

DOCUMENTOS

PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA

Autora: *Silvia López Ribas*
Agencia Estatal de Administración Tributaria

DOC. N.º 7/09



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

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

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
 - 1.1. Contexto normativo
 - 1.2. Contenido del Reglamento
 - 1.3. Contenido del trabajo
2. DISPOSICIONES COMUNES
 - 2.1. A todos los procedimientos
 - 2.1.1. Ámbito de aplicación del Reglamento
 - 2.1.2. Autoridad competente y órganos competentes para la instrucción y ejecución
 - 2.1.3. Derechos y deberes del obligado tributario
 - 2.1.4. Suspensión del ingreso de la deuda
 - 2.2. A los procedimientos previstos en los Convenios para evitar la doble imposición
 - 2.3. A los procedimientos previstos en el Convenio de Arbitraje
3. PROCEDIMIENTO AMISTOSO PREVISTO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CUANDO ES INICIADO ANTE LA AUTORIDAD COMPETENTE ESPAÑOLA POR ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA
 - 3.1. Inicio
 - 3.1.1. Legitimación
 - 3.1.2. Plazo
 - 3.1.3. Contenido de la solicitud
 - 3.1.4. Admisión del inicio del procedimiento
 - 3.1.5. Denegación del inicio del procedimiento
 - 3.2. Desarrollo
 - 3.3. Comisión corporativa
 - 3.4. Terminación
 - 3.5. Procedimiento amistoso y recursos internos
 - 3.6. Ejecución del acuerdo
4. PROCEDIMIENTO AMISTOSO PREVISTO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. OTROS CASOS
 - 4.1. Procedimiento amistoso iniciado ante la autoridad competente de otro Estado por acciones de la Administración Tributaria española

- 4.2. Procedimiento amistoso iniciado ante la autoridad competente de otro Estado por acciones de la Administración Tributaria de ese otro Estado
- 4.3. Procedimiento amistoso iniciado ante la autoridad competente española por acciones de la Administración Tributaria del otro Estado
5. PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL CONVENIO DE ARBITRAJE CUANDO ES INICIADO ANTE LA AUTORIDAD COMPETENTE ESPAÑOLA POR ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA
 - 5.1. Primera fase
 - 5.1.1. Legitimación
 - 5.1.2. Plazo
 - 5.1.3. Solicitud
 - 5.1.4. Admisión de inicio del procedimiento
 - 5.1.5. Denegación del inicio del procedimiento
 - 5.1.6. Desarrollo de las actuaciones
 - 5.2. Segunda fase
 - 5.2.1. Constitución, composición y funcionamiento de la comisión consultiva
 - 5.2.2. Dictamen de la comisión consultiva y acuerdo de las autoridades competentes
6. PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL CONVENIO DE ARBITRAJE. OTROS CASOS
 - 6.1. Procedimientos iniciados ante la autoridad competente del otro Estado por acciones de la Administración Tributaria española
 - 6.2. Procedimientos iniciados ante la autoridad competente del otro Estado por acciones de la Administración Tributaria de ese otro Estado
 - 6.3. Procedimientos iniciados ante la autoridad competente española por acciones de la Administración Tributaria del otro Estado
7. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LAS DOS MODALIDADES DE PROCEDIMIENTOS

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Contexto normativo

El 19 de noviembre de 2008 entró en vigor el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre (BOE núm. 278, de 18-11-2008), por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, en adelante RPAMID, que se aplicará a los procedimientos que se inicien a partir de dicha fecha. Con este Reglamento se da satisfacción al mandato contenido en la Disposición adicional primera de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, art. segundo, nueve) que solicitaba una regulación reglamentaria del procedimiento a seguir para la resolución de los procedimientos amistosos así como para la aplicación del acuerdo resultante.

Los procedimientos amistosos, citando la Exposición de Motivos del RPAMID, "... constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre ambos Estados, o puede producir una doble imposición". Si bien con la denominación "procedimiento amistoso" el párrafo transcrito alude, exclusivamente, a los que tienen lugar en el marco de un convenio para evitar la doble imposición, el RPAMID también regula el procedimiento (sin el calificativo de "amistoso" ya que éste no aparece en el título del tratado internacional aunque sí en su articulado) al amparo del Convenio 90/436/CEE, de 23 de junio, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, ya que ambos tipos de tratados internacionales son los que regulan en nuestro ordenamiento jurídico la existencia de estos mecanismos suplementarios de resolución de conflictos internacionales en el ámbito de la tributación directa.

El procedimiento amistoso tienen un clarísimo carácter negocial entre los Estados implicados y se caracteriza por "la amplitud y flexibilidad con que está concebido"¹ cualidades que, en sus aspectos substantivos, no se ven afectadas por la regulación de los aspectos procedimentales que contiene el RPAMID, circunscritos a la fase interna del procedimiento, esto es, a las actuaciones y relaciones de la Administración tributaria española y los contribuyentes durante el desarrollo del procedimiento.

Por otra parte, la aprobación de la norma reglamentaria se produce tras la finalización de diversos trabajos realizados en el ámbito de la Unión Europea (UE) y de la OCDE encaminados a perfeccionar la aplicación de los procedimientos amistosos, que se describen a continuación muy brevemente, y su contenido está en consonancia con los acuerdos en ellos alcanzados. Por lo tanto, puede decirse que con la aprobación del RPAMID se incorpora al ordenamiento jurídico español, y éste es su principal mérito, el contenido de los acuerdos y compromisos políticos sin fuerza jurídica alcanzados en el seno de aquellas organizaciones internacionales a las que pertenece España que han incorporado en su agenda acordar aspectos relevantes para la aplicación de estos procedimientos.

En el ámbito de la Unión Europea, el Convenio 90/436/CEE, de 23 de junio, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, en adelante Convenio de Arbitraje, no fue utilizado por los Estados Miembros durante su primer período de vigencia (expiró en el año 2000) lo que hizo, junto con otras razones, que la Comisión Europea propusiera en su comunicación de octubre de 2001 "Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales"² la constitución de un Foro conjunto sobre Precios de Transferencia³. Este Foro, integrado por representan-

¹ PALAO TABOADA, C.: "El procedimiento amistoso en los Convenios internacionales para evitar la doble imposición", *Hacienda Pública Española*, núm. 16, 1972.

² "Company Taxation in the Internal Market", COM (2001) 582 final. <http://eur-lex.europa.eu/>.

³ TRAPÉ VILADOMAT, M.: "El convenio comunitario de arbitraje: El convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de corrección de beneficios de empresas asociadas", en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, CISS, Valencia.



tes de los gobiernos y del sector empresarial de cada uno de los Estados miembros, nació con el objetivo de conseguir una aplicación más uniforme de las normas fiscales de precios de transferencia en la UE, examinando los problemas prácticos que originaba su aplicación en el mercado interior europeo e identificando potenciales mejoras prácticas, todo ello con base en las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE, respecto de las que tenía que ser consistente y complementario.

El primer trabajo del Foro consistió en analizar la implementación del Convenio de Arbitraje concluyendo, a finales de 2004, con la adopción de un Código de Conducta⁴ para la aplicación efectiva de dicho Convenio que estandariza los procedimientos a seguir. Este Código es un compromiso político que responde a la necesidad de los Estados miembros y de los contribuyentes de disponer de normas más detalladas para aplicar eficazmente el Convenio de Arbitraje si bien, sin perjuicio de los ámbitos de competencia respectivos, el Código se refiere también a algunas cuestiones de la aplicación del procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición entre los Estados miembros cuando se trata de casos relativos a precios de transferencia.

En el ámbito de la OCDE y en relación con los procedimientos amistosos regulados en el artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio, en adelante, MCDI, el Comité de Asuntos Fiscales adoptó en enero de 2007 el Manual para la aplicación efectiva de los procedimientos amistosos⁵, en adelante, MEMAP. El objetivo del MEMAP es facilitar a las Administraciones tributarias y a los contribuyentes de los países miembros y no miembros de la OCDE información básica sobre la operativa de los procedimientos amistosos regulados en los convenios para evitar la doble imposición así como identificar las “buenas prácticas”⁶ seguidas por los países en la aplicación de tales procedimientos. En este punto, cabe mencionar que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha recomendado a las autoridades competentes que, cuando proceda, “... formulen y hagan públicas sus reglas, directrices y procedimientos internos referentes a la utilización del procedimiento amistoso”. Esta misma consideración está entre las que el MEMAP califica como “buenas prácticas”.

La elaboración del RPAMID, en consecuencia, está en consonancia y sintonía con las recomendaciones de transparencia y divulgación en materia de normas aplicables a los procedimientos amistosos consensuadas en el seno de la OCDE y la UE.

Por último, el Modelo de Convenio OCDE fue actualizado en julio de 2008 añadiéndose en el artículo 25, antes citado, un nuevo apartado, el número 5, que incorpora una fase arbitral al procedimiento amistoso. Evidentemente, debido a lo reciente de esta modificación, ninguno de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España recoge en el momento de escribir estas líneas la existencia de la fase arbitral, cuya inclusión en tales convenios hará precisa su renegociación.

1.2. Contenido del Reglamento

El Reglamento consta de cuatro títulos y 40 artículos a lo largo de los cuales se regulan de forma separada, debido a las importantes diferencias entre los textos internacionales de los que traen causa, según su Exposición de Motivos, los procedimientos amistosos previstos en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España –a los que se dedican los 17 artículos del Título II– y los procedimientos al amparo del Convenio de Arbitraje –que son tratados en los 13 artículos el Título III–.

Dentro de cada una de estas dos categorías de procedimientos se regula el régimen aplicable a cada uno de los cuatro procedimientos que surgen de la combinación de los siguientes dos parámetros: (i) Administración tributaria cuya acción da lugar a que se inicie un procedimiento amistoso (española o de otro Estado), y (ii) autoridad competente ante la que se solicita el inicio del procedimiento (española o de otro Estado). Cada uno de estos ocho procedimientos se trata en un capítulo diferenciado dentro de su respectivo título, estructurándose los previstos en los convenios

⁴ *Diario Oficial de la Unión Europea* C 176/8, de 28 de julio de 2006.

⁵ *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*. www.oecd.org/ctp/memap.

⁶ *Best practice*, en la versión en inglés del MEMAP, es el término usado para describir la forma en la que se considera mejor tratado un proceso o aspecto procedimental del procedimiento amistoso.

para evitar la doble imposición en cuatro secciones: inicio, desarrollo, terminación y ejecución y los procedimientos al amparo del Convenio de Arbitraje en las dos fases de las que constan: la primera fase o “amistosa” y la segunda fase o “arbitral”.

La técnica reglamentaria seguida ha consistido en la regulación del que se podría denominar “procedimiento modelo” de cada categoría (aquél que trae causa en una acción de la Administración tributaria española y cuya solicitud se formula ante la autoridad competente española) y, por remisión a éste, del resto de los procedimientos de su categoría incorporando las especialidades que procedan en cada uno de ellos, si bien dado que se regula en primer lugar el régimen aplicable a los procedimientos previstos en los convenios para evita la doble imposición parte del régimen aplicable a los procedimientos del Convenio de Arbitraje se regula por remisión a los preceptos aplicables a los primeros. No cabe duda que la técnica seguida ahorra un buen número de artículos al texto reglamentario que en caso contrario habría sido, probablemente, una norma prolija repleta de tediosas repeticiones pero exige, a cambio, en algunos casos, algún ejercicio de integración e interpretación sistemática.

El resto del articulado del RPAMID lo componen los tres artículos del Título I, relativos a disposiciones comunes a los ocho tipos de procedimientos, tales como la autoridad competente y los derechos y deberes del obligado tributario; el artículo 21, dentro del Título III, referido a disposiciones generales aplicables, exclusivamente, a los procedimientos al amparo del Convenio de Arbitraje, y los seis artículos del Título IV que regulan una cuestión relevante para los contribuyentes en el marco de estos procedimientos: la suspensión del ingreso de la deuda y la ausencia de intereses de demora.

1.3. Contenido del trabajo

En las líneas que figuran a continuación se describe y analiza el régimen aplicable a cada uno de los ocho procedimientos amistosos regulados en el RPAMID siguiendo el articulado de la norma reglamentaria, si bien resulta obligada la referencia tanto a la disposición adicional del TRLIRNR como al artículo 25 del MCDI y a sus comentarios, por una parte, y al Convenio de Arbitraje, por otra, sin olvidar, cuando resulta ilustrativo, al MEMAP y al Código de Conducta.

Para ello se sigue, en gran medida, el orden del articulado reglamentario tratándose, en primer lugar, las disposiciones comunes a todos los procedimientos reguladas en el Título I y la suspensión del ingreso de la deuda tributaria regulada en el Título IV, junto con lo dispuesto en el artículo 21 RPAMID para los procedimientos previstos en el Convenio de Arbitraje y con otras disposiciones de los convenios y tratados internacionales de los que traen causa los procedimientos que no han tenido reflejo reglamentario. A continuación, se estudian los procedimientos amistosos previstos en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España a que se refiere el Título II, terminando con los procedimientos para la aplicación del Convenio Europeo Arbitraje contenidos en el Título III.

Por último, a continuación figura un cuadro con los artículos que regulan el régimen aplicable a cada uno de los ocho procedimientos sobre los que versa el RPAMID.

	Convenios Doble Imposición Título II		Convenios de Arbitraje Título III	
	Iniciado ante la autoridad competente española	Iniciado ante la autoridad competente de otro Estado	Iniciado ante la autoridad competente española	Iniciado ante la autoridad competente de otro Estado
Accion de la Administracion Tributaria española	Capítulo I Artículos 4-15	Capítulo II Artículos 16, 18 9-15	Capítulo I Artículos 22-31 6-15 (excepto 10 y 13)	Capítulo II Artículos 32, 28,31, 9-15 (excepto 10 y 13) 28-31
Accion de la Administracion Tributaria de otro Estado	Capítulo IV Artículos 20, 19 4-15	Capítulo III Artículos 17-19 9-15	Capítulo III Artículos 33 29-31; 19 9-15 (excepto 10 y 13)	Capítulo IV Artículos 34 22-31(excepto 28); 19 6-15 (excepto 10 y 13)

2. DISPOSICIONES COMUNES

2.1. A todos los procedimientos

2.1.1. *Ámbito de aplicación del Reglamento*

El RPAMID, en el primer apartado del artículo 1, circunscribe su ámbito objetivo:

- a) al procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición firmados por España cuando una persona, física o jurídica, considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican o pueden implicar una imposición que no esté de acuerdo con el convenio, y
- b) al procedimiento previsto en el Convenio de 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

El primero de los procedimientos señalados reproduce el supuesto recogido en el apartado 1 del artículo 25 MCDI, cuya aplicación práctica más numerosa, según los comentarios al mismo, tiene lugar en casos de doble imposición derivada de ajustes de precios de transferencia⁷. El párrafo 10 de los comentarios al artículo 9 MCDI considera al procedimiento amistoso como un mecanismo que permite resolver no solo los casos de doble imposición jurídica sino también los de doble imposición económica, en particular, los procedentes de la inclusión de beneficios en empresas vinculadas en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 9 MCDI (ajuste primario) incluso, según el párrafo 11 de dichos comentarios, cuando el convenio para evitar la doble imposición no contiene el apartado segundo del artículo 9 MCDI (relativo al ajuste correlativo), como es el caso de los convenios suscritos con anterioridad al año 1977. La pertinencia del procedimiento amistoso en este último caso encuentra justificación en el mero hecho de haber insertado el artículo 9.1 en el convenio suscrito ya que se considera indicativo de la intención de los Estados contratantes de que la doble imposición económica estuviera cubierta por el convenio.

No obstante, conviene recordar que el procedimiento amistoso a que se refiere el artículo 25.1 MCDI⁸ persigue la correcta aplicación del convenio afectado, de hecho no menciona expresamente la eliminación de la doble imposición, resultando aplicable cuando el gravamen controvertido conculca directamente una regla del convenio, como el caso de una renta gravada por un Estado cuando el derecho exclusivo de gravamen corresponde al otro –aunque no lo haya ejercido– o en los supuestos de aplicación inexacta del convenio en la determinación del Estado de residencia de un contribuyente o de la existencia de un establecimiento permanente.

El objeto del procedimiento amistoso regulado en el artículo 25 MCDI es, sin embargo, triple ya que su apartado 3 recoge otros dos supuestos en los que las autoridades competentes están facultadas para encontrar una solución a través de un procedimiento amistoso: (i) la resolución de las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del convenio, y (ii) la eliminación de la doble imposición en los casos no previstos en el convenio. A ninguno de estos dos procedimientos resulta de aplicación el RPAMID que no los incluye en su ámbito objetivo, siendo esto plenamente comprensible, de forma más clara en el primero de los dos supuestos citados, ya que se trata de procedimientos que no serían instados por el obligado tributario sino por las autoridades competentes por lo que su regulación no resulta posible mediante normas internas.

⁷ Una encuesta sobre las prácticas, percepciones e inspecciones en materia de precios de transferencia realizada en el año 2007 sobre una población de 850 multinacionales situadas en 24 países puso de manifiesto lo siguiente: el 40 por 100 de los encuestados consideraba que el asunto tributario de mayor relevancia en su grupo empresaria era el de precios de transferencia, el 52 por 100 había tenido una inspección de precios de transferencia desde el año 2003 con ajustes fiscales en un 27 por 100 y el 78 por 100 consideraba probable tener una inspección de este tipo en los dos años siguientes. *Ernst & Young. Precision under Pressure. Global pricing survey 2007-2008.*

⁸ Este precepto establece que “cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que fuera residente (...) El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio”.

Por otra parte, la inclusión de un supuesto concreto en una de las dos categorías de procedimientos amistosos contemplados en el artículo 25 MCDI que versan sobre doble imposición ha adquirido especial relevancia desde el momento en que la fase arbitral regulada en el apartado 5 de dicho artículo sólo se aplica a los procedimientos amistosos amparados por el apartado 1 del citado artículo.

El segundo de los procedimientos a que se refiere el artículo 1 RPAMID tendrá lugar, según lo establecido en el artículo 1. 1 del Convenio de Arbitraje, “cuando, a efectos impositivos, los beneficios que se hallen incluidos en los beneficios de una empresa de un Estado contratante estén incluidos o vayan a incluirse probablemente también en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante, por no respetarse los principios que se enuncian en el artículo 4...”.

El principio a que se refiere el artículo 4 citado es el de libre competencia o de precio de mercado, en terminología anglosajona *arm's length principle*, que no es sino el estándar internacional en materia de precios de transferencia recogido en el artículo 9. 1 MCDI y adoptado por las empresas multinacionales y Administraciones tributarias en las Directrices de la OCDE sobre esta materia. Así, el caso descrito en el artículo 1. 1 anterior se dará cuando en las operaciones entre empresas vinculadas residentes en Estados miembros de la UE suscriptores del Convenio de Arbitraje, incluidos sus establecimientos permanentes, no se haya respetado el principio de libre competencia y, como consecuencia de las actuaciones de la Administración tributaria de un Estado ajustando los precios de transferencia, se haya producido doble imposición internacional.

El segundo apartado del artículo 1 RPAMID se refiere al ámbito subjetivo del Reglamento, señalando que, por una parte, “será aplicable a las personas definidas en los convenios o tratados internacionales aplicables en cada caso”, precepto general que se complementa con uno específico para cada uno de los procedimientos regulados a lo largo del RPAMID en el que se indican los legitimados para solicitar su inicio y, por otra parte, “... a la Administración española”, como no podía ser de otra forma, aunque en alguno de sus preceptos, como en el artículo 9. 4, la redacción literal pudiera parecer que tiene cierta extraterritorialidad imposible.

En resumen, el ámbito de aplicación del RPAMID son las relaciones que tienen lugar en los procedimientos amistosos entre los obligados tributarios que solicitan su inicio y la Administración española, así como las obligaciones que recaen sobre esta última en el desarrollo del proceso negociador con otras autoridades competentes, todo ello de conformidad con lo establecido en los convenios y tratados internacionales citados y con lo acordado en los trabajos que los concretan realizados en el seno de las respectivas organizaciones internacionales. Hay pocas cuestiones que añada el Reglamento que no aparezcan recogidas en los preceptos de las normas y compromisos citados por lo que la principal cualidad⁹ del Reglamento, como ya se ha anticipado, puede ser la de dar certidumbre jurídica a los obligados tributarios recogiendo en una norma de obligado cumplimiento para Administración y administrados los aspectos procedimentales que les afectan en el ámbito de los procedimientos amistosos.

Otra de las características de los procedimientos amistosos que destaca la Exposición de Motivos del RPAMID es que constituyen un procedimiento extraordinario o suplementario respecto del derecho interno de los Estados y, por tanto, son compatibles con la interposición de los recursos que sean pertinentes en el marco del ordenamiento jurídico interno, con las especialidades que en su momento se comentarán. Sobre esta compatibilidad se pronuncia el artículo 25. 1 del MCDI “... podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente ...” así como el apartado 1 del artículo 6 del Convenio de Arbitraje “... una empresa (...) podrá, con independencia de los recursos previstos en el derecho interno de los Estados contratantes (...) presentar su caso a la autoridad competente...” y, finalmente, así se ha recogido en

⁹ En este sentido, PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: “... Lo que sí tiene de relevante esta regulación, y por ello creemos que debe resaltarse, es que nos permite sentir (...) que el plano internacional de la aplicación de los tributos no es algo despreciable, por extraordinario, sino que debe tenerse presente en la actuación cotidiana de la gestión tributaria tanto por los propios obligados tributarios en sus relaciones transnacionales, de modo que ordenen su actuación conforme con los principios aplicables que han de regir tal tributación, como de la propia Administración que ha de someterse a estos mismos principios en su tarea de aplicación de las normas y a esta vía de resolución de conflictos, la cuál coexiste con los recursos de derecho interno.” “Comentarios sobre la regulación reglamentaria de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa”, *Impuestos*, número 4, febrero 2009, pág. 12.

el apartado 1 de la Disposición adicional primera del TRLIRNR “los conflictos (...) se resolverán de acuerdo con los procedimientos amistosos (...) sin perjuicio del derecho a interponer los recursos o reclamaciones que pudieran resultar procedentes”.

2.1.2. Autoridad competente y órganos competentes para la instrucción y ejecución

El artículo 2 RPAMID designa a la Dirección General de Tributos como autoridad competente para ejercer las funciones reguladas en el Reglamento a la vez que le encarga el impulso de las actuaciones.

Hasta ahora, el carácter de autoridad competente del citado centro directivo se recogía en la Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 9 de febrero de 1988, relativa al procedimiento para la asistencia mutua internacional en materia fiscal, cuyo artículo 3.º 3 establece: “Asimismo, el Director General de Tributos tendrá la condición de representante autorizado del Ministro de Economía y Hacienda como Autoridad competente para la interpretación y aplicación, unilateral o de común acuerdo con las autoridades competentes de otros Estados, de las normas contenidas en los Convenios para evitar la doble imposición o de otros Convenios relativos a materias fiscales, para la interpretación de la normativa tributaria interna en el ámbito de las mismas así como para la resolución de las controversias que la aplicación de dichos Convenios pueda originar.”

El artículo 25.4 MCDI y sus comentarios señalan que las autoridades competentes, con la finalidad de llegar a un acuerdo, podrán comunicarse directamente, sin necesidad de acudir a la vía diplomática, por carta, fax, teléfono, reuniones personales o cualquier otro medio que estimen conveniente, entre otros, la constitución de una comisión mixta. El MEMAP, por su parte, muestra interés porque las autoridades competentes sean accesibles a los contribuyentes, cuenten con los recursos humanos, materiales y financieros que les permitan atender los procedimientos de forma oportuna y eficiente, reciban formación específica sobre resolución de conflictos y se establezcan indicadores de funcionamiento, a la vez que manifiesta su preferencia por la independencia de la autoridad competente de los funcionarios que hayan realizado los ajustes fiscales sobre los que verse el procedimiento, aunque considera que, si están de acuerdo las dos autoridades competentes, estos últimos pueden participar en las reuniones con una función asesora para los detalles y hechos del caso.

En este sentido, los artículos 9.1 y 19.1 RPAMID, de idéntica redacción y aplicables, directamente o por remisión, a todos a los procedimientos amistosos, disponen que la instrucción del procedimiento y la fijación de la posición española corresponden conjuntamente a la Dirección General de Tributos (DGT) y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), quien designará un representante a estos efectos. La incorporación formal de la AEAT en la fase de instrucción así como en la fijación de la posición española permite la participación directa de la institución responsable de la aplicación del sistema tributario estatal en los procedimientos amistosos, lo que resulta de especial relevancia en unos procedimientos que versan, principalmente, sobre cuestiones de hecho (*fact intensive* en la terminología usada en el MEMAP) que puede conocer, fundamentalmente, dicha Agencia.

Como ya se ha señalado en otro lugar,¹⁰ la concurrencia de estos dos órganos en las competencias citadas, en particular en la de instrucción, demandará una actuación ágil y eficaz por parte de ambos para, por una parte, poder cumplir con los plazos internos de elaboración de informes y fijación de la posición española establecidos en el propio Reglamento y, por otra, para minimizar los costes de cumplimiento de los deberes del obligado tributario regulados en el Reglamento sobre suministro de la información y documentación.

Para finalizar, la ejecución del acuerdo alcanzado en cualquiera de los procedimientos amistosos debe llevarse a cabo, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 15.1 RPAMID, por “la Administración tributaria española competente”. La expresión utilizada para identificar a la institución encargada de la ejecución del acuerdo es fruto de la concurrencia de diversas autoridades tributarias dentro del Estado español con competencias en los impuestos afectados por los procedimientos amistosos, en concreto, las Administraciones tributarias de régimen foral en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de los no

¹⁰ PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S., *op. cit.*, pág. 25.

Residentes. Los sujetos que estén bajo la competencia de las Administraciones tributarias de régimen foral se determinarán de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Dado que el Reglamento encarga la instrucción del procedimiento a la DGT y a la AEAT, se suscita la duda sobre la forma en la que se atenderá este mandato cuando se trate de un contribuyente que tribute exclusivamente en territorio foral, ya que será la Administración tributaria de este territorio quien disponga de la información relevante al procedimiento. Parecería razonable que se arbitrara, en la forma y con el contenido que proceda dentro del marco de relaciones entre las Administraciones forales y General del Estado, un procedimiento para la participación de las primeras en la fase de instrucción del procedimiento amistoso cuando éste afecte a hechos imposables o a contribuyentes de su ámbito competencial ya que no se puede olvidar que, por una parte, serán quienes dispongan de la información necesaria para fijar la posición española en el procedimiento amistoso y, por otra parte, quienes deberán ejecutar el acuerdo alcanzado. Lo anterior en nada perjudicaría la competencia de la Dirección General de Tributos en su calidad de autoridad competente.

2.1.3. *Derechos y deberes del obligado tributario*

El regulador reglamentario ha concedido una gran importancia a la obtención por parte de la Administración tributaria de documentación e información suficiente para que se forme una opinión de los hechos sobre los que versa el procedimiento amistoso de cara a su resolución.

Así, como se verá más adelante, son numerosas las referencias a lo largo del texto reglamentario a dicha documentación e información y trascendentes las consecuencias que se otorgan a su correcta puesta a disposición de la Administración tributaria (admisión de la solicitud de inicio del procedimiento, por ejemplo) así como a su falta de entrega (archivo de las actuaciones o, en algunos casos, terminación del procedimiento).

La relevancia de la cantidad y calidad de la información necesaria para el buen desarrollo de un procedimiento amistoso se puso de manifiesto en el Foro conjunto de Precios de Transferencia y en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE habiendo quedado reflejada, por una parte, en los listados de documentación contenidos tanto en el Código de Conducta como en el MEMAP y, por otra parte, considerándose por este último como “buena práctica” el suministro de información completa, correcta y oportuna a la autoridad competente de forma que ésta pueda analizar, comprender y discutir el caso a la vez que se sugiere al contribuyente que la mejor forma que tiene de ayudarse es proporcionar a la autoridad competente la información completa y exacta requerida para resolver el caso, pues esto favorecerá sus intereses, recordándole, por último, que su participación y esfuerzo tendrán un efecto relevante en el tiempo de resolución del procedimiento.

En concordancia con todo lo anterior, no debe sorprender el literal del artículo 3.1 RPAMID que instituye el único deber que se impone al obligado tributario en estos procedimientos: “... los obligados tributarios deberán facilitar a las Administraciones tributarias cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios para solucionar el caso. Dicha información y documentación deberá ser completa y exacta y deberá ser entregada a la Administración tributaria requirente en el plazo concedido para ello.”

Este precepto general faculta al instructor del procedimiento a requerir al obligado tributario la documentación que precise para poder formarse una opinión, otorgándole unos plazos para su entrega cuyo incumplimiento puede suponer la paralización de la tramitación del procedimiento. La fijación de los referidos plazos hay que entenderla enmarcada en las obligaciones temporales que el RPAMID también impone al instructor del procedimiento en sus relaciones con la otra autoridad competente.

Las peticiones de información deben efectuarse evitando la imposición de costes de cumplimiento indebidos o excesivos al solicitante o a cualquier otra persona implicada en el caso, de acuerdo con las disposiciones generales recogidas en el Código de Conducta (apdo. 3.1.c). Otro elemento sensible respecto de la información que se suministre en el desarrollo de un procedimiento

amistoso es su confidencialidad, que aparece garantizada, en un caso, por aplicación del artículo 26 MCDI a los intercambios de información que tengan lugar en el marco de un procedimiento amistoso (párrafo 4 de los comentarios al art. 25 del MCDI) y, en otro, por aplicación del artículo 3. 2. c) del Código de Conducta a la información sobre cualquier persona que esté protegida por un convenio fiscal bilateral o por el derecho de un Estado contratante.

En relación con los derechos del obligado tributario, el apartado segundo del artículo 3 RPAMID recoge los siguientes:

- i) derecho a iniciar los procedimientos previstos en el artículo 1;
- ii) derecho a ser informados del estado de tramitación del procedimiento, y
- iii) derecho a ser oídos en comparecencia ante la Administración tributaria para exponer su caso.

A lo largo del articulado reglamentario no se concreta el contenido del segundo de los derechos citados, que goza de una enunciación muy general, si bien se puede decir que, al menos, incluye la notificación de la admisión o no de la solicitud de inicio del procedimiento a que se refiere el artículo 8. 1 RPAMID y la notificación de la fecha de inicio del cómputo del periodo para acceder a la comisión consultiva, citada en el artículo 8. 3. b) RPAMID. En relación con esta cuestión, en el Código de Conducta se acordó que la autoridad competente informe a la empresa de los avances significativos que afecten al procedimiento y en el epígrafe 3. 7 del MEMAP se reconoce que, aunque un procedimiento amistoso tiene lugar entre gobiernos y el contribuyente no tiene un específico derecho para asistir a las discusiones entre las autoridades competentes, sería apropiado informarle después de cada discusión substancial, sin que sea preciso un resumen detallado pero sí suficiente, para que el contribuyente tenga un conocimiento de la dirección general que está siguiendo el caso.

Evidentemente, y aunque no está catalogado como tal en el precepto que nos ocupa, el derecho más relevante del contribuyente en este procedimiento, además de instar su inicio, es el sometimiento del acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes a su consideración para su aceptación o rechazo.

2.1.4. *Suspensión del ingreso de la deuda*

La suspensión del ingreso de la deuda tributaria durante los procedimientos amistosos fue una de las materias objeto de debate en el seno de la OCDE y en el Foro Conjunto de Precios de Transferencia y, por tanto, se ha visto reflejada tanto en el MEMAP como el Código de Conducta. Reproduciendo lo señalado en este último “se recomienda a los Estados miembros que adopten todas las medidas necesarias para garantizar que las empresas que tienen en trámite procedimientos transfronterizos de resolución de conflictos en aplicación del Convenio de Arbitraje puedan obtener respecto del importe objeto de litigio la suspensión del ingreso durante dicho procedimiento, en las mismas condiciones que las empresas que presentan reclamaciones o recursos domésticos, aunque dichas medidas puedan suponer modificaciones legislativas en algunos Estados miembros...” añadiéndose que esta medida debería aplicarse, asimismo, a los procedimientos previstos en los convenios para evitar la doble imposición.

El apartado 6 de la Disposición adicional primera del TRLIRNR incorpora a nuestro ordenamiento jurídico los elementos básicos que regirán la suspensión del ingreso de la deuda en los procedimientos amistosos junto con un mandato de desarrollo reglamentario. Al apartado mencionado hay que añadir el nuevo apartado 5, introducido en la citada disposición adicional por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que establece que no se devengarán intereses de demora durante la tramitación de los procedimientos amistosos. El desarrollo reglamentario exigido tienen lugar en los artículos 35 a 40 del Título IV RPAMID, el primero de cuales establece, además, que en lo no dispuesto en ese título se aplicará lo dispuesto en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

La suspensión del ingreso de la deuda podrá ser solicitada por la persona que haya instado el inicio de un procedimiento amistoso, cumpliendo los siguientes requisitos:

- a) Que se haya solicitado la iniciación del procedimiento amistoso.
- b) Que no se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o contenciosa-administrativa.
- c) Que se aporten, exclusivamente, las siguientes garantías:
 - Depósito del dinero o de valores públicos.
 - Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro o de caución.

La norma reglamentaria reproduce el contenido del precepto legal que indica que sólo se podrá solicitar la suspensión cuando el obligado tributario no pueda seguir obteniendo la suspensión del ingreso de la deuda en vía administrativa o contencioso-administrativa haciendo hincapié en que las solicitudes no vinculadas a los procedimientos amistosos previstos en el artículo 1 RPAMID y las que no contengan la formalización de la garantía aportada y copia del escrito de solicitud del procedimiento amistoso carecerán de eficacia al igual que aquellas en las que todavía se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o contenciosa-administrativa denegándose cuando no se subsanen los defectos observados o cuando no se admita a trámite el procedimiento amistoso.

La suspensión se solicitará mediante escrito con los datos del obligado tributario, declaración de que no se puede solicitar la suspensión en la vía administrativa o contenciosa-administrativa acompañado del acto administrativo o autoliquidación que haya generado la deuda, del documento en el que se formalice la garantía aportada y de copia de la presentación del escrito de solicitud del procedimiento amistoso.

La solicitud surtirá efectos cuando se admita a inicio el procedimiento amistoso entendiéndose acordada desde la fecha de solicitud, circunstancia que será notificada al obligado tributario, si bien cuando la solicitud de suspensión se haya presentado correctamente en período voluntario se suspenderá cautelarmente la recaudación de la deuda hasta que la DGT comunique la admisión de la solicitud de inicio de procedimiento amistoso. Por el contrario, si se presentó en período ejecutivo se continuará el procedimiento de apremio, sin perjuicio de que se anulen las actuaciones posteriores a la solicitud de suspensión cuando se admita a trámite el procedimiento amistoso.

La garantía debe cubrir el importe de la deuda y los recargos que procedieran en el momento de la solicitud de la suspensión y si el procedimiento amistoso no se refiere a la totalidad de la deuda la suspensión se limitará al importe afectado por el procedimiento amistoso.

2.2. A los procedimientos previstos en los Convenios para evitar la doble imposición

La segunda frase del apartado 2 del artículo 25 MCDI establece que “el acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes” aclarando el párrafo 39 de los Comentarios que este precepto “... tiene por objeto permitir a los países cuyo derecho interno prevé plazos para las rectificaciones y devoluciones tributarias aplicar el acuerdo a pesar de la existencia de tales plazos”.

En relación con esta frase, España, junto con Grecia, Italia, México, Polonia, Portugal, la República Eslovaca y Suiza, ha formulado una reserva por considerar que “la ejecución material de desgravaciones o devoluciones impositivas en virtud de un acuerdo amistoso debería estar vinculada al plazo previsto en sus respectivas legislaciones internas”.

Dado el contenido de la reserva citada, los procedimientos amistosos derivados de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España que no incluyan el inciso del artículo 25.2

MCDI deberán someterse a los plazos internos de prescripción tanto para su inicio como, si se han iniciado, para la aplicación del acuerdo alcanzado. España ha suscrito convenios en los que no ha incluido la excepción a la aplicación de los plazos de prescripción internos, como el suscrito con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, pero también ha suscrito convenios incluyéndola, entre ellos, con los Estados Unidos de América y con Francia, siendo esta última la tendencia seguida desde hace años.

En relación con esta cuestión parece necesario plantearse la relación del inicio y ejecución de los procedimientos amistosos con la regulación de la prescripción en el ordenamiento jurídico español dado que éste no contiene ningún precepto específico al respecto. En este sentido, se considera que tanto los casos de interrupción de los plazos de prescripción regulados en el apartado 1 del artículo 68 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, como los establecidos en el apartado 3 del mismo artículo respecto del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo resultan pertinentes en el marco de los procedimientos amistosos.

Así, la solicitud de inicio del procedimiento amistoso ante la autoridad competente española por los legitimados para ello y la comunicación de la autoridad competente del otro Estado de que se ha iniciado en él un procedimiento amistoso supondrían casos claros de interrupción del cómputo de la prescripción, pero se considera que también lo interrumpiría la comunicación de una entidad residente en España a la autoridad competente española de que como consecuencia de las actuaciones de la Administración tributaria de otro Estado con su entidad vinculada residente en él podría soportar una imposición no conforme con el Convenio.

2.3. A los procedimientos previstos en el Convenio de Arbitraje

El artículo 21 RPAMID contiene una serie de disposiciones generales sobre la forma en la que afecta la existencia de sanciones a esta categoría de procedimientos.

Así, el segundo de los apartados del artículo establece que no se tramitará el procedimiento "... si las empresas de las que se trate, mediante actos que den lugar a una corrección de los beneficios con arreglo al artículo 4 del Convenio 90/436/CEE, han sido objeto de una sanción grave, en los términos establecidos en el citado convenio, con carácter firme.", teniendo tal consideración, en el caso español, "... las sanciones administrativas por infracciones tributarias graves y muy graves, así como las penas en caso de delitos contra la Hacienda Pública". En estos casos, la solicitud de inicio se denegará motivadamente (art. 26. 1. c RPAMID).

Este precepto recoge con claridad la opción adoptada por España ante la potestad que otorga el artículo 8 del Convenio de Arbitraje a la autoridad competente de no entablar el procedimiento amistoso ni constituir la comisión consultiva cuando una de las empresas afectadas pueda ser objeto de sanción con carácter definitivo. El concepto de sanción grave es muy abierto y puede variar por países por lo que en el Convenio de Arbitraje figura una declaración individual de cada uno de los países aclarando lo que entiende por tal sanción, que en el caso español tiene la misma redacción que el precepto reglamentario transcrito a excepción de las "muy graves", ya que el Reglamento se ha adaptado a la normativa tributaria sancionadora vigente.

Finaliza este artículo estableciendo en su apartado 3 que "una vez iniciado un procedimiento amistoso quedará suspendido automáticamente por la interposición de cualquier recurso o reclamación en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa contra las sanciones impuestas a que refiere el apartado anterior, desde la interposición del primer recurso que proceda hasta que se dice resolución o sentencia firme que resuelva con carácter definitivo si procede o no la imposición de la sanción..." (posibilidad también contemplada en el apartado segundo del art. 8 del Convenio de Arbitraje). El obligado tributario deberá comunicar a la autoridad competente en el plazo de un mes la interposición de recursos así como su resolución o sentencia definitiva.

De acuerdo con lo anterior, parece claro que la autoridad competente española no iniciará un procedimiento amistoso cuando medie una sanción grave con carácter firme –denegándolo

motivadamente de acuerdo con el art. 26. 1. c) RPAMID– pero parece que se contempla la posibilidad de iniciarlo si la sanción no es firme y suspenderlo automáticamente si ésta es objeto de recurso hasta que el mismo se resuelva, sin que el Reglamento se pronuncie expresamente sobre los efectos que tendrá la resolución del recurso interpuesto, pudiendo entenderse que una resolución firme anulando la sanción repondría el procedimiento al estado en el que se encontraba cuando se suspendió y, por supuesto, si la resolución confirma la sanción no se continuaría con el procedimiento.

Un segundo aspecto relativo a los procedimientos al amparo del Convenio de Arbitraje regulado en el último inciso del artículo 6. 2 de este Convenio, y que no se ha reflejado en ningún precepto reglamentario, es la aplicación del acuerdo amistoso “... sean cuales fueren los plazos previstos en el derecho interno de los Estados contratantes interesados” lo que supone que aquél deberá ejecutarse con independencia de los efectos que la prescripción haya tenido en relación con el ejercicio al que se refiere el procedimiento amistoso lo que implica, asimismo, que el procedimiento deberá iniciarse prescindiendo del cómputo de los plazos internos de prescripción.

3. PROCEDIMIENTO AMISTOSO PREVISTO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CUANDO ES INICIADO ANTE LA AUTORIDAD COMPETENTE ESPAÑOLA POR ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA

Este procedimiento amistoso está regulado en los artículos 4 a 15 RPAMID, ambos inclusive, y es el “procedimiento modelo” de los convenios para evitar la doble imposición y al que se remite, por tanto, la parte común del régimen aplicable al resto de estos procedimientos (fases de desarrollo, terminación y ejecución reguladas en los arts. 9 a 15).

3.1. Inicio

3.1.1. Legitimación

En el marco de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España estarán legitimados para solicitar el inicio de un procedimiento amistoso cualquier persona que sea residente en España, en el sentido definido en el correspondiente convenio, cuando considere que las medidas adoptadas por la Administración tributaria implican o puedan implicar una imposición que no esté de acuerdo con las disposiciones del convenio (art. 4 RPAMID).

3.1.2. Plazo

La solicitud de inicio del procedimiento debe presentarse antes de la finalización del plazo que disponga el respectivo convenio, contado a partir del día siguiente al de “... la notificación del acto de liquidación o equivalente que ocasione o pueda ocasionar...” una imposición no acorde con las disposiciones del convenio (art. 5 RPAMID).

El artículo 25. 1 MCDI contienen un plazo general para iniciar el procedimiento amistoso “... deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio”, si bien puede ser modificado por los Estados signatarios. Así, en el caso español se han suscrito convenios que no contienen plazo alguno (convenios con Alemania, Holanda o Reino Unido), otros fijan un plazo de dos años (convenios con Canadá y Portugal) o el caso del convenio con Estados Unidos que establece un plazo de cinco años. Este plazo, aclara el párrafo 25 de los comentarios, no se interrumpe durante los procedimientos internos, ya sean administrativos o jurisdiccionales.

La concreción de la expresión “la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme...” ha sido objeto de estudio por el Foro conjunto de Precios de transferencia ya que la misma figura, en similares términos, en el artículo 6 del Convenio de Arbitraje, (“... la primera notificación de la medida que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición...”) acordándose en el Código de Conducta, por una parte, la expresión que se ha plasmado en el artículo 5 RPAMID antes citado: “... la notificación del acto de liquidación o equivalente que ocasione o pueda ocasionar...” y, por otra, que ésta supondrá el inicio tanto del cómputo del periodo de tres años a que se refiere el citado Convenio como del plazo al que se refiere el MCDI cuando el procedimiento trate de precios de transferencia. En el caso español, de acuerdo con el *Report on the activities of the EU joint transfer pricing forum in the field of business taxatio. October 2002-December 2003*, esta expresión se refiere a la fecha de la recepción de la notificación del acto de liquidación.

Así como la notificación del “acto de liquidación” no precisa mayor explicación dado que hace referencia a un instituto regulado en el derecho tributario, en el caso de la expresión “o equivalente” habrá que acudir a los comentarios al artículo 25 MCDI en busca de interpretación. En ellos (párrafos 23 y 24), se refieren dos casos concretos: autoliquidaciones y retenciones en la fuente y a la luz de su contenido habrá que interpretar los casos concretos que se produzcan en procedimientos amistosos que afecten a la aplicación del sistema tributario español. En el primer caso citado, los comentarios consideran que el inicio del cómputo del plazo de los tres años debe producirse cuando tenga lugar “... alguna notificación que afecte a dicha declaración (por ejemplo, una notificación de una deuda, o la denegación o el ajuste de una solicitud de devolución) (...) en lugar del momento en que el contribuyente presenta su autoliquidación...” si bien en caso de que no exista ninguna “notificación” puede considerarse que se inicia el plazo cuando el contribuyente, en circunstancias normales, hubiera tenido conocimiento de la imposición no conforme a Convenio, por ejemplo, cuando se pone a su disposición la transferencia de fondos, ya que un “... contribuyente que actúe con la prudencia debida debería haber sido capaz de observar en ese momento la inadecuación de la imposición respecto a lo dispuesto en el Convenio”. Para los casos de retención en la fuente se considera que el plazo de tres años comienza a partir del pago de la renta, salvo que el contribuyente pruebe que tuvo conocimiento de esta retención en fecha posterior, en cuyo caso se utilizará esta última.

Por último, en relación con la interpretación de la expresión “... que pueda ocasionar...” los comentarios al artículo 25 MCDI señalan que para la presentación de un procedimiento amistoso, al contrario de lo que sucede con los recursos en el derecho interno, no es preciso que se haya producido una imposición no acorde al convenio sino que basta con que ésta se pueda ocasionar. Añaden que “se empieza a computar el plazo sólo a partir de la notificación de la medida individual que determina el gravamen concreto (...) basándose en la interpretación más beneficiosa, desde el acto de imposición propiamente dicho, materializado por la notificación de una liquidación (...). Dado que el contribuyente tiene derecho a presentar su caso tan pronto como considere que la imposición no va a ser conforme con las disposiciones del Convenio (...) habrá casos en los que el contribuyente tenga derecho a iniciar el procedimiento amistoso antes de que se inicie el plazo de tres años”. Insisten los comentarios en señalar que “... las primeras actuaciones que deben realizarse en un procedimiento amistoso pueden llevarse a cabo desde una fase muy temprana, sobre la base de la mera probabilidad de que ocurra una imposición no conforme a convenio...” por lo que a los efectos de computar el plazo de dos años que tienen las autoridades competentes para resolver antes de acudir al arbitraje “... la presentación del caso a las autoridades competentes sobre la base de tal probabilidad no se consideraría como inicio del procedimiento”. Distingue, así, el MCDI dos momentos diferentes: aquél a partir del cual el obligado tributario puede presentar un procedimiento amistoso a las autoridades competentes (desde que conozca que se puede producir una imposición no acorde con el convenio) y aquél que inicia el cómputo de los tres años (la notificación de una medida individual).

3.1.3. Contenido de la solicitud

El MCDI no establece reglas particulares en cuanto a la forma que deben tener las reclamaciones dejando que sean las autoridades competentes quienes puedan prescribir los procedimientos particulares que juzguen apropiados.

El primer apartado del artículo 6 RPAMID establece que la solicitud de inicio del procedimiento se realizará mediante un escrito dirigido a la autoridad competente que deberá contener, como mínimo, la siguiente información:

- a) Identificación completa de quien presenta la solicitud y del las demás partes implicadas en las transacciones objeto de examen.
- b) Identificación de la Administración tributaria extranjera competente.
- c) Precepto del convenio que el obligado tributario considera que no se ha aplicado correctamente y la razón, esto es, la interpretación que da a dicho artículo.
- d) Identificación de los períodos impositivos afectados.
- e) Descripción detallada de los hechos y circunstancias relevantes del caso, en particular, las cuantías y las relaciones y estructura de las operaciones.
- f) Recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante y por el resto de partes implicadas así como resoluciones que hubiesen recaído ya sobre la cuestión.
- g) Indicación del obligado tributario de si ha presentado una solicitud sobre este mismo caso u otro similar con anterioridad ante cualquiera de las autoridades competentes afectadas en el caso.
- h) Declaración en la que se haga constar si la solicitud incluye alguna cuestión que pueda considerarse que forma parte de un procedimiento de acuerdo previo de valoración o de algún procedimiento similar.
- i) Compromiso por parte del solicitante a responder lo más completa y rápidamente posible a todos los requerimientos hechos por la Administración tributaria y a tener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa al caso.
- j) Fecha y firma del solicitante o de su representante.

El segundo apartado del artículo 6 del RPAMID estipula que a dicha solicitud se acompañará:

- a) En los casos relativos a ajustes por operaciones vinculadas, la documentación exigida en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.
- b) Copias del acto de liquidación, de su notificación y de los informes de los órganos de inspección o equivalentes en relación con el caso.
- c) Copia de cualquier resolución o acuerdo emitido por la Administración del otro Estado que afecte a este procedimiento.
- d) Si se actúa por medio de representante, acreditación de la representación.

La documentación citada en este artículo aparece recogida, bien en el MEMAP, bien en el Código de Conducta, por lo que se puede decir que responde a prácticas acordadas en el ámbito internacional para unos procedimientos amistosos eficaces.

Entre la documentación citada merece especial mención la exigida en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades para las operaciones vinculadas, donde ha sido introducida por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, que modificó el citado Reglamento. Así, los artículos 18, 19 y 20 establecen, respectivamente, los aspectos generales de la documentación, la documentación relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario y la relativa a este último.

No es este el lugar para comentar con detalle esta documentación pero sí hay que destacar que deberá incluir la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, la descripción de funciones

ejercidas y riesgos asumidos por las entidades y el análisis de comparabilidad en los términos del artículo 16 del mismo Reglamento. Si bien no hay nada que objetar sobre la oportunidad de que la Administración tributaria precise dicha información, se hace notar que cuando el ajuste que haya dado lugar al inicio del procedimiento amistoso lo haya realizado la AEAT, como es el caso de los procedimientos amistosos a los que se aplica el artículo 6, tanto la documentación señalada sobre operaciones vinculadas y las copias del acto de liquidación, de su notificación y de los informes de los órganos de inspección o equivalentes en relación con el caso estarán en poder de la AEAT por lo que no se aprecia la necesidad de que sea aportada por el obligado tributario, máxime cuando su no aportación pueden tener trascendentes consecuencias para el transcurso del procedimiento. En este sentido, como ya se ha señalado en otra ocasión¹¹, la exigencia de dicha documentación al obligado tributario debería realizarse observando lo dispuesto en el artículo 34. 1, letras *h*) y *k*), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante y derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, respectivamente).

El artículo 7 RPAMID establece un plazo de dos meses, a contar desde la fecha en que la solicitud de inicio haya tenido entrada en la DGT, para analizar su contenido y requerir al solicitante que subsane los errores o complete la documentación enumerada en el artículo 6, resuelva dudas sobre la citada documentación o aporte documentación adicional. Este artículo fija, asimismo, el plazo de un mes, contado desde el día siguiente al de notificación del requerimiento, para que el solicitante aporte la documentación requerida o subsane los errores añadiendo que la falta de atención del requerimiento conllevará el archivo de las actuaciones y la solicitud se tendrá por no presentada.

3.1.4. Admisión del inicio del procedimiento

De acuerdo con el artículo 8 RPAMID la autoridad competente determinará la admisión o no de la solicitud de inicio transcurridos dos meses sin haber requerido la ampliación, subsanación o mejora de la solicitud o bien un mes desde la recepción de la totalidad de la documentación subsanada o requerida.

La decisión adoptada deberá ser notificada al obligado tributario, considerándose admitida si en los plazos fijados para ello no se produce tal notificación (silencio administrativo positivo).

El procedimiento amistoso se iniciará cuando la autoridad competente española considere fundada la solicitud:

- a) Pudiendo encontrar una solución por si misma.¹²
- b) Si lo anterior no es posible, comunicará a la autoridad competente del otro Estado que se ha admitido el inicio del procedimiento señalando que la presentación de la solicitud se produjo dentro del plazo establecido en el artículo 5 RPAMID (que es el fijado en el convenio para evitar la doble imposición aplicable) y remitiéndole la documentación del caso.

En este último supuesto, si el convenio aplicable prevé la creación de una comisión consultiva se solicitará a la Administración del otro Estado que comunique la fecha de recepción de la documentación, ya que ésta será la de inicio del cómputo del periodo para poder acceder a tal comisión (dos años, de acuerdo con el art. 25. 5. *b* MCDI, si bien los Estados podrán establecer un plazo mayor antes de poder solicitar el arbitraje –párrafo 70 de los comentarios–). Conocida esa fecha se comunicará al obligado tributario.

3.1.5. Denegación del inicio del procedimiento

La solicitud de inicio del procedimiento podrá ser denegada en los siguientes supuestos que, sin carácter exhaustivo, enumera el artículo 8.2 RPAMID:

¹¹ PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S., *op. cit.*, pág. 19.

¹² En puridad, tanto en el Convenio de Arbitraje como en el MCDI, este supuesto no daría lugar, al inicio de un procedimiento amistoso, ya que para ello se precisa de la participación de dos Estados.

- a) Cuando no exista convenio aplicable con artículo relativo al procedimiento amistoso.
- b) Cuando la solicitud se haya presentado fuera del plazo establecido en el convenio o por persona no legitimada para ello.
- c) Cuando se trate de una cuestión de derecho interno y no una discrepancia en la aplicación del convenio.
- d) Cuando conste que la actuación del obligado tributario trataba de evitar una tributación en alguno de los Estados afectados.
- e) Cuando la solicitud se refiera a la apertura de un procedimiento sobre una cuestión que ya hubiera sido objeto de otro procedimiento amistoso planteado por el mismo obligado tributario y sobre el que se hubiese alcanzado acuerdo entre las autoridades competentes o hubiese desistido el obligado tributario
- f) Cuando el requerimiento de subsanar y completar la documentación haya sido contestado en plazo pero no se entiendan subsanados los defectos o aportada la documentación requerida.

En relación con lo señalado en la letra *d)* anterior, tal y como reconocen los comentarios al artículo 25 MCDI, “... no existe una norma general que impida que las operaciones consideradas abusivas puedan acceder al procedimiento amistoso...” si bien añaden que “... algunos Estados pueden denegar el inicio del procedimiento amistoso cuando consideren abusivas las operaciones con las que está relacionada la instancia del procedimiento...” así como cuando se trate de “... infracciones graves contra la legislación nacional que impliquen multas cuantiosas...” considerando que las circunstancias en las que los Estados denegarán el derecho de recursos al procedimiento amistoso deben especificarse en el Convenio.

Por último, el apartado 4 del artículo 8 RPAMID establece que, a efectos de lo dispuesto en ese artículo, la autoridad competente podrá solicitar la documentación e informes que estime oportunos. Si bien el destinatario del ejercicio de tal potestad no se indica expresamente, parece que se trataría de otros órganos de la Administración o de la autoridad competente del otro Estado para conocer, por ejemplo, si el solicitante incurre en el supuesto regulado en la letra *e)* anterior, toda vez que la obtención de información y documentación procedente del obligado tributario aparece ampliamente regulada en los artículos 3. 1, 6 y 7, si bien es cierto que nada obsta para que entre los destinatarios se entienda incluido también a éste.

3.2. Desarrollo

El desarrollo de las actuaciones está regulado en el artículo 9 RPAMID que, en su primer apartado, como ya se ha señalado anteriormente, sitúa la instrucción del procedimiento así como la fijación de la posición española en la Dirección General de Tributos y en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, conjuntamente.

Su segundo apartado precisa que para fijar la posición española la autoridad competente podrá solicitar la documentación y los informes que consideren pertinentes, que deberán serle remitidos en el plazo de tres meses a contar desde la fecha de recepción de tal solicitud. Al igual que lo señalado en relación con el artículo 8.4 esta potestad de requerir información en la fase de desarrollo tiene más lógica si no se piensa destinada al obligado tributario sino a otros órganos de la Administración, en particular, a la AEAT aunque, igualmente, nada impide que pueda serle solicitada al contribuyente si se ha precisa información distinta de la incorporada en la solicitud de inicio.

El apartado 3 del artículo 9 establece que “la autoridad competente en España dispondrá de cuatro meses desde la fecha de admisión de inicio del procedimiento amistoso para elaborar una propuesta española inicial sobre el caso”, esto es, el denominado informe de posición (conocido en terminología anglosajona como *position paper*) que deberá comunicarse a la autoridad competente del otro Estado.

El plazo de cuatro meses, procedente de los acuerdos plasmados en el Código de Conducta y en el MEMAP, se computa desde la fecha de admisión de inicio del procedimiento (art. 8. 1) y no desde la fecha de inicio del cómputo del periodo que las autoridades competentes tienen para alcanzar un acuerdo antes de acudir a la comisión consultiva (art. 8. 3. b) que será siempre, al menos, ligeramente posterior.

Por último, el apartado 4 establece que las autoridades competentes se intercambiarán tantas propuestas como sean necesarias para intentar alcanzar un acuerdo, precepto que, aunque redactado en plural, no puede sino vincular, exclusivamente, a la autoridad competente española y que contiene un mandato para que ésta lleve a cabo las negociaciones necesarias para resolver el conflicto. El contenido de este precepto recoge el espíritu de esfuerzo y voluntad en el logro de un acuerdo que preside este procedimiento y que se refleja en el artículo 25 MCDI (“la autoridad competente (...) hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante...”). Ahora bien, no hay que perder de vista que en aquellos casos en los que el convenio para evitar la doble imposición aplicable no contenga la creación de una comisión consultiva, esto es, una fase arbitral, las autoridades competentes tienen la obligación de “... negociar, pero por lo que respecta a la consecución de un acuerdo a través del procedimiento amistoso, las autoridades competentes tienen pura y simplemente una obligación de diligencia y no de conseguir un resultado” (párrafo 37 de los comentarios).

En este punto resulta interesante anotar los comentarios al MCDI y algunas recomendaciones del MEMAP sobre la forma en la que los Estados deben abordar la resolución de los procedimientos amistosos. En concreto, en el párrafo 38 de los comentarios a los apartados 1 y 2 del artículo 25 MCDI se indica que “en la búsqueda de un acuerdo amistoso, las autoridades competentes deben (...) precisar en primer lugar su posición a la luz de sus respectivas legislaciones fiscales y de las disposiciones del Convenio que les vinculan. En el caso de que la aplicación estricta de estas reglas o disposiciones impida 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”. Por su parte, el MEMAP considera una “buena práctica” la resolución de los casos basada en principios sólidos (*Principled approach to resolution of cases*) considerando que las autoridades competentes deben desarrollar sus negociaciones de forma objetiva, justa y fundada en principios, resolviendo cada caso de acuerdo con sus propios méritos y no por referencia a equilibrios o saldos con los resultados de otros casos. Así, considera que los principios son sólidos si están basados en los comentarios del MCDI o en las Directrices de Precios de Transferencia y si las autoridades competentes son consistentes en sus posiciones sin modificarlas hacia aquellas que produzcan mayores ingresos. Ahora bien, aunque considera que el acuerdo basado en principios es primordial, la eliminación de la doble imposición es lo esencial. Por otra parte, en su apartado 3. 6, el MEMAP señala que los acuerdos de las autoridades competentes no se consideran, generalmente, precedentes ni para el propio contribuyente ni para otros casos relacionados y así suele expresarse en el texto del acuerdo que se alcanza. En los casos conflictivos, continúa, se suelen alcanzar soluciones prácticas y pragmáticas que son el resultado de compromisos y concesiones hechas por las partes como consecuencia de un tratamiento holístico del caso.

Por último, el RPAMID nada dice sobre el contenido básico del informe de posición que, por otra parte, dependerá en gran medida del asunto sobre el que verse el procedimiento amistoso, si bien el MEMAP en su apartado 3. 4. 1 enumera lo que considera información útil para la otra autoridad competente que se puede resumir en la identificación clara del contribuyente y de los hechos, una visión general del caso, la descripción de la naturaleza e importe de los ajustes practicados junto con la normativa doméstica y convenida en la que se han basado y los datos que acrediten los cálculos realizados añadiendo para los casos de precios de transferencia un resumen de las transacciones comparables, la metodología utilizada para practicar el ajuste y la explicación de la razón por la que tal metodología es la más apropiada.

3.3. Comisión consultiva

Dentro de la sección dedicada al desarrollo del procedimiento amistoso aparece regulada en el artículo 10 RPAMID la Comisión Consultiva que deberá adoptar una decisión sobre aquellas cues-

ciones del procedimiento respecto de las que las autoridades competentes no hayan alcanzado un acuerdo en el periodo fijado por el convenio para ello. La creación de esta Comisión deberá estar prevista en el convenio de doble imposición en el marco del cual se esté desarrollando el procedimiento y su constitución por las autoridades competentes debe solicitarse por el obligado tributario cuando concurra la circunstancia antes señalada. La Comisión se regirá por lo previsto en el convenio para evitar la doble imposición correspondiente así como por los requisitos que se pacten bilateralmente.

La existencia de esta comisión se ha incluido en el artículo 25 MCDI mediante la adición de un nuevo apartado, el número 5, en la última actualización acontecida en julio de 2008, razón por la que, en el momento de redactar estas líneas, tal comisión no está incorporada en ninguno de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, que necesitarán ser renegociados si se quiere su inclusión.

El último párrafo del apartado 5 del artículo 25 MCDI señala que, "... a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con el caso, salvo que un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas". Añade que "a menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que de vigencia al laudo arbitral, dicho laudo será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado."

La primera circunstancia que da una idea de la relevancia de esta comisión, como ya se ha comentado en otro lugar¹³, es la extensión que el MCDI ha dedicado a la misma (25 párrafos de comentarios, un anexo con un modelo de acuerdo sobre el procedimiento arbitral que contiene 20 puntos y otros 42 párrafos con criterios generales para este modelo de acuerdo) aspecto que se comprende mejor si se tiene en cuenta la gran importancia que los procedimientos amistosos han adquirido en los últimos años y, en particular, la trascendencia que la introducción de una fase arbitral tiene para los países suscriptores de los convenios por el papel que puede desempeñar en la resolución de los conflictos suscitados.

Por ello, resulta de gran interés acudir a los citados comentarios, ejemplo y criterios para conocer los principales aspectos que los países de la OCDE han convenido en relación con la fase arbitral del procedimiento puesto que cuando se incluya la comisión consultiva en un convenio, aunque puedan establecerse la especialidades derivadas de la negociación bilateral que se consideren pertinentes, aquéllos servirán de base para la negociación y su inclusión se hará en términos similares a lo dispuesto en ellos dado que ya reflejan un amplio consenso internacional.

Antes de pasar a exponer lo señalado, procede realizar dos comentarios. La primera cuestión a matizar es que, a pesar de que el sometimiento al arbitraje de las cuestiones pendientes se realice a instancia de quien presentó el caso, no precisa autorización previa por las autoridades competentes; una vez que se dan los requisitos para ello las cuestiones que estén pendientes de resolución debe remitirse a arbitraje. De igual forma, sólo se pueden llevar a arbitraje los aspectos no resueltos del procedimiento, no así aquellos sobre los que las autoridades competentes hayan alcanzado un acuerdo aunque sus términos no tengan el acuerdo del obligado tributario, ya que no se trata de un recurso alternativo ni adicional. La segunda cuestión a destacar de los preceptos que se dedican al procedimiento arbitral es la existencia de varias previsiones que garantizan que éste avance y se concluya aún cuando las autoridades competentes no se pongan de acuerdo en las diversas cuestiones que se les somete a decisión durante el transcurso de la fase arbitral.

Entrando ya en los principales aspectos del procedimiento arbitral, el obligado tributario realizará la solicitud de remisión a arbitraje por escrito y la dirigirá a una de las autoridades competentes quien la comunicará a la otra para que, en el plazo de tres meses, ambas acuerden los "términos de referencia" del caso, esto es, las cuestiones que deba resolver el órgano arbitral, que serán comunicadas al requirente. Si las autoridades competentes no comunican tales términos al requirente en el plazo señalado, aquéllas y éste podrán intercambiar el listado de las cuestiones que deberían resol-

¹³ PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S., *op. cit.*, pág. 26.

verse en el arbitraje que tendrá la consideración de “términos de referencia” provisionales hasta que, revisados por los árbitros, se eleven a definitivos si las autoridades competentes no alcanzan algún acuerdo al respecto.

La designación de los dos árbitros, uno por autoridad competente, se realizará en los tres meses posteriores a la remisión de los “términos de referencia” al requirente. Puede designarse como árbitro cualquier persona¹⁴, incluidos los funcionarios de las respectivas Administraciones que no hayan intervenido en fases previas del caso, y los dos árbitros así designados elegirán a un tercero en los siguientes dos meses para presidir¹⁵ el órgano arbitral. Los árbitros adoptarán las normas procedimentales y probatorias que consideren necesarias para resolver las cuestiones expuestas en los “términos de referencia” y accederán a toda la información necesaria al respecto, si bien no se tendrá en cuenta la información que no haya estado a disposición de ambas autoridades competentes con anterioridad a la solicitud del arbitraje, salvo que las autoridades competentes acuerden otra cosa. Durante el procedimiento arbitral, el requirente podrá remitir por escrito su posición al órgano arbitral así como, previa autorización de los árbitros, expresarla oralmente.

Los medios materiales que permitan celebrar las reuniones del órgano arbitral serán proporcionados por la autoridad competente ante la que se inició el procedimiento amistoso, de nuevo con la posibilidad de que las autoridades competentes acuerden otra cosa distinta. Se propone un reparto de los costes en el que cada autoridad competente sufragará los costes de su participación en el procedimiento y del árbitro que haya designado, contribuyendo a satisfacer la remuneración de los restantes árbitros por partes iguales. Los costes relacionados con las reuniones del órgano arbitral serán sufragados por la autoridad competente ante la que se haya iniciado el acuerdo amistoso.

Los árbitros emitirán su laudo respecto de las cuestiones sometidas a arbitraje de conformidad con las disposiciones del convenio que resulten aplicables, siguiendo los principios interpretativos recogidos en los artículos 31 a 34 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados y aplicando el principio de plena competencia de acuerdo con las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia. El laudo será escrito y motivado, reflejando las fuentes de derecho en que se basa y podrá ser publicado si bien no tendrá valor de precedente. El plazo para la emisión del laudo es de seis meses desde que los árbitros dispongan de toda la información pudiendo ampliarse, si fuera necesario, a otros seis meses o bien sustituir a los árbitros cuando hubiese concluido el primer plazo.

El MCDI recoge la existencia de dos criterios alternativos para elaborar el laudo:

- i) El criterio de “la opinión independiente” consistente en la presentación a los árbitros de los hechos y argumentos de las partes basados en la legislación aplicable y la posterior adopción del laudo de forma independiente, fundado en un análisis escrito y motivado de hechos y fuentes de derecho aplicables; este es el criterio seguido en el modelo de acuerdo.
- ii) El criterio de “última mejor oferta” u “oferta final” en el que cada autoridad competente aportaría al órgano arbitral una propuesta de resolución del caso eligiendo los árbitros entre las dos presentadas, al que la OCDE denomina procedimiento arbitral racionalizado y que se utilizaría para casos concretos.

Por supuesto, caben variaciones de ambas posibilidades, como la adopción de una decisión independiente constando exclusivamente en el laudo las conclusiones alcanzadas sin su motivación o la resolución definitiva determinando el importe del ajuste a practicar en la renta, característico este último de casos de precios de transferencia.

El laudo será firme a menos que los tribunales de alguno de los Estados contratantes lo considere inaplicable por contravenir lo dispuesto en el último párrafo del apartado 5 del artículo 25 (imposibilidad de someter a arbitraje aquellas cuestiones no resueltas del procedimiento sobre las

¹⁴ Para facilitar la designación cabe la posibilidad de que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE elabore un listado de personas cualificadas para ello.

¹⁵ Se considera importante que el árbitro presidente tenga experiencia en cuestiones procedimentales probatorias.

que se haya pronunciado un tribunal de cualquiera de los Estados contratantes) en cuyo caso, la solicitud de arbitraje se tendrá por no presentada y el procedimiento arbitral por no celebrado (esta cuestión puede evitarse incluyendo en la solicitud de inicio del arbitraje que se satisfacen las condiciones del citado precepto). En ausencia de estas circunstancias, las autoridades competentes ejecutarán el laudo en los seis meses siguientes a su comunicación, si bien aunque se haya iniciado la fase arbitral si las autoridades competentes alcanzan un acuerdo con carácter previo a que se emita el laudo arbitral el procedimiento amistoso se considerará resuelto.

Enlazando lo expuesto con lo establecido en el RPAMID, la finalización del procedimiento, tanto si la comisión consultiva ha dictado laudo como si las autoridades competentes han alcanzado un acuerdo distinto de aquél, habrá de realizarse de conformidad con lo señalado en el artículo 14 RPAMID, esto es, el acuerdo se formalizará en un intercambio de cartas por las autoridades competentes y el obligado podrá aceptarlo o rechazarlo, teniendo cada una de estas opciones los efectos que se comentan más adelante.

3.4. Terminación

De conformidad con lo señalado en el artículo 11.1 RPAMID tres son las formas de finalización del procedimiento amistoso:

- a) Por desistimiento, en los términos previstos en el artículo 12.
- b) Por acuerdo de la autoridad competente española cuando ésta considere que puede encontrar una solución por sí misma, en los términos previstos en el artículo 14.
- c) Por acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados implicados en los términos previstos en los artículos 13 y 14.

La terminación del procedimiento por desistimiento requiere, de conformidad con el artículo 12 RPAMID, que el obligado tributario lo comunique mediante un escrito dirigido a la autoridad competente, con el que se dará por finalizado el procedimiento y se acordará el archivo de las actuaciones, lo que será comunicado a la autoridad competente del otro Estado.

La terminación del procedimiento de conformidad con lo señalado en la letra c) anterior admite una doble alternativa, según se haya alcanzado un acuerdo de no eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio, lo que está regulado en el artículo 13 RPAMID, o el acuerdo consista en la eliminación de la doble imposición o de la imposición no acorde con el convenio, según lo establecido en el artículo 14.

Los acuerdos de no eliminación de la doble imposición o de la imposición no acorde con el convenio pueden fundamentarse en las siguientes causas, sin carácter exhaustivo:

- a) Cuando los actos objeto del procedimiento no puedan modificarse por haber prescrito conforme a la normativa interna y el convenio aplicable.
- b) Cuando ambas autoridades competentes mantengan distinta interpretación del convenio por divergencias en sus legislaciones internas.
- c) Cuando el obligado tributario no facilite la información o documentación necesaria o cuando se paralice el procedimiento por causas atribuidas al mismo.
- d) Cuando el obligado tributario no acepte el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes a que se refiere el artículo 14.

El acuerdo se formalizará mediante un intercambio de cartas entre las autoridades competentes en las que se describirán las razones por las que se toma esa decisión y será comunicado al obligado tributario.

La terminación mediante acuerdo de eliminación de la doble imposición o de la imposición no acorde con el convenio se formalizará, igualmente, mediante un intercambio de cartas y deberá ser aceptado por el obligado tributario. La aceptación se formalizará en un escrito en el que quedará constancia de la conformidad del obligado tributario con el contenido del acuerdo y de su renuncia a los recursos que estuvieran pendientes sobre las cuestiones resueltas en el acuerdo, que adquirirá firmeza en la fecha en la que el obligado tributario lo acepte expresamente. Nada se dice en el precepto reglamentario sobre la forma en la que el obligado tributario deberá justificar o probar la renuncia a los recursos exigida.

Si el obligado tributario no acepta el acuerdo dejará constancia de su disconformidad con el contenido del mismo en un escrito y este hecho se comunicará a la autoridad competente del otro Estado para, de mutuo acuerdo, considerar el caso cerrado con acuerdo de no eliminación de la doble imposición o de la imposición no acorde con el convenio.

Los acuerdos de terminación del procedimiento no pueden ser objeto de recurso, de conformidad con lo establecido en el segundo apartado del artículo 11 RPAMID, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos. Si hay posibilidad de recurso, sin embargo, contra la denegación del inicio del procedimiento amistoso, existiendo sobre el particular dos sentencias judiciales de los años 1999 y 2000 que se pronuncian en este sentido¹⁶.

3.5. Procedimiento amistoso y recursos internos

En este punto resulta preciso hacer un inciso para comentar, siquiera brevemente, la relación entre el procedimiento amistoso y la interposición de recursos internos. Como ya se ha señalado, el procedimiento amistoso se plantea como un mecanismo suplementario de resolución de conflictos entre Estados "... independiente de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados..." y, por tanto, compatible con ellos, al menos, hasta el momento en el que se alcanza un acuerdo entre los Estados que resuelve el conflicto con acuerdo del obligado tributario.

Esta relación se aborda en los comentarios al artículo 25 MCDI, tanto en los párrafos relativos al procedimiento amistoso como en los que se dedican a la fase arbitral, si bien existe una cuestión propia del derecho interno de los Estados que resulta esencial en ambos casos: la facultad que tengan las autoridades competentes para apartarse de las sentencias firmes de sus tribunales.

En relación con la fase amistosa, el párrafo 25 de los Comentarios a los apartados 1 y 2 del artículo 25 MCDI considera que resultan coherentes con lo dispuesto en el citado artículo los dos criterios existentes: "... exigir que el contribuyente inicie el procedimiento amistoso, sin suspensión de plazo en el transcurso del procedimiento ante la jurisdicción nacional, pero sin que las autoridades competentes entren oficialmente en conversaciones hasta la resolución final del procedimiento ante la jurisdicción nacional; o, por otro lado, iniciar las conversaciones entre las autoridades competentes, sin llegar a un acuerdo definitivo hasta que el contribuyente acceda a retirar los procedimientos incoados ante la jurisdicción nacional, y con esa condición."

En relación con la segunda posición, el párrafo 45 de los Comentarios se hace eco de la preocupación de las autoridades competentes por evitar divergencias o contradicciones entre el acuerdo alcanzado en el marco del procedimiento amistoso y la decisión judicial, junto con el "... riesgo de abuso..." que podría conllevar, por lo que la ejecución del acuerdo, añade, "... normalmente está subordinada a la aceptación de este acuerdo amistoso por el contribuyente y al desistimiento por este de la reclamación ante los tribunales en relación con los puntos resueltos en el procedimiento amistoso".

Ciertamente, el artículo 14.2 RPAMID ha arbitrado una solución, que siendo la que se desprendería de la aplicación del ordenamiento jurídico español, adicionalmente, goza de plena consistencia con lo dispuesto en el artículo 25.1 MCDI.

¹⁶ SERRANO ANTÓN, F.: "La cláusula de procedimiento amistoso de los Convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado", *Crónica Tributaria*, núm. 114/2005, pág. 150. PALACÍN SOTILLOS, R.: "Precios de transferencia y solución de controversias tributarias", *Carta Tributaria* 17/2005, pág. 19.

En la fase arbitral, el propio texto del apartado 5 del artículo 25 MCDI se manifiesta en contra del inicio de esta fase "... cuando un tribunal y órgano administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas..." si bien, tal y como se indica en el párrafo 74 de los comentarios al apartado citado, este inciso podrá omitirse en los convenios suscritos entre Estados en los que las autoridades competentes estén facultadas para apartarse de las sentencias judiciales. No obstante esta posibilidad, el impedimento recogido en el artículo 25. 5 se considera coherente, tal y como señala el párrafo 76 c) de los comentarios, con el criterio adoptado por la mayoría de los países en virtud del que:

- a) Si el interesado opta por el procedimiento amistoso y se logra un acuerdo que el contribuyente acepta habrá de renunciar a los recursos que hubiera pendientes para que se pueda ejecutar el acuerdo. Si lo rechaza, tendrá la posibilidad de seguir con los recursos que hubieran quedado en suspenso antes los tribunales.
- b) Si el interesado opta por los recursos jurisdiccionales y esta vía se extingue en un Estado, el contribuyente únicamente podrá solicitar el procedimiento amistoso a fin de obtener la eliminación de la doble imposición en el otro Estado ya que "... toda vez que se ha emitido una sentencia o resolución sobre un caso dado, la mayoría de los países considera que es imposible invalidarla a través de un procedimiento amistoso...".

Como puede observarse, en el caso español nada impide que un procedimiento amistoso se simultanee con la interposición de recursos en vía administrativa o jurisdiccional siempre que aquél se resuelva primero y el obligado tributario desista de los recursos interpuestos, no estando regulada, eso si, suspensión alguna en la tramitación de tales recursos ni tampoco especialidad ninguna en los plazos para la interposición de recursos cuando pueda instarse un procedimiento amistoso.

3.6. Ejecución del acuerdo

El artículo 15. 1 RPAMID dispone que, una vez que el acuerdo haya adquirido firmeza, la autoridad competente lo comunicará en el plazo de un mes a la Administración tributaria española competente para su ejecución. A continuación, el apartado 2 del mismo artículo, indica que el acuerdo será ejecutado de oficio o a instancia del interesado, alternativa esta última que no se comprende bien dado que el acuerdo ha sido alcanzado entre los dos Estados suscriptores del Convenio, previa aceptación por el obligado tributario, por lo que parece que debería ser ejecutado por la Administración tributaria sin precisar instancia alguna.

El apartado 3 del artículo 15 regula la forma en la que se debe ejecutar el acuerdo alcanzado desarrollando así el apartado 2 de la Disposición adicional primera del TRLIRNR y no resulta muy aventurado señalar que constituye uno de los aspectos más complejos de la norma reglamentaria.

El segundo apartado de la Disposición adicional citada establece que "la aplicación del acuerdo alcanzado entre ambas Administraciones en el ámbito de un procedimiento amistoso se realizará en el momento o período en que el acuerdo adquiera firmeza en los términos que reglamentariamente se establezcan", mandato que se reitera en el apartado tercero de la citada disposición, en el que se encarga al desarrollo reglamentario "... el procedimiento (...) para la aplicación del acuerdo resultante".

Si bien la redacción del precepto legal resulta un tanto vaga parece que deja entrever el propósito de diferenciar la aplicación del acuerdo amistoso en función de que se refiera a impuestos de devengo instantáneo ["... se realizará en el momento (...) en que el acuerdo adquiera firmeza..."] o a impuestos de devengo periódico ["... se realizará en (...) periodo... en que el acuerdo adquiera firmeza..."] remitiendo el procedimiento concreto a seguir al desarrollo reglamentario. Aunque se comparte la oportunidad de disponer de un precepto específico para cada uno de los dos tipos de impuestos citados surgen dudas de si esta finalidad se alcanza con la redacción dada al precepto citado, ya que la firmeza del acuerdo se produce siempre en un momento determinado, en concreto, en la fecha en la que es aceptado por el obligado tributario, con independencia del tipo de impuesto al que afecte, en tanto que en la redacción legal parece que se contraponen momento con período. Tam-



poco resulta muy claro el precepto legal en el caso de impuestos con período impositivo, por ejemplo el Impuesto sobre Sociedades, ya que podría pensarse que se pretende que la aplicación del acuerdo se realice “dentro” del período impositivo en que adquiere firmeza, esto es, antes de que dicho período termine o, por el contrario, que el acuerdo se aplique cuando se declare y autoliquide el impuesto correspondiente al período en el que adquirió firmeza, lo que generalmente sucederá al año siguiente, y que entraría en abierta contradicción con la esencia del procedimiento amistoso¹⁷.

Por su parte, el apartado 3 del artículo 15 RPAMID dispone que “la aplicación del acuerdo (...) se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario”.

Prescindiendo del intento de enlazar el precepto legal con su desarrollo reglamentario que, por otra parte no fue objetado por el Consejo de Estado, lo primero que hay que señalar es que se confirma la existencia de una regla diferenciada en función de que se trate de impuestos de devengo periódico o instantáneo, aunque su aplicación práctica no parece exenta de algunas dificultades.

Así, en los impuestos con período impositivo, el precepto citado podría llevar a pensar que la Administración tributaria competente para la ejecución practicará una liquidación provisional del último ejercicio declarado incorporando en ella el contenido del acuerdo amistoso alcanzado, por ejemplo, en los casos de doble imposición, una minoración en la base imponible. Ahora bien, su aplicación práctica se complica cuando se ha producido alguna modificación en la normativa substantiva del tributo entre los dos períodos citados, por ejemplo, en el tipo de gravamen, o ha cambiado la calificación de la entidad como empresa de reducida dimensión entre uno y otro período. Adicionalmente, se da la circunstancia que entre el período impositivo objeto del acuerdo amistoso y el período en el que se practica la liquidación no hay relación alguna.

La redacción del precepto que se comenta coincide con la dada al apartado 4 del artículo 21 del Real Decreto 1973/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, relativo a la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas. En concreto, el mencionado apartado regula las liquidaciones que habrá que practicar conforme al valor comprobado y firme, tanto en el obligado tributario como en las demás personas o entidades vinculadas. Para el caso de impuestos con período impositivo y una vez que la liquidación practicada al obligado tributario haya adquirido firmeza, la Administración regularizará la situación tributaria de las demás entidades vinculadas mediante “... la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso se hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza”. “En esta liquidación”, añade, “se tendrán en cuenta los efectos correspondientes al valor comprobado y firme respecto de todos y cada uno de los períodos impositivos afectados por la corrección valorativa llevada a cabo por la Administración tributaria...”. Parece claro que la ejecución material de estos preceptos exige el cálculo de todos los efectos tributarios que la valoración genera en los períodos impositivos que median entre aquél al que se refiere la valoración y el último declarado, aplicando su saldo en este último mediante una liquidación realizada por la Administración tributaria.

Ahora bien, la última parte del precepto transcrito no figura en el artículo 15.3 RPAMID que se comenta, por lo que bien podría entenderse que el regulador reglamentario no ha querido sus efectos para el acuerdo alcanzado en un procedimiento amistoso.

Una segunda opción para aplicar el acuerdo amistoso consistiría en proyectar su contenido sobre el impuesto del período impositivo a que dicho acuerdo se refiere, obteniendo una cantidad a

¹⁷ En este mismo sentido, en PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S., *op. cit.*, pág. 35: “... Parece, a todas luces una interpretación incompatible, entre otras cosas, con la naturaleza del procedimiento amistoso, basada en actuaciones bilaterales o unilaterales, según proceda, de las Administraciones públicas concernidas y con una participación del obligado tributario circunscrita a instar su inicio, suministrar la información pertinente, aceptar o denegar su resultado y recurrir el acto administrativo dictado en aplicación del acuerdo, aspecto este último con el que también incurriría en contradicción la interpretación citada, ya que en tal caso, sencillamente, no existiría acto administrativo que recurrir.”

devolver que se incorporará a la del último período impositivo declarado por el obligado tributario mediante una liquidación practicada por la Administración tributaria que consistirá, básicamente, en minorar la cantidad a ingresar o incrementar el importe a devolver. Las dudas que provoca esta interpretación tampoco encuentran respuesta en el precepto reglamentario y pueden ser de mayor calado que en el caso anterior. Así, podría darse el caso de que debido a la minoración de la base imponible en el ejercicio al que se refiere el acuerdo resultase imposible admitir algunas de las deducciones practicadas porque se produjese insuficiencia de cuota, pero también podría suceder que el sujeto pasivo hubiese recurrido la autoliquidación que practicó dicho año o bien que exista para el mismo un acta incoada por la Administración tributaria que esté recurrida por el obligado tributario, excepto en la parte relativa a la operaciones sobre las que versa el acuerdo amistoso. En este último caso, habrá que analizar como se relacionará la liquidación que practique la Administración en ejecución del acuerdo amistoso con la liquidación que se efectúe en ejecución de la sentencia que resuelva el recurso interpuesto. Por otra parte, no está claro que el literal del precepto analizado se refiera a esta opción, toda vez que no contiene referencia alguna al período impositivo al que se refiere el acuerdo amistoso.

De igual forma, el precepto citado tampoco parece pertinente si, por ejemplo, la doble imposición que dio lugar al procedimiento amistoso trajo causa en unas actas incoadas por la Administración tributaria española y el acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes conlleva que aquélla renuncie a parte del incremento de base imponible liquidado en ellas. ¿Habrá de aplicarse el acuerdo alcanzado mediante la práctica de una liquidación del último período imponible declarado?

Podría, por último, pensarse que la medida regulada en el artículo 15.3 RPAMID pretende evitar los eventuales efectos que la prescripción pudiera proyectar sobre la ejecución de los acuerdos amistosos, pero esa idea habría que rechazarla ya que, por una parte, en los procedimientos amparados en los convenios para evitar la doble imposición los efectos de la prescripción dependerán de que sea aplicable o no la reserva planteada por España, pues en caso de serlo, la ejecución material de desgravaciones o devoluciones impositivas en virtud de un acuerdo amistoso estará vinculada al plazo previsto en nuestra legislación interna y en caso contrario, al igual que en el procedimiento previsto en el Convenio de Arbitraje (art. 6. 1), el acuerdo amistoso se aplica sean cuales fueren los plazos de prescripción del derecho interno de los Estados contratantes.

Tanto el precepto legal como su desarrollo reglamentario parecen evidenciar que se ha renunciado a practicar la liquidación del ejercicio al que se refiere el acuerdo amistoso así como al traslado de sus eventuales efectos sobre períodos impositivos posteriores. Las consideraciones anteriores podrían llevar a entender que lo que se persigue es que la ejecución del acuerdo amistoso sea un hecho aislado, con la menor incidencia en el período impositivo al que se refiere, que “ni contamine ni se vea contaminado” por él y, por tanto, tampoco proyecte efecto alguno sobre los períodos impositivos siguientes, actuándose exclusivamente mediante una liquidación sobre el último período declarado. Para ello, si el acuerdo conlleva una minoración de base imponible, podría bastar con obtener la cuota que se derivaría de dicha reducción por aplicación del tipo de gravamen pertinente y aplicar este importe a la cantidad a ingresar o a devolver que arroje el último período declarado.

Dado que el artículo 15 RPAMID es plenamente aplicable a los procedimientos amparados en el Convenio de Arbitraje, no se pueden terminar estos comentarios, aunque estén referidos a los procedimientos amistosos previstos en los convenios para evitar la doble imposición, sin señalar que el artículo 14 del Convenio de Arbitraje establece de forma muy clara que, a sus efectos, considera que se ha suprimido la doble imposición de beneficios:

- a) cuando los beneficios se hallen incluidos en el cálculo de beneficios sujetos a imposición en un solo Estado, o
- b) cuando el importe del impuesto al que se hallen sujetos dichos beneficios en un Estado se disminuya en un importe igual al del impuesto que los grave en el otro Estado.

Por último, el precepto referido a los impuestos sin período impositivo, que también reproduce literalmente el último inciso del primer párrafo del apartado 4 del artículo 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, antes citado, tendría una mejor comprensión si en lugar de referirse a “la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario” se refiriera a “la firmeza del acuerdo

alcanzado”. No obstante, con esta última redacción aún quedaría por conocer sobre qué liquidación debería proyectarse el acuerdo amistoso alcanzado que, a falta de mayor concreción podría ser, precisamente, aquella a la que dicho acuerdo se refiere.

4. PROCEDIMIENTO AMISTOSO PREVISTO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. OTROS CASOS

4.1. Procedimiento amistoso iniciado ante la autoridad competente de otro Estado por acciones de la Administración Tributaria española.

El régimen aplicable a este procedimiento aparece regulado en el segundo capítulo de los cuatro dedicados a procedimientos amistosos al amparo de un convenio para evitar la doble imposición. Su único artículo, el 16 RPAMID, establece el siguiente régimen para él:

1. Inicio.

1.1. Legitimación: Podrán solicitar el inicio de este procedimiento:

a) Cualquier persona que sea residente en ese otro Estado en el sentido definido en el Convenio que considere que las medidas adoptadas por la Administración tributaria implican o puedan implicar para ella una imposición que no esté de acuerdo con las disposiciones del convenio.

b) Las personas nacionales del otro Estado que consideren que se ha producido un supuesto de discriminación en el sentido definido en los propios convenios.

1.2. Admisión: La autoridad competente española podrá rechazar la admisión de la solicitud en los casos regulados en el artículo 8.2 RPAMID.

Suscita alguna duda la aplicación literal al caso que nos ocupa de la denegación de inicio contemplada en la letra *f*) del artículo citado consistente en la contestación en plazo por el obligado tributario del requerimiento de subsanación de información sin que la Administración entienda subsanados los defectos o aportada la documentación requerida, dado que este precepto parece referido al supuesto de la documentación inicial que acompaña a la solicitud (arts. 6, 7 y 8. 1 RPAMID no aplicables a este procedimiento) y ésta se presenta en otro Estado. Por otra parte, hay que tener presente que este modalidad de procedimiento trae causa en actuaciones de la Administración tributaria española por lo que ésta dispondrá, muy probablemente, de toda la documentación relevante a efectos del inicio del procedimiento a excepción de la solicitud de inicio que será facilitada por el otro Estado.

Por supuesto, lo anterior es independiente de la potestad de la Administración tributaria para solicitar al obligado tributario la información precisa para la resolución del caso y la obligación de éste de entregarla en el plazo concedido para ello en virtud del artículo 3. 1 RPAMID, con la consecuencia de terminación del procedimiento si no se aporta regulada en el artículo 13. 1. c) RPAMID.

No obstante lo señalado, es muy probable que tanto en el desarrollo de la fase interna de los procedimientos amistosos como en su fase internacional, no se encuentren dificultades insoslayables para su correcta tramitación y finalización y que las dudas que ahora se comentan a la luz del texto de algunos preceptos reglamentarios se deban a la dificultad de recoger todos los supuestos existentes y que algunas respondan a situaciones que se presenten raramente.

2. Desarrollo, terminación y ejecución.

Las actuaciones que, en su caso, deba realizar la autoridad competente española en las fases de desarrollo, terminación y ejecución se regirán por lo dispuesto en los artículos 9 a 15, ambos inclusive, y en el artículo 18, todos ellos del RPAMID.

En relación con lo dispuesto en este último artículo, dado que la solicitud de inicio del procedimiento amistoso se produce ante la autoridad competente del otro Estado será ésta la que remita a la autoridad competente española la documentación relacionada con el caso, cuya fecha de recepción será la que de inicio al cómputo del periodo para acceder a la comisión consultiva y, a estos efectos, la autoridad competente española deberá comunicarla a la autoridad competente del otro Estado.

4.2. Procedimiento amistoso iniciado ante la autoridad competente de otro Estado por acciones de la Administración Tributaria de ese otro Estado

La regulación de este procedimiento se encuentra en los artículos 17 a 19, ambos inclusive, del RPAMID.

1. Inicio.

1.1. Legitimación: Cuando el procedimiento se inicie ante las autoridades competentes de otro Estado por acciones de la Administración tributaria de ese Estado, estará legitimada para solicitar el inicio cualquier persona que sea residente en ese otro Estado, en el sentido definido en el Convenio, que considere que las medidas adoptadas por la Administración tributaria implican o puedan implicar para ella una imposición que no esté de acuerdo con las disposiciones del convenio.

1.2. Admisión: La autoridad competente española podrá rechazar la admisión de la solicitud en los casos previstos en el artículo 8.2 del RPAMID.

2. Desarrollo, terminación y ejecución.

Las actuaciones que, en su caso, deba realizar la autoridad competente española se regirán por los artículos 18 y 19 RPAMID y, en lo no previsto en ellos, por lo dispuesto en los artículos 9 a 15 RPAMID, ambos inclusive.

Así, el artículo 18, como ya se ha señalado para el procedimiento anterior, establece que la fecha de inicio del cómputo del periodo para acceder a la comisión consultiva será aquella en la que la autoridad competente española reciba la documentación relacionada con el caso.

Por su parte, el artículo 19 establece el plazo del que dispone la autoridad competente española para emitir una respuesta inicial (una vez recibida la propuesta del otro Estado) en seis meses, salvo que el convenio aplicable estipule otro plazo. Para elaborar la respuesta española, la autoridad competente podrá solicitar la documentación y los informes que se consideren pertinentes que deberán ser remitidos en el plazo de 4 meses desde la recepción de su petición. Si este último precepto, que es equivalente al recogido en el artículo 9.3, se refiere a informes y documentación solicitados a otros órganos de la Administración, por ejemplo, informes solicitados por la DGT a la AEAT, significa que dentro de esos cuatro meses esta última deberá obtener, asimismo, la documentación e información adicional que precise para elaborar su informe que, generalmente, será solicitada a la entidad vinculada residente en territorio español afectada por el contenido del procedimiento amistoso iniciado.

Al igual que sucede con el informe de posición, el RPAMID tampoco se refiere al contenido del informe de respuesta que, según el MEMAP, debería indicar, caso de que no se acepte íntegramente el contenido del informe de posición, las áreas de éste con las que se está de acuerdo o se tiene discrepancias, solicitud de información adicional y explicaciones que clarifiquen aspectos concretos, presentación de información adicional a la considerada hasta ese momento y remisión de propuestas para resolver el caso.

4.3. Procedimiento amistoso iniciado ante la autoridad competente española por acciones de la Administración Tributaria del otro Estado

El régimen del último de los procedimientos regulados que puede iniciarse al amparo de un convenio para evitar la doble imposición está recogido en el artículo 20 RPAMID, en los siguientes términos.

1. Legitimación.

Podrá someter su caso a la autoridad competente española, siempre que así esté dispuesto en el convenio o tratado para evitar la doble imposición firmado por España:

a) Cualquier persona residente en España en el sentido definido en el convenio correspondiente que considere que las medidas adoptadas por la Administración tributaria del otro Estado implican o puede implicar para ella una imposición que no esté de acuerdo con las disposiciones del convenio.

b) Aquellas personas de nacionalidad española que consideren que se ha producido un supuesto de discriminación en el sentido definido por los propios convenios.

2. Las actuaciones que, en su caso, deba realizar la autoridad competente española en las fases de inicio, desarrollo, terminación y ejecución (aunque el título del art. 20 no se refiera a la terminación) se regirán por lo dispuesto en los artículos 4 a 15, ambos inclusive, con las especialidades previstas en el artículo 19. Estos artículos ya han sido comentados al tratar el resto de procedimientos por lo que solo se añade que la remisión al artículo 4, relativo a la legitimación para iniciar el procedimiento amistoso, es innecesaria toda vez que la norma específica de legitimación para este procedimiento se regula en el apartado 1 del propio artículo 20 por lo que hay que recurrir a ésta y no a la del artículo 4 que, por otra parte, es más restringida.

5. PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL CONVENIO DE ARBITRAJE CUANDO ES INICIADO ANTE LA AUTORIDAD COMPETENTE ESPAÑOLA POR ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA

De nuevo, como ya sucediera con los tres últimos tipos del procedimiento previsto en los convenios para evitar la doble imposición, el régimen aplicable al “procedimiento modelo” del Convenio de Arbitraje se regula en el artículo 22 RPAMID remitiendo a lo establecido en los artículos 6 a 15, ambos inclusive, excepto el 10 y 13, y aplicando las especialidades previstas en los artículos 23 a 31, ambos inclusive, que son las que se comentan a continuación.

5.1. Primera fase

5.1.1. Legitimación

El artículo 23 RPAMID establece que están legitimados para solicitar el inicio de este procedimiento las empresas residentes y los establecimientos permanentes situados en territorio español de una empresa residente en otro Estado que haya suscrito el Convenio de Arbitraje cuando se encuentre en una de las situaciones previstas en el artículo 4 del citado Convenio.

Como ya se anticipó en el epígrafe 2.1.1 anterior, el artículo 4 del Convenio de Arbitraje recoge la aplicación del principio de libre competencia entre partes vinculadas y lo hace en los siguientes términos:

“La aplicación del presente convenio se regirá por los principios siguientes:

1) Cuando:

a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro Estado contratante, o cuando

b) las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa de otro Estado contratante, y

cuando en uno de estos casos las dos empresas, en sus relaciones comerciales o financieras, estén vinculadas por condiciones acordadas o impuestas que difieran de las que se acordarían entre empresas independientes, los beneficios que en caso de no haberse dado dichas condiciones, hubiese realizado una de las empresas, pero que no hayan podido realizarse debido a la existencia de dichas condiciones, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y ser gravados consecuentemente.

2) Cuando una empresa de un Estado contratante ejerciere su actividad en otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente que esté situado en este último, se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que hubiese podido realizar si hubiera constituido una empresa diferente que hubiera ejercido idénticas o análogas y que hubiera tratado con total independencia con la empresa de la que fuere establecimiento permanente.”

5.1.2. *Plazo*

De acuerdo con el artículo 24 RPAMID, la solicitud de inicio del procedimiento debe cursarse antes de que hayan transcurridos tres años contados desde el día siguiente a la notificación¹⁸ del acto de liquidación tributaria o medida equivalente que haya ocasionado, o que pueda ocasionar, una doble imposición según el artículo 1 del Convenio Arbitraje.

Este último artículo establece que el Convenio se aplicará “... cuando, a efectos impositivos, los beneficios que se hallen incluidos en los beneficios de una empresa de un Estado contratante estén incluidos o vayan a incluirse probablemente también en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante, por no respetarse los principios que se enuncian en el artículo 4 y que se aplican, o bien directamente, o bien por medio de las correspondientes disposiciones de la legislación del Estado de que se trate”.

5.1.3. *Solicitud*

El artículo 25 RPAMID establece que la solicitud de inicio se formulará mediante un escrito dirigido a la autoridad competente que deberá contener lo siguiente:

- a) La identificación de otros Estados contratantes afectados.
- b) La información y documentación enumerada en el artículo 6 RPAMID, sustituyendo la referencia al artículo del convenio que el obligado tributario entiende vulnerado a que se refiere la letra c) del apartado 1 de dicho artículo por la descripción de las razones por las que considera que no se han aplicado correctamente los principios del artículo 4 del Convenio de Arbitraje.
- c) Comunicación de si se ha impuesto una sanción, aunque ésta no tenga carácter definitivo. Si la sanción se impusiera con posterioridad al envío de la solicitud de inicio, este hecho deberá comunicarse a la autoridad competente española en el plazo de un mes desde su conocimiento.

5.1.4. *Admisión de inicio del procedimiento*

De acuerdo con lo establecido en el artículo 26.2 RPAMID, el procedimiento se iniciará cuando la autoridad competente española considere fundada la solicitud y:

- a) Pueda por sí misma encontrar una solución.
- b) No pueda solucionar el caso por sí misma, en cuyo caso se dirigirá a la autoridad competente del otro Estado comunicándole la admisión del inicio del procedimiento y que éste se solicitó en plazo adjuntado, cuando proceda, la documentación pertinente. En esta comunicación deberá indicarse la fecha de inicio del cómputo de dos

¹⁸ Como ya se ha señalado con anterioridad, en el caso español esta expresión se entiende referida a la fecha de la recepción de la notificación del acto de liquidación. *Report on the activities of the EU joint transfer pricing forum in the field of business taxation. October 2002-December 2003.*

años para constituir la comisión consultiva si durante el mismo no se ha alcanzado un acuerdo. La decisión de admisión se comunicará también al obligado tributario indicándole, asimismo, la fecha de inicio del cómputo del periodo de dos años.

En relación con el caso señalado en la letra a), el artículo 6.2 del Convenio de Arbitraje establece que “si la reclamación le pareciere fundada, y si ella misma no pudiese hallar solución satisfactoria alguna, la autoridad competente se esforzará en resolver el caso mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente de cualquier otro Estado contratante...” añadiendo el Código de Conducta en el inciso (ii) de la letra f) del apartado 3.2 que “los Estados contratantes se comprometen a que su respectiva autoridad competente responda a la empresa solicitante de una de las siguientes formas:(...)(ii) si la autoridad competente piensa que la petición está fundada y que puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria, informará de ello a la empresa y realizará lo antes posible los ajustes o compensaciones fiscales que le parezcan justificadas”.

De acuerdo con esto, no parece que el Convenio de Arbitraje considere que se inicie un procedimiento amistoso cuando una autoridad competente puede resolver por sí misma el caso planteado por el obligado tributario, más bien parece que este hecho evitaría su inicio, por lo que el reflejo reglamentario de este supuesto plantea algunas incógnitas sobre su aplicación práctica (por ejemplo, en casos de ajuste correlativo unilateral) y su eventual encaje con los procedimientos de revisión de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De notable relevancia para los procedimientos al amparo del Convenio de Arbitraje es el inicio del cómputo de los dos años para acudir a la fase de arbitraje ya que, al contrario que en el caso de convenios de doble imposición suscritos por España, aquél ya contempla la creación de la comisión consultiva.

Así, el artículo 27.1 RPAMID, siguiendo lo establecido en el apartado 2 (ii) del Código de Conducta, señala que el inicio del cómputo del periodo de dos años para acudir a la segunda fase del procedimiento se iniciará en la última de las siguientes dos fechas:

- a) Fecha de notificación del acto de liquidación tributaria o medida equivalente.
- b) Fecha en la que la autoridad competente reciba la solicitud de inicio acompañada de toda la información y documentación citada en el artículo 25.

El apartado 2 del artículo 27 regula otra de las cuestiones más controvertidas de la materia que nos ocupa cual es la relación existente entre recursos internos y procedimiento amistoso, aunque lo hace de una forma mucho menos inequívoca que en otros casos en los que el Convenio de Arbitraje admite distintas opciones, como, por ejemplo, en el inicio del procedimiento ante la existencia de sanciones.

Así, señala que “no obstante, cuando se interponga recurso administrativo o contencioso-administrativo, el inicio del cómputo del periodo de dos años o su interrupción se producirá de acuerdo con lo previsto en el artículo 7 del Convenio 90/436/CEE”.

De acuerdo con lo anterior, es preciso acudir al artículo 7 citado para completar el contenido del precepto, si bien la remisión al mismo se efectúa en términos muy amplios ya que, por una parte, sólo dos de los cinco apartados de que consta tienen relación con lo tratado en el apartado 2 del artículo 27 RPAMID y, por otra, los apartados concernidos se refieren a situaciones antagónicas sin que se indique cual es, en concreto, la procedente¹⁹. Estos apartados señalan lo siguiente:

“1. Si las autoridades competentes interesadas no llegaren a un acuerdo por el que se evite la doble imposición en un plazo de dos años, contados a partir de la primera fecha en que se presente el caso a una de las autoridades competentes de conformidad con el apartado 1 del artículo 6, constituirán una comisión consultiva, a la que encargará que emita un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición en cuestión.

Las empresas podrán utilizar las posibilidades de recurso previstas en el derecho interno de los Estados contratantes de que se trate; no obstante, cuando el caso se hubiere presentado ante algún

¹⁹ En el Convenio de Arbitraje figura una declaración unilateral de Francia y el Reino Unido en la que indican que aplicarán las disposiciones del apartado 3 del artículo 7, lo que significa que las autoridades competentes de estos países no pueden ir contra el contenido de las sentencias de sus tribunales.

tribunal, el plazo de dos años a que se refiere el párrafo primero comenzará a contarse a partir de la fecha en que sea firme la resolución dictada en última instancia en el marco de esos recursos internos.

(...)

3. Cuando la legislación interna de un Estado contratantes no permitiere a las autoridades competentes el aplicar excepciones a las resoluciones de sus instancias judiciales, el apartado 1 sólo será de aplicación si la empresa asociada de dicho Estado hubiere dejado transcurrir el plazo de presentación del recurso o hubiere desistido de dicho recurso antes de haberse dictado una resolución. Esta disposición no afectará al recurso en la medida en que se refiera a elementos distintos de los que se menciona en el artículo 6.

(...).”

Los preceptos transcritos contemplan dos posibilidades contrapuestas de cara al inicio del cómputo del plazo de dos años para constituir la comisión consultiva según los Estados contratantes puedan aplicar excepciones a las resoluciones de sus instancias judiciales o no. En la primera situación, el plazo citado empieza a contarse a partir de la fecha en que sea firme la resolución dictada en última instancia, por lo que durante los dos años siguientes las autoridades competentes podrán buscar una solución al conflicto que plantee el obligado tributario y si no la alcanzan se constituirá la comisión consultiva con los resultados que ello conlleva. Si, por el contrario, un Estado no puede contradecir las resoluciones o sentencias dictadas por sus órganos judiciales sólo se empezará a computar el citado plazo si el obligado tributario no recurre o bien, de haber recurrido, desiste del recurso.

Este último caso, que es el que parece aplicable a España, supondría que si el obligado tributario ha interpuesto un recurso administrativo o contencioso-administrativo que esté pendiente de resolución podrá iniciarse el procedimiento amistoso y existirán negociaciones entre las autoridades competentes en tanto en cuanto la reclamación o el recurso no se resuelva (es más, podría resolverse la vía administrativa desestimando el recurso o reclamación interpuesto por el obligado tributario y éste continuar ejerciendo su derecho al recurso en vía contencioso-administrativa). Si estas negociaciones terminan en un acuerdo éste será ejecutable una vez que el obligado tributario desista de los recursos interpuestos pendientes (art. 14. 2 RPAMID) pero si dicho acuerdo no se alcanza, este hecho carecerá de consecuencias a efectos del cómputo del plazo para constituir la comisión consultiva (no se habrá iniciado) a no ser que el obligado tributario desista en algún momento del recurso interpuesto para permitir dicho inicio. Es más, si se produce tal desistimiento, podría entenderse que el inicio del cómputo de los dos años citados se habrá realizado de acuerdo con las regla general regulada en el artículo 27. 1 del Reglamento, esto es, en la última de las dos fechas que allí se citan, lo que permitiría acudir a la comisión consultiva y evitaría que se alargase el procedimiento amistoso durante dos años adicionales.

No obstante, de ser correcta esta interpretación que, en cualquier caso, se entiende conforme a lo dispuesto en el Convenio de Arbitraje, al igual que si la opción que se entendiese correcta fuese la contraria, la regulación reglamentaria podría haber optado por una mayor claridad en su redacción. Evidentemente, tal y como ya se ha señalado en otra parte, “... la consideración de si la Administración puede o no alcanzar un acuerdo en el marco de estos procedimientos que se separe de una resolución judicial es una cuestión propia del derecho interno de los Estados miembros, como así recuerdan en numerosas ocasiones tanto el propio Convenio Europeo de Arbitraje como los comentarios al artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE, por lo que, en ese sentido, ninguna objeción cabría a que se mencionase tal posición en el Reglamento que nos ocupa. Tal vez, el órgano reglamentario no ha querido efectuar precisión alguna sobre la materia en esta norma, toda vez que la solución que resulte ajustada a Derecho no se derivaría de lo que se estipulase en este Reglamento sino de lo que establece nuestra Constitución y las normas básicas que regulan la actuación de los poderes ejecutivo y judicial, por mucho que una referencia reglamentaria hubiera contribuido a generar certeza y seguridad jurídica sobre tan significativa cuestión”.²⁰

5.1.5. Denegación del inicio del procedimiento

El apartado 1 del artículo 26 RPAMID recoge los siguientes supuestos que darán lugar a la denegación motivada del inicio del procedimiento, que en este caso parecen supuestos tasados, al

²⁰ PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S., *op. cit.*, pág. 30.

contrario de lo que se establece en el artículo correlativo para los procedimientos amistosos en el marco de los convenios para evitar la doble imposición (art. 8.2):

- a) Cuando no se cumplan los principios recogidos en el artículo 4 del Convenio de Arbitraje.
- b) Cuando la solicitud no se haya presentado en plazo o se haya presentado por persona no legitimada para ello.
- c) Cuando se hubiese impuesto con carácter firme una sanción grave (sanciones administrativas por infracciones tributarias graves y muy graves, así como las penas en caso de delitos contra la Hacienda Pública).

Aunque el RPAMID no indica nada hay que suponer que la denegación se comunicará al obligado tributario así como a la autoridad competente del otro Estado.

5.1.6. *Desarrollo de las actuaciones*

De acuerdo con el artículo 28 RPAMID, la autoridad competente tiene cuatro meses para elaborar una propuesta inicial sobre el caso, a contar desde la última de las dos fechas citadas en el apartado 1 del artículo 27, que remitirá a la autoridad competente del otro Estado.

No resulta aplicable a esta modalidad de procedimiento el artículo 13 RPAMID que permite terminar el procedimiento mediante acuerdo de no eliminar la doble imposición, toda vez que los procedimientos al amparo del Convenio de Arbitraje finalizarán con un acuerdo de eliminación de la doble imposición debido a la existencia de una fase arbitral.

Por último, el Código de Conducta contiene, además de las incorporadas al Reglamento y ya comentadas, algunas pautas para su funcionamiento no recogidas en el RPAMID que se citan a continuación:

- Los expedientes se resolverán lo más rápidamente posible, teniendo en cuenta la complejidad de los temas en el caso de que se trate.
- Se tendrán en cuenta todos los medios apropiados para conseguir un acuerdo amistoso lo antes posible.
- A fin de minimizar los costes y retrasos indebidos a la traducción, el procedimiento amistoso, en especial el intercambio de posiciones, deberá realizarse en una lengua de trabajo común o con un método de efecto equivalente.

5.2. Segunda fase

5.2.1. *Constitución, composición y funcionamiento de la comisión consultiva*

Como ya se ha señalado en reiteradas ocasiones, la segunda fase del procedimiento se inicia cuando transcurridos dos años desde el inicio de la primera las autoridades competentes no han alcanzado un acuerdo en todos los asuntos controvertidos en el mismo y consiste en la constitución de una comisión de árbitros que emitirá un dictamen que, a falta de otro acuerdo, deberá ser aceptado y ejecutado por las Administraciones tributarias respectivas.

Así, el artículo 29 RPAMID ordena la constitución de una Comisión Consultiva a la que las autoridades competentes encargarán que emita un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición cuando hayan transcurrido dos años en los que dichas autoridades no hayan conseguido alcanzar una solución. Para la constitución, composición y funcionamiento de la Comisión Consultiva, así como en lo relativo a la remisión de información, participación del obligado tributario y de las autoridades competentes, el citado artículo remite a lo establecido en los artículos 9 y 10 del Convenio de

Arbitraje, que se comentarán a continuación, y que son complementados y desarrollados por los epígrafes 4.1 a 4.3 del Código de Conducta.

Por último, el apartado 2 del artículo 29 citado recoge lo dispuesto en el artículo 7.4 del mencionado Convenio habilitando que las autoridades competentes, con la aprobación de las empresas asociadas interesadas, puedan acordar un periodo de negociación previo a la constitución de la Comisión Consultiva superior a dos años.

La Comisión Consultiva, que contará con la ayuda de una Secretaría, estará compuesta por:

- Dos personalidades independientes, nombradas de común acuerdo de entre una lista formada por el conjunto de personas independientes nombradas por los Estados contratantes, a cuyos efectos cada país nombrará cinco que comunicará al Consejo de la Unión Europea (junto con sus suplentes por si se ven imposibilitadas para ejercer sus funciones) y que deberán cumplir los siguientes requisitos: ser nacionales de uno de los Estados contratantes, residir en el territorio en el que se aplica el Convenio de Arbitraje, ser competentes e independientes, con experiencia en el ámbito jurídico fiscal y especialmente en precios de transferencia. La lista de personalidades independientes se publica en el sitio de Internet del Consejo y será actualizada anualmente.
- Uno o dos representantes de cada autoridad competente, según se acuerde.
- Un presidente, elegido por los otros miembros de la Comisión de entre las personalidades independientes que figuren en la lista citada, que deberá reunir las condiciones que se requieran en su país para el ejercicio de las más altas funciones jurisdiccionales o bien ser un jurisconsulto de notoria competencia. Para facilitar esta elección, los países deberán indicar las personas de la lista de cinco que reúnan requisitos para ser presidente. El presidente supervisará el funcionamiento de la Secretaría.

Las autoridades competentes podrán recusar a cualquier personalidad independiente cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias, así como cuando se incurra en alguna de las situaciones pactadas por adelantado entre las autoridades competentes de que se trate:

- Que dicha personalidad pertenezca a alguna de las administraciones fiscales implicadas o trabaje para ella.
- Que tenga o haya tenido una participación importante en alguna de las empresas asociadas.
- Que no presente las suficientes garantías de objetividad par la resolución del caso.

La Comisión Consultiva se creará a iniciativa del país cuyo acto de liquidación haya dado lugar al inicio del procedimiento amistoso quien será, asimismo, el encargado de organizar las reuniones de la Comisión en el lugar que acuerden las autoridades competentes y del pago efectivo de los costes de la Comisión Consultiva, todo ello a salvo que los Estados afectados acuerden otra cosa.

La Comisión llevará a cabo sus tareas en la/s lengua/s oficial/es de los Estados contratantes afectados a menos que las autoridades competentes decidan otra cosa, de mutuo acuerdo y teniendo en cuenta los deseos de la Comisión Consultiva.

Los costes de funcionalmente de la Comisión Consultiva, incluyendo los gastos en los que hayan incurrido las personalidades independientes y sus honorarios –1.000 €/persona y día, y un 10 por 100 más en el caso del Presidente– se repartirán a partes iguales entre los Estados contratantes afectados, siempre supeditado a que los Estados afectados no hayan tomado otra decisión al respecto.

La fecha de presentación de un caso ante la Comisión Consultiva será aquella en la que el Presidente confirme que todos sus miembros han recibido la documentación e información necesaria, entendiendo por tal toda la relativa al caso, en especial todos los documentos, informes, corresponden-



cia y conclusiones utilizados durante el procedimiento amistoso que deberá ser facilitada por los Estados contratantes antes de la primera reunión de la Comisión. La Comisión podrá solicitar a la parte que haya facilitado una documentación su traducción a la lengua/s en la/s que se desarrollen los trabajos.

La Comisión podrá pedir a los Estados contratantes que comparezcan ante la Comisión, en especial a aquél que emitió el acto de liquidación que dio lugar al inicio del procedimiento amistoso. Las autoridades competentes deberán dar curso a cualquier solicitud de la Comisión encaminada a obtener información, medios de prueba o documentos siempre que no les obligue a adoptar medidas administrativas excepcionales en su legislación nacional, proporcionar información que no pueda obtenerse en virtud de práctica o legislación nacional o que revele secretos comerciales, industriales o profesionales o bien, resulte contraria al orden público.

Por último, las empresas asociadas afectadas por el procedimiento amistoso podrán proporcionar a la Comisión consultiva la información, medios de prueba o documentos que les parezcan útiles para que ésta adopte una decisión pudiendo hacerse oír o representar ante la Comisión consultiva y, de igual forma, están obligadas a atender las peticiones de información que formule la Comisión así como a presentarse ante ella si ésta así lo requiere.

5.2.2. *Dictamen de la comisión consultiva y acuerdo de las autoridades competentes*

El artículo 30 RPAMID establece que la comisión consultiva debe emitir un dictamen en un plazo de seis meses, contados desde la fecha en que haya sido consultada, entendiéndose por tal la fecha a partir de la cuál la comisión haya recibido de los Estados implicados en el procedimiento toda la documentación e información relevante, remitiendo a lo dispuesto en el artículo 11 del Convenio de Arbitraje en el que se establece que la Comisión Consultiva se pronunciará por mayoría simple de sus miembros.

A continuación, las autoridades competentes adoptarán una decisión que garantice la supresión de la doble imposición, con base en lo dispuesto en el artículo 4 del Convenio Europeo Arbitraje, en un plazo de seis meses contados desde la fecha en que la comisión consultiva haya emitido el dictamen, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 RPAMID, que añade, en sintonía con el artículo 12 del Convenio de Arbitraje, que las autoridades competentes podrán adoptar un acuerdo que se aparte del dictamen de la Comisión. Este último artículo añade que las autoridades competentes podrán acordar la publicación de la decisión, previo consentimiento de las empresas afectadas añadiendo el Código de Conducta que se deberá omitir cualquier información que pudiera revelar la identidad de las empresas.

En relación con el dictamen de la comisión consultiva el Código de Conducta añade que su contenido debería incluir los siguientes aspectos:

- Nombres de los miembros de la Comisión consultiva
- Solicitud recibida: nombre de las empresas y autoridades competentes afectadas, descripción de los hechos y circunstancias de la controversia y la exposición clara de lo solicitado
- Resumen del procedimiento
- Fundamentos y métodos en los que se basa la decisión que figura en el dictamen
- El dictamen.
- Lugar y fecha de emisión del dictamen.
- Firma de los miembros de la Comisión consultiva.

Una vez alcanzado un acuerdo por las autoridades competentes, ya sea por adopción del dictamen de la Comisión o por haber logrado otro separándose de aquél en los seis meses posteriores a la emisión del primero, se procederá de acuerdo con lo estipulado en el artículo 14 RPAMID,

sometiéndose el acuerdo a la aprobación del obligado tributario y finalizando el procedimiento como resulte pertinente según aquél lo apruebe o rechace.

Finalmente, el último apartado del artículo 31 RPAMID señala que no podrán interponerse recursos contra el acuerdo de las autoridades ni contra el dictamen, sin perjuicio de los recursos pertinentes contra el acto administrativo que se dicte en aplicación de dicho acuerdo o dictamen.

6. PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL CONVENIO DE ARBITRAJE. OTROS CASOS

6.1. Procedimientos iniciados ante la autoridad competente del otro Estado por acciones de la Administración Tributaria española

El artículo 32 RPAMID regula el régimen aplicable a este procedimiento en los siguientes términos:

1. Inicio.

1.1. Legitimación: estarán legitimadas para solicitar el inicio del procedimiento las personas que estén en las situaciones reguladas en los artículos 4 y 6 del Convenio de Arbitraje. Añade el apartado 1 de este artículo “en este sentido, estarán legitimadas las empresas residentes del otro Estado miembro y los establecimientos permanentes situados en el territorio del otro Estado miembro de una empresa residente en otro Estado miembro, siempre que el otro Estado miembro haya suscrito el Convenio”.

En relación con el precepto transcrito parece necesario aclarar quienes están legitimados para iniciar el procedimiento ya que la redacción dada al último inciso “... siempre que el otro Estado miembro haya suscrito el Convenio...” suscita la duda de si se refiere al Estado de situación del establecimiento permanente o al de residencia de la empresa a la que pertenece el establecimiento permanente. Ahora bien, teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 1 del Convenio de Arbitraje: “para la aplicación del presente Convenio todo establecimiento permanente de una empresa de un Estado contratante situado en otro Estado contratante se considerará como empresa del Estado en que se halle situado” y la declaración común al punto 1 del artículo 4 del Convenio: “las disposiciones del punto 1 del artículo 4 se refieren tanto al caso de que se realice una transacción directamente entre dos empresas jurídicamente distintas como al caso de que se realice una transacción entre una de las empresas y el establecimiento permanente de la otra empresa situado en un tercer Estado contratante”, parece que una interpretación sistemática de los tres preceptos llevaría a entender que el inciso citado se refiere al Estado de residencia de la empresa que tiene un establecimiento permanente situado en otro Estado.

1.2. Admisión: la autoridad competente española podrá rechazar la admisión de la solicitud en los supuestos a que se refiere el artículo 26. 1 RPAMID.

2. Desarrollo, terminación y ejecución.

Será de aplicación lo dispuesto en los artículos 9 a 15 (excepto los arts. 10 y 13, por las razones ya expuestas con anterioridad) con las especialidades señaladas en los artículos 28 a 31, relativos, el primero, al plazo para elaborar la propuesta inicial española y el resto a las normas reguladoras de la comisión consultiva, también analizados anteriormente.

6.2. Procedimientos iniciados ante la autoridad competente del otro Estado por acciones de la Administración Tributaria de ese otro Estado

El artículo 33 RPAMID establece el siguiente régimen para este procedimiento:

1. Inicio.

Se aplicará lo dispuesto en el artículo 32 RPAMID, comentado en el caso precedente.

2. Desarrollo, terminación y ejecución.

Será de aplicación lo dispuesto en los artículos 9 a 15 (excepto los arts. 10 y 13) con las especialidades señaladas en los artículos 29 a 31, reguladores de la comisión consultiva, y en el artículo 19, que fija los plazos para elaborar la respuesta inicial española.

En este procedimiento, la aplicación del artículo 19 hace innecesaria la inclusión del artículo 9 en su regulación ya que su contenido es sustancialmente idéntico si bien referido a situaciones contrarias. Así, el primer apartado es igual para ambos ya que se refiere a los órganos instructores del procedimiento. Los apartados segundo y tercero, en el caso del artículo 9, establecen la obligación de la autoridad competente española de elaborar un informe de posición en cuatro meses y la potestad para solicitar documentación e informes concediendo un plazo de remisión de tres meses. Por su parte, los mismos apartados en el artículo 19, dado que este procedimiento se inicia en el otro Estado por actuaciones de su Administración tributaria, regulan la obligación de la autoridad competente española de elaborar, no el informe de posición como en el caso anterior, sino la respuesta inicial al informe de posición del otro Estado en un plazo de seis meses, concediendo cuatro meses para la remisión de la documentación e informes que se soliciten. Por esta razón, se considera que la aplicación del artículo 19 hace inútil la remisión al artículo 9, salvo que se considere que el apartado 4 del artículo 9 que, como ya se ha comentado con anterioridad, insta a las autoridades competentes a intercambiar cuantas propuestas sean necesarias para alcanzar un acuerdo y que es el único que no tiene remedio en el artículo 19, tiene alguna utilidad en este procedimiento, en cuyo caso se podría haber procedido de la misma forma que se ha hecho con el apartado 1, esto es, reproduciéndolo.

6.3. Procedimientos iniciados ante la autoridad competente española por acciones de la Administración Tributaria del otro Estado

El artículo 34 RPAMID establece el siguiente régimen para este procedimiento:

- Se aplicará lo dispuesto en los artículos 22 a 31 RPAMID, ambos inclusive, esto es, la regulación del “procedimiento modelo” del Convenio de Arbitraje, lo que implica que son de aplicación los artículos 6 a 15 –excepto el 10 y el 13– en relación con el desarrollo, terminación y ejecución.
- No se aplica el artículo 28 RPAMID, relativo a la propuesta inicial española, que se sustituye por el artículo 19 RPAMID referente a la elaboración de la respuesta inicial española, ya que este procedimiento se inicia por una acción de la Administración tributaria del otro Estado.

En relación con la aplicación simultánea de los artículos 9 y 19 se reitera lo señalado para el procedimiento anterior.

7. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LAS DOS MODALIDADES DE PROCEDIMIENTOS

De la lectura de los apartados anteriores pueden deducirse las similitudes y diferencias existentes entre el procedimiento amistoso derivado de los convenios para evitar la doble imposición internacional y el amparado en el Convenio de Arbitraje. No obstante, en este último apartado se recapitulan las

que se consideran principales diferencias entre ambos que pueden hacer que un obligado tributario prefiera optar por uno u otro o bien, según el caso, que sólo pueda acudir a uno de los procedimientos.

La primera de las diferencias a resaltar es la garantía de la eliminación de la doble imposición en los procedimientos amparados por el Convenio de Arbitraje de la que, por ahora, no gozan los derivados de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. Así, en el Convenio de Arbitraje la falta de acuerdo entre las autoridades competentes se suple por la existencia en fase arbitral de un laudo que, a falta de otro acuerdo, resulta obligatorio para las autoridades competentes. En los procedimientos derivados del MCDI, el artículo 25.2 comporta la obligación para los Estados de negociar pero no la de alcanzar un acuerdo. Los comentarios a este artículo (párrafo 37) señalan que las autoridades competentes tienen pura y simplemente una obligación de diligencia pero no de conseguir un resultado. Esta diferencia, no obstante, hay que matizarla tras la incorporación al artículo 25 de una fase arbitral con idénticas consecuencias que la regulada en el Convenio de Arbitraje si bien su establecimiento queda a la voluntad de las partes signatarias del convenio para evitar la doble imposición por lo que su existencia requiere de negociaciones bilaterales de cara a su inclusión en cada convenio.

La segunda diferencia es la imposibilidad de acudir al Convenio de Arbitraje en el caso de que los hechos que motivarían el inicio del procedimiento amistoso hayan sido objeto de una sanción grave firme. Esta característica, que como ya se ha visto no está prohibida ni es completamente ignorada en los procedimientos amistosos derivados de los convenios para evitar la doble imposición, no aparece recogida en el texto modelo del artículo 25 ni España ha incluido tal posibilidad, por remota que sea, en los convenios suscritos. En consecuencia, aquellos casos de doble imposición en los que el comportamiento del obligado tributario haya sido merecedor de una sanción grave firme sólo podrán obtener solución a través de los procedimientos derivados de los convenios para evitar la doble imposición.

Una tercera diferencia relevante es que el Convenio de Arbitraje contempla la aplicación del acuerdo que alcancen las autoridades competentes con independencia de los plazos internos de prescripción en materia de devoluciones y desgravaciones lo que no sucede en todos los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España que, por otra parte, ha mantenido la reserva planteada a esta cuestión en la última reforma del MCDI acontecida en julio de 2008.

Por último, la última diferencia destacable la constituye la inclusión en el Convenio de Arbitraje entre los legitimados para la interposición de estos recursos de los establecimientos permanentes que no pueden solicitar el inicio de un procedimiento amistoso en el marco de los convenios para eliminar la doble imposición.

**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 Ochaita.
- 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.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Miguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª).
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: Análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Miryam de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.
Autor: Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.
Autor: Miguel Ángel Aquino.

- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?
Autores: Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.
Autor: J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.
Autora: Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
Autor: J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.
Autor: Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.
Autora: Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.
Autora: Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.
Autores: Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.
Autores: Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda:* Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.
Autor: Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.
Autor: Juan Calvo Vérguez.
- 4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.
Autor: Bernardo Lara Berrios.
- 5/09 Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España.
Autor: Miguel Buñuel González.
- 6/09 Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Antonio Aparicio Pérez y Santiago Álvarez García.
- 7/09 Procedimientos amistosos en materia de imposición directa.
Autora: Silvia López Ribas.