedimiento amistoso, o mantener los efectos que produjo la sentencia recaída sobre el asunto⁶⁶.

Un problema grave que surge es el del plazo para la ejecución del acuerdo tomado en el seno del procedimiento amistoso, ya que los Estados son muy reacios a limitar su soberanía fiscal. Así, España introdujo una reserva al artículo 23 del MC OCDE⁶⁷. En este sentido, nuestro país consi-

⁶⁵ El Tribunal de Apelación de Lieja rechazó el acuerdo alcanzado en el procedimiento amistoso entre Bélgica y Luxemburgo a través del artículo 25 del CDI firmado entre ambos países. Se trataba de un camionero residente en Bélgica que realizaba su trabajo en Luxemburgo y los Estados circundantes. El contribuyente solicitó la iniciación del procedimiento amistoso para determinar qué porcentaje de la renta tenía que declarar en Bélgica. Las autoridades competentes acordaron que el 20 por ciento de las rentas debían ser sometidas a imposición en Bélgica, país de residencia. El contribuyente apeló a través de los procedimientos internos belgas, y consiguió una sentencia que interpretando el CDI entre Bélgica y Luxemburgo, mantuvo que no se sometía a imposición ninguna renta en Bélgica. Cfr. IBFD, *Tax News Service*, de 20 de octubre de 1992.

⁶⁶ Cfr. J. AVERY JONES *et alli*, (1979), p. 339-342.

⁶⁷ Vid. para. 53, art. 25 MC OCDE.

dera que la ejecución material de desgravaciones o devoluciones tributarias en virtud de un acuerdo amistoso debe estar relacionada con los plazos previstos en la legislación interna. De todas formas, lo contenido en una reserva no tiene porqué ser utilizado por los países que han formulado dicha reserva⁶⁸. No obstante, España sí aplica las normas de acuerdo a la reserva lo que produce que sólo se podrían ejecutar los acuerdos alcanzados en el seno de un procedimiento amistoso en tanto en cuanto no haya prescrito los ejercicios de los que se traten. La conclusión que se puede extraer de todo esto es que si el acuerdo se aplica independientemente de los plazos internos, no existe ningún problema para ejecutar el acuerdo alcanzado en cualquier momento. Ahora bien, si como en el caso, español, no se aplica de forma independiente y se condiciona la aplicación al transcurso de los plazos de prescripción internos, entonces el acuerdo alcanzado queda sujeto a las posibles interrupciones de ésta que se hayan producido para poder ejecutarlo⁶⁹.

Con respecto a las costas generadas en el procedimiento amistoso, abarcan, entre otras, la remuneración de los miembros participantes de las Administraciones tributarias y los costes operativos de la Comisión bilateral, que son pagados, si los hay, por los Estados. Téngase en cuenta, que las autoridades competentes inician el procedimiento amistoso con el único fin de llevar a cabo una correcta interpretación y aplicación del CDI. Es por esta razón por la que los Estados corren con todos los gastos concernientes al procedimiento. Si se hubiese previsto representación del contribuyente durante la tramitación del procedimiento, la misma será íntegramente sufragada por el mismo. El régimen de las costas no cambia en absoluto por el resultado alcanzado en el seno del procedimiento amistoso. Es decir, si el contribuyente obtiene un acuerdo que es reflejo de su postura y, por ejemplo, se le concede una devolución tributaria, la Administración correspondiente no le compensará por sus gastos personales.

Un tema discutido dentro de la práctica internacional es la publicación de los acuerdos alcanzados en un procedimiento amistoso. Las posturas de los distintos países se pueden sintetizar en dos: los que abogan por la publicación de los acuerdos⁷⁰ y los países que se oponen.

Desgraciadamente, la Administración tributaria española no ha redactado ni publicado las reglas internas, ni las directrices ni los procedimientos particulares referentes a la utilización del procedimiento amistoso, como es recomendado por el propio artículo 25.3 MC OCDE⁷¹, tampoco se posee ningún tipo de compromiso con algún país en concreto con el que se haya firmado un CDI. Este es el caso, por ejemplo, del Compromiso entre el Reino Unido y los EEUU para la aplicación de los acuerdos alcanzados en el seno de procedimientos amistosos⁷².

Las razones argüidas por la Administración tributaria española para evitar la publicación oficial de dichos acuerdos han sido tres:

1. Evitar la confusión que puede ocasionar su publicación a otros contribuyentes no involucrados en un procedimiento amistoso;

⁶⁸ El artículo 20.4 del Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero de 1999, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, señala que "cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio de doble imposición, se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente, dentro del plazo de dos años, o del previsto en la Orden de desarrollo del convenio, contado desde la fecha del ingreso o la retención. El Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, que el referido plazo sea de cuatro años".

⁶⁹ Cfr. apartado 2.3.3. de este trabajo sobre el aspecto temporal del procedimiento amistoso.

⁷⁰ Alemania, Austria, Bélgica, Holanda y Estados Unidos, por citar algunos, son países que publican los acuerdos alcanzados en procedimientos amistosos.

