

**EDUARDO GRACIA ESPINAR**

*Socio del Departamento Tributario de Ashurst Abogados,  
Madrid*

*Representante del sector privado del Foro Conjunto de Precios  
de Transferencia de la UE*

**BOSCO MONTEJO ALONSO**

*Asociado del Departamento Tributario de Ashurst Abogados,  
Madrid*

**Extracto:**

**LA** reciente adopción por parte del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la UE, por medio del Código de Conducta, de las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia para la efectiva aplicación del Convenio de Arbitraje relativo a la supresión de la doble imposición que emana de los ajustes por operaciones vinculadas entre sociedades residentes en diferentes países de la UE supone un claro avance en la eliminación de las barreras fiscales con las que se encuentran los operadores comunitarios en sus operaciones intra-grupo dentro del Mercado Único.

El artículo realiza, en primer lugar, un análisis del articulado del Convenio de Arbitraje para posteriormente adentrarse en el avance que supone la aceptación de las recomendaciones del Foro y finalmente plantear las cuestiones que deberán resolverse en los próximos años.

---

## Sumario:

---

1. Introducción.
2. El Convenio de Arbitraje.
  - 2.1. Ámbito objetivo de aplicación.
  - 2.2. Procedimiento Amistoso.
  - 2.3. Comisión Consultiva.
  - 2.4. Inaplicación del Convenio de Arbitraje por Sanción Grave.
  - 2.5. Vigencia y eficacia retroactiva.
  - 2.6. Interacción del Convenio de Arbitraje y los recursos internos.
  - 2.7. Funcionamiento práctico del procedimiento previsto por el Convenio de Arbitraje.
3. El Código de Conducta.
  - 3.1. Fecha de inicio del plazo de tres años.
  - 3.2. Fecha de inicio del período de dos años de resolución en el marco del Procedimiento Amistoso.
  - 3.3. Aspectos procesales administrativos prácticos para un eficaz funcionamiento del Procedimiento Amistoso.
  - 3.4. Aspectos prácticos para un eficaz funcionamiento de la Comisión Consultiva (Segunda Fase del Convenio de Arbitraje).
  - 3.5. Otras cuestiones de relevancia apuntadas: recomendaciones a los EM y utilización del Convenio en supuestos de doble imposición no causados por ajustes administrativos.
4. Efecto práctico de la utilización del Convenio de Arbitraje.
5. Cuestiones pendientes de abordar por el Foro en los dos próximos años de prórroga.
  - 5.1. Doble imposición por aplicación de intereses de demora en el marco de los precios de transferencia.
  - 5.2. Las «Sanciones Graves» en el marco del Convenio de Arbitraje.
6. Cuestiones adicionales.

## 1. INTRODUCCIÓN

El pasado 7 de diciembre de 2004 vieron oficialmente la luz las primeras conclusiones de los trabajos del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE (el «**Foro**») pues ese día el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la UE («**ECOFIN**») adoptó, mediante código de conducta (el «**Código de Conducta**»), las sugerencias emanadas de aquél en materia de soluciones prácticas a la aplicabilidad del Convenio 90/436/CEE relativo a la Supresión de la Doble Imposición en caso de Corrección de los Beneficios de Empresas Vinculadas de 23 de julio de 1990 (el «**Convenio de Arbitraje**» o el «**Convenio**»).

En 1990, los Estados Miembros («**EM**») firmaron el Convenio de Arbitraje con el propósito de eliminar la doble imposición que emanaba de los ajustes realizados en operaciones entre empresas vinculadas residentes en diferentes países de la UE. El principio inspirador que regía el mismo no era otro que el de impedir que, dentro del Mercado Único, los mismos beneficios empresariales fueran gravados dos veces como consecuencia de los ajustes realizados por las autoridades fiscales de dos jurisdicciones diferentes en materia de fijación de los precios en operaciones comerciales, financieras o de servicios entre empresas asociadas (precios de transferencia), lo que responde a los principios dimanantes de las libertades económicas fundamentales instauradas por el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea («**TCE**» o el «**Tratado**») tal y como viene siendo interpretado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas («**TJCE**»), quien ha subrayado cómo muchos de los posibles supuestos de doble imposición económica intracomunitaria son obstáculos incompatibles con aquéllas.

Pues bien, el Convenio de Arbitraje puede encuadrarse dentro del denominado Derecho Complementario, entendiendo por tal aquel conjunto de fuentes prolongación de los objetivos definidos por el TCE, pero que, en sentido amplio, se considera igualmente Derecho Comunitario.

