

LA CLÁUSULA DE PROCEDIMIENTO AMISTOSO EN LOS CONFLICTOS FISCALES INTERNACIONALES

UNA MIRADA DESDE LA PERSPECTIVA PROCESAL



Paulo Ramón Suárez Xavier

Prólogo de
Luz María Ruibal Pereira



LA CLÁUSULA DE PROCEDIMIENTO AMISTOSO EN LOS CONFLICTOS FISCALES INTERNACIONALES

UNA MIRADA DESDE LA PERSPECTIVA PROCESAL

1.ª EDICIÓN

Obra de
Paulo Ramón Suárez Xavier

Prólogo de
Luz María Ruibal Pereira

COLEX 2022

Copyright © 2022

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos (www.cedro.org) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web www.colex.es un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial, así como a las actualizaciones de los textos legislativos mientras que la edición adquirida esté a la venta y no exista una posterior.

© Paulo Ramón Suárez Xavier

© Editorial Colex, S.L.

Calle Costa Rica, número 5, 3.º B (local comercial)

A Coruña, C.P. 15004

info@colex.es

www.colex.es

I.S.B.N.: 978-84-1359-351-7

Depósito legal: C 1223-2022

*«Las malas leyes hallarán siempre, y contribuirán a formar,
hombres peores que ellas, encargados de ejecutarlas».*

**Concepción Arenal, mujer gallega,
licenciada en Derecho, periodista y escritora.
Fue una de las grandes pioneras del feminismo español.**

*A mi querida hermana Paloma, por llenarme del valor
para aventurarme entre los aspectos procesales del
Derecho Financiero. A la querida profesora Luz Ruibal,
por las valiosas lecciones y por el gran soporte.*

SUMARIO

PRÓLOGO	13
1. INTRODUCCIÓN	17
2. LA NATURALEZA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO	21
3. CARACTERÍSTICAS DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO	31
3.1. Autonomía procedimental.....	33
3.2. Carácter preventivo.....	36
3.3. Bilateralidad.....	38
3.4. Flexibilidad (informalidad).....	40
4. REGULACIÓN Y ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO	43
4.1. Iniciación del procedimiento.....	54
A) Iniciación del procedimiento amistoso entre Estados miembros de la UE en los supuestos de aplicación del Convenio CEE 90/436.....	55
B) Iniciación del procedimiento amistoso con fundamento en el artículo 25 del MCOEDE.....	67
4.2. Denegación de inicio del procedimiento: requisitos de la resolución y medios de impugnación.....	74
5. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO	77
5.1. La nueva panorámica establecida por el Real Decreto 399/2021, de 8 de junio.....	77
5.2. Desarrollo del procedimiento amistoso previsto en los CDI...79	
5.3. Desarrollo del procedimiento amistoso previsto en aplicación del Convenio CEE/90/436.....	82
5.4. Desarrollo del procedimiento amistoso previsto en aplicación de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo.....	89

6. LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.....	95
6.1. Causas de terminación del procedimiento.....	95
6.2. El acuerdo entre las autoridades competentes.....	99
7. CONCLUSIONES.....	101
BIBLIOGRAFÍA.....	109

PRÓLOGO

La presente monografía aborda uno de los temas de la Fiscalidad Internacional que ya podemos considerar clásicos como es el procedimiento amistoso en cuanto método de resolución alternativa de conflictos a nivel internacional. Ahora bien, no por ello deja de ser una cuestión de eminente actualidad e importancia práctica sobre la que todavía resulta necesario reflexionar para lograr establecer un régimen jurídico que garantice la finalidad perseguida con este tipo de métodos alternativos a la vía jurisdiccional y sin caer en regulaciones extremadamente reglamentistas y rígidas poco acordes con la flexibilidad que debe acompañar a este tipo de procedimiento.

Más allá de la inicial simplicidad que pudiera aparentar el procedimiento amistoso, las distintas capas normativas y de *Soft Law* por las que se ha venido conformando añaden importantes grados de complejidad a su regulación. El art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE (incorporado a los CDIs) y sus comentarios, la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, las regulaciones nacionales de los Estados, el Informe Final de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS, la publicación de los *peer review* impulsados por la OCDE y relativos a la normativa y ejecución de los procedimientos amistosos por las distintas jurisdicciones fiscales o la Parte VI del Instrumento Multilateral BEPS son muestra de cómo ha ido ganando fuerza y complejidad hasta el punto de poder diferenciarse distintos tipos de procedimientos amistosos (los desarrollados en virtud, por ejemplo, del Convenio de Arbitraje, de la Directiva o de un Convenio con cláusula de arbitraje). Ahora bien, las modificaciones incorporadas en el año 2021 a nuestro ordenamiento interno dejan todavía abiertos aspectos como, por citar uno de ellos, los referidos a la constitución de la Comisión consultiva.

El estudio que se prologa, tiene su origen en el Trabajo Fin de Máster presentado al Máster Universitario en Fiscalidad Internacional y Comunitaria de la Universidad de Santiago de Compostela en el que el autor demostró ya sus óptimas aptitudes para el estudio y la investigación jurídica. Su experiencia docente e investigadora previa se plasma en la facilidad con la que maneja los distintos conceptos jurídicos y la claridad de la metodología seguida y propia de este tipo de investigación, lo que da lugar a una obra de fácil lectura y comprensión, a pesar de navegar en las procelosas aguas del Derecho Internacional Tributario y del Derecho Tributario Internacional.

La esmerada delimitación que en la obra se realiza del procedimiento amistoso respecto de otros procedimientos y figuras jurídicas y la búsqueda de la verdadera naturaleza jurídica de aquel adquiere especial importancia en la actualidad en la que la llamada sociedad líquida en la que nos vemos inmersos provoca, como señalaba la profesora García Rubio en su artículo «Sociedad líquida y codificación» del año 2016, que *«en nuestro tiempo el Derecho se convierte en algo fluido, líquido, amorfo, que se adapta a las circunstancias y que ya no es freno y garantía de nada, sino vehículo de intereses contingentes que fluyen de forma constante y mutan y se adaptan de manera imprevisible»*. En este contexto, debe huirse de aquellas técnicas normativas que introducen remiendos en la regulación del régimen jurídico de una determinada figura para conseguir evitar determinados efectos jurídicos propios de la misma o introducir otros que no se corresponden con la naturaleza jurídica atribuida, pues tal *modus operandi* conduce indefectiblemente a una deformación de los contornos de dichas figuras hasta provocar su desnaturalización.

Y, en este sentido, el autor dedica todo un primer capítulo a esta labor de filtración, porque tal y como señala, la naturaleza jurídica del procedimiento amistoso condiciona los principios que deben regirlo y la rama del derecho en el que se deben incardinar estos, para posteriormente, y en función de esta naturaleza, analizar si la regulación legal prevista es adecuada.

La presente monografía realiza, además, un acercamiento a la figura del procedimiento amistoso desde una perspectiva procesal, lo que supone trascender de los componentes estrictamente tributarios para aportar una dosis de interdisciplinariedad cada vez más requerida en un contexto globa-

lizado. Así, podemos comprobar como se dedica todo un capítulo al análisis de las características propias de los procedimientos amistosos en cuanto mecanismos de resolución alternativa de conflictos fiscales. En especial, el carácter no judicial del mismo que lo impregna de un manto informal que queda patente en la forma en la que se adopta y, por otra parte, por su desarrollo al margen del contribuyente que no forma parte del procedimiento y de unas autoridades fiscales no compelidas de forma obligatoria para llegar a un acuerdo.

A partir de ahí, el autor se adentra en la exposición de las distintas fases del procedimiento amistoso en función del instrumento normativo que les da cobertura, logrando condensar la esencia de cada una de ellas al tiempo que muestra al lector las fortalezas y debilidades del sistema actual.

En suma, el tema objeto de estudio, la claridad expositiva, la destreza en el manejo de la metodología jurídica y la experiencia investigadora de su autor hacen sin duda recomendable la lectura de esta monografía.

Luz Ruibal Pereira

*Profesora Titular (acreditada para Cátedra)
de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad de Santiago de Compostela*

1.

INTRODUCCIÓN

La inserción de las cláusulas de procedimiento amistoso seguramente ha constituido un avance en la resolución de conflictos fiscales en los que se presentan cuestiones relacionadas a la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición (CDI).

Su aplicación, sin embargo, no se ha revelado tan extendida y eficaz como se esperaba por distintos motivos, apuntando a la necesidad de realización de reformas en el modelo clásico definido en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE y que tiene por característica principal la alternativa frente a los conflictos judiciales, lo que justifica que se le haya definido por la doctrina como un método alternativo de resolución de conflictos¹.

Por ello, para remediar esta situación, distintas iniciativas han sido adoptadas en el ámbito internacional, señaladamente el *Manual para la Aplicación Efectiva del Procedimiento Amistoso*, elaborado por la OCDE en 2007, así como la acción 14 del Proyecto BEPS, que recoge medidas dirigidas a minimizar los riesgos de incertidumbre y doble imposición no deseada, velando por la aplicación coherente y adecuada de los convenios fiscales, al igual que también por la

1 Sobre este tema véase CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, *et al. Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos* (ADR). Ed. INAP, Madrid, 2017.

oportuna y efectiva resolución de controversias por lo que respecta a su interpretación o aplicación a través del procedimiento amistoso².

Este, por otro lado, no es el único ámbito de aplicación de este procedimiento amistoso, que se incluye en distintos ámbitos de aplicación de la fiscalidad internacional, con vistas a solucionar controversias en el ámbito de aplicación de los CDI, así como en el ámbito de la Unión Europea en los convenios y acuerdos para evitar la doble imposición en la renta o en el patrimonio, al igual que la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

La diversidad de aplicación del procedimiento, por un lado, genera una complejidad que, en cierta medida, parece justificar el desconocimiento sobre los ámbitos de su utilización y, por otro lado, señala hacia la necesidad de profundizar en el examen de esta materia.

En este sentido, la primera parte del presente estudio tiene por objeto el análisis de la naturaleza jurídica del procedimiento amistoso, con vistas a identificar el ámbito de incidencia y principios que deben regirlo, lo cual eventualmente puede incluir el derecho administrativo o bien el derecho internacional, que, a su vez, implica la aplicación de los principios generales de una u otra rama del derecho.

La segunda parte del trabajo se dedica a examinar las características del procedimiento amistoso en general ya que, como observaremos, hay distintas regulaciones del procedimiento amistoso, aunque el Real Decreto 399/2021, de 8 de junio intente realizar una regulación armónica del procedimiento.

Se examinarán, en este sentido, los caracteres sobre los que la doctrina coincide en afirmar como caracterizadores del procedimiento amistoso, lo que también deriva en la comprensión de los principios aplicables a este procedimiento³.

2 Véase JIMÉNEZ, Adolfo Martín. «El Procedimiento Amistoso en los Convenios para la eliminación de la Doble Imposición (La Reforma del Art. 25 Modelo de Convenio de la OCDE de 2008 y la Nueva Regulación Española)». *Vox Juris*, 2010, vol. 19, p. 337.

3 Véase ELIZALDE, Mauricio Marín. «El procedimiento mutuo amistoso en los convenios para evitar la doble imposición». *Revista de Derecho Fiscal*, 2012, núm. 06.

En la tercera parte del estudio se analizarán los distintos ámbitos de regulación y aplicación del procedimiento amistoso, con especial énfasis en los distintos diplomas legales e instrumentos convencionales aplicables a la especie, como el Convenio CEE 90/436, la Directiva UE 2017/1852, y los CDI.

Casualmente, durante la elaboración del presente trabajo, se aprobó el ya citado Real Decreto 399/2021, de 8 de junio, que alteró el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, por lo que nos depa-
raremos con algunas referencias en la parte tercera del trabajo que se refieren a la redacción anterior del reglamento, aspecto que se corrige con el estudio comparativo que se realiza en el apartado 5, relativo al desarrollo del procedimiento.

En el apartado 5, trataremos de examinar los distintos ámbitos de desarrollo del procedimiento, poniendo acento en las alteraciones llevadas a efecto por el Real Decreto 399/2021, con vistas a comprender el rito que adopta el procedimiento amistoso en el ámbito interno tras dichas alteraciones, bien como comparando la regulación adoptada en el reglamento con relación a los CDI, Convenio CEE 90/436 y la Directiva UE 2017/1852.

Todas estas reflexiones servirán para una doble finalidad. Primero, para comprender el ámbito de aplicación y la regulación del procedimiento amistoso y, en segundo lugar, para verificar si las alteraciones llevadas a efecto realmente se pres-
tan a mejorar la aplicabilidad y eficiencia del procedimiento amistoso o si, por otro lado, genera aún más dificultad.

2.

LA NATURALEZA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

La naturaleza jurídica del procedimiento amistoso se encuentra lejos de configurar un punto de entendimiento pacífico en nuestro ordenamiento jurídico, ya que, por un lado, parte de la doctrina sostiene que referido procedimiento en realidad tiene similitudes con el procedimiento de arbitraje, confiriendo una naturaleza próxima a la del arbitraje, apoyándose en los argumentos expuestos por Palao Taboada⁴, quien indica que cabe destacar como puntos principales que demuestran la similitud entre el procedimiento amistoso y el arbitraje los siguientes aspectos:

- Primero: con relación a la similitud de denominaciones, empleando nomenclaturas como procedimiento amistoso y amigable composición, así como arbitraje de equidad.
- Segundo: en ambos procedimientos se impone la necesidad de que ambas las partes en el procedimiento, de común acuerdo, acepten someterse al procedimiento, lo que incluiría la sumisión tácita.
- Tercero: apunta la falta de rigor formal en el aspecto procedimental, así como la adopción de una postura de flexibilidad y libertad ostentada por los órganos a lo largo del procedimiento.

4 PALAO TABOADA, C. «El procedimiento amistoso en los Convenios para evitar la doble imposición», *Hacienda Pública Española* núm. 16/1972, pp. 316 y 317.

- Cuarto: la adopción del principio de equidad o de derecho como criterios regidores de la actuación del procedimiento.
- Quinto: la previsión de alternancia entre procedimientos, de arbitraje y el amistoso, conforme se presenten los conflictos, tradicionalmente en los propios CDI.

En efecto, aunque realmente se puedan considerar algunas similitudes, también cabe ponderar la existencia de notables diferencias entre el procedimiento amistoso y el procedimiento arbitral, aspecto que se destaca cuando examinamos el contenido procesal, las características y efectos del procedimiento arbitral, en el que se destaca la ausencia de un tercero desinteresado como punto de mayor diferencia entre este procedimiento y el procedimiento arbitral.

Como destaca Barona Vilar, lo primero que debemos tener en cuenta al tratar del arbitraje es que se trata de un ejercicio de libertad que se destaca en virtud del principio de la autonomía de la voluntad, constituyendo una verdadera renuncia al derecho de acudir a los tribunales, sometiéndose a un árbitro institucional o *ad hoc*⁵.

En este sentido, en lo que respecta a las partes, cabe destacar que el arbitraje siempre se referirá a intereses disponibles, que no afecten a derechos de terceros y realizándose bajo los principios esenciales de dualidad de posiciones, contradicción e igualdad⁶, por lo que no cabría, desde el punto de vista procesal, asimilar el procedimiento amistoso al procedimiento arbitral. Ello especialmente por la ausencia del tercero desinteresado y por la existencia de más de dos posiciones confrontantes ya que, en este caso, nos encontramos en un conflicto con tres extremos, cuya solución parte, considerando el poder de imperio de los Estados, de dos de las partes interesadas, es decir, de los Estados.

Cabe, pues, remarcar la idea defendida por Serrano Antón al establecer que la «distinción radica en que el procedimiento amistoso no se remite a la decisión de un tercero, sino que

5 BARONA VILAR, Silvia. *Nociones y principios de las ADR solución extrajudicial de conflictos*. 1.ª Ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 127.

6 *Ibidem*, p. 136.

son las propias autoridades administrativas competentes, sin perder su individualidad y sin constituir ningún otro cuerpo de decisión, las que tratan de hallar una solución»⁷.

Como destaca el mismo autor, la confusión observada en este sentido se debe a la posibilidad de constitución de una comisión *ad hoc* para dirimir el conflicto fiscal, lo que constituye una visión equivocada, ya que no podemos dejar de tener en cuenta que los funcionarios que actúan en el seno de estos procedimientos representan la postura de cada Estado representado⁸, lo cual no se corresponde con la idea de un tercero desinteresado que clásicamente ha regido la configuración del procedimiento arbitral.

Si es así, ¿cuál es entonces la naturaleza del procedimiento amistoso?

Como destaca Iriarte Yanicelli, se trata de un procedimiento administrativo de carácter particular, especial y *sui generis*, de derecho público, cuyos efectos tienen aspecto internacional y cuyas características se enmarcan en el ámbito de realización de unas competencias administrativas concatenadas y dinámicas para «producir finalmente actos administrativos definitivos, bilaterales y generales, con claros efectos individuales, obligatorios a cada Estado parte y a los Contribuyentes que lo han instado, si es que de esa forma se pacta, o si la legislación así lo determina»⁹.

El referido autor aboga por la naturaleza administrativa del procedimiento amistoso, de carácter impugnatorio o recurso, cuyo aspecto más relevante sería la solución de la controversia, lo que define el especial carácter resolutivo del procedimiento, según mantiene, con independencia de que se manifieste en vía de recurso o impugnación, especialmente calificado por su naturaleza internacional y tributaria¹⁰.

7 SERRANO ANTÓN, Fernando. «La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado». *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 2001, p. 6.

8 *Idem*.

9 IRIARTE YANICELLI, Adolfo Antonio. *Los procedimientos amistosos en el Derecho Fiscal internacional propuesta para Argentina*. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid, 2017.

10 *Ibidem*, p. 301.

La globalización, los movimientos transfronterizos de personas y bienes que se han producido paulatinamente a lo largo del último siglo han puesto de manifiesto una serie de retos para los Estados. El ejercicio de la potestad tributaria de las naciones ha demandado el establecimiento de una serie de normas destinadas a evitar la denominada doble imposición internacional.

Sin embargo, el establecimiento de dichas normas no siempre es suficiente para abarcar todas las hipótesis que se presentan ante las autoridades tributarias, reclamando la creación y desarrollo de procedimientos destinados a la solución de controversias relacionadas con la doble imposición internacional, como es el caso del procedimiento amistoso, previsto en una serie de convenios internacionales y en el modelo de convenio de la OCDE.

En este estudio analizaremos el desarrollo del procedimiento amistoso en cuanto mecanismo adecuado de solución de controversias.



PAULO RAMÓN SUÁREZ XAVIER

Investigador Posdoctoral Margarita Salas en las Universidades de Barcelona y Málaga. Actualmente realiza una estancia de investigación posdoctoral en el Observatorio de Bioética y Derecho.

Es Doctor en Derecho Procesal, con mención internacional por la Universidad de Málaga, donde también ha cursado estudios de Grado y el Máster de Abogacía. Posé estudios de Máster en Derechos Fundamentales por la Universidad de Granada y Derecho y Administración Pública por la Universidad de Burgos.

Autor de distintos artículos indexados y comunicaciones relacionados a la transformación digital de la Administración de Justicia y al Derecho Procesal.

PVP 15,00 €

ISBN: 978-84-1359-351-7



9 788413 593517