⁷¹ Vid. para. 30, art. 25 MC OCDE, *op. cit.*, p. C (25)-11. Un ejemplo de regulación de los procedimientos amistosos se encuentra en la legislación alemana. Se trata de la Circular del Ministro de Hacienda Alemán IV C 5-S 1300-189/96 de 1 de julio de 1997. Los aspectos que se encuentran regulados son: aspectos formales concernientes a los hechos, derechos y obligaciones de los contribuyentes y de las autoridades competentes y forma y plazo para la ejecución del acuerdo. Cfr. IBFD, *Tax News Service* de 21 de octubre de 1997.

⁷² Normas para la aplicación de los acuerdos alcanzados en el seno de procedimientos amistosos del CDI entre el Reino Unido y los Estados Unidos de Norteamérica de 13 de noviembre de 2000. Cfr. IBFD, *Tax News Service*, 15 de diciembre de 2000. En la regulación administrativa de la aplicación de los acuerdos alcanzados en el seno de un procedimiento amistoso se contemplan el plazo de 18 meses para alcanzar el posible acuerdo; la posición del contribuyente, según la cual, no es parte, ni puede participar en las negociaciones, si bien debe ser informado del progreso del procedimiento; la necesaria confidencialidad; y, el desarrollo de reuniones al menos durante tres veces al año para resolver los casos pendientes.

2. eliminar la creencia generalizada a los contribuyentes de que adquieren la categoría de reglas generales después de su publicación, y
3. no comprometer a otras Administraciones tributarias.

En todo caso, la situación a la que se llega se produce por el silencio del Modelo y de los Comentarios de la OCDE, así como el Informe sobre procedimiento amistoso de 1984 del Comité de Asuntos Fiscales. La disparidad en la publicación puesta de manifiesto con anterioridad da lugar a ciertas ventajas de los contribuyentes cuyo estado publica el acuerdo, en comparación con los ciudadanos de países que no los publican⁷³.

Por todo ello, nos inclinamos a recomendar la publicación de los acuerdos por parte de ambos estados contratantes, como por otro lado, parece lo más acorde con los principios generales del Derecho⁷⁴.

7. LOS EFECTOS DE LOS ACUERDOS ALCANZADOS EN EL SENO DE UN PROCEDIMIENTO AMISTOSO

Adoptado el acuerdo entre los Estados vía procedimiento amistoso existe la obligación de tenerlo en cuenta a la hora de la aplicación e interpretación del CDI, según lo previsto en el artículo 31.3 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados⁷⁵. En efecto, los acuerdos amistosos se integran en el artículo 31.3.a) de la Convención de Viena, entendiendo que son acuerdos ulteriores entre las partes acerca de la aplicación e interpretación de los CDIs⁷⁶. Es cierto que existen algunos autores que prefieren mantener que solo cuando los acuerdos han sido adoptados en el seno de un procedimiento de aprobación formal o de conclusión de un nuevo CDI, con lo que se incluiría el *placet* parlamentario, podría hablarse precisamente de acomodo a la disposición citada⁷⁷. En otros casos, estos autores presentan reservas para considerarlos incardinados en la disposición citada.

En todo caso, la anterior polémica se plantea más en el plano teórico que en el práctico, ya que la conclusión práctica en ambas líneas de argumentación es la obligación de tener en cuenta el acuerdo alcanzado. El segundo grupo de autores, es decir, los que interpretan que deben darse todos los requisitos a los previstos para la conclusión de un CDI, llegan a la misma consecuencia, ya que incardinan al acuerdo como si fuera una práctica ulteriormente observada por los Estados contratantes, que al amparo del artículo 31.3.b) de la Convención de Viena, debe ser tenida en cuenta en la interpretación y aplicación del CDI en cuestión⁷⁸.

El Comentario número 36 al artículo 25 del MC OCDE dispone que "los acuerdos amistosos que resuelven las dificultades generales de interpretación o aplicación vinculan a las Administraciones en tanto en cuanto las autoridades competentes no acuerden modificar o derogar el acuerdo amistoso" En consecuencia, para la práctica mayoría de los países es innegable la vinculación a los acuerdos concluidos en el seno de un procedimiento amistoso por parte de las administraciones tributarias. No obstante, existen casos en los que a pesar de que las Administraciones tributarias llegan a

⁷³ Cfr. A. SKAAR, ob. cit., p. 1449.

⁷⁴ Cfr. O. BUHLER, (1968), p. 59. J. AVERY JONES *et alli*, (1979), p. 353.

⁷⁵ Cfr. Convención aprobada el 23 de mayo de 1969 y cuya entrada en vigor se produjo el 27 de enero de 1980. España se adhirió por Instrumento de 2 de mayo de 1972 (BOE de 13 de junio de 1980).

⁷⁶ Cfr. J. AVERY JONES *et alli*, (1979), p. 350. J. AVERY JONES, (2001), p. 557. A. RIBES RIBES, (2002), p. 19.

⁷⁷ Cfr. K. VOGEL y R. PROKISCH, (1993), p. 140. J. PREBBLE, (1993), p. 478.

⁷⁸ Cfr. K. VOGEL y R. PROKISCH, (1993), pp. 140-141. VOGEL, (1997), p. 47.

un acuerdo amistoso, después impugnan el mismo ante los Tribunales internos. Es el ejemplo de la Sentencia de la *Corte di Cassazione* de Italiana de 24 de mayo de 1988, en el que la autoridad competente italiana impugnó el acuerdo alcanzado con Francia⁷⁹. Parece, de todas formas, que no puede ocurrir lo mismo en todos los países, en particular, en aquellos países que reconocen el carácter vinculante del acuerdo amistoso para los tribunales internos⁸⁰.

Es preciso reseñar que aunque los acuerdos alcanzados no sean obligatorios para los Tribunales internos, aquéllos deben tener alguna relevancia, y éstos no pueden desconocerlos, siendo junto con el propio texto del CDI, instrumentos necesarios para la interpretación del CDI en cuestión, como así lo señala, por otro lado, el artículo 31.3.a) de la Convención de Viena⁸¹. Por tanto, deberíamos hacer una doble clasificación en cuanto a los efectos vinculantes, para las administraciones tributarias que han llegado a un acuerdo, sus efectos normalmente son obligatorios. Sin embargo, para los tribunales internos depende de la legislación de cada uno de los países. Para algunos autores, la vinculación para los Tribunales internos es total. La explicación de la obligatoriedad para los órganos judiciales internos se basa en la interpretación auténtica que el acuerdo alcanzado supone⁸². En honor a la verdad, hay que precisar que la idea anterior no es la que prevalece, ya que la práctica nos enseña que es mayor el número de países cuyos Tribunales internos no se consideran vinculados por los acuerdos amistosos.

En lo que concierne a la posibilidad de impugnar los acuerdos interpretativos, se puede señalar que al tratarse de decisiones administrativas que pueden poner fin a una vía procesal, aquéllos podrían ser objeto de recurso ante los Tribunales internos en caso de extralimitación o violación del CDI. En la misma línea y de acuerdo con lo ya señalado, no debe tampoco negarse la facultad de recurrir contra el mismo al contribuyente al que afecte concretamente el contenido del acuerdo alcanzado, sin perjuicio de sus posteriores efectos generales⁸³.

Una vez que el acuerdo es alcanzado, la Dirección General de Tributos debe informar a la Agencia Tributaria a través de una circular, en el caso de acuerdos generales o interpretativos, o de una instrucción, en el caso de un acuerdo particular. El resultado puede consistir en algunas de las siguientes situaciones: dictar una nueva liquidación, desistir de la correlativa reclamación o recurso, o bien realizar una devolución.

Atendiendo a los diferentes efectos del procedimiento amistoso en España, podemos diferenciar dos tipos de procedimiento:

1. El procedimiento amistoso "interpretativo o general": Es el caso que se produce cuando los dos Estados establecen una comunicación bilateral con el propósito de solucionar la interpretación de un artículo de un Convenio fiscal determinado⁸⁴. No hay presencia sustancial del contribuyente durante el procedimiento. En España, este tipo de procedimiento amistoso ya ha sido introducido⁸⁵. Ahora mismo, podríamos encontrar un símil en algunas consultas vinculantes emitidas por la Administración. De hecho, se sigue la estela de su existencia en la respuesta a consultas

⁷⁹ Citada por A. RIBES RIBES, (2002) en la nota a pie de página número 40, p. 20.

⁸⁰ Según J. AVERY JONES (2001) no habría problema para la impugnación de los acuerdos amistosos alcanzados por Estados Unidos y Canadá; p. 5.

⁸¹ Cfr. J. ARESPACOHAGA, (1998), p. 416.

⁸² Cfr. L. DEL ARCO RUETE, (1977), p. 24

⁸³ Cfr. R. D. KRAMER, (1981), p. 340.

⁸⁴ Un ejemplo de procedimiento amistoso interpretativo es el caso del llevado a cabo entre Francia y Suiza en el seno del artículo 27.3 del CDI firmado por estos países el 9 de septiembre de 1966. Pues bien, el *Bulletin Officiel des Impôts* francés publica la Directriz 14-B-5-92 de 27 de octubre de 1992, en la que se contiene el acuerdo alcanzado entre los dos países para extender el CDI a los intereses de fuente suiza de las SICAVs y de los FCPs. Con anterioridad se planteaban dudas en la aplicación del CDI a estas entidades. Cfr. IBFD, *Tax News Service*, 27 de noviembre de 1992.

⁸⁵ Véase el procedimiento amistoso desarrollado entre las autoridades competentes españolas y luxemburguesas concluido el 3 de mayo de 2000, en interpretación del apartado 1 del Protocolo al Convenio hispano-luxemburgués para evitar la doble imposición internacional de 1986.

planteadas por los contribuyentes. En estos casos, el acuerdo tomado debe basarse en el propio CDI, ya que las autoridades competentes no pueden modificar el contenido del mismo⁸⁶. El valor que pueda tener el procedimiento amistoso interpretativo como pauta de obligado seguimiento para los Tribunales y Jueces es dudosa como lo demuestra alguna jurisprudencia de Derecho comparado⁸⁷. En cuanto que el acuerdo alcanzado se desvíe mínimamente de lo contenido en el CDI, el principio de legalidad exige una reacción legal, normalmente, a través de un Protocolo⁸⁸.

2. El procedimiento amistoso "particular": El contribuyente es el origen remoto de este tipo de procedimiento amistoso, desde el momento que soporta una doble imposición o existen diversas discrepancias a la hora de la aplicación del Convenio. Este forma de procedimiento amistoso no es publicada en España. El argumento aducido es que no se trata de una regla general aplicable a otros contribuyentes ya que, en numerosas ocasiones, está basado en la equidad. Además, vincula exclusivamente al contribuyente que solicitó la iniciación del procedimiento amistoso.

Como se mencionó, el procedimiento amistoso puede consistir tanto en el acuerdo alcanzado en un procedimiento particular iniciado por la solicitud de un contribuyente para enfocar su problema personal de doble imposición, como en un procedimiento amistoso general instado por la misma Administración tributaria con finalidad interpretativa. En algunos casos, ambos pueden solaparse, ya que un procedimiento amistoso general puede nacer de un procedimiento amistoso particular, puesto que la práctica administrativa española no hace diferenciación alguna a la hora de la introducción de un procedimiento específico. Como ha quedado demostrado, la Administración tributaria no publica los acuerdos individuales, entre otras razones, por el temor a "sentar precedente". Por consiguiente, cada acuerdo sólo es aplicable a un caso particular y no afecta en ninguna medida a otros casos en los que se susciten cuestiones similares. En esta línea de argumentación, la Administración tributaria puede mantener que incluso en casos muy similares pero con los hechos relativamente distintos, una solución adoptada en un caso concreto es difícilmente aplicable a otro, por similar que sea, ya que en algunos casos, la decisión se basa en la equidad.

Los Convenios de Doble Imposición firmados por España normalmente siguen el MC OCDE, pero dadas las distintas versiones del mismo, podemos encontrarnos con dos tipos de cláusulas en cuanto a la ejecución del acuerdo alcanzado: los que limitan esta ejecución del acuerdo a los límites temporales de la legislación interna y los que no la limitan y se aplican, por tanto, independientemente. España firma sus CDIs con dicha cláusula desde 1990⁸⁹. Es más, los Convenios de doble imposición firmados con Argentina, Cuba, China, Eslovenia, Estados Unidos, Francia, India, Israel, Luxemburgo, Noruega y Rusia incluyen la cláusula de independencia en la ejecución del acuerdo respecto de los plazos internos y, por tanto, no es de aplicación el contenido de la reserva introducida por España al MC OCDE para estos CDIs. En el resto de los casos parece ser que las desgravaciones o devoluciones tributarias o cualquier otra consecuencia puestas de manifiesto con ocasión del acuerdo, únicamente pueden afectar al periodo o periodos que no son objeto de limitación por la prescripción, es decir, que continúen vivos. No obstante, aun cuando no existe previsión ni en el MC OCDE, ni en los Comentarios, siguiendo a la mayoría de los autores, no cabe predicar efectos retroactivos al acuerdo amistoso alcanzado para situaciones administrativas firmes, pues de lo contrario, se podría lesionar el principio de seguridad jurídica⁹⁰.

Otra cuestión de cierta importancia que no posee fácil solución tiene que ver con la ejecución del acuerdo amistoso alcanzado, por cuanto no existe medio alguno para conminar la ejecución

⁸⁶ Cfr. J. AVERY JONES, (1979), p. 333-346.

⁸⁷ El Tribunal de Apelación de Gante en Sentencia de 20 de junio de 1996, ha rechazado el acuerdo obtenido por las autoridades belgas y holandesas en un procedimiento amistoso a propósito de la tributación en Bélgica y Holanda de un socio activo en una sociedad de personas. Cfr. P. GORIS y P. M. SMIT, (1997), p. 18.

⁸⁸ En el caso español todo parece indicar que los órganos judiciales tienen plena capacidad y libertad para adoptar decisiones de diferente sentido al acordado en un procedimiento amistoso de índole interpretativa.

⁸⁹ Vid. los Comentarios al artículo 25 MC OCDE para. 53, en los que se formula una reserva por Canadá, España, Gran Bretaña, Grecia, Irlanda, Italia, México, Portugal y Suiza. Para conocer la postura de Turquía vid. para. 54.

⁹⁰ Cfr. C. PALAO TABOADA, (1972), p. 330. S.I. KATZ, (1993), p. 460. A. RIBES RIBES, (2002), p. 32.

del mismo a los Estados contratantes. Todo depende de la buena fe con la que actúen los Estados⁹¹. Algunos autores han señalado sobre el particular, que parte de la insuficiencia que generan los acuerdos amistosos podría paliarse si la ejecución de los mismos se pudiera garantizar de alguna manera⁹².

Existe una considerable confusión sobre la naturaleza legal de los acuerdos alcanzados en el seno de un procedimiento amistoso y, por lo tanto, también sobre la posición legal de los mismos en el ordenamiento de los Estados. Parece que es una idea común en los países de nuestro entorno, que los procedimientos amistosos concluidos por las autoridades competentes no son tratados internacionales, como ya se ha tenido ocasión de analizar; serían, salvando las distancias, un pacto entre caballeros, una práctica ulteriormente llevada a cabo por los Estados contratantes, que vinculan legalmente, si bien, en el más estricto purismo, no forman parte del ordenamiento jurídico español, ya que ni son aprobados por el Parlamento, ni son publicados en el *BOE*.

8. PROCEDIMIENTOS INTERPRETATIVOS Y DE CONSULTA

El artículo 25.3 MC OCDE dispone desde su aparición en 1963 que "las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio".

Como consecuencia de lo anterior, las autoridades fiscales pueden estar autorizadas, si así lo dispone un CDI en concreto, para iniciar un procedimiento de interpretación o de consultas para la resolución de las dudas o dificultades surgidas en la interpretación y aplicación de un CDI. En la práctica, este procedimiento puede contemplar los casos siguientes:

1. Cuando existe un término no definido o parcialmente definido por el Convenio.
2. Cuando hay varios tipos de renta no calificados en el Tratado.
3. Cuando hay una situación específica no contemplada en el Convenio.

Sin embargo, con respecto a la práctica administrativa española e internacional, un procedimiento individual puede también desembocar en un procedimiento general, si la solución de un caso particular implica la solución de un problema general.

Vistos los casos que pueden desembocar en un procedimiento amistoso interpretativo es muy probable que en la vida de un concreto CDI puedan surgir dudas interpretativas, siendo necesaria una vía clarificadora obtenida por el acuerdo entre los Estados, con primacía sobre la que pueda aplicar unilateralmente cualquiera de los países. Asimismo, el principio de la "*Common Interpretation*" pretende el común acuerdo entre los Estados para una interpretación uniforme, en ausencia de un órgano tributario de naturaleza internacional específicamente consagrado a esta tarea⁹³.

Aunque no disponemos de estadísticas oficiales con respecto a esta materia, estamos en condiciones de afirmar que el procedimiento oficial de consultas para la resolución de conflictos de interpretación se ha utilizado frecuentemente en la práctica. Es especialmente útil para la definición de conceptos ambiguos tales como "residente", "establecimiento permanente" o "dividendos". También puede resultar de utilidad para la calificación de rentas específicas que no han sido tenidas en cuenta por el Convenio o para la resolución de problemas específicos derivados de las operaciones triangulares en que se manifiestan los pagos de cánones o intereses. De hecho en la práctica totalidad de los

⁹¹ Cfr. J. M. VILLA GIL, (1981), p. 244.

⁹² Cfr. J. FRANCKE, G. LINDENCRONA, N. MATTSON, (1981), p. 381.

⁹³ Cfr. A. RIBES RIBES, (2002), p. 13.



CDIs firmados por España en los artículos correspondientes a dividendos, intereses y cánones o en los protocolos de dichos convenios aparece una referencia expresa al uso del común acuerdo en cuanto a la forma de aplicar los artículos 10, 11 y 12, por ser los que en la práctica suscitan mayores problemas, al tratarse de rentas de tributación compartida en la gran mayoría de los casos.

Los acuerdos generales deberían ser publicados por la Administración tributaria española en el *BOE*, como ya lo hacen muchos países de nuestro entorno, debido al hecho de que no tienen relación alguna con un caso individual, pero interpretan un aspecto particular del Convenio de doble imposición. El acuerdo mutuo que establece una interpretación concreta es vinculante para los Tribunales siempre y cuando no contradiga las estipulaciones del Convenio y permanezca, por lo tanto, dentro de sus límites. La solución se torna diferente si la autoridad administrativa vulnera los límites del Convenio; en tal caso, los acuerdos amistosos que resuelven dudas generales de interpretación son vinculantes para las Administraciones en tanto en cuanto ambos Estados no modifiquen o deroguen el procedimiento amistoso.

En la misma línea, podría argumentarse que un procedimiento amistoso debería ser considerado como una interpretación formal que protegería al contribuyente que, de buena fe, cumpliera con la interpretación dada por la Administración. Si bien es cierto, que es altamente recomendable para los Estados, que el acuerdo alcanzado en un procedimiento amistoso sea convertido en normativa válidamente adoptada, ya que no queda muy claro que dichos acuerdos puedan crear derechos y obligaciones para sus ciudadanos, dejando la posibilidad de una interpretación incoherente a los órganos jurisdiccionales locales⁹⁴.

Las nuevas versiones del MC OCDE que desde 1963 hasta enero de 2003 se han venido sucediendo han permitido, respecto al procedimiento amistoso para solucionar cuestiones interpretativas, una ampliación y mayor concreción de los Comentarios al MC que acompañan a las versiones citadas. Lo que en un principio era una mera invitación a las autoridades administrativas de los Estados para resolver cuestiones litigiosas interpretativas, se ha convertido en una importante archivo de casos que se incrementan anualmente y supone una base de datos importante para ser incorporada en los Comentarios al MC OCDE. Ejemplo de lo anterior, como mantiene RIBES⁹⁵, son las actualizaciones de 1992 y 1995, que incorporaron la nueva doctrina surgida de los Informes del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre Subcapitalización⁹⁶ y sobre Procedimiento Amistoso⁹⁷ de 1984, habiendo permanecido inalterados tanto la letra como la numeración de los apartados 32-36 de los Comentarios relativos al artículo 25 MC OCDE.

9. RECAPITULACIÓN: LA INSUFICIENCIA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

Las estadísticas demuestran que el procedimiento amistoso, cuyo empleo se ha incrementado con el transcurso del tiempo⁹⁸, constituye un medio aceptable de resolución de conflictos de

⁹⁴ Cfr. K. VOGEL, (2000), p. 613. Cfr. M.J. ELLIS, (2000), p. 618.

⁹⁵ Cfr. A. RIBES RIBES, (2002), p.13.

⁹⁶ La influencia del Informe sobre subcapitalización se nota en el apartado 34 de los Comentarios al artículo 25 MC OCDE, al señalarse que puede acudir al procedimiento amistoso en la posible determinación y las circunstancias en las que los intereses pueden ser considerados dividendos en aplicación de las normas del país del prestatario sobre subcapitalización, y beneficiarse de una desgravación en concepto de doble imposición en el Estado de residencia del prestamista en las mismas condiciones que los dividendos.

⁹⁷ Como consecuencia del Informe sobre procedimiento amistoso de 1984, del Comité de Asuntos Fiscales, se incorporaron los apartados 9, 10, 29 y 30 en los Comentarios al artículo 25 del MC OCDE, asimismo se añadieron algunas consideraciones finales a los apartados 22, 23 y 28 de los Comentarios al artículo 25. Por último, el apartado 48 de los Comentarios al mismo artículo incluyó una novedosa referencia a la Convención Europea sobre arbitraje en materia de precios de transferencia entre sociedades vinculadas de 1990, al margen de otras pequeñas modificaciones en las observaciones y reservas al artículo 25 MC OCDE.

⁹⁸ Las estadísticas demuestran que se ha pasado de un número insignificante de procedimientos amistosos en los años 70 y 80, a que en los años 90 haya habido un aumento considerable de ellos y el inicio de negociaciones para llegar a acuerdos en aquellos países como España, en los que no existía tradición en su ejercicio. Para comprobar el aumento en su uso consúltense los Informes Nacionales del Congreso de la IFA de 1981 de Japón, Holanda, Alemania, EEUU, Portugal, Austria y Suiza.

aplicación e interpretación de CDIs⁹⁹, que puede y debe ser perfeccionado al objeto de ofrecer mejores resultados. Hasta el momento, en el lado positivo se encuentra el hecho de haber dado soluciones a conflictos en la aplicación e interpretación de CDIs, dentro del marco que los Estados estaban dispuestos a ceder en esta materia¹⁰⁰.

Aun teniendo en cuenta las modificaciones introducidas en 1992 al objeto de dotar al procedimiento amistoso de una mayor agilidad y flexibilidad y de la observación final del Comité de Asuntos Fiscales tratando de convencer de los buenos resultados a que conduce el artículo 25, no debe olvidarse que es un mecanismo que posee deficiencias, que se reflejan en los propios Comentarios al artículo por la propia OCDE. La justificación que el organismo internacional otorga, tiene que ver con la actitud de los propios Estados, que no aceptan dirigirse hacia una solución de carácter arbitral, como ya ha sido apuntada por distintos autores a falta de un órgano internacional¹⁰¹.

Si tenemos que evaluar el procedimiento amistoso, podemos concluir que aun siendo un instrumento útil en el Derecho internacional tributario, hay que señalar su principal punto débil y piedra angular de sus deficiencias, que es el estar muy centrado en anticuados principios del Derecho internacional público, como demuestra el hecho de que sólo los Estados son partes del procedimiento¹⁰². Por lo tanto, son los Estados los que deciden sobre la iniciación, el desarrollo y la terminación del procedimiento, sin dejar ninguna posibilidad al contribuyente, incluso en los supuestos en los que tiene que encarar una doble imposición. Otro aspecto en el que el procedimiento amistoso falla, es la interpretación o aplicación errónea o incoherente que puede realizar de un CDI. Es por todo ello, por lo que no resulta sorprendente que algunos autores hayan apostado por otros medios legales para la resolución de conflictos como el arbitraje¹⁰³.

Desde la posición del contribuyente en el ámbito del procedimiento amistoso, aun tomando en cuenta los esfuerzos de la Administración en la búsqueda de una solución, la situación final general parece que no es del todo satisfactoria, ya que:

1. No existe para las Autoridades la obligación de alcanzar una solución a la controversia fiscal suscitada. Es decir, todo queda en manos de la capacidad negociadora de las autoridades competentes, a las que se confiere excesiva libertad, lo que conlleva un riesgo de que el desacuerdo entre los Estados permanezca. Es con seguridad la deficiencia que mayores críticas ha recibido de la doctrina¹⁰⁴ y de la Cámara de Comercio Internacional¹⁰⁵.
2. No queda garantizada la eliminación de la doble imposición internacional.
3. Excesiva duración del procedimiento, cuando no es indeterminada. Es precisa la resolución de controversias en un plazo inferior al actual y la determinación, para su posible control, de un término para la resolución del conflicto. La situación actual conduce a un excesiva dilatación incontrolada del procedimiento¹⁰⁶, que a nadie bene-

⁹⁹ El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en su Informe sobre Procedimiento Amistoso de 1984 señala en sus párrafos 39 y 40 que: "...it is possible to recognise that the mutual agreement procedure is in certain respects a less than a perfect instrument for resolving the problems that may arise in the implementation of double taxation agreements... Notwithstanding the criticisms which have been made of the mutual agreement procedure, it has been widely recognized as an efficient and flexible instrument in the interpretation, application and development of double taxation agreements and a suitable mean for the elimination both juridical and economic double taxation".

¹⁰⁰ Cfr. párrafo 45 de los Comentarios al artículo 25 del MC OCDE.

¹⁰¹ El mecanismo arbitral ha estado presente en los foros fiscales internacionales desde hace años. No deben obviarse los trabajos de la Sociedad de Naciones en 1921, o las discusiones en el seno de la IFA en sus congresos de 1947 y 1951, en las que ya se defendía la oportunidad de introducir el arbitraje como fórmula para eliminar los conflictos fiscales internacionales. Parece que desde hace algunos años la idea ha vuelto a retomar su fuerza original. Cfr. D. HUND, (1989), p. 222. G. GROEN, (2002), p. 7.

¹⁰² Cfr. G. GROEN, (2002), p. 7.

¹⁰³ Cfr. G. LINDENCRONA & N. MATTSSON, (1981), pp. 25 y ss. M. ZUGER, (2001), p. 222. P. PISTONE, (2001), p. 642.

¹⁰⁴ Cfr. G. DALIMIER, (1978), p. 504. J. AZZI, (1998), p. 346.

¹⁰⁵ Cfr. A. BORRÁS RODRÍGUEZ, (1970), p. 70. P. BAKER, (1994), p. 428.

¹⁰⁶ Cfr. Informes nacionales de Japón, Alemania, Países Bajos, Finlandia y EEUU de la IFA de 1981. M. P. BRICKER, (1998), p. 99. B. R. RUNGE, (1997), p. 4.

ficia¹⁰⁷. El propio Informe sobre procedimiento amistoso del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ya señaló que una excesiva duración constituía un grave inconveniente y disminuía la eficacia del procedimiento amistoso, para lo que recomendaba que se incrementasen los encuentros entre las autoridades competentes¹⁰⁸.

4. El contribuyente no tiene consideración de parte dentro del procedimiento amistoso.
5. Existen determinados límites en algunas legislaciones internas a la hora de ejecutar el acuerdo alcanzado en el seno del procedimiento amistoso, además tampoco existen medios que garanticen la ejecución del acuerdo alcanzado, ya que depende de la legislación interna de cada uno de los Estados, lo que no supone, en ocasiones, el fiel cumplimiento de lo pactado¹⁰⁹.
6. Se echa de menos la publicación de los criterios y las líneas que las Administraciones tributarias siguen en el desarrollo y práctica de este procedimiento. Si bien se trata de una cuestión ya superada en algunos países de nuestro entorno –Reino Unido, Austria, Holanda–¹¹⁰. En cualquier caso, se carece de una práctica homogénea para la publicación de los acuerdos alcanzados en el seno de un procedimiento amistoso en el mejor de los casos, ya que cuando no se publican se deteriora más la eficacia de este procedimiento¹¹¹.

¹⁰⁷ Como señala SIVALINGAM (1997): "*Justice delayed, Justice denied*", p. 116.

¹⁰⁸ Estas conclusiones fueron después recogidas en el parágrafo 30 de los Comentarios al artículo 25 del MC OCDE.

¹⁰⁹ Cfr. J. AZZI, (1998), p. 346. C. PALAO TABOADA, (1972), p. 330.

¹¹⁰ Cfr. L. HINNEKENS, (1992), p. 78

¹¹¹ Cfr. M. P. BRICKER, (1998), p. 102. K. VAN RAAD, (2001), p. 1099.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAMI, F. y LEITA, F. (1992): "La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni", *Rivista di Diritto Tributario*, núm. 6/1992, p. 366.
- ALMUDI CID, J. M.; LÓPEZ, E., y SERRANO ANTÓN, F. (2002): "La Organización Mundial del Comercio como límite a la potestad tributaria de los Estados", *Quincena Fiscal*, núm. 11/2002.
- ARCO RUETE, L. del (1977): *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Edersa, Madrid, 1977.
- ARESPACOHAGA, J. (1998): *Planificación Fiscal internacional*, 2.^a Ed., Marcial Pons, Madrid, 1998.
- AVERY JONES, J. (1979): "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure Under the OECD Model Convention", *British Tax Review*, 1979, p. 339-342.
- (2001): "Mutual Agreement Procedure", *British Tax Review* núm. 1/2001, p. 557
- AZZI, J. (1998): "Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think about an International Tax Court", *Bulletin for International Fiscal Documentation* núms. 8-9/1998, p. 346.
- BAKER, P. (1994): *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2.nd Ed., Sweet & Maxwell, London, 1994.
- BORRÁS RODRÍGUEZ, A. (1970): "Los Convenios para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales", en AA.VV. *Estudios de doble imposición internacional*, IEF, Madrid, 1970, p. 70.
- BRICKER, M. P. (1998): "Arbitration Procedures in Tax Treaties. A first Israeli Tax Treaty includes an Arbitration Clause - but Do such Clauses really Matter?", *Intertax* núm. 3/1998, p. 99. RUNGE, B. R. (1997), p. 4.
- BUHLER, O. (1968): *Principios de Derecho internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
- BALDERÓN CARRERO, J. M. (2001): "The Taxpayer's Right to Set the Mutual Agreement Procedure in Motion: the Spanish Tax Courts' Approach", *Intertax* núm. 11/2001, p. 366.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2002): "No discriminación, procedimiento amistoso e intercambio de información" en *Fiscalidad Internacional*, AA.VV., director SERRANO ANTÓN, F., CEF, Madrid, 2002.
- CASERO BARRÓN, R. (1998): "La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición. El papel del Consejo de Estado. Propuesta revitalizante o regeneracionista", II, *Carta Tributaria* núm. 289/1998, pp. 5 - 10.
- CASADO OLLERO, G. (1981): "La colaboración con la Administración tributaria. Nota para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", *Hacienda Pública Española* núm. 68/1981, pp. 151 y ss.
- DALIMIER, G. (1978): "L'Evolution des conventions internationales sur les doubles impositions (Réflexions sur le nouveau Modèle de l'OCDE)" *Journal de Droit International* 1978, p. 504.