Efectivamente, el artículo 293 TCE ampara el Convenio de Arbitraje –y en consecuencia su aplicación por parte de los EM debe respetar los principios y libertades fundamentales que derivan del propio Tratado– obligando a los EM a «*entablar negociaciones entre sí*» para la firma de cuantos convenios internacionales fueran necesarios para asegurar el buen funcionamiento del Mercado Único y, en concreto, «*la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad*»; incluso se prevé que en sede del Acta de Adhesión de cualquier nuevo EM éste contraiga, obligatoriamente, el compromiso de entablar negociaciones con el resto de EM para la firma de los mencionados convenios.

No obstante, a pesar de la consideración del Convenio como Derecho Comunitario Complementario (o precisamente por ello), es importante reseñar que su interpretación uniforme no se atribuye al TJCE en tanto en cuanto no se firme el correspondiente protocolo adicional que le atribuya dicha competencia, lo cual no se ha producido hasta la fecha. Ello implica una cierta limitación a la aplicabilidad y utilización del Convenio, pues en aquellos casos en los que se produzcan supuestos de imposible aplicación de sus disposiciones por incompatibilidad con el ordenamiento interno <sup>1</sup> no será posible (al menos en principio) acudir al TJCE como medio de superación de la discrepancia.

Como todo Convenio multilateral, el Convenio de Arbitraje exigía para su entrada en vigor definitiva su ratificación por parte de todos y cada uno de los EM, razón por la cual el Convenio no entró en vigor hasta 1 de enero de 1995 y por un plazo de cinco años, es decir, con efectos hasta 31 de diciembre de 1999. El 25 de mayo de 1999, sin embargo, se firmó el protocolo por el que se modificaba el Convenio de Arbitraje (el «**Protocolo**»), en el que se establecía la extensión del período de vigencia a otros cinco años, período renovable automáticamente salvo denuncia de alguno de los EM. Además, se establecía que el período de tiempo que corriese hasta la entrada en vigor del Protocolo no computaría a los efectos de los plazos previstos en el Convenio. Finalmente, y fruto del interés manifestado por los miembros del Foro para la pronta ratificación de los muchos instrumentos pendientes cuando éste inició su labor en 2002, el Protocolo entró en vigor entre los antiguos 15 EM tres meses después del depósito del último instrumento de ratificación, es decir, el 1 de noviembre de 2004.

Desde el momento de su concepción, fueron muchas las críticas que acerca de su utilidad como herramienta práctica surgieron en torno al Convenio, en primer lugar porque la propia aplicación del mismo (que requería, por el hecho de tomar la forma de convenio multilateral, la ratificación de todos los miembros firmantes) exigía entablar negociaciones para su extensión por cada una de las nuevas incorporaciones a la UE que se fueran produciendo; en segundo lugar por su limitada vigencia temporal (cinco años), lo que causaba enormes incertidumbres acerca de su futuro, y en tercer lugar por las cautelas impuestas por los EM para retener esta parcela de su soberanía, al utilizarse una herramienta que se separaba de la tradicional armonización por vía de directivas (como se ha indicado, este Convenio no incluye la cláusula de remisión de controversias a la jurisdicción del TJCE), con lo que las numerosas lagunas que quedaban incontestadas por su propio articulado no podrían integrarse por medio de una interpretación jurisdiccional común, sembrando su aplicación de una inseguridad jurídica que lo avocaba a una escasa y confusa utilización. De hecho, de un reciente cuestionario remitido por la Comisión a los diferentes EM, se desprende que un total de 119 procedimientos están aún pendientes de resolución, 64 de los cuales habían superado ya, en el momento de la encuesta, los dos años máximos de Procedimiento Amistoso establecidos por el Convenio y en 29 de esos casos el contribuyente había incoado la iniciación del procedimiento con anterioridad a 1 de enero de 2000.

---

<sup>1</sup> Por ejemplo, aquellos supuestos en que, como explicaremos más adelante, una sentencia firme por un órgano jurisdiccional nacional impida, sin corregir la doble imposición, la aplicación del Convenio de Arbitraje.

Fruto de las dificultades antedichas, la Comisión, en su Comunicación «*Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria*», de 23 de octubre de 2001 [COM (2001) 582], propuso la creación de un grupo de expertos que dedicaran sus esfuerzos a encontrar soluciones, no legislativas pero sí prácticas, a la doble imposición emanada dentro del Mercado Único entre empresas vinculadas como consecuencia de los ajustes realizados por las autoridades fiscales de cada EM por precios de transferencia, con respeto absoluto a las Directrices OCDE en la materia de 1997, basadas en el principio de libre concurrencia como punto de partida de sus previsiones.

