

LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS Y ARBITRALES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

JAIME GARCÍA PUENTE
PROFESOR AYUDANTE DOCTOR
UNIVERSIDAD DE OVIEDO

SUMARIO: **I. Introducción.** **II. La dispersión normativa en torno al procedimiento amistoso en el ordenamiento jurídico español.** **III. Disposiciones comunes a todos los procedimientos amistosos.** *3.1. La autoridad competente española. 3.2. La relación entre el procedimiento amistoso y los medios internos de revisión. 3.3. La relación entre las distintas bases jurídicas habilitantes para el procedimiento amistoso. 3.4. La suspensión del ingreso de la deuda durante la tramitación del procedimiento amistoso. 3.5. El devengo de intereses de demora durante la tramitación del procedimiento amistoso. 3.6. La tramitación del procedimiento amistoso en supuestos de actas con acuerdo o en conformidad. 3.7. La implementación del acuerdo eventualmente alcanzado y los plazos internos de prescripción.* **IV. El procedimiento amistoso y la cláusula arbitral previstos en los CDI.** *4.1. Procedimiento amistoso iniciado ante la autoridad competente española. 4.2. Procedimiento amistoso iniciado ante una autoridad competente extranjera con implicaciones para España.* **V. El procedimiento previsto en el Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.** **VI. El procedimiento previsto en la Directiva 2017/1852, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.**

RESUMEN: Desde la óptica de un Estado miembro de la Unión Europea, la tramitación de procedimientos amistosos o arbitrales puede acometerse al amparo de distintas bases habilitantes como son las cláusulas convencionales, el Convenio 90/436/CEE o la Directiva 2017/1852. La regulación de todas ellas en el ordenamiento interno español se encuentra dispersa en diversas disposiciones, adquiriendo especial relevancia el RD 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. La estructura de este último no resulta especialmente intuitiva debido al elevado número de remisiones normativas y a la artificial diferenciación de procedimientos no sólo en función de la concreta autoridad competente ante la que se solicita el inicio sino también de la Administración de la que trae causa la acción generadora de doble imposición.

PALABRAS CLAVE: procedimiento amistoso, arbitraje, doble imposición, autoridad competente.

ABSTRACT: From a EU Member State perspective, MAP can be carried out under different enabling legal bases such as DTC clauses, the Convention 90/436/EEC or Directive 2017/1852. The regulation of all of them in the Spanish domestic legislation is scattered in various provisions, with special relevance of RD 1794/2008, of November 3, which approves the regulation of MAP in matters of direct taxation. The structure of the latter is not particularly intuitive due to the high number of normative references and the artificial differentiation of procedures not only according to the specific competent authority before which the initiation is requested but also to the Administration from which the action generating double taxation arises.

KEY WORDS: mutual agreement procedure, arbitration, double taxation, competente authority.

I. INTRODUCCIÓN

Siguiendo a SERRANO ANTÓN, el procedimiento amistoso podría definirse como “*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*”¹. De forma similar, las DPT OCDE definen el procedimiento amistoso como “*un medio tradicional a través del que las administraciones tributarias se consultan para la resolución de las controversias relativas a la aplicación de los convenios de doble imposición*”².

Desde la óptica de un Estado miembro de la Unión Europea, la tramitación de procedimientos amistosos podría acometerse tanto al amparo de las cláusulas convencionales análogas al Art. 25 MC OCDE como con base en el Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas o la Directiva 2017/1852, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea³.

¹ Vid. SERRANO ANTÓN, F. *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: Procedimiento amistoso y arbitraje*. Cit. Pág. 131.

² Vid. Párrafo 4.29 DPT OCDE.

³ Como habrá podido comprobarse, el Convenio 90/436/CEE cuenta con un ámbito de aplicación más reducido y específico que el de los dos instrumentos restantes. En efecto, frente al Art.1 del Convenio 90/436/CEE, que dispone que dicho convenio resultará aplicable 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”; el Art. 1 de la Directiva

Por su parte, el Art. 25 MC OCDE contempla la existencia de tres tipos diferentes de procedimientos amistosos⁴. Así, en primer lugar, se encontraría el procedimiento amistoso para casos específicos, previsto en los apartados 1 y 2 del Art. 25 MC OCDE y destinado a eliminar cualquier escenario concreto de imposición no acorde con un CDI. En segundo lugar, el Art. 25.3 MC OCDE prevé la existencia de un procedimiento amistoso interpretativo, cuyo objetivo pasaría por resolver las dificultades o dudas que plantease la interpretación o aplicación del concreto CDI. Finalmente, también regulado en el Art. 25.3 MC OCDE, existiría un procedimiento amistoso legislativo para eliminar la doble imposición en casos no previstos en el CDI aplicable.

En cualquier caso, debe tenerse presente que, en virtud de los preceptos análogos al Art. 25.1 MC OCDE, las autoridades competentes implicadas se encuentran obligadas a negociar, pero no a alcanzar un acuerdo que elimine la imposición no conforme con el CDI⁵. Desde esta perspectiva, la introducción de cláusulas arbitrales análogas al Art. 25.5 MC OCDE resulta fácilmente comprensible. Conforme a dicho precepto, cuando las autoridades competentes no lograsen alcanzar un acuerdo dentro del plazo que se hubiese pactado al efecto, toda cuestión no resuelta relacionada con el asunto en cuestión “*se someterá a arbitraje si la persona así lo solicita por escrito*”. Así concebido, el arbitraje tributario internacional cumpliría una doble función: Una directa, como método de resolución de controversias fiscales propiamente dicho y otra indirecta, como acicate para la adopción de un acuerdo, dentro de un plazo razonable, en el seno del procedimiento amistoso⁶.

Sentado lo anterior, en los siguientes epígrafes, identificaremos las diferentes normas del ordenamiento jurídico español que disciplinan el funcionamiento de los procedimientos amistosos y arbitrales, prestando especial atención al RD 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento

2017/1852 anuncia que la misma pretende establecer “un mecanismo de resolución de litigios entre los Estados miembros cuando dichos litigios surgen de la interpretación y aplicación de los acuerdos y convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio”.

⁴ Vid. VOGEL, K. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Third Edition.* Cit. Pág. 1347. MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. *Los precios de transferencia en la encrucijada del siglo XXI.* Netbiblo. A Coruña, 2012. Págs. 148-149. RIBES RIBES, A. *Convenios para evitar la doble imposición internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje.* Edersa. 2003. Pág. 374. SERRANO ANTÓN, F. *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: Procedimiento amistoso y arbitraje.* Cit. Págs. 148-149.

⁵ Vid. párrafo 37 de los Comentarios al Art. 25 MC OCDE.

⁶ En sentido similar vid. SERRANO ANTÓN, F. *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: Procedimiento amistoso y arbitraje.* Cit. Pág. 332. MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. *Los precios de transferencia en la encrucijada del siglo XXI.* Cit. Pág. 209. Por su parte, tal y como se pone de manifiesto en LÓPEZ RIBAS, S. “Procedimientos amistosos en materia de imposición directa”. *Crónica tributaria* N° 131, 2009. Pág. 57 solo podrán llevarse a arbitraje los aspectos no resueltos del procedimiento amistoso, no así aquellos sobre los que las autoridades competentes hayan alcanzado un acuerdo, aunque sus términos no satisfagan al obligado tributario

de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (RPA). A su vez, por lo que respecta a este último, trataremos de sistematizar tanto las disposiciones comunes aplicables a cualquier procedimiento amistoso como las normas llamadas a regir los concretos procedimientos basados, respectivamente, en las cláusulas convencionales, el Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas o la Directiva 2017/1852, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

II. LA DISPERSIÓN NORMATIVA EN TORNO AL PROCEDIMIENTO AMISTOSO EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

La regulación del procedimiento amistoso en el ordenamiento interno español se encuentra dispersa en diversas disposiciones, realidad que ha llevado a algunos autores a pronunciarse a favor de la conveniencia de incluir, en la LGT, un nuevo título específicamente dedicado a tales mecanismos y proceder, posteriormente, a su desarrollo reglamentario⁷.

Así, en primer lugar, debe aludirse a la DA 1^a LIRNR, precepto que desempeña dos funciones fundamentales en nuestro ordenamiento. De un lado, sus tres primeros apartados actúan como norma legal de cobertura para la tramitación de procedimientos amistosos o arbitrales y la posterior implementación de los acuerdos resultantes de los mismos. En efecto, la vigencia en nuestro sistema de los principios de legalidad e indisponibilidad del crédito tributario hacen necesaria la existencia de un precepto con rango legal que prevea el recurso a mecanismos alternativos de resolución de controversias, como pueden ser los citados procedimientos⁸. De otro lado, el apartado 4 de

⁷ En este sentido vid. LUCHENA MOZO, G. M. “Luces y sombras en la transposición al derecho español de la Directiva (UE) 2017/1852, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea” en MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P. J. (dir.) *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: Hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. Thomson Reuters-Aranzadi. Navarra, 2021. Pág. 569.

⁸ La admisibilidad del arbitraje en materia tributaria ha sido ampliamente analizada por la doctrina aunque desde un ámbito eminentemente interno. Sin embargo, entendemos que no existe impedimento alguno para trasladar las conclusiones derivadas de dicho análisis al plano propio de los procedimientos amistosos y arbitrales, esto es, la esfera internacional. Tal análisis se ha efectuado fundamentalmente desde la óptica de los principios de legalidad e indisponibilidad del crédito tributario. Sin embargo, la mayoría de los autores ha estimado que este último no constituye un verdadero obstáculo al respecto. En este sentido se pronuncian GARCÍA NOVOA, C. y CHICO DE LA CÁMARA, P. “Concepto, caracteres y valoración constitucional del arbitraje” en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.) *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Fundación Impuestos y Competitividad. Madrid, 2015. Pág. 207. En sentido similar vid. VICENTE ARCHE COLOMA, P. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: Una propuesta*. Marcial Pons. Madrid, 2005. Pág. 54. También CRUZ PADIAL, I. “Es posible el arbitraje

la DA 1^a LIRNR ordena el desarrollo reglamentario de las normas internas del procedimiento amistoso, desarrollo que ha quedado plasmado en el RD 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (RPA), al que posteriormente nos referiremos.

Resulta sorprendente que una norma con una misión tan relevante como la que acaba de exponerse se ubique, sistemáticamente, dentro del articulado de la LIRNR. No en vano, este último impuesto no resultará necesariamente afectado en toda controversia objeto de un eventual procedimiento amistoso. En cualquier caso, no debe olvidarse que la DA 1^a LIRNR fue introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. En la exposición de motivos de esta última se destaca, como uno de sus principales logros, la introducción de *“una regulación legal específica de los procedimientos amistosos que permita un futuro desarrollo reglamentario de los mismos”*.

En segundo lugar, debe mencionarse un conjunto de disposiciones normativas que tienen por objeto regular la interacción entre los procedimientos amistosos y los medios internos de revisión. No en vano, dado que ambos medios podrían resultar idóneos para tratar de corregir los escenarios de doble imposición, una falta de coordinación entre los mismos podría dar lugar a decisiones judiciales y/o administrativas contradictorias. Así, en vía administrativa y económico-administrativa, rigen actualmente la DA 21^a LGT y el Art. 2 bis RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Por su parte, en vía contencioso-administrativa, es la DA 9^a LJCA la encargada de regular la citada cuestión. Por razones de sistematicidad, sobre el estudio de estas disposiciones volveremos cuando se aborden las disposiciones comunes a todos los procedimientos amistosos.

En tercer lugar, debemos referirnos al Art. 177 *terdecies* 3 LGT, relativo a la asistencia mutua en materia de recaudación. Conforme al mismo, de forma similar a lo que disciplinan el apartado 6 de la DA 1^a LIRNR y el Título V RPA para el ámbito recaudatorio interno, el procedimiento de recaudación quedará suspendido cuando alguno de los Estados o entidades internacionales o supranacionales intervenientes hubieran iniciado un procedimiento amistoso y el resultado de dicho procedimiento pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia.

En cuarto lugar, el Art. 131.3 RGAT ordena la iniciación del procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias *“cuando así resulte de la resolución de un procedimiento amistoso en aplicación de un convenio*

tributario?”.

Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Nº 15, 1999. Pág. 29; FALCÓN Y TELLA, R. “El arbitraje tributario” en ELORRIAGA PISARIK, G. (Coord.) *Convención y arbitraje en el derecho tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1996. Pág. 259 y SERRANO ANTÓN, F. *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*. AEDAF. Madrid, 1996. Pág. 106.

internacional para evitar la doble imposición”. En abstracto, las devoluciones derivadas del acuerdo alcanzado en el marco de un procedimiento amistoso podrían traer causa tanto de la mecánica liquidataria del impuesto en cuestión como de la previa realización de un ingreso indebido⁹. La calificación bajo una u otra fórmula no resulta en absoluto baladí ya que, como tendremos ocasión de comprobar posteriormente, durante la tramitación del procedimiento amistoso se devengarán intereses de demora.

Finalmente, no puede dejar de mencionarse el ya citado RD 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (RPA). El RPA se estructura en cinco Títulos, siendo el I y el V de aplicación común a la totalidad de procedimientos amistosos tramitados, con independencia de la base jurídica que les sirva de sustento. Por su parte, los restantes Títulos II, III y IV contienen las normas respectivamente aplicables a los procedimientos amistosos previstos en los convenios bilaterales, el Convenio CEE/90/436, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas y la Directiva 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

Con la salvedad de esta última, cuya incorporación expresa al orden interno de los Estados Miembros viene impuesta por el Art. 288 TFUE -en tanto dimanan de una Directiva-, debe tenerse presente que la restante regulación contenida en el RPA podría resultar prescindible, en el sentido de que su inexistencia no impediría la participación de la autoridad competente española en un eventual procedimiento amistoso¹⁰. Así, de conformidad con el Art. 96 CE, “*los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno*”. De hecho, las estadísticas muestran que, incluso con anterioridad a la entrada en vigor del RPA, la autoridad competente española ya había iniciado la tramitación de

⁹ Tal y como se afirma en MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A. *Procedimientos amistosos: Modificaciones derivados de la normativa internacional*. Cit. Párrafo 3395.

¹⁰ Tal y como se indica en PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S. “Comentarios sobre la regulación reglamentaria de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa” *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia* N°4, 2009. Pág. 12 “en un estricto sentido jurídico no cabe decir que dichos procedimientos hayan sido completamente desconocidos para nuestro ordenamiento pese a la inexistencia de una regulación como la que ahora se ha promovido”. En sentido similar vid. ABENICAR ARIAS, P. “breve análisis del proyecto de reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa”. *Boletín fiscal Quantor. Suplemento de fisividad internacional* N° 24, 2008, donde se afirma que, con anterioridad al RD 1794/2008, no existía en España “regulación alguna sobre la aplicación del procedimiento amistoso previsto en los CDI. Esto no quiere decir que los obligados tributarios, que se vieran afectados por una interpretación o aplicación que generase o pudiera generar una imposición disconforme con el CDI o una doble imposición, no pudieran acceder a dicho procedimiento a través de una solicitud genérica. Sin embargo, la falta de cauce procedural produce inseguridad jurídica”.

diversos procedimientos amistosos¹¹, basándose para ello –a modo de canon interpretativo- en las recomendaciones contenidas en textos internacionales como el MEMAP de la OCDE o el Código de Conducta para la aplicación del Convenio Europeo de Arbitraje. Con todo, no deja de ser meritorio que España haya optado por desarrollar internamente las reglas del procedimiento amistoso, dando con ello cumplimiento a la recomendación contenida en el párrafo 41 c) de los Comentarios al Art. 25 MC OCDE y contribuyendo a un mayor nivel de seguridad jurídica¹².

Teniendo presente la sistemática que acaba de exponerse, a continuación, abordaremos el análisis de las disposiciones comunes del RPA para, posteriormente, centrarnos en el examen concreto de las reglas procedimentales aplicables a los procedimientos amistosos y arbitrales tramitados bajo la cláusula del Art. 25 MC OCDE, el Convenio 90/436/CEE y la Directiva 2017/1852.

III. DISPOSICIONES COMUNES A TODOS LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS

El Título I RPA, bajo la rúbrica de “disposiciones comunes”, se encuentra compuesto por seis preceptos que resultan de aplicación a cualquier procedimiento amistoso, con independencia de la base jurídica sobre la que se articule. De forma similar, tal y como parece deducirse de la remisión efectuada por el Art. 58.1 RPA, también las disposiciones enmarcadas en el Título V RPA –relativo a la suspensión del ingreso de la deuda durante la tramitación del procedimiento amistoso- resultarán aplicables a cualquier procedimiento amistoso.

Pese a la existencia de estas disposiciones comunes, debe admitirse que determinados aspectos de especial relevancia, tales como la tramitación del procedimiento amistoso en supuestos de actas con acuerdo o en conformidad o la incidencia de los plazos internos de prescripción en la implementación de los acuerdos eventualmente alcanzados, entre otros, no se encuentran convenientemente abordados por el RPA. Para tratar de salvar estas carencias, resulta

¹¹ A modo de ejemplo, podría citarse el documento titulado “2008 Update of the number of open cases under the Arbitration Convention” (JTPF/016/REV2/BACK/2008/EN), publicado como consecuencia de la reunión del EU JTPF celebrada el 5 de junio de 2008, en el que se muestra cómo, al término del año 2007, último ejercicio concluido con anterioridad a la promulgación del RPA, existían varios procedimientos amistosos pendientes de resolución ante la autoridad competente Española.

¹² En SERRANO ANTÓN, F. *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje*. Cit. Págs. 169-170 se dejaba constancia de que España formaba parte de un reducido grupo de Estados miembros de la OCDE que habían optado por desarrollar, en su ordenamiento interno, las reglas aplicables al procedimiento amistoso. Sin embargo, desde la publicación de dicha obra, el citado grupo de Estados ha ido aumentando progresivamente, tal y como se desprende del examen del apartado B, subapartado 13, de los diferentes *Dispute Resolution Profiles* publicados por la OCDE.

útil remitirse a la *Guía de Procedimientos Amistosos* publicada por la AEAT¹³ y a los *Mutual Agreement Procedure Profiles* publicados por la OCDE, como parte integrante del Estandar **Mínimo de la Acción 14 de BEPS**¹⁴. Si bien tales instrumentos carecen de naturaleza normativa -serían encuadrables, en todo caso, dentro de la categoría de *soft law*- contribuyen a incrementar el grado de seguridad jurídica.

Con base en todo lo anterior, a continuación nos referiremos a las principales disposiciones comunes que caracterizan la regulación española del procedimiento amistoso.

3.1. *La autoridad competente española*

Con independencia de la base jurídica en la que se apoyen, los procedimientos amistosos son mecanismos que no involucran directamente a los obligados tributarios, sino que se desenvuelven entre las “*autoridades competentes*” que hubieran designado los respectivos Estados implicados en la controversia fiscal.

En el caso concreto de España, el Art. 2 RPA atribuye, con carácter general, el papel de autoridad competente a la Dirección General de Tributos. No obstante, cuando el concreto procedimiento amistoso verse sobre los artículos de los convenios para evitar la doble imposición que regulan los beneficios empresariales con establecimiento permanente y las empresas asociadas, la función de autoridad competente se otorga a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Más concretamente, de conformidad con el apartado Dos.2. de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, dicha función se atribuye a la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional¹⁵.

¹³ Accesible desde <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/guia-procedimientos-amistosos.html>. En la misma se indica que, si bien el RPA fue valorado muy positivamente en el proceso de revisión inter pares de España relativo a la Acción 14 de BEPS, “*se ha creado esta Guía de Procedimientos amistosos centrada en aquellos que son competencia de la AEAT, con objeto de poner a disposición de los contribuyentes los aspectos esenciales del contenido del citado reglamento en un lenguaje más accesible*”. No en vano, el Estándar Mínimo 2.1 de la Acción 14 del BEPS establece la obligación de publicar las normas, directrices y procedimientos sobre el acceso y la utilización del procedimiento amistoso.

¹⁴ Accesibles desde <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>. En efecto, el Estándar Mínimo 2.2 de la Acción 14 de BEPS establece que “*los países deberían publicar sus perfiles PA en una plataforma de acceso público (siguiendo el modelo de una plantilla acordada que se elaborará en coordinación con el Foro MAP FTA)*”.

¹⁵ Por tanto, a los efectos que ahora nos ocupan, salvo que el procedimiento amistoso se refiera a la eventual existencia o no de un establecimiento permanente, las restantes solicitudes de inicio relativas a precios de transferencia o a la atribución de beneficios a los citados

3.2. La relación entre el procedimiento amistoso y los medios internos de revisión

Tanto el procedimiento amistoso como los medios internos de revisión pueden resultar idóneos para corregir escenarios de doble imposición, de suerte que una falta de coordinación entre los mismos podría dar lugar a decisiones judiciales y/o administrativas contradictorias¹⁶.

La forma en que se regula la citada interacción no resulta homogénea en los diferentes ordenamientos internos. Así, una primera posibilidad sería la tramitación paralela de los dos procedimientos, exigiéndose la renuncia o desistimiento de los recursos internos si las autoridades competentes lograsen alcanzar un acuerdo¹⁷. Una segunda posibilidad consistiría en la tramitación preferente de los medios de revisión internos, quedando en suspenso el procedimiento amistoso. Esta opción podría plantear problemas en aquellos Estados que, como España, no permiten excepcionar las resoluciones judiciales¹⁸. Finalmente, la tercera de las posibilidades disponibles sería la opuesta a la anterior, es decir, consistiría en otorgar prioridad al procedimiento amistoso, dejando en suspenso los medios internos de revisión.

establecimientos permanentes deberán dirigirse a la mencionada Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional.

¹⁶ Ambas opciones se presentan como alternativas en DEL CAMPO AZPIAZU, C. “Ajustes correlativos: Procedimiento amistoso y arbitral”. *Cit.* Pág. 553, si bien se reconoce que las vías internas de recurso únicamente resolverán la doble imposición en la medida en que el ajuste practicado por la administración española resulte anulado.

¹⁷ Este era el régimen vigente en España con anterioridad a la introducción, por parte de la Ley 34/2015, de 21 de setiembre, de la DA 21^a LGT y la DA 9^a LJCA. Posteriormente, el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, introdujo también un apartado 7 en la DA 1^a LIRNR con la misma finalidad.

¹⁸ En efecto, de conformidad con el Art. 118 CE, las resoluciones judiciales de los órganos jurisdiccionales españoles vinculan a la administración tributaria española y, por tanto, a sus autoridades competentes en el marco de un procedimiento amistoso. Así, conforme al Art. 4 RPA, “*la autoridad competente a que se refiere el artículo 2 de este reglamento comunicará la admisión de inicio del procedimiento amistoso al órgano administrativo o jurisdiccional competente que, simultáneamente, esté conociendo de un procedimiento de revisión que afecte a algunos de los elementos de la obligación tributaria que sean objeto del procedimiento amistoso*”. Por su parte, el apartado segundo de la DA 9^a LJCA dispone que “*procederá la suspensión del curso de los autos, exclusivamente respecto de los elementos de la obligación tributaria que sean objeto del procedimiento amistoso, desde que se inicie el procedimiento amistoso*”. También, de conformidad con el Art. 16.2 d) RPA, los acuerdos de no eliminar la doble imposición podrán fundamentarse en la existencia de una “*una sentencia firme de un tribunal español u otra decisión equivalente de un Tribunal de otro Estado afectado, siempre que se cumplan las siguientes condiciones: 1.º Que dicha sentencia o decisión equivalente se refiera a los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso; y 2.º Siempre que, en virtud del Derecho nacional del Estado cuyos tribunales han dictado la sentencia o decisión equivalente, la autoridad competente quede vinculada por dicha decisión*”. A este respecto vid. MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A. *Procedimientos amistosos: Modificaciones derivados de la normativa internacional*. Francis Lefebvre. Edición digital. Párrafo 645.

Esta última opción parece ser la preferida por la OCDE y, en todo caso, la vigente en España desde las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, y el RD 1073/2017, de 29 de diciembre¹⁹. Así, en vía administrativa y económico-administrativa, rigen actualmente la DA 21^a LGT y el Art. 2 bis RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa²⁰. El tenor literal de la primera resulta prácticamente coincidente con el contenido en el apartado 7 de la ya mencionada DA 1^a LIRNR. Sin embargo, el hecho de haber quedado plasmada en la LGT, aun a título de disposición adicional, resulta coherente con nuestra propuesta de aunar, en un único texto legal, todas las disposiciones relativas al procedimiento amistoso. Por su parte, en vía contencioso-administrativa, es la DA 9^a LJCA la encargada de señalar que procederá la suspensión del curso de los autos desde que se inicie el procedimiento amistoso.

En este contexto, el Art. 4 RPA dispone que “*a efectos de lo establecido en el apartado 7 de la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y en la disposición adicional novena, apartado 2, segundo párrafo, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la autoridad competente a que se refiere el artículo 2 de este reglamento comunicará la admisión de inicio del procedimiento amistoso al órgano administrativo o jurisdiccional competente que, simultáneamente, esté conociendo de un procedimiento de revisión que afecte a algunos de los elementos de la obligación tributaria que sean objeto del procedimiento amistoso*”.

¹⁹ En este sentido vid. Párrafos 25 y 44 de los Comentarios al Art. 25 MC OCDE.

²⁰ Conforme a la DA 21^a LGT: “*En caso de que, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional primera.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, se simultanee un procedimiento amistoso en materia de imposición directa previsto en los convenios o tratados internacionales con un procedimiento de revisión de los regulados en el Título V de esta Ley, se suspenderá este último hasta que finalice el procedimiento amistoso*”. Por su parte, conforme al Art. 2 bis RD 520/2005, “*En aquellos casos en que, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional vigésimo primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, haya de procederse a la suspensión de un procedimiento de revisión de los regulados en su título V, como consecuencia de la tramitación simultánea de un procedimiento amistoso sobre las mismas cuestiones, la autoridad competente española a que se refiere el artículo 2 del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, comunicará al órgano revisor los recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante o por las demás partes implicadas que consten en la solicitud de inicio del procedimiento amistoso o cualquier otro recurso de los que tuviese conocimiento. Asimismo, dicha autoridad competente comunicará al órgano de revisión la terminación del procedimiento amistoso, adjuntando copia del acuerdo de terminación, a los efectos de proceder a alzar la suspensión del procedimiento de revisión y de su resolución*”.

3.3. La relación entre las distintas bases jurídicas habilitantes para el procedimiento amistoso

Analizada la interacción entre el procedimiento amistoso y los medios internos de revisión, interesa ahora esclarecer las relaciones entre las distintas bases jurídicas que permiten, desde el prisma de la autoridad competente española, tramitar procedimientos amistosos.

Ya se ha mencionado como, habida cuenta de la pertenencia de España a la UE, junto a las cláusulas convencionales análogas al Art. 25 MC OCDE, existiría la posibilidad de tramitar procedimientos amistosos con otros Estados miembros con base en el Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas o la Directiva 2017/1852, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

El Art. 5 RPA exige al obligado tributario *“indicar en la solicitud de inicio el procedimiento o los procedimientos amistosos de los regulados en este reglamento que le resulten aplicables”* para, posteriormente, recordar la prioridad aplicativa de la Directiva 2017/1852, de conformidad con la naturaleza propia del derecho comunitario. Dicha prioridad aplicativa no supone que, ante litigios fiscales que involucren a las autoridades competentes de dos o más Estados miembros, las cláusulas de los CDI análogas al Art. 25 MC OCDE o el propio Convenio CEE/90/436 no puedan ser invocados como base jurídica para la tramitación de un eventual procedimiento amistoso. Antes al contrario, lo que tal prioridad aplicativa implica es que la presentación, por parte del obligado tributario, de una solicitud de inicio con base en la Directiva 2017/1852 pondrá término a cualquier otro procedimiento amistoso en curso con arreglo al Convenio 90/436/CEE o a un CDI aplicable²¹.

Distinta será, en cambio, la relación entre los procedimientos amistosos tramitados con base en disposiciones análogas al Art. 25 MC OCDE y aquellos otros iniciados con arreglo al Convenio 90/436/CEE. De hecho, tal y como establece el Art. 15 de este último, el mismo *“no afectará al cumplimiento de más amplias obligaciones relativas a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas que puedan resultar de otros convenios de los que sean o fueren parte los Estados contratantes o del derecho interno de dichos Estados”*. Esta falta de prioridad aplicativa entre ambos instrumentos permitiría incluso que, en litigios entre Estados miembros de la UE relativos a precios de transferencia, se invocara el Convenio CEE/90/436 y, subsidiariamente, el correspondiente CDI. Así, en caso de producirse alguna incidencia que dificultase la tramitación con arreglo al primero –como pudiera ser la existencia de una sanción grave–, aun podría iniciarse el segundo²².

²¹ Así se manifiesta en MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A. *Procedimientos amistosos: Modificaciones derivados de la normativa internacional*. Cit. Párrafos 2210-2212.

²² Vid. *ibidem* párrafo 2220, donde se afirma que *“es habitual que en las solicitudes de procedimiento amistoso en materia de precios de transferencia y relativas a Estados de la*

3.4. La suspensión del ingreso de la deuda durante la tramitación del procedimiento amistoso

En línea con las buenas prácticas contenidas en el Informe Final de la Acción 14 de BEPS, y de forma análoga a lo que acontece con los medios internos de revisión, los Arts. 58 a 63 RPA permiten solicitar la suspensión de la ejecución del acto generador de la imposición no acorde con el convenio en tanto no haya concluido la tramitación del correspondiente procedimiento amistoso. No obstante, para poder acudir a este régimen específico de suspensión, los Arts. 58.1. b) y 61.3 RPA exigen que el obligado tributario no pueda seguir obteniendo la suspensión del ingreso de la deuda en vía administrativa o contencioso-administrativa. A nuestro juicio, tal exigencia no debería interpretarse en el sentido de considerar que el RPA impone al contribuyente la obligación de emplear todos los medios de impugnación a su alcance, tanto en vía administrativa como contencioso-administrativa, para mantener la suspensión de la liquidación. Antes al contrario, consideramos que cuando el contribuyente hubiese optado por acudir directamente al procedimiento amistoso, renunciando a los mecanismos internos de impugnación, también podría beneficiarse de este régimen especial de suspensión²³.

UE se invoque el Convenio de Arbitraje y, supletoriamente, el correspondiente convenio para evitar la doble imposición. La tramitación del procedimiento amistoso sigue las provisiones del Convenio de Arbitraje, pero en caso de que se produzca alguna incidencia que dificulte la tramitación por el Convenio de Arbitraje, el procedimiento amistoso se tramitará por el convenio para evitar la doble imposición. Una incidencia posible puede ser la existencia de una sanción grave que suspenda la tramitación del procedimiento amistoso en base al Convenio de Arbitraje hasta que los tribunales decidan con carácter firme sobre la sanción. Si el obligado tributario invoca tanto el Convenio de Arbitraje como el correspondiente convenio para evitar la doble imposición sin establecer prioridad entre ellos, en la fase de admisión, la autoridad competente española le requerirá para que manifieste la base jurídica que considera prioritaria”.

²³ En este sentido vid. VEGA BORREGO, F. A. “Algunos aspectos sobre la regulación española de los procedimientos amistosos: Suspensión e intereses de demora”. *Crónica tributaria* N° 141, 2011. Págs. 218-219, cuando argumenta que “si se realiza una interpretación apresurada del articulado de la norma, podría llegarse a considerar que el RPA exige al obligado tributario que interponga o continúe con los recursos que tuviera interpuestos hasta el final, incluyendo los de la vía contencioso-administrativa, si quiere mantener la suspensión de la liquidación. Pues, de no hacerlo, como todavía sería, en principio, posible la suspensión en vía de recurso, vería condenada su solicitud de suspensión en el marco del PA a que fuera inadmitida (...). La circunstancia de que el obligado tributario, si hubiera recurrido o continuado la impugnación, podría haber obtenido tal modalidad de suspensión, no puede constituir un argumento para considerar incumplido el requisito que prevé el art. 35.1.a) del RPA para la suspensión formulada en el marco de un PA. Porque si así fuera, la regulación prevista para el PA estaría forzando indirectamente a los obligados tributarios que lo instan, y que quieren mantener suspendida la obligación de ingreso de la deuda liquidada, a recurrir siempre los actos de liquidación y mantener la vía de recurso tan lejos como sea posible. Es evidente que esta interpretación produciría resultados absurdos al obligar a los interesados a interponer o mantener recursos administrativos o judiciales con la única finalidad de conservar la suspensión. Además sería completamente contradictoria con la configuración del PA, porque aunque no excluye o impide que se simultanee con la vía de recurso que

3.5. *El devengo de intereses de demora durante la tramitación del procedimiento amistoso*

Con carácter previo a la modificación operada por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, el apartado 5 de la DA 1^a LIRNR establecía que no se devengarían intereses de demora durante la tramitación de los procedimientos amistosos. Sin embargo, desde la citada reforma, tal previsión ya no se encuentra vigente. En consonancia con ello, el Art. 17.6 RPA dispone que “*en la liquidación resultante de la ejecución del acuerdo se exigirán los intereses de demora devengados sobre la deuda derivada de dicha ejecución*”. Si bien es cierto que este último precepto se incardina en el Capítulo I del Título II RPA -relativo al procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición cuando es iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria de dicho Estado-, como tendremos ocasión de comprobar posteriormente, su vigencia se extiende a los restantes procedimientos amistosos, con independencia de la base jurídica sobre la que se asienten, por remisión expresa de los Arts. 18.3, 19.2, 22.3, 24, 34.3, 35, 36 y 56 RPA.

3.6. *La tramitación del procedimiento amistoso en supuestos de actas con acuerdo o en conformidad*

Una de las exigencias del estándar mínimo de la Acción 14 del Proyecto BEPS radicaba en que los eventuales acuerdos entre la Administración tributaria y los contribuyentes no impidiesen el acceso al procedimiento amistoso²⁴. Pese a ello, aunque algunos Estados no rechazan la solicitud de procedimiento amistoso derivado de actas con acuerdo, sólo aceptan dicha solicitud a los efectos de que la otra autoridad competente conceda un ajuste correlativo²⁵. Dicha postura no parece ser la seguida por la Administración tributaria española. En efecto, el RPA guarda silencio al respecto, limitándose su Art. 17.5 a señalar que “*cuando existiese una liquidación previa practicada por la Administración tributaria española en relación con la misma obligación tributaria objeto del procedimiento amistoso, la ejecución del acuerdo determinará la modificación, o en su caso, anulación, de dicha liquidación*”. Pese a ello, en la *Guía de Procedimientos Amistosos* de la AEAT se afirma que la suscripción de actas con acuerdo o de conformidad no debiera afectar “*a la posibilidad de solicitar*

contemple la legislación de cada país, prefiere que la imposición no conforme al CDI o al CA se resuelva exclusivamente a través del mismo, y no por sentencias o resoluciones internas”.

²⁴ Vid. elemento 2.6 del estándar mínimo contenido en OCDE (2016), *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris.

²⁵ Así se pone de manifiesto en MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A. *Procedimientos amistosos: Modificaciones derivados de la normativa internacional*. Cit. Párrafo 2720.

*el inicio de un procedimiento amistoso para corregir la doble imposición que pudiera resultar de los ajustes contenidos en dichas actas*²⁶.

3.7. La implementación del acuerdo eventualmente alcanzado y los plazos internos de prescripción

Tal y como se establece en el apartado 30 del *Mutual Agreement Procedure Profile* publicado por la OCDE y correspondiente a España, los acuerdos alcanzados en el seno de un procedimiento amistoso, tramitado al amparo de una disposición convencional análoga al Art. 25 MC OCDE, se aplicarán con independencia de los plazos internos de prescripción únicamente cuando el concreto CDI aplicable incluya un inciso equivalente a la última frase del Art. 25.2 MC OCDE²⁷. Por el contrario, cuando el CDI aplicable no incluyese un cláusula como la citada, el acuerdo no sería aplicable una vez expirado el plazo de prescripción interna. En consecuencia, el procedimiento amistoso debería concluir con un acuerdo de no eliminar la doble imposición, conforme al Art. 16.2.a) RPA²⁸.

Frente a lo anterior, los Arts. 6.2 del Convenio 90/436/CEE y 15.4 de la Directiva 2017/1852 establecen que los acuerdos alcanzados en el marco de procedimientos amistosos tramitados con base en dichas normas resultarán aplicables sean cuales fueren los plazos internos de prescripción.

IV. EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y LA CLÁUSULA ARBITRAL PREVISTOS EN LOS CDI

Como ya hemos señalado, las reglas aplicables a los procedimientos amistosos tramitados al amparo de disposiciones análogas al Art. 25 MC OCDE

²⁶ En idéntico sentido se manifiestan CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. en “El procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas”. *Cit.* Pág. 595. No obstante, dichos autores critican que se haya limitado de facto la utilización de las actas con acuerdo en un campo como el de la valoración de las operaciones vinculadas, ya que el mismo resultaba natural y propio para su empleo. Vid. también DEL CAMPO AZPIAZU, C. “Procedimiento amistoso y mecanismos de resolución de conflictos en la UE”. *Cit.* Págs. 781-782. MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A. *Procedimientos amistosos: Modificaciones derivados de la normativa internacional*. *Cit.* Párrafo 2737.

²⁷ El tenor literal de dicho inciso es el siguiente: “*El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes*”. En la actualidad, todos los CDI de la red española incluyen una disposición análoga a la anterior, con la excepción de los suscritos con Bolivia, Brasil, Bulgaria, Chile, Ecuador, Filipinas, Italia, Kirguistán, México, Marruecos, Países Bajos, Tailandia, Tayikistán, Túnez y Turkmenistán y Ucrania.

²⁸ Tal y como se afirma en DEL CAMPO AZPIAZU, C. “Procedimiento amistoso y mecanismos de resolución de conflictos de la Unión Europea”. *Cit.* Pág. 896, en aquellos supuestos en los que el acuerdo eventualmente alcanzado no podría implementarse por haberse consumado la prescripción, el procedimiento amistoso no debería ser iniciado.

se encuentran recogidas en el Título II RPA. Dicho título se encuentra estructurado en cuatro capítulos, estableciendo cada uno de ellos especialidades en función de que el procedimiento amistoso en cuestión se inicie ante la autoridad competente española por acciones de la Administración tributaria de dicho Estado (Capítulo I); ante la autoridad competente extranjera por acciones de la Administración tributaria española (Capítulo II); ante la autoridad competente extranjera por acciones de ese otro Estado (Capítulo III) o ante la autoridad competente española por acciones de la Administración tributaria del otro Estado (Capítulo IV).

El Capítulo I del Título II adquiere una especial relevancia, debido a que configura un procedimiento modelo al que, posteriormente y con determinadas especialidades, se remiten los restantes capítulos del propio Título II e incluso los tres primeros capítulos del Título III. En este contexto, algunos autores han manifestado que esta subdivisión del Título II RPA en cuatro capítulos resulta excesivamente artificial²⁹. En efecto, a nuestro juicio, lo verdaderamente relevante pasaría por determinar la concreta autoridad competente ante la que se solicita el inicio del procedimiento amistoso, con independencia de la Administración de la que traiga causa la acción generadora de doble imposición. Con base en dicho razonamiento, consideramos que el Título II RPA podría componerse únicamente de dos Capítulos que distinguieran en función de que el procedimiento amistoso se iniciase o no ante la autoridad competente española³⁰. En los dos siguientes subepígrafes analizaremos la tramitación que debería seguirse en cada uno de dichos escenarios.

4.1. Procedimiento amistoso iniciado ante la autoridad competente española

Cuando la solicitud de inicio del procedimiento amistoso se presente ante la autoridad competente española, deberán observarse las exigencias contenidas en el Art. 9 RPA y respetarse el plazo al que se refiere el Art. 8 RPA. En concreto, este último precepto dispone que la solicitud “deberá 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 conforme con las disposiciones del convenio”. A este respecto, conviene señalar que el Art.

²⁹ A este respecto vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A. “Procedimiento amistoso”. *Cit.* Pág. 703. También en sentido similar vid. RIBES RIBES, A. “El reglamento español de procedimientos amistosos en materia de imposición directa: Propuestas de mejora” en BILLARDI, C. J. (coord.) *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario: ILADT México 2015*. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. 2015. Pág. 544, cuando afirma que debido al alcance extraterritorial del Art. 20 RPA, relativo al procedimiento iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración Tributaria de ese otro Estado, la aplicación de dicha previsión será muy limitada.

³⁰ En sentido similar vid. LUCHENA MOZO, G. M. *Procedimientos de resolución de controversias tributarias internacionales: Entre BEPS y la UE*. *Cit.* Págs. 149 y ss.

25.1 MC OCDE prevé un plazo de 3 años. Sin embargo, entre los diferentes convenios bilaterales de la red española pueden encontrarse plazos diferentes³¹.

La referencia que el Art. 8 RPA realiza a determinados actos, materialmente equivalentes a la liquidación, que, potencialmente, pudiesen ocasionar una imposición no conforme con el convenio pretende incorporar al ordenamiento interno la posibilidad, prevista en los Comentarios al MC OCDE, de solicitar el inicio del procedimiento amistoso con carácter previo a que la concreta medida originaria de la imposición no acorde con el convenio se hubiese liquidado o notificado³².

En cualquier caso, recibida la solicitud por la autoridad competente española, de conformidad con el Art. 10 RPA, esta última dispondrá de un plazo de tres meses para formular requerimientos de subsanación y mejora al solicitante, el cual contará con idéntico plazo para aportar la documentación solicitada o subsanar los errores advertidos.

Contestado, en su caso, el requerimiento, tendrá lugar el trámite de admisión previsto en el Art. 11 RD 1794/2008, de 3 de noviembre³³. A tales efectos, los supuestos que permitirían, a la autoridad competente española, denegar motivadamente el inicio del procedimiento amistoso son la inexistencia de un convenio aplicable con artículo relativo al procedimiento amistoso; la presentación de la solicitud fuera de plazo o por persona no legitimada; la improcedencia de iniciar el procedimiento amistoso por versar la controversia sobre una cuestión de derecho interno y no una divergencia o discrepancia en la aplicación del convenio; la reiteración de la solicitud de inicio sobre una cuestión que ya

³¹ Tal y como se sintetiza en DEL CAMPO AZPIAZU, C. “Procedimiento amistoso y mecanismos de resolución de conflictos de la Unión Europea”. *Cit.* Pág. 893 “en los convenios firmados por España en los que se ha pactado un plazo distinto al de tres años, se ha reducido este plazo (dos años), salvo en el de Estados Unidos, en el que se amplió a cinco”.

³² En sentido contrario vid. RIBES RIBES, A. “El reglamento español de procedimientos amistosos en materia de imposición directa: Propuestas de mejora”. *Cit.* Pág. 542.

³³ En PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S. “Comentarios sobre la regulación reglamentaria de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa”. *Cit.* Págs. 21-22 se menciona que la enumeración de supuestos de inadmisión en el RD 1794/2008 contrasta con los Comentarios al Art. 25 MC OCDE, cuyo párrafo 34 se limita a señalar que las solicitudes de inicio no deberían inadmitirse sin una buena razón. Pese a ello, afirman los citados autores que “*frente a la imprecisión e inseguridad para el interesado que supone discutir de <<buenas>> o <<malas>> razones, la existencia de una relación de supuestos de inadmisión, con la obligación, con la obligación de que ésta sea en todo caso motivada cuando se produzca, puede suponer una mayor certeza y seguridad a la posición del interesado*”. Por otra parte, téngase en cuenta que, como ya hemos mencionado, el apartado 3.2 del MEMAP contempla 4 aspectos que convendría valorar en la fase de admisión: En primer lugar, debería constatarse la efectiva existencia de un CDI aplicable a la operación controvertida. En segundo lugar, debería evaluarse si, efectivamente, la imposición no conforme con las disposiciones del CDI resulta imputable a las acciones de uno o de ambos Estados contratantes. En tercer lugar, debería comprobarse que la solicitud de inicio se hubiese presentado dentro de los plazos previstos en el CDI aplicable. Finalmente, la autoridad competente debería pronunciarse sobre si la objeción formulada por el contribuyente le parece o no justificada.

hubiera sido objeto de otro procedimiento amistoso planteado con anterioridad por el mismo obligado tributario y sobre el cual se hubiese alcanzado un acuerdo entre ambas autoridades competentes o sobre el que hubiera desistido el obligado tributario³⁴; y el incumplimiento o cumplimiento deficiente de eventuales requerimientos de subsanación³⁵.

Con anterioridad a la reforma operada por RD 399/2021, de 8 de junio, el antiguo Art. 8.2 d) RD 1794/2008, de 3 de noviembre, contemplaba un sexto motivo de inadmisión consistente en la constatación de que la actuación del obligado tributario hubiese pretendido evitar la tributación en alguno de los Estados afectados. Dicho motivo llegó a ser interpretado por la jurisprudencia en el sentido de considerar que una regularización tributaria basada en la aplicación de una cláusula antielusiva interna podría determinar la inadmisión de la solicitud de inicio de un procedimiento amistoso³⁶. Por ello, en virtud del compromiso asumido por España en el Estándar Mínimo contenido en el apartado 1.2 del Informe final de la Acción 14 del Proyecto BEPS, con la entrada en vigor del ya citado RD 399/2021, de 8 de junio, se prescindió del mencionado motivo de inadmisión. Ahora bien, el hecho de que subsista la posibilidad de denegar el inicio del procedimiento amistoso por el hecho de que la controversia verse sobre una cuestión de derecho interno y no una divergencia o discrepancia en la aplicación del convenio podría permitir que la Administración tributaria española siguiese denegando el acceso al procedimiento amistoso en supuestos de aplicación de normas antielusivas internas³⁷.

Sea como fuere, debe tenerse presente que la eventual inadmisión de una solicitud de inicio de procedimiento amistoso podrá ser objeto de control jurisdiccional³⁸.

Admitida a trámite de la solicitud de inicio, de conformidad con el Art. 11.3 RD 1794/2008, de 3 de noviembre, podrían plantearse dos situaciones.

³⁴ En CATALÁ GARCÍA, M. “Procedimientos amistosos en materia de imposición directa”. *Cit.* Pág. 279 se menciona que la reiteración debe referirse a “una solicitud sobre una misma cuestión e idéntico CDI, de manera que si la nueva solicitud de inicio se refiere a una misma cuestión pero distinto CDI, no procedería la denegación de la misma”.

³⁵ Vid. *ibidem* págs. 278-279 cuando, a propósito de dicho motivo de inadmisión y tratándose de operaciones vinculadas, se plantea si la no aportación de la documentación correspondiente a estas últimas podría llegar a comportar la inadmisión de inicio. De ser así, afirma la autora que la normativa española sería contraria a las recomendaciones contenidas en el MEMAP.

³⁶ Vid. CARMONA FERNÁNDEZ, N. “Medidas antiabuso y procedimientos amistosos”. *Cit.* CÁMARA BARROSO, M. C. “Una regularización basada en la aplicación de una cláusula antiabuso impide la iniciación de un procedimiento amistoso. Análisis de la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2021 (rec. Cas. 6432/2019)”. *Cit.* SANZ GADEA, E. “El procedimiento amistoso en el contencioso de los gastos financieros Análisis de la SAN de 22 de abril de 2019, rec. núm. 688/2015”. Revista contabilidad y tributación N° 439, 2019. Págs. 163 y ss.

³⁷ Vid. NAVARRO IBARROLA, A. “Aplicación del convenio de arbitraje 90/436/cee y la directiva 2017/1852 para la resolución de litigios en la unión europea en supuestos de fraude fiscal”. *Cit.* Pág.133.

³⁸ Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M. “El derecho de los contribuyentes al inicio del procedimiento amistoso previsto en los convenios de doble imposición”. *Cit.*

Por un lado, sería posible que la autoridad competente española considerase “*que la solicitud es fundada y que puede por sí misma encontrar una solución*”. Por otro lado, dicha autoridad competente podría considerar que la solicitud es fundada pero que no puede por sí misma encontrar una solución.

En el primero de los escenarios descritos, el procedimiento amistoso finalizaría de forma unilateral ya que la autoridad competente española adoptaría el acuerdo al que se refiere el Art. 14.1 b) RD 1794/2008, de 3 de noviembre, sin involucrar a su homóloga extranjera³⁹. Obsérvese como, en estos supuestos, se estaría produciendo una suerte de revisión de lo actuado durante el procedimiento de aplicación de los tributos. Así, de conformidad con el Art. 17.5 RPA, “*cuando existiese una liquidación previa practicada por la Administración tributaria española en relación con la misma obligación tributaria objeto del procedimiento amistoso, la ejecución del acuerdo determinará la modificación, o en su caso, anulación, de dicha liquidación*”. No obstante, tal procedimiento de revisión presenta, a nuestro juicio, dos peculiaridades con respecto a los regulados en el Capítulo II del Título V LGT.

Por un lado, la autoridad competente española deberá valorar si la solicitud de procedimiento amistoso le parece fundada, pero no en términos de legislación interna, sino por implicar una doble imposición o imposición no ajustada al convenio.

Por otro lado, la remisión que el Art. 14.1 b) RD 1794/2008, de 3 de noviembre, realiza al Art. 16 de dicha norma parece estar condicionando la efectividad de dicho mecanismo de revisión a la aceptación de su resultado por parte del obligado tributario.

En el segundo de los escenarios descritos, esto es, si la autoridad competente española considerase que la solicitud es fundada pero que no pudiera por sí misma encontrar una solución, debería iniciarse la fase bilateral del procedimiento amistoso. En este contexto, debería establecerse una diferencia en función de la concreta Administración tributaria que hubiese adoptado la medida generadora de la imposición contraria al convenio.

Si dicha medida hubiera sido adoptada por la Administración tributaria española, la autoridad competente de dicho Estado debería preparar el informe de posición o *position paper* inicial que, posteriormente, comunicaría a su ho-

³⁹ Tal y como se afirma en LÓPEZ RIBAS, S. “Procedimientos amistosos en materia de imposición directa”. *Cit.* Pág. 53, ante tales supuestos no se iniciaría, en puridad, un procedimiento amistoso, pues ello requeriría la participación de dos Estados. Si bien es cierto que Art. 14.2 RPA dispone que “no podrá interponerse recurso alguno contra los acuerdos de terminación del procedimiento, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos”, en RIBES RIBES, A. “El reglamento español de procedimientos amistosos en materia de imposición directa: Propuestas de mejora”. *Cit.* Pág. 543 se argumenta que dicho precepto “*no distingue a efectos de su impugnabilidad entre el acuerdo adoptado por la autoridad competentes española (fase interna) y el adoptado entre las dos autoridades competentes (fase interestatal). Si bien este último no sería susceptible de recurso por su carácter internacional, al ser el primero una decisión administrativa sí debería poder recurrirse*”.

móloga extranjera⁴⁰. Bajo la vigencia del texto normativo anterior a la reforma operada por RD 399/2021, de 8 de junio, el Art. 9.3 RPA preveía un plazo de 4 meses para la emisión de dicho informe. Sin embargo, la actual versión del Art. 12 RPA guarda silencio al respecto, limitándose a señalar que, una vez evacuado dicho trámite, las autoridades competentes se intercambiarán tantas propuestas como sean necesarias para intentar alcanzar un acuerdo.

Si, por el contrario, el procedimiento amistoso se hubiese iniciado ante la autoridad competente española y la medida generadora de la imposición contraria al convenio hubiese sido adoptada por una Administración tributaria extranjera, sería la autoridad competente de este último Estado la encargada de elaborar el informe de posición o *position paper* inicial y remitírselo a su homóloga española. En este sentido, el Art. 21 RPA -que rige, en este ámbito, por remisión expresa del Art. 22.3 RPA- dispone que “*recibida la propuesta del otro Estado, la autoridad competente española elaborará su posición sobre el caso que se comunicará a la autoridad competente del otro Estado*”, para lo que “*podrá solicitar la documentación y los informes que se consideren pertinentes, que deberán ser remitidos en un plazo de 3 meses desde la recepción de la solicitud*”.

Ante cualquiera de los escenarios descritos, debe tenerse presente que el hecho de que las autoridades competentes alcancen un acuerdo no implica que la doble imposición generada quede automáticamente corregida. En efecto, el Art. 16.2 RD 1794/2008, de 3 de noviembre, prevé la posibilidad de que las autoridades competentes adopten “*acuerdos de no eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio*” fundamentados en diversos motivos. El primero de ellos sería que los actos objeto del procedimiento no pudieran ser modificados por haber prescrito conforme a la normativa interna y el convenio aplicable⁴¹. El segundo motivo hace referencia a la posibilidad de que las autoridades competentes “*mantengan distintas interpretaciones del convenio por divergencias en las legislaciones internas respectivas*”. En tercer lugar, se alude a la posibilidad de que el obligado tributario no facilite la información y documentación necesaria para solucionar el caso o se produzca la paralización del procedimiento por causas atribuibles al mismo. Finalmente, se permite adoptar acuerdos de no eliminar la doble imposición cuando hubiera una sentencia firme de un tribunal español u otra decisión equivalente de un Tribunal de otro Estado afectado que vinculase a la respectiva Administración

⁴⁰ Aunque este extremo no aparece claramente delimitado en el RD 1794/2008, de 3 de noviembre, de conformidad con el apartado 3.4.1. MEMAP, es el país que ha adoptado la medida generadora de la imposición supuestamente contraria al convenio el que ha de facilitar el primer informe de posición, con independencia de que sea o no la autoridad competente ante la que el contribuyente presentó la solicitud de inicio.

⁴¹ En RIBES RIBES, A. “El reglamento español de procedimientos amistosos en materia de imposición directa: Propuestas de mejora”. *Cit.* Pág. 543, se critica dicha previsión por resultar contraria a la filosofía del Art. 25.2 (in fine) MC OCDE.

tributaria y no le permitiera, por tanto, modificar el acto administrativo correspondiente⁴².

Si, una vez transcurrido el plazo máximo previsto al efecto en el correspondiente CDI, las autoridades competentes involucradas no hubiesen alcanzado un acuerdo -ya fuese de eliminar o no eliminar la doble imposición-, los contribuyentes afectados podrían solicitar la constitución de una Comisión Consultiva que decida sobre las cuestiones pendientes. Naturalmente, el recurso a esta última sólo será posible en la medida en que el CDI aplicable disponga de una cláusula análoga al Art. 25.5 MC OCDE⁴³.

El Art. 13 RPA es el encargado de regular el régimen jurídico de la citada Comisión Consultiva, limitándose a establecer una remisión a lo previsto en el CDI aplicable y a los requisitos bilateramente pactados, en aquellos CDI en los que se regule su existencia.

En cualquier caso, debe tenerse presente que la Comisión Consultiva no sustituye a las autoridades competentes, sino que estas últimas deberán alcanzar un acuerdo a la vista de la decisión de aquella. Desde este prisma, conviene advertir que cualquier acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes -ya sea *motu proprio* o a resultas de una decisión de la Comisión Consultiva- únicamente resultará aplicable en la medida en que los obligados tributarios hubiesen aceptado su contenido y renunciado a su derecho a recurrir o desistido de los recursos pendientes respecto de los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso. A tal realidad se refiere el Art. 16.4 RPA.

4.2. Procedimiento amistoso iniciado ante una autoridad competente extranjera con implicaciones para España

Los Arts. 18 y 19 RPA, ambos relativos a posibles procedimientos amistosos iniciados ante autoridades competentes extranjeras, se remiten en bloque a la regulación modelo del Capítulo I del Título II RPA, con excepción de los Arts. 7 a 11 RPA, relativos a la solicitud de inicio. Tal omisión resulta lógica en tanto esta última no va a presentarse ante la autoridad competente española y,

⁴² Tal y como se razona en MARTÍN-ABRIL Y CALVO, D. y RUBIO CUADRADO, F. “Principales novedades en el impuesto sobre la renta de no residentes y otras normas fiscales relativas a los no residentes aprobadas durante el año 2008. Especial referencia a los procedimientos amistosos”. *Revista contabilidad y tributación* N° 19, 2009. Pág. 67, el Art. 16.2 RPA «solo puede tener un carácter explicativo, ya que el reglamento no puede imponer al otro Estado cuáles son las causas por las que se puede finalizar el procedimiento sin eliminar la doble imposición; el otro Estado puede decidir simplemente en el ejercicio de sus potestades no continuar con el procedimiento ya que, como hemos comentado, los convenios únicamente imponen la obligación de iniciar el procedimiento, pero no de llegar a un acuerdo».

⁴³ Ya hemos mencionado como el Art. 25.5 MC OCDE se introdujo, por primera vez, en la versión de 2017, se suerte que los CDI suscritos con anterioridad no solían incluir cláusulas de este tipo. No obstante, debe tenerse presente que los Arts. 18 y ss. MLI pretenden de modificar los CDI preexistentes con el objetivo de incluir cláusulas arbitrales.

por tanto, los requisitos formales y materiales que deban observarse habrán de venir establecidos en la normativa del Estado de que se trate.

Si la autoridad competente extranjera ante la que se presentó la solicitud de inicio considerase que no puede por sí misma encontrar una solución a la doble imposición, debería ponerlo en conocimiento de su homóloga española, iniciándose así la fase bilateral del procedimiento amistoso⁴⁴. A estos efectos, el Art. 20 RPA dispone que “*la autoridad competente española comunicará a la otra autoridad competente la fecha de recepción de la documentación relacionada con el caso*” la cual constituirá el “*inicio del cómputo del periodo para poder acceder a la comisión consultiva*”.

Llegados a este punto, convendría establecer, nuevamente, una distinción en función de la concreta Administración tributaria que hubiese adoptado la medida generadora de la doble imposición⁴⁵.

Si tal medida hubiera sido adoptada por la Administración tributaria española, cabrían dos posibilidades. De un lado, el Art. 18.2 RPA permite a la autoridad competente española declinar la solicitud de participación en el procedimiento amistoso, cursada por su homóloga extranjera, con base en los mismos motivos previstos para la inadmisión de solicitudes de inicio en el Art. 11.2 RPA, al que ya nos hemos referido anteriormente. De otro lado, si la autoridad competente española aceptase la solicitud de su homóloga extranjera, debería preparar el informe de posición o *position paper* inicial y remitírselo a aquella.

Si, por el contrario, la medida generadora de la doble imposición fuese imputable a la Administración tributaria del Estado ante el que se presentó la solicitud de inicio, sería la autoridad competente de este último la encargada de elaborar el informe de posición o *position paper* inicial y remitírselo a su homóloga española. Así, tal y como establece el Art. 21.2 RPA, “*recibida la propuesta del otro Estado, la autoridad competente española elaborará su posición sobre el caso que se comunicará a la autoridad competente del otro Estado*”.

A partir de ese momento -de conformidad con el ya mencionado Art. 12.4 RPA, el cual rige por remisión también en este ámbito del procedimiento amistoso- las autoridades competentes deberán intercambiar tanta propuestas como sean necesarias para intentar alcanzar un acuerdo. Dicho acuerdo, tal y como establece el también aludido Art. 16 RPA, podrá ser de eliminar o de no eliminar la doble imposición. modificar el acto administrativo correspondiente. Transcurrido el plazo máximo previsto en el correspondiente CDI sin que las

⁴⁴ De conformidad con el apartado 3.1 MEMAP, si la autoridad competente ante la que se presenta la solicitud de inicio estima que esta última parece fundada, deberá tratar de solucionar unilateralmente la cuestión. No obstante, habrá que estar a lo dispuesto en el ordenamiento interno del concreto Estado ante cuyas autoridades se presenta la solicitud de inicio.

⁴⁵ Recordemos como, de conformidad con el apartado 3.4.1. MEMAP, es el país que ha adoptado la medida generadora de la imposición supuestamente contraria al convenio el que ha de facilitar el primer informe de posición, con independencia de que sea o no la autoridad competente ante la que el contribuyente presentó la solicitud de inicio.

autoridades competentes involucradas hubiesen alcanzado un acuerdo en cualquiera de los dos sentidos mencionados, podría recurrirse al arbitraje, siempre que estuviera previsto en el respectivo CDI.

V. EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL CONVENIO 90/436/CEE, RELATIVO A LA SUPRESIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN CASO DE CORRECCIÓN DE LOS BENEFICIOS DE EMPRESAS ASOCIADAS

Como ya se ha señalado, el Título III del RPA, relativo al procedimiento amistoso previsto en el Convenio CEE/90/436, se encuentra estructurado en cuatro capítulos que regulan la tramitación de dicho procedimiento en función de la autoridad competente ante la que se inicie y de la Administración tributaria que lleve a cabo la actuación controvertida. Nuevamente, de forma similar a lo que acontecía en el Título II del RPA, la técnica legislativa empleada se caracteriza por el empleo de numerosas remisiones que, pese a evitar reiteraciones, no hacen sino dificultar la consulta y comprensión del texto normativo.

El Capítulo I del Título III RPA (Arts. 24 a 33 RPA), relativo a la tramitación del procedimiento amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria de dicho Estado, reviste una especial importancia ya que, pese a remitirse a sus homólogas del Título II RPA, introduce también -en los Arts. 25 a 33 RPA- una serie de especialidades que regirán igualmente por remisión en los restantes capítulos.

En efecto, el Art. 24 RPA dispone que el procedimiento amistoso “*se regirá por lo dispuesto en los artículos 9 al 17, ambos inclusive, excepto el 13 y 16.2.a) y b)*”. Es decir, se efectúa una remisión a las reglas reguladoras del inicio, desarrollo, terminación y ejecución del procedimiento amistoso previsto en los convenios bilaterales, aunque con varias excepciones que a continuación trataremos de examinar.

La primera de dichas excepciones no aparece expresamente reflejada en el tenor literal del precepto, pero puede ser fácilmente deducida del hecho de que la remisión al Capítulo I del Título II RPA no se realice en bloque, sino omitiendo deliberadamente la referencia a los Arts. 7 y 8 RPA, relativos –respectivamente- a la legitimación y al plazo para presentar la solicitud de procedimiento amistoso. Así, por lo que a la legitimación se refiere, de conformidad con el Art. 1.2 del Convenio CEE/90/436 y a diferencia de lo que ocurría en el procedimiento amistoso previsto en los convenios bilaterales, el Art. 25 RPA permite que la solicitud de inicio sea presentada tanto por entidades residentes en España como por establecimientos permanentes situados en dicho Estado⁴⁶.

⁴⁶ Vid. SERRANO ANTÓN, F. *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: Procedimiento amistoso y arbitraje*. Cit. Pág. 253. En sentido similar vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. *Los precios de transferencia en la encrucijada del siglo XXI*. Cit. Pág. 240.

En cuanto al plazo para la presentación de la solicitud, en lugar de remitirse al plazo que disponga el respectivo convenio bilateral aplicable, el Art. 26 RPA establece, con carácter general, un plazo de tres años “*contados desde el día siguiente al de la notificación del acto de liquidación tributaria o medida equivalente que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición*”. Debe tenerse presente que el incumplimiento tanto de este plazo como de los anteriores requisitos de legitimación constituye, de conformidad con el Art. 28.1 RPA, un motivo para inadmitir la solicitud de inicio del procedimiento amistoso.

La segunda de las excepciones se refiere a la posibilidad de crear, conforme al Art. 13 RPA y al amparo del convenio bilateral correspondiente, una comisión consultiva que emita una decisión que ponga fin a la controversia. Efectivamente, la vigencia de dicha previsión carecería de sentido en el contexto del Convenio CEE/90/436, cuyo Art. 7 prevé el recurso a una comisión consultiva específica si las autoridades competentes no lograsen llegar a un acuerdo para evitar la doble imposición en el plazo de dos años o en otro plazo distinto expresamente aprobado por las empresas interesadas⁴⁷. En este sentido, el Art. 31 RPA incorpora tales plazos al ordenamiento interno y el Art. 29 RPA proporciona las reglas para su cómputo.

La tercera y última de las excepciones se refiere a la eventual terminación del procedimiento amistoso conforme al Art. 16.2 a) y b) RPA, esto es, por un acuerdo entre las autoridades competentes de no eliminar la doble imposición respectivamente fundamentado en que “*los actos objeto del procedimiento no puedan modificarse por haber prescrito conforme a la normativa interna y el convenio aplicable*” o en que “*las autoridades competentes mantengan distintas interpretaciones del convenio por divergencias en las legislaciones internas respectivas*”⁴⁸. Ahora bien, el citado acuerdo de no eliminar la doble imposición podría seguir fundamentándose en los apartados c) y d) del Art. 16.2 RPA, respectivamente relativos a aquellos escenarios en que “*el obligado tributario no facilite la información y documentación necesaria para solucionar el caso o cuando se produzca la paralización del procedimiento por causas atribuibles al mismo*” o en los que haya una sentencia firme de un tribunal español u otra decisión equivalente de un Tribunal de otro Estado afectado que reúna ciertas condiciones⁴⁹.

⁴⁷ Como ya hemos señalado, el Art. 7 Convenio 90/436/CEE deja la iniciativa de constituir la comisión arbitral en manos de las autoridades competentes, a diferencia de lo que sucedía bajo las disposiciones análogas al Art. 25.5 MC OCDE, donde era el contribuyente quién debía instar su constitución.

⁴⁸ Ya hemos mencionado como el transcurso de los plazos internos de prescripción podría plantear problemas cuando el concreto CDI aplicable no incluía un inciso equivalente a la última frase del Art. 25.2 MC OCDE. Frente a ello, el inciso final del Art. 6.2 del Convenio 90/436/CEE dispone que “*el acuerdo amistoso se aplicará sean cuales fueren los plazos previstos en el derecho interno de los Estados contratantes interesados*”.

⁴⁹ Concretamente, el Art. 16.2 d) RPA exige: “*1º Que dicha sentencia o decisión equivalente se refiera a los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso; y 2º Siempre que, en virtud del Derecho nacional del Estado cuyos tribunales han*

Asumidas todas las excepciones anteriores, los Arts. 25 a 33 RPA introducen una serie de especialidades con respecto al procedimiento amistoso previsto en el Título II RPA y relativo al procedimiento amistoso previsto en los CDI.

Así, en primer lugar, por lo que se refiere a la solicitud de inicio, el Art. 27 RPA, además de remitirse al contenido general del Art. 9 RPA, dispone que en la misma “*deberá incluirse una descripción por parte de la empresa de las razones que la amparan para sostener que no se han respetado los principios establecidos en el artículo 4 del Convenio CEE/90/436*”.

En segundo lugar, por cuanto respecta al trámite de admisión, resulta curioso que, al efectuar la citada remisión a los Arts. 9 a 17 RPA, el Art. 24 RPA no hubiese excepcionado también la aplicación del Art. 11 RPA, precepto encargado de regular dicha cuestión en el ámbito de los procedimientos amistosos previstos en los CDI. A nuestro juicio, la vigencia de este último, en el ámbito del Convenio 90/436/CEE, sólo implicaría la existencia de un plazo de seis meses para acordar la admisión o inadmisión de la solicitud de inicio, pues el Art. 28 RPA regula de forma tasada los supuestos en los que podrá denegarse motivadamente el inicio del procedimiento previsto en el Convenio 90/436/ CEE: “*a) Cuando no se cumplan los principios recogidos en el artículo 4 del Convenio CEE/ 90/436. b) Cuando la solicitud no se haya presentado dentro de los límites temporales recogidos en el Convenio CEE/90/436 o se presente por persona no legitimada. c) Cuando se haya impuesto con carácter firme una sanción grave en los términos definidos en el Convenio CEE/90/436. En el caso español tendrán dicha consideración las penas y sanciones a las que se refiere el apartado 10 de la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo*”⁵⁰. Conforme al apartado décimo de esta última disposición, tendrán la consideración de sanciones: “*a) las penas por delitos contra la Hacienda Pública a los que se refieren los artículos 305 y 305 bis del Código Penal; b) las sanciones por las infracciones a las que se refieren los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que concurra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 de dicha Ley; c) las sanciones por las infracciones establecidas en el artículo 18.13.2.º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que concurra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A estos efectos, las referencias en el citado artículo 184 a*

dictado la sentencia o decisión equivalente, la autoridad competente quede vinculada por dicha decisión”.

⁵⁰ En sentido similar vid. LÓPEZ RIBAS, S. “Procedimientos amistosos en materia de imposición directa”. *Cit.* Pág. 71, cuando menciona que los escenarios para la indamisión regulados en el Art. 28 RPA “*parecen supuestos tasados, al 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*”.

las declaraciones deberán entenderse realizadas a la documentación de precios de transferencia”.

Finalmente, resulta destacable que el Art. 24 RPA tampoco hubiese excepcionado la aplicación de los apartados 4 y 5 del Art. 16 RPA. Conforme a los mismos, el acuerdo entre autoridades competentes para eliminar la doble imposición sólo resultaría aplicable si el obligado tributario aceptara su contenido y renunciase al derecho a recurrir o desistiera de los recursos pendientes. Sin embargo, en el contexto del Convenio CEE/90/436, no se exige dicha aceptación⁵¹. Así, el Art. 12.1 del Convenio 90/436/CEE dispone que “*las autoridades competentes podrán adoptar una decisión que se aparte del dictamen de la comisión consultiva. Si a este respecto no alcanzasen acuerdo alguno, estarán obligadas a atenerse al dictamen emitido*”.

El Capítulo II del Título III RPA, relativo a la tramitación del procedimiento amistoso cuando es iniciado ante una autoridad competente extranjera por acciones de la Administración tributaria española, se encuentra integrado por único precepto, el Art. 34 RPA. Este último vuelve a remitirse a las reglas generales del Capítulo I del Título II RPA y a las especialidades del Capítulo I Título III RPA, aunque con dos diferencias con respecto al Art. 24 RPA. Así, en primer lugar, la remisión al Capítulo I del Título II RPA no incluye a los Arts. 9, 10 y 11 RPA. En segundo lugar, por lo que respecta a las especialidades del Capítulo I Título III RPA, se excluye la mención a los Arts. 25 a 29 RPA, relativos al inicio del procedimiento. Entendemos que ambas exclusiones se fundamentan en el hecho de que, en este tipo de supuestos, la solicitud no se presenta ante la autoridad competente española. Por lo demás, el Art. 34 RPA señala que la autoridad competente española podrá inadmitir la solicitud de inicio en los supuestos del ya analizado Art. 28.1 RPA.

El Capítulo III del Título III RPA, relativo a la tramitación del procedimiento amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes de otros Estado por acciones de la Administración tributaria de dicho Estado, se encuentra también integrado por único precepto, en este caso, el Art. 35 RPA. Dicho precepto vuelve a incorporar por remisión las reglas procedimentales contenidas en los Arts. 12 a 17 RPA, con la excepción de los Arts. 13 y 16.2 a) y b) RPA, por las razones que ya hemos expuesto. Sin embargo, a diferencia de su inmediato anterior, el Art. 35 RPA, en lugar de remitirse al Art. 30 RPA –que ordena a la autoridad competente española elaborar una propuesta inicial sobre el caso-, hace lo propio con el Art. 21 RPA. El motivo de tal sustitución radica en el hecho de que, en este supuesto, el procedimiento se inicia ante la autoridad competente de otro Estado y por una actuación atribuible a la Administración tributaria de dicho Estado. En consecuencia, de conformidad con el apartado 6.3 (g) del Código de conducta revisado para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de correcc-

⁵¹ Sobre este aspecto se llama la atención en MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. *Los precios de transferencia en la encrucijada del siglo XXI*. Cit. Pág. 252.

ción de los beneficios de empresas asociadas, sería la autoridad competente del Estado ante el que se presenta la solicitud de inicio la que debería elaborar la propuesta inicial sobre el asunto para, posteriormente, remitírsela a su homóloga española.

Finalmente, debemos referirnos al Capítulo IV del Título III RPA, relativo al procedimiento amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria de otro Estado. En esta ocasión, sorprendentemente, la técnica legislativa empleada por el Art. 36 RPA se aleja de la utilizada en los dos preceptos anteriores ya que, en lugar de remitirse a las reglas del procedimiento tipo previsto en el Capítulo I del Título II RPA, se remite a las contenidas en el Capítulo I del Título III RPA las cuales, como ya hemos tenido ocasión de comprobar, se remitían a su vez a parte de las primeras, aunque incorporando ciertas especialidades. Es decir, se produce una suerte de doble reenvío que, a nuestro juicio, dificulta innecesariamente la identificación del régimen jurídico aplicable a este tipo de procedimientos amistosos.

VI. EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN LA DIRECTIVA 2017/1852, RELATIVA A LOS MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES EN LA UNIÓN EUROPEA

La transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva 2017/1852 se efectuó inicialmente a través del Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, a través del cual se modificó -entre otras normas- la DA 1^a LIR-NR, y del Real Decreto 399/2021, de 8 de junio, por el que se modifican el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, y otras normas tributarias⁵². Con ello, se introdujo un nuevo Título IV en el RPA, relativo a los mecanismos de resolución de litigios previstos en la Directiva 2017/1852. Posteriormente, el Real Decreto 1171/2023, de 27 de diciembre, modificó el Art. 52 RPA para, como se establece en su exposición de motivos, “*recoger la obligación de que las autoridades competentes comuniquen las causas de terminación del procedimiento amistoso a las demás autoridades competentes de los Estados miembros afectados, completando así la adecuada transposición de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre*

⁵² Para un análisis del proceso de transposición de la Directiva 2017/1852 vid. LUCHENA MOZO, G. M. “Luces y sombras en la transposición al derecho español de la Directiva (UE) 2017/1852, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea”. *Cit.* Págs. 553 y ss. CALVO VERGEZ, J. “El proceso de trasposición al ordenamiento español de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales”. *Revista Aranzadi Unión Europea* N° 12, 2022. Edición digital. Págs. 27 y ss.

de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea”⁵³.

Comenzando por la solicitud de inicio, el Art. 39 RPA se remite a lo establecido en el Art. 9 RPA para el procedimiento amistoso previsto en los CDI con la especialidad de que, salvo que se trate de uno de los obligados tributarios comprendidos en el Art. 57 RPA, la solicitud de inicio deba presentarse simultáneamente ante todas las autoridades competentes afectadas. Ello resulta acorde con lo previsto en los Arts. 3 y 17 de la Directiva 2017/1852.

En cuanto al trámite de admisión, el Art. 39 RPA se remite únicamente a los dispuesto en el Art. 11 RPA, como precepto regulador de esta cuestión en el ámbito del procedimiento amistoso previsto en los CDI, sin hacer referencia alguna al Art. 28 RPA, relativo a la admisión de inicio en el marco del procedimiento previsto en el Convenio 90/436/CEE. A nuestro juicio, ello responde a la diferente redacción de los Arts. 8 Convenio 90/436/CEE y 16 de la Directiva 2017/1852. Así, mientras el primero de dichos preceptos se refiere a la posibilidad de denegar el acceso al procedimiento ante la existencia de “sanciones graves”, el segundo hace lo propio ante sanciones “*por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave*” o supuestos en los que “*una cuestión en litigio no conlleve doble imposición*”. Dado que estas dos últimas circunstancias aparecen específicamente recogidas en el Art. 43 RPA como supuestos de “*denegación de acceso a la comisión consultiva*”, la remisión al Art. 11 RPA permitiría decretar la inadmisión de la solicitud ante los mismos supuestos contemplados para el procedimiento amistoso previsto en los CDI⁵⁴.

La posibilidad de acudir a la “*comisión consultiva*” ante la inadmisión por parte de alguna o algunas de las autoridades competentes afectadas aparece contemplada en el Art. 40 RPA. Ahora bien, los requisitos exigidos para ello resultan más estrictos que los previstos en el segundo párrafo del Art. 6.1 de la Directiva 2017/1852. Así, junto a la exigencia de que frente a la decisión de inadmisión “*no pueda interponerse un recurso, no haya recurso pendiente o la persona afectada haya renunciado formalmente a su derecho de recurso*”, el Art. 40.2 d) RPA exige que “*si el inicio ha sido denegado por resolución administrativa o judicial de carácter firme que confirme la decisión denegatoria de la autoridad competente, que dicha resolución no tenga carácter vinculante para la autoridad competente*”. A nuestro parecer, ello encuentra justificación

⁵³ Debe tenerse presente que la Comisión Europea envió, en enero de 2023, una carta de emplazamiento a España (INFR(2022)2096) por la incorrecta transposición del mecanismo de resolución de litigios fiscales fronterizos previsto en la Directiva 2017/1852.

⁵⁴ En el apartado 3 b) de la Parte Primera de la Guía de Procedimientos Amistosos de la AEAT se menciona que, ante solicitudes de procedimiento amistoso en virtud del artículo correspondiente de un CDI o en virtud de la Directiva 2017/1852, la solicitud podrá ser denegada, entre otros, por los siguientes motivos previstos en el Art. 11.2 RPA. Recuérdese como en LÓPEZ RIBAS, S. “Procedimientos amistosos en materia de imposición directa”. Cit. Pág. 71, se mencionaba que los escenarios para la indadmisión regulados en dicho precepto no tenían carácter tasado.

en la vinculación de la Administración tributaria española a lo establecido en las sentencias judiciales firmes.

Ante la falta de constitución de la “*comisión consultiva*” en el plazo previsto en el Art. 6.1 de la Directiva 2017/1852, la DA 1^a LIRNR y el Art. 47 RPA configuran al Tribunal Económico-Administrativo Central como el “*organismo nacional de designación*” al que se refiere el Art. 7 de la Directiva 2017/1852. También el Art. 50.3 RPA atribuye funciones al citado tribunal, en el marco del procedimiento amistoso, al permitir que los obligados tributarios acudan al mismo en caso de que las autoridades competentes o, en su defecto, el presidente y las “*personalidades independientes*” de la Comisión consultiva no hubiesen acordado y notificado las normas de funcionamiento de esta última.

Por su parte, el Art. 48 RPA, haciendo honor a la posibilidad conferida en el Art. 10 de la Directiva 2017/1852, permite a la autoridad competente española convenir con sus homólogas extranjeras la constitución de una “*comisión de resolución alternativa*”.

Por último, el Art. 52 RPA contempla como formas de terminación del procedimiento el desistimiento del contribuyente⁵⁵; la inexistencia o desaparición de la cuestión objeto del procedimiento; la falta de atención reiterada, por parte del obligado tributario, de los requerimientos de información adicional durante el procedimiento amistoso realizados por cualquiera de las autoridades competentes; la existencia de una sentencia firme de un tribunal español u otra decisión equivalente extranjera que vincule a la autoridad competente afectada; el acuerdo unilateral de la autoridad competente española cuando considere que la solicitud es fundada y puede por sí misma encontrar una solución y el acuerdo entre las autoridades competentes.

Aunque el Art. 23 de la Directiva 2017/1852 prevé que las reglas contenidas en la misma resulten de aplicación “*a toda reclamación presentada a partir del 1 de julio de 2019 en adelante respecto de las cuestiones en litigio referentes a rentas o patrimonio obtenidos en un ejercicio fiscal que se haya iniciado el 1 de enero de 2018 o con posterioridad a esa fecha*”, también permite que las autoridades competentes involucradas en una controversia acuerden aplicar tales reglas “*a toda reclamación que se haya presentado con anterioridad a*

⁵⁵ A tales efectos, el Art. 53 RPA dispone que “*la persona que solicitó el inicio del procedimiento amistoso presentará simultáneamente a todas las autoridades competentes de los Estados miembros afectados, una notificación escrita de desistimiento. Dicha notificación pondrá fin con efecto inmediato a todos los procedimientos contemplados en este título. La autoridad competente informará sin demora a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados de la recepción de una notificación de desistimiento. No obstante lo anterior, cuando el obligado tributario sea uno de los comprendidos en el artículo 57 de este reglamento, el desistimiento podrá presentarse únicamente a la autoridad competente española, quien, en el plazo de dos meses a partir de la entrada de dicho desistimiento en su registro enviará una notificación simultáneamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados. Se considerará que el obligado tributario ha presentado el desistimiento a todos los Estados miembros afectados en la fecha de dicha notificación*”.

dicha fecha o a ejercicios fiscales anteriores”. En este sentido, la Disposición Transitoria única del RD 399/2021, por el que se acomete la transposición al ordenamiento interno de la Directiva 2017/1852, permite a la autoridad competente española acordar con sus homólogas extranjeras la aplicación de las reglas de la citada Directiva a toda solicitud de inicio que se hubiera presentado a partir del 1 de julio de 2019, respecto de cuestiones objeto del procedimiento amistoso que incluyan rentas o patrimonio obtenidos antes y después del 1 de enero de 2018, siempre que en “*el convenio o tratado internacional aplicable estuviera prevista la posibilidad de constituir una comisión consultiva*”.