- DAVIES, D. (1985): *Principles of International Double Taxation Relief*, Sweet & Maxwell, Londres, 1985.
- DOMINICI, R. (2002): *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, dir. UCKMAR, CEDAM, V., 2.ª ed., Padova, pp. 149-150.
- ELLIS, M. J. (2000): "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation - Response to Prof. Dr. Klaus Vogel", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, núm. 11/2000, p. 618
- ENGELEN, F. A. y POTGENS, F. P. G. (2000): *Mutual Agreements*, FED, Deventer, 2000, p. 34.
- FRANCKE, J.; LINDENCRONA, G., y MATTSON, N. (1981): "Informe nacional de Suecia", Congreso de la IFA de 1981, en *Mutual Agreement Procedure*, IFA, CDFI, vol. LXVIa, Kluwer, Deventer, 1981, p. 381.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. (2002): *La protección de datos tributarios y su protección constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.
- GORIS, P. y SMIT, P. M. (1997): "Court Disregards Mutual Agreement in Treaty with The Netherlands", *European Taxation* núm. 1/1997, p. 18.
- GROEN, G. (2002): "Arbitration in Bilateral Tax Treaties", *Intertax* núm. 1/2002, p. 6.
- HERRERA MOLINA, P. M. (1993): *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993.
- HINNEKENS, L. (1992): "The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC itself and for the Belgian and International Tax Law", *EC Tax Review* núm. 2/1992, p. 78
- HUND, D. (1989): "Towards a Revised OECD Model Tax Treaty?", *Intertax* núm. 6/1989, p. 222.
- KATZ, S. I. (1993): "Informe nacional de los EEUU", *Congreso de la IFA*, 1993, Kluwer, Deventer, p. 460.
- KOCH, (1981): "General Report", en *Mutual Agreement Procedure*, IFA, CDFI, vol. LXVIa, Kluwer, Deventer, 1981, pp. 116 y ss.
- KRAMER, R. D. (1981): "Informe Nacional de los Países Bajos", Congreso de la IFA 1981, en *Mutual Agreement Procedure*, IFA, CDFI, vol. LXVIa, Kluwer, Deventer, 1981, p. 340.
- LINDENCRONA, G. y MATTSSON, N. (1981): *Arbitration in Taxation*, Kluwer, The Hague, 1981.
- OCDE, (1984): Comité de Asuntos Fiscales, *Informe sobre procedimiento amistoso*, París, 1984.
- PALAO TABOADA, C. (1972): "El procedimiento amistoso en los Convenios para evitar la doble imposición", *Hacienda Pública Española* núm. 16/1972, pp. 316 y 317.
- PISTONE, P. (2001): "Arbitration Procedures in Tax Treaty and Community Law: A Study from an Italian Perspective", *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* núm. 3/2001, p. 621.
- (2002): *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Kluwer Law International, The Hague, 2002.
- PREBBLE, J. (1993): "Informe nacional de Nueva Zelanda", *Congreso de la IFA* de 1993, Kluwer, Deventer, 1993, p. 478.
- RIBES RIBES, A. (2002): "La resolución de los conflictos hermenéuticos en los Convenios para evitar la doble imposición internacional", *Revista de contabilidad y tributación CEF*, núm. 235/2002, p. 9.
- RUBIO GUERRERO, J. J. (1998): "Una revisión de la experiencia internacional sobre la aplicación de los precios de transferencia y sus implicaciones para España", *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* núm. 15/1998, p.10.
- RUNGE, B. R. (1997): "The German View of the Prevention and Settlement of International Disputes on Tax Law", *Intertax* núm. 1/1997, p. 4.
- SESMA SÁNCHEZ, B. (2001): *La obtención de información tributaria*, Aranzadi-AEDAF, Pamplona, 2001.

- SERRANO ANTÓN, F. (dir.) (2002): *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2002.
- SIVALINGAM (1997): "Tax Treaties - Do They Help", *Asia-Pacific Bulletin for International Fiscal Documentation* núm. 4/1997, p. 116.
- SKAAR, A. A. (1998): "The Legal Nature of Mutual Agreements Under Tax Treaties", *Tax Notes International* vol. 5, núm. 26, p. 1447.
- TILLINGHAST, D. R. (1994): "The Choice of Issues to Be Submitted to Arbitration under Income Tax Conventions", *Intertax* núm. 4/1994, pp. 349 y ss.
- VAN RAAD, K.: "International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application" (2001), *Intertax* núm. 6-7/2001, p. 1099.
- VILLA GIL, J. M. (1981): "Informe Nacional de España", Congreso de la IFA, 1981, en *Mutual Agreement Procedure*, IFA, CDFI, vol. LXVIa, Kluwer, Deventer, 1981, p. 244.
- VOGEL, K. (1997): *On Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer, 3.^a Ed., 1997.
- (2000), "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation", *Bulletin for International Fiscal Documentation* núm. 11/2000, p. 613
- VOGEL y PROKISCH, R. (1993): "Informe General", *Congreso de la IFA de 1993*, Kluwer, Deventer, 1993, p. 140.
- ZUGER, M. (2001): "ICC Proposer Arbitration in International Tax Matters", *European Taxation*, núm. 6/2001, p. 222

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.ª del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.