A raíz de las conclusiones del Consejo de 11 de marzo de 2002, auspiciadas por la presidencia española, en las que se acogió favorablemente la recomendación de la Comisión, ésta creó el Foro. El mismo se centraría, en una primera fase, en buscar medios para lograr la aplicabilidad práctica del Convenio de Arbitraje como herramienta para la eliminación de esa doble imposición. Sus miembros son un experto de la Administración tributaria de cada EM y diez expertos en representación del sector privado <sup>2</sup> (igualmente se invitó a participar a representantes de la OCDE en calidad de observadores). Su mandato acaba de ser prorrogado por otros dos años.

En las siguientes páginas vamos a analizar cuáles son las principales soluciones aportadas por el Foro de cara a la aplicabilidad práctica del Convenio de Arbitraje, las cuales han sido recogidas por el ECOFIN en el Código de Conducta. Para ello se explicará brevemente, con carácter previo, las principales características del mecanismo establecido por aquél para la eliminación de la doble imposición, para posteriormente analizar más en detalle las recomendaciones del Código de Conducta.

## 2. EL CONVENIO DE ARBITRAJE

### 2.1. Ámbito objetivo de aplicación.

La cuestión que puede ser sometida al procedimiento previsto por el Convenio de Arbitraje es, por lo tanto, todo supuesto de doble imposición económica internacional que se pueda producir cuando los mismos beneficios empresariales obtenidos por empresas asociadas (incluso sus establecimientos permanentes en territorio comunitario) se vean sometidos a tributación en dos jurisdicciones diferentes de la Comunidad Europea («CE») por una controversia sobre la valoración de sus transacciones vinculadas basada en una diferente interpretación del principio de libre concurrencia, el cual aparece como principio inspirador del Convenio en su artículo 4.1 b).

---

<sup>2</sup> Miembros del Foro en representación del sector privado: Philip Gillet, Guy Kersch, Dr. Klaus Kroppen, Prof. Guglielmo Maisto, Dr. Ulrich Moebus, Sylvie Puech, Chris Rolfe, Theo Schmit, Dirk Van Stappen y Eduardo Gracia.

## 2.2. Procedimiento Amistoso.

El mecanismo previsto por el Convenio de Arbitraje para la resolución de la discrepancia entre las Administraciones tributarias en liza se inicia con un procedimiento amistoso entre las Administraciones competentes (el «**Procedimiento Amistoso**»), tal y como establece su artículo 6. Así, si el contribuyente entendiera que una determinada actuación administrativa en materia de precios de transferencia hace que un mismo beneficio haya tributado (o vaya a hacerlo) en dos jurisdicciones de la CE deberá, en primera instancia, solicitar la iniciación de este procedimiento ante aquella cuya actuación cause o pueda causar dicha doble imposición. El plazo máximo para incoar la solicitud es de tres años desde «*la primera notificación de la medida que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición con arreglo al artículo 1 del Convenio*», plazo sugerido por la OCDE en sus Comentarios al artículo 25 y que sustituye los plazos que bilateralmente hayan podido acordar los EM en su convenio para la eliminación de la doble imposición (p. ej., el Convenio para evitar la doble imposición, «**CDI**», entre Portugal y España establece un período de dos años máximo para iniciar el procedimiento amistoso) cuando se utilice el Procedimiento Amistoso previsto en el Convenio de Arbitraje (no así en los supuestos en que los contribuyentes afectados decidan acudir al procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE y del correspondiente CDI).

## 2.3. Comisión Consultiva.

Si las Administraciones no llegaren a un acuerdo en el marco del Procedimiento Amistoso en el plazo de dos años desde que se entienda incoado éste, se constituirá una comisión consultiva (la «**Comisión Consultiva**») a la que se encargará que emita un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición en cuestión.

La Comisión Consultiva, regulada en el artículo 9 del Convenio, deberá incluir:

- a) Dos representantes de cada autoridad competente de que se trate.
- b) Un número par de personalidades independientes de entre la lista *ad hoc* que debe remitir cada EM a la Comisión.

La Comisión Consultiva tendrá un plazo para resolver de seis meses desde la fecha en la que fue consultada.

Tras el dictamen, las autoridades competentes adoptarán una decisión que garantice la eliminación de la doble imposición. Si no se pusieran de acuerdo en cuanto a la decