

MANUAL

**FRANCIS
LEFEBVRE**

**Procedimientos amistosos:
modificaciones derivadas
de la normativa
internacional**

Fecha de edición: 30 de junio de 2021



Esta obra ha sido realizada
a iniciativa y bajo la coordinación
de la Redacción de
Francis Lefebvre

ASCENSIÓN MALDONADO GARCÍA-VERDUGO

Licenciada en Derecho y en Administración y Dirección de Empresas.
Inspectora de Hacienda del Estado

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00
clientes@lefebvre.es
www.efl.es
Precio: 35,36 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-18647-63-5
Depósito legal: M-21256-2021
Impreso en España
por Printing'94
Paseo de la Castellana, 93, 2º - 28046 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

*Dedicado a Gerardo Pérez Rodilla, maestro de fiscalidad internacional
y una de las personas que más me ayudó en mis inicios
en el mundo de los procedimientos amistosos.*

Plan general

	<u>nº marginal</u>
Introducción	10
Capítulo 1. Ideas generales	100
Capítulo 2. Procedimientos amistosos en el contexto internacional	200
Capítulo 3. Regulación de los procedimientos amistosos en España	500
Capítulo 4. Inicio de un procedimiento amistoso	600
Capítulo 5. Admisión de un procedimiento amistoso	900
Capítulo 6. Instrucción de un procedimiento amistoso	1100
Capítulo 7. Terminación de un procedimiento amistoso	1200
Capítulo 8. Aceptación o renuncia del acuerdo alcanzado	1300
Capítulo 9. Ejecución del acuerdo alcanzado	1400
Capítulo 10. Arbitraje	1500
Capítulo 11. Procedimientos amistosos solicitados en virtud de distintas bases jurídicas	2200
Capítulo 12. Procedimiento amistoso y recursos domésticos	2300
Capítulo 13. Procedimiento amistoso y sanciones	2400
Capítulo 14. Procedimiento amistoso y delito fiscal	2500
Capítulo 15. Procedimiento amistoso y cláusulas anti-abuso	2600
Capítulo 16. Procedimiento amistoso y actas con acuerdo y de conformidad	2700
Capítulo 17. Procedimientos amistosos y procedimiento inspector	2800
Capítulo 18. Procedimiento amistoso y acuerdos previos de valoración unilaterales y multi- laterales	2900
Capítulo 19. Procedimientos amistosos multilaterales	3000
Capítulo 20. Procedimiento amistoso y suspensión de la recaudación	3200
Capítulo 21. Procedimiento amistoso e intereses de demora y ajuste secundario	3300
Capítulo 22. Papel del contribuyente en los procedimientos amistosos	3500
Capítulo 23. Procedimientos amistosos y retos tributarios derivados de la digitalización de la economía	3700
Capítulo 24. Futuro de los procedimientos amistosos	3800
	<u>Página</u>
Tabla Alfabética	191

Abreviaturas

AEAT:	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN:	Audiencia Nacional
APA:	Acuerdo previo de valoración
aptdo.:	apartado
art.:	artículo/s
Const:	Constitución Española
CP:	Código Penal (LO 10/1995)
disp.adic.:	disposición adicional
disp.final:	disposición final
disp.trans.:	disposición transitoria
DGT:	Dirección General de Tributos
Dir:	Directiva
JTPF:	Foro Conjunto de Precios de Transferencia
L:	Ley
LEC:	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LGT:	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIRNR:	Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RDLeg 5/2004)
LJCA:	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
LO:	Ley Orgánica
LOPJ:	Ley Orgánica del Poder Judicial (LO 6/1985)
LPAC:	Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015)
LRJSP:	Ley de Régimen Jurídico del Sector Público (L 40/2015)
MCOCDE:	Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre Patrimonio de la OCDE
MEMAP:	Manual para la aplicación efectiva del procedimiento amistoso (2007)
modif:	modificado/a
NIF:	Número de Identificación Fiscal
OCDE:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OM:	Orden Ministerial
p.e.	por ejemplo
RD:	Real Decreto
RDL:	Real Decreto-Ley
RDLeg:	Real Decreto Legislativo
Rec:	recurso
redacc:	redacción
Resol:	resolución/es
RPA:	Reglamento de procedimientos amistosos (RD 1794/2008)
TEAC:	Tribunal Económico-Administrativo Central
TJUE:	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS:	Tribunal Supremo
UE:	Unión Europea

INTRODUCCIÓN

Los procedimientos amistosos han estado en el foco de atención de la OCDE y de la UE en estos últimos años. **10**

En el ámbito de la **OCDE**, la Acción 14 del Plan de Acción BEPS se dedica específicamente a los procedimientos amistosos. Su informe final publicado en octubre de 2015 incluye varios estándares mínimos de obligado cumplimiento para todos los países de la OCDE, G20 y demás países que forman parte del marco inclusivo. Asimismo, el Convenio Multilateral de la OCDE se refiere a los procedimientos amistosos en sus artículos 16 a 26, previendo también una cláusula de arbitraje.

En el ámbito de la **UE**, la Directiva publicada en octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE establece plazos generalmente más exigentes durante la tramitación de los procedimientos amistosos, somete esta tramitación a un mayor control jurisdiccional y exige la conclusión efectiva de dichos procedimientos previendo un procedimiento de arbitraje obligatorio.

El **contexto internacional** impone, por tanto, en los procedimientos amistosos unos plazos más exigentes para las Administraciones tributarias, con un mayor control jurisdiccional (de acuerdo con la Directiva), así como aboca a una efectiva conclusión de los mismos mediante, en su caso, un procedimiento de arbitraje. **12**

Como consecuencia de este marco internacional más favorable para mejorar el funcionamiento de los procedimientos amistosos, España y los países de nuestro entorno hemos visto incrementado el número de procedimientos amistosos. Los datos estadísticos de la OCDE ofrecen una evolución al alza desde 2016.

Además, los procedimientos amistosos también suponen importantes retos para las **Administraciones tributarias**:

En primer lugar, porque los procedimientos amistosos, de naturaleza eminentemente internacional, han de encajar con nuestra normativa doméstica, en particular, con el derecho que tienen los **contribuyentes** a instar procedimientos amistosos y a presentar reclamaciones en la vía económico-administrativa y judicial.

En segundo lugar, porque figuras como las **actas con acuerdo** concebidas como *«instrumento al servicio de reducir la conflictividad en el ámbito tributario»* no permiten reducir la conflictividad tributaria «internacional» en la medida en que no evitan los procedimientos amistosos ni impiden los potenciales posteriores procedimientos de arbitraje internacional. **15**

En tercer lugar, porque los **plazos medios de tramitación** de los procedimientos amistosos (24 meses) son exigentes para las Administraciones tributarias y las eventuales comisiones arbitrales que se creen como consecuencia de la imposibilidad de alcanzar un acuerdo van a ser también demandantes en relación con las Administraciones tributarias.

A pesar de todo lo anterior, los procedimientos amistosos siguen siendo el modo idóneo para eliminar la **doble imposición** y, con ello, sus efectos perjudiciales sobre la actividad económica, y ello en un plazo razonable de tiempo, sobre todo si se compara con los plazos de los recursos domésticos.

Este libro permite conocer el **nuevo marco normativo** aprobado recientemente en España, incluyendo ejemplos que ayuden a las empresas que consideren que han soportado una imposición no conforme con el convenio o una doble imposición, a iniciar un procedimiento amistoso con el fin de que dicha imposición no conforme con el convenio o esa doble imposición sea eliminada.

CAPÍTULO 1

Ideas generales

A.	Definición de procedimiento amistoso	105	100
B.	Tipos de procedimientos amistosos	115	
	Específicos	120	
	Generales	125	
C.	Procedimiento amistoso: Imposición no conforme con las disposiciones del convenio	130	
D.	Naturaleza del procedimiento amistoso	140	

A. Definición de procedimiento amistoso

Resulta curioso que en español se denominen procedimientos amistosos cuando en inglés se denominan **procedimientos de acuerdo mutuo** («*mutual agreement procedures*»), lo cual parece responder mejor a la naturaleza de estos procedimientos. De hecho, el aptdo.7 de los comentarios al art.25 del Modelo Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional (**MCOEDE**), establece un procedimiento denominado amistoso porque tiende en su segunda fase a solventar el litigio de forma concertada, es decir por acuerdo entre las autoridades competentes; la primera fase del procedimiento se desarrolla únicamente en uno de los Estados contratantes desde la interposición de la reclamación hasta la toma de una decisión al respecto por la autoridad competente **105**

Precisiones Parece que el término procedimiento amistoso proviene del **francés** «*procedure amiable*» donde se contraponen este tipo de procedimiento con el procedimiento contencioso (aunque en Francia, como en España, ambos procedimientos no son incompatibles). En **portugués**, también se utiliza el mismo término («*procedimento amigável*»), así como en **italiano** («*procedura amichevole*»). El Alemania se denomina «*Verständigungsverfahren*», es decir, procedimiento de acuerdo mutuo.

El término «procedimiento amistoso» puede también hacer referencia a que las **autoridades** competentes tienen una obligación de hacer –esforzarse por eliminar la imposición no conforme con el convenio–, pero no de resultado –eliminar la imposición no conforme con el convenio–. Solo en el caso de los convenios que prevean una **cláusula arbitral**, se conseguirá el resultado buscado, aunque este resultado lo alcanzará la comisión arbitral donde pueden o no participar las autoridades competentes. **107**

Es decir, la obligación de resolver la imposición no conforme con el convenio a través del procedimiento amistoso forma parte de las obligaciones asumidas por un Estado al firmar un convenio para evitar la doble imposición y debe ser cumplida de **buena fe**. Así se indica en el aptdo.5.1 a los comentarios al art.25 del MCOEDE.

El procedimiento amistoso es un **procedimiento intergubernamental**. **110**
Al igual que los convenios para evitar la doble imposición se concluyen entre Estados, los procedimientos amistosos consisten en negociaciones entre **autoridades competentes**.

Las autoridades competentes son las únicas partes del procedimiento amistoso. Las autoridades competentes **se comunican directamente**, sin emplear los canales diplomáticos, es decir las comunicaciones no se hacen a través del Ministerio de Asuntos Exteriores (o las Embajadas).

Precisiones El procedimiento amistoso ha sido conceptualizado, por ejemplo, en Alemania por el Tribunal Fiscal Federal («*Bundesfinanzhof*») como una forma especial de **protección consular**.

B. Tipos de procedimiento amistoso

- 115** Tradicionalmente, se ha distinguido dos tipos de procedimientos amistosos:
- los procedimientos amistosos específicos (MCOCCDE art.25 aptdo.1 y 2); y
 - los procedimientos amistosos interpretativos o aplicativos (MCOCCDE art.25 aptdo.3).
- 120 Específicos** (MCOCCDE art.25 aptdo.1 y 2) Los procedimientos amistosos específicos son **instados por un contribuyente** que entiende que una acción de la Administración tributaria le ha producido o puede producirle una imposición no conforme con el convenio –incluyendo una doble imposición jurídica o económica–. Estos procedimientos amistosos son los más numerosos y son los procedimientos amistosos en los que nos centraremos en este manual. Son, básicamente, los procedimientos amistosos **derivados de**:
- ajustes de precios de transferencia;
 - conflictos de residencia;
 - conflictos de calificación; y
 - sobre la existencia o no de un establecimiento permanente.
- 125 Generales** (MCOCCDE art.25 aptdo.3) Los procedimientos amistosos generales son **instados por** las propias **autoridades** competentes con el fin de interpretar, por ejemplo, un determinado término del convenio. No obstante, bajo el art.25 aptdo.3 también se pueden instar procedimientos amistosos por los contribuyentes. En particular, el MCOCCDE art.25.aptdo.3 es la base para solicitar un **APA bilateral** y también puede ser la base para solicitar un procedimiento amistoso **multilateral**. La razón se encuentra en que este aptdo.3 también se aplica en aquellos procedimientos amistosos para «evitar la doble imposición en casos no previstos por el Convenio».

C. Procedimiento amistoso: Imposición no conforme con las disposiciones del convenio

- 130** La mayoría de los procedimientos amistosos tienen que ver con casos de **doble imposición**. Ejemplos de doble imposición **jurídica** son los incluidos en el comentario 9 al MCOCCDE art.25:
- aplicación incorrecta del convenio en lo que se refiere a la determinación de la residencia fiscal (MCOCCDE art.4.aptdo.2);
 - si existe o no un establecimiento permanente (MCOCCDE art.5);
 - atribución de beneficios a un establecimiento permanente (MCOCCDE art.7.aptdo.2); o
 - respecto al carácter temporal de los servicios prestados por un trabajador (MCOCCDE art.15.aptdo.2)
- Los procedimientos amistosos que tienen que ver con doble imposición se refieren en multitud de casos con supuestos de doble imposición **económica**, en particular los derivados de la inclusión de beneficios de una empresa asociada de acuerdo con el MCOCCDE art.9.aptdo.1 del correspondiente convenio, lo cual implica que tenga que plantearse si procede un ajuste correlativo en virtud del art.9.aptdo.2 del convenio tanto porque el ajuste primario esté bien fundado como porque esté bien valorado.

D. Naturaleza del procedimiento amistoso

- 140** Mucho se ha comentado sobre la naturaleza del procedimiento amistoso. La mayoría de la doctrina coincide que se trata de un procedimiento **administrativo** con una

importante fase internacional que está regulada por normas internacionales y con otras dos fases nacionales, aunque con tintes también internacionales.

La **fase de admisión** se regula por la normativa española, si bien la autoridad competente tiene que relacionarse también con otras autoridades competentes para comunicar sus decisiones o, incluso, para consultar algunas de sus decisiones, como veremos en el capítulo correspondiente.

La **fase final**, una vez alcanzado el acuerdo con la otra autoridad competente, también se regula por la normativa española, si bien la autoridad competente española tiene también que relacionarse con la otra autoridad competente, para comunicarle, por ejemplo, si el contribuyente español ha aceptado o no el acuerdo alcanzado.

Esta naturaleza **internacional** del procedimiento amistoso hace que no se acomode perfectamente dentro del sistema jurídico español y que, a veces, se produzcan disfunciones.

El procedimiento amistoso guarda también relación con los **procedimientos de revisión**. Sin embargo, no es un procedimiento revisor al uso, dado que la decisión que se tome no es una solución impuesta por una autoridad competente a la otra autoridad competente, sino que es una decisión negociada y acordada entre ambas autoridades competentes con el fin último de eliminar la imposición no conforme con el convenio o la doble imposición al contribuyente.

También se distingue el procedimiento amistoso de los procedimientos de revisión en que el acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes ha de ser aceptado por el propio contribuyente.

Por tanto, el procedimiento amistoso es un **procedimiento especial**, que guarda parecido a los procedimientos revisores, pero que se regula por normativa internacional, además de la propia normativa doméstica. El apartado 8 de los comentarios al MCOCDE art.25 establece que «*De cualquier forma, este procedimiento es extraordinario respecto al derecho interno*». El preámbulo del Reglamento de procedimientos amistosos establece que «*se trata de un procedimiento extraordinario respecto al derecho interno*».

CAPÍTULO 2

Procedimientos amistosos en el contexto internacional

I. Ámbito de la OCDE.....	205	200
A. Antecedentes del artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE.....	210	
B. Modelo Convenio de la OCDE: versiones del artículo 25.....	220	
C. Manual para la aplicación efectiva del procedimiento amistoso.....	250	
D. Acción 14 del Plan BEPS.....	255	
E. Proceso de revisión entre pares («peer review»).....	285	
II. Ámbito de la Unión Europea.....	350	
A. Antecedentes: la propuesta de Directiva de 1976.....	355	
B. Convenio 90/436/CEE de Arbitraje.....	360	
C. Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE.....	390	
D. Otros antecedentes a la Directiva de resolución de litigios.....	400	
E. Directiva de resolución de litigios fiscales.....	405	

I. Ámbito de la OCDE

Se analiza a continuación los documentos relativos a los procedimientos amistosos en el ámbito de la OCDE. **205**

A. Antecedentes del artículo 25 del Modelo Convenio de la OCDE

El artículo relativo a los procedimientos amistosos ya figuraba en el **proyecto de Convenio** para evitar la doble imposición redactado por la Cámara de Comercio Internacional (Modelo de Roma de 1922) en el epígrafe titulado «*Principios relativos a reclamaciones internacionales*». No obstante, el Congreso II de la Cámara reunido en Roma en 1923, consideró «demasiado avanzado» tal proyecto. **210**

El **primer modelo de convenio bilateral** se redactó en 1928 y preveía un artículo relativo al procedimiento amistoso. En el caso de que la disputa no se resolviera directamente entre los Estados, podría someterse a un órgano técnico, designado por el Consejo de la Sociedad de Naciones, y que emitiría una opinión consultiva:

*«Si surge una disputa entre los Estados contratantes en cuanto a la **interpretación o aplicación de las disposiciones del presente Convenio**, y si dicha disputa no se resuelve directamente entre los Estados o por el empleo de cualquier otro medio para llegar a un acuerdo, la disputa puede someterse con el objetivo de una solución amistosa, a un órgano técnico que el Consejo de la Sociedad de Naciones pueda designar para este propósito. Este órgano emitirá una opinión consultiva después de escuchar a las partes y organizar una reunión entre ellas si es necesario.*

Los Estados contratantes pueden acordar, antes de la apertura de dicho procedimiento, considerar la opinión consultiva dada por dicho órgano como final. En ausencia de tal acuerdo, el dictamen no será vinculante para los Estados contratantes a menos que sea aceptado por ambos, y serán libres, después de recurrir a dicho procedimiento o en su lugar, de recurrir a cualquier procedimiento arbitral o judicial que pueden seleccionar, incluida la referencia a la Corte Permanente de Justicia Internacional en lo que respecta a cualquier asunto que esté dentro de la competencia de esa Corte bajo su estatuto».

Las redacciones del **Modelo Convenio de México** (1943) y **Modelo Convenio de Londres** (1946) contemplaban también la posibilidad de que las autoridades competen- **212**

tes se consultaran con el fin de llegar a un acuerdo que eliminara la doble imposición.

«Cuando un **contribuyente** demuestre que la acción de la administración tributaria de uno de los Estados contratantes ha resultado en doble imposición, tendrá derecho a presentar una **reclamación** ante la administración tributaria del Estado en el que tiene su domicilio fiscal o del cual es nacional.

En caso de que se admitiera la reclamación, la **administración tributaria** competente de ese Estado **consultará** directamente con la autoridad competente del otro Estado, con el fin de llegar a un acuerdo para evitar equitativamente la doble imposición».

- 215** La **propuesta** para un procedimiento amistoso en el **Modelo Convenio para 1959** establecía la compatibilidad entre el **procedimiento amistoso** y los **recursos internos**, preveía que la acción de una Administración tributaria produjese o pudiera producir doble imposición, así como la posibilidad de alcanzar un acuerdo entre autoridades competentes con el fin de evitar la doble imposición.

«Cuando un residente de uno de los Estados contratantes tenga evidencia de que las acciones de las autoridades fiscales de los dos Estados contratantes resultan o darán lugar a una doble imposición que es contraria a los principios de este convenio, sin perjuicio de los recursos legales internos, puede presentar su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del cual es residente.

Si se determina que la objeción está justificada, la autoridad competente en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, si no está dispuesta a renunciar a su propio derecho fiscal, se esforzará por llegar a un acuerdo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, con el objetivo de evitar la doble imposición».

- 217** La **propuesta** de procedimiento amistoso en la versión del proyecto de **Modelo Convenio para 1960** preveía también que la acción de una Administración tributaria produjese o pudiera producir una imposición no conforme con el convenio, así como la posibilidad de alcanzar un acuerdo entre autoridades competentes para eliminar dicha imposición no conforme con el convenio.

«Cuando un residente de un Estado Contratante considere que las acciones de uno o ambos Estados Contratantes resulta o resultará en una imposición no de acuerdo con las disposiciones de este Convenio, podrá, sin perjuicio de los recursos legales internos, presentar su caso a la autoridad competente de ese Estado Contratante del cual es residente.

Si la objeción se considera justificada, la autoridad competente del Estado en cuestión, si no está preparada para cambiar sus propias medidas tributarias, procurará llegar a un acuerdo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, con vistas a evitar una imposición no de acuerdo con las disposiciones de este convenio».

B. Modelo Convenio de la OCDE: versiones del artículo 25

220	Borrador de Convenio de 1963	225
	Modelo de Convenio de 1977	230
	Modelo de Convenio de 1995	235
	Modelo de Convenio de 2008	240
	Modelo de Convenio de 2017	245

- 225 Borrador de Convenio de 1963** En el Borrador de Convenio de 1963 –adoptado por el Consejo de la OCDE el 30-7-1963–, la redacción del art.25 fue la siguiente:

«1. Cuando un residente de un Estado Contratante considere que las acciones de uno o ambos de los Estados Contratantes resultan o resultarán para él en una imposición no conforme a este Convenio, podrá, sin perjuicio de los recursos previstos por las leyes nacionales de esos Estados, presentar su caso ante la autoridad competente del Estado contratante del cual es residente.

2. La autoridad competente procurará, si la objeción le parece justificada y si no puede por sí misma llegar a una solución satisfactoria, resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, con vistas a evitar una imposición no de acuerdo con el Convenio.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se esforzarán por resolver de mutuo acuerdo las dificultades o dudas que surjan en cuanto a la interpretación o aplicación de la Convención. También pueden consultarse para la eliminación de la doble tributación en los casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente con el fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores. Cuando parezca aconsejable para llegar a un acuerdo tener un intercambio oral de opiniones, dicho intercambio puede tener lugar a través de una Comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados contratantes».

Todos los apartados del art.25, excepto el aptdo.3, han sido **modificados** con posterioridad, incluso se ha añadido un aptdo.5.

Modelo de Convenio de 1977 El Modelo de Convenio de 1977 –adoptado por el Consejo de la OCDE el 11-4-1977–, que ha servido como base para muchos de los convenios suscritos por España, introduce las **novedades** de: **230**

- los **plazos**, estableciendo uno para la presentación de la solicitud (aptdo.1); y
- suprimiendo el de **prescripción** que pudiera existir en el Derecho interno de los Estados de cara a la ejecución de los acuerdos alcanzados (aptdo.2 final). También, se legitima al nacional a presentar la solicitud de procedimiento amistoso en caso de aplicación del art.24 aptdo.1 de **no discriminación**.

Las **modificaciones** introducidas fueron:

«1. Cuando un residente de un Estado Contratante considere que las acciones de uno o ambos de los Estados Contratantes resultan o resultarán para él en imposición no conforme con el presente Convenio, podrá, independientemente de los recursos previstos por las leyes nacionales de esos Estados, presentar su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del cual es residente o, si su caso se ajusta al párrafo 1 del Artículo 24, a la del Estado Contratante del cual es nacional. El caso debe presentarse dentro de los tres años a partir de la primera notificación de la acción que resulte en tributación no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente procurará, si la objeción le parece justificada y si no puede por sí misma llegar a una solución satisfactoria, resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, con miras a evitar una imposición no conforme con el Convenio. Cualquier acuerdo alcanzado se implementará sin perjuicio de los límites de tiempo establecidos en la legislación interna de los Estados contratantes».

Modelo de Convenio de 1995 En la versión del Modelo de 1995 –adoptada por el Consejo el 21-9-1995–, se modificó el aptdo.4, suprimiendo su segunda frase que mencionaba expresamente la posibilidad de **intercambios verbales de posiciones**, aclarando que la comisión puede estar formada por las autoridades competentes o por sus representantes. **235**

«4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluido a través de una comisión conjunta constituida por ellos mismos o sus representantes, con el fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores».

Modelo de Convenio de 2008 En la versión del Modelo de 2008 –aprobada por el Consejo de la OCDE de 17-7-2008–, se incluye el aptdo.5 con la **cláusula de arbitraje** y una nota al pie señalando las dificultades constitucionales o legales para determinados países para su inclusión. **240**

«5. Dónde,

a) En virtud del párrafo 1, una persona ha presentado un caso a la autoridad competente de un Estado contratante sobre la base de que los actos de uno o ambos los Estados con-

tratantes han dado lugar a que esa persona no esté sujeta a impuestos de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, y b) las autoridades competentes no pueden llegar a un acuerdo para resolver que de conformidad con el párrafo 2 en un plazo de dos años a partir de la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, cualquier cuestión no resuelta que surja del caso se someterá a arbitraje si la persona lo solicita. Estas cuestiones no resueltas no serán, sin embargo, sometidas a arbitraje si una decisión sobre estas cuestiones ya ha sido emitida por un tribunal o tribunal administrativo de cualquiera de los dos Estados. A menos que una persona directamente afectada por el caso no acepte el acuerdo mutuo que implementa la decisión de arbitraje, esa decisión será vinculante para ambos Estados contratantes y será implementado sin perjuicio de los plazos en las leyes internas de estos Estados. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comprometen de mutuo acuerdo a establecer el modo de aplicación del presente párrafo».

245 Modelo de Convenio de 2017 La versión del Modelo de 2017 –adoptado por el Consejo de 21-11-2017–, incluye la posibilidad de que se presente la solicitud de procedimiento amistoso ante **cualquiera de los Estados contratantes** y no ante el Estado de residencia.

«1. Cuando un residente de un Estado Contratante considere que las acciones de uno o ambos Estados Contratantes resultan o resultarán en imposición que no sea de conformidad con este Convenio, él puede, independientemente de los recursos previstos por la legislación interna de esos Estados, presentar su caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados contratantes o, si su caso se ajusta al párrafo 1 del Artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso debe presentarse dentro de los tres años a partir de la primera notificación de la acción que resulte en impuestos que no estén de acuerdo con las disposiciones de la Convención».

246 Asimismo, suprime la nota al pie que figuraba en el art.25 aptdo.5 (Ver Precisión 1), debiendo los países indicar las correspondientes **reservas** (países OCDE) o posiciones (países no OCDE) a dicho apartado.

Por ello, existen reservas de Chile y Hungría a no incluir el aptdo.5 del art.25 en sus convenios. Asimismo, existen posiciones de Brasil, India, Indonesia, China, Serbia, Sudáfrica y Hong Kong a no incluir el apartado 5 del artículo 25 en sus convenios. A su vez, Singapur también presentó una posición a modificar el apartado 5 del artículo 25 en sus convenios.

En conclusión, el art.25 redactado en 1977 ha sido modificado pocas veces: solo en 1995, 2008 y 2017, a pesar que desde 1992 ha habido 10 actualizaciones del Modelo Convenio.

Las **modificaciones más relevantes** son las de:

- 2008, en la que se introdujo el aptdo.5 sobre el **arbitraje**; y
- 2017, en la que, como consecuencia de la aprobación del Informe final sobre la Acción 14 del Plan BEPS se introdujeron modificaciones en el aptdo.1 del art.25, así como distintas modificaciones en los comentarios al art.25.

Precisiones 1) *«En algunos Estados, es posible que la legislación, las políticas o las consideraciones administrativas nacionales no permitan o justifiquen el tipo de solución de controversias previsto en este párrafo. Además, algunos Estados pueden solo desear incluir este apartado en los tratados con determinados Estados. Por estas razones, el apartado sólo debería incluirse en el convenio cuando cada Estado concluye que sería apropiado hacerlo sobre la base de los factores descritos en el párrafo 65 del Comentario al apartado. Como se menciona en el párrafo 74 de ese Comentario, sin embargo, otros Estados pueden acordar retirar del apartado la condición de que las cuestiones no pueden ser sometidas a arbitraje si una decisión sobre estas cuestiones ya ha sido dictada por uno de sus tribunales o tribunales administrativos».*

2) Las diez **actualizaciones del Modelo de Convenio** han tenido lugar en 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 y 2017.

C. Manual para la aplicación efectiva del procedimiento amistoso

La OCDE también ha elaborado otros documentos sobre los procedimientos amistosos. **250**

En particular, merece destacarse el Manual para la aplicación efectiva del procedimiento amistoso, que se publicó en febrero de 2007 e inspira bastante el Reglamento español de procedimientos amistoso de noviembre de 2008.

Este Manual trata de poner a disposición de las Administraciones tributarias y de los contribuyentes **información básica** sobre cómo opera un procedimiento amistoso e identificar las **mejores prácticas** para su aplicación.

El Manual no modifica, restringe ni amplía los derechos y obligaciones incluidos en los convenios para evitar la doble imposición. El Manual **complementa** y no sustituye los criterios, procedimientos y pautas establecidos en las versiones actualizadas del Modelo OCDE de Convenio Tributario y en las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

Asimismo, por su importancia y proximidad en el tiempo, nos detendremos en el informe de la Acción 14 del Plan BEPS.

D. Acción 14 del Plan BEPS «Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias»

Estándares mínimos	265	255
Buenas prácticas	275	
Arbitraje	280	

Dentro de las Acciones del Plan de Acción BEPS («*Base Erosion and Profit Shifting*»), la penúltima acción –la nº 14– abordaba los procedimientos amistosos como medio de resolución de los conflictos tributarios y la última acción –la nº 15– también se refería a los procedimientos amistosos indirectamente cuando instaba la aprobación de un convenio multilateral, convenio que incluye varias provisiones relativas al procedimiento amistoso. **257**

La Acción 14 del Plan BEPS era el contrapunto a un número de acciones que pretendían dotar de herramientas a las Administraciones tributarias para combatir la **erosión de bases imponibles** y el **traslado de beneficios**.

De esta manera, el impulso y mejora de los procedimientos amistosos que preconizaba la Acción 14 no sólo pretendía mejorar la situación manifiestamente mejorable que existía en los procedimientos amistosos, sino que buscaba también hacer frente a la posible proliferación de imposiciones no conformes con los convenios derivadas de la aplicación de otras acciones de BEPS. Es decir, en palabras de la propia Acción 14 (Ver Precisiones), las medidas incluidas en esta acción «*están dirigidas a minimizar los riesgos de incertidumbre y doble imposición no deseada velando por la **aplicación coherente** y adecuada de los convenios fiscales, así como también por la oportuna y efectiva resolución de controversias por lo que respecta a su interpretación o aplicación a través del procedimiento amistoso*». **258**

Precisiones Página 9 del Resumen Ejecutivo. Acción 14: Informe final 2015. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

El mandato que se recibió en relación con la Acción 14 «*Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias*» era «*desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y al arbitraje pueda ser denegado en algunos casos*». **260**

Como veremos después, los acuerdos derivados de la Acción 14 no fueron todo lo ambiciosos que se había previsto, en particular, en relación con el **arbitraje**, pero sí avanzaron bastante respecto a la mejora del acceso a los procedimientos amistosos.

262 De hecho, el informe final de la Acción 14, publicado en octubre de 2015, incluye 17 **mínimos estándares** a los que los países del marco inclusivo –actualmente, casi 140 jurisdicciones– se han comprometido y que implica que han de modificar sus convenios fiscales, su normativa doméstica y/o sus prácticas administrativas. Para garantizar que esos mínimos estándares se cumplen, el resto de los países llevan periódicamente una **revisión** (es la denominada revisión entre pares «*peer review*»). Además, de los mínimos estándares, los países han aprobado 11 **buenas prácticas** («*best practices*») que no se han convertido en mínimos estándares, bien porque tienen un carácter subjetivo o cualitativo que no resulta fácil de controlar ni de evaluar o bien porque no todos los países que discutieron la Acción 14 estaban dispuestos a comprometerse con ellas en ese momento.

265 Estándares mínimos De forma resumida, los 17 estándares mínimos son:

1. Los países deberían incluir los aptdo.1 a 3 del art.25 en sus convenios fiscales. Los países deberían facilitar el acceso al procedimiento amistoso en los casos de **ajustes de precios de transferencia**, incluso cuando el convenio no incluya el aptdo.2 del art.9. Los convenios antiguos como son los convenios de España con India y con Brasil no incluyen el aptdo.2 del artículo 9. Sin embargo, estos países se han comprometido a admitir procedimientos amistosos de precios de transferencia, incluso en ausencia del aptdo.2 del art.25. Esto es consecuencia de la aplicación del estándar mínimo.

2. Los países deberían proporcionar acceso al procedimiento amistoso en los casos en que exista un desacuerdo entre el contribuyente y la administración tributaria que realiza el ajuste sobre si se cumplen o no las condiciones para la aplicación de las disposiciones para prevenir el **uso abusivo de los convenios**, o sobre si la aplicación de las disposiciones **anti-abuso del derecho interno** entran o no en conflicto con las del convenio. Este estándar mínimo se explica en el capítulo que estudia la relación existente entre procedimientos amistosos y cláusulas anti-abuso. Ver nº 2600 s.

267 3. Los países deberían tratar de resolver los casos en un **plazo** medio de 24 meses.

4. Los países deberían mejorar las relaciones entre sus autoridades competentes y para ello, participar en el Foro sobre procedimientos amistosos (*FTA MAP Forum*). El **Foro sobre Administración Tributaria** es un organismo subsidiario del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE que reúne a los Directores Generales de las Administraciones tributarias. El Foro MAP FTA es un foro de autoridades competentes de los países participantes en el FTA creado para deliberar sobre cuestiones generales que afectan a todos los participantes.
5. Los países deberán proporcionar **estadísticas** sobre los procedimientos amistosos. Estas estadísticas se publican anualmente, generalmente en los meses de octubre-noviembre del año siguiente al que se refieren.

268 6. Los países deberían comprometerse a que su cumplimiento con los estándares mínimos fuera **revisado** por sus pares («*peer review*»). Dicho cumplimiento se revisa en el Foro FTA MAP. Los informes aprobados por el Foro FTA MAP y posteriormente por su órgano superior (Marco Inclusivo) se publican por la OCDE.

7. Los países deberían ser transparentes sobre su posición en relación con el **arbitraje** en el procedimiento amistoso (Ver Precisiones). En la actualidad, determinados países OCDE han formulado reservas al art.25 aptdo.5 que regula el arbitraje y los países no OCDE han formulado sus posiciones respecto al mismo.

8. Los países deberían publicar **normas, directrices y procedimientos** claros y fácilmente accesibles, sobre el acceso y la utilización del procedimiento amistoso.

Precisiones El arbitraje preceptivo y vinculante en un procedimiento amistoso se incluyó en el aptdo.5 del art.25 del MCOcDE en 2008. El aptdo.65 de los Comentarios al art.25 y la propia nota al pie al apartado 5 hacían innecesario que los países introdujesen reservas (en el caso de los países miembros de la OCDE) o posiciones –en el caso de las economías que no per-

tenecían a la OCDE- respecto de esta disposición. Como consecuencia de ello, existía una falta de transparencia sobre la posición de los países en relación con el arbitraje.

9. Los países deberían publicar sus **perfiles** sobre procedimientos amistosos, es decir, un documento que recoja la información de contacto de la autoridad competente, los **enlaces** a las directrices internas de procedimiento amistoso y otra información de utilidad sobre los procedimientos amistosos. **269**

10. Los países deberían asegurarse de que las personas encargadas de los procedimientos amistosos tienen la **autoridad necesaria** para resolver los casos, sin depender de la aprobación o de las instrucciones del personal de la Administración tributaria que realice los ajustes y sin verse influenciadas por consideraciones políticas.

11. Los países no deberían utilizar **indicadores de desempeño** basados en criterios como el mantenimiento de los ajustes primarios realizados o de la recaudación.

12. Los países deberían asegurarse de proporcionar **recursos adecuados** para el funcionamiento del procedimiento amistoso.

13. Los países deberían aclarar que las **actas con acuerdo** no impiden el acceso al procedimiento amistoso. Este mínimo estándar se explica en el capítulo correspondiente a la relación de los procedimientos amistosos y las actas con acuerdo y las actas de conformidad. Ver nº 2700 s. **270**

14. Los países que tienen programas de **APAs bilaterales**, deberían aceptar el efecto retrospectivo de los APAs («*roll-back*»), cuando los hechos y circunstancias de ejercicios fiscales anteriores coincidan, sujeto a que se verifique dicha coincidencia.

15. Ambas autoridades competentes deberían conocer las solicitudes de procedimientos amistosos presentadas. Para ello, se debe permitir presentar la **solicitud** ante cualquier autoridad competente o, subsidiariamente, se debe establecer un proceso bilateral de notificación o consulta en los casos en que la autoridad competente del Estado ante el cual se presentó la solicitud no considere fundada dicha solicitud. Este mínimo estándar se explica con mayor detalle en el capítulo dedicado al inicio de un procedimiento amistoso. Ver nº 735 s.

16. Las directrices sobre el procedimiento amistoso publicadas deberían identificar la **información y documentación** que debe presentarse en la solicitud de procedimiento amistoso. Los países no deberían limitar el acceso al procedimiento amistoso argumentando la insuficiencia de la información presentada por el contribuyente si éste ha presentado la información que se le pedía. Este mínimo estándar se explica con mayor detalle en el capítulo dedicado al inicio de un procedimiento amistoso. Ver nº 800 s. **271**

17. Los países deberían incluir en sus convenios fiscales la segunda frase del aptdo.2 del art.25: «*El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes*». Los países que no puedan incluir esta frase –por tener una reserva o posición con respecto a dicha frase–, deberían aceptar una disposición alternativa que limite los plazos durante los cuales el Estado contratante puede efectuar un ajuste conforme a lo previsto en los art.9 (1) ó 7 (2) al objeto de evitar ajustes tardíos para los que el recurso al procedimiento amistoso podría no estar disponible. Este mínimo estándar se explica con mayor detalle en el capítulo dedicado a la ejecución del acuerdo alcanzado en un procedimiento amistoso. Ver nº 1425 s.

Buenas prácticas La Acción 14 también identifica 11 buenas prácticas que, de forma resumida, son: **275**

1. Los países deberían incluir el aptdo.2 del art.9 en sus convenios fiscales. Esta buena práctica complementa el estándar mínimo que garantiza el acceso al procedimiento amistoso en casos de **precios de transferencia**, dado que sería más efectivo que los países tuvieran la posibilidad de realizar los correspondientes **ajustes de forma unilateral** en los casos en que consideren fundada la reclamación del contribuyente.

2. Los países deberían **publicar** los **acuerdos** de los procedimientos amistosos del art.25 aptdo.3 que afecten a todos los contribuyentes o a una categoría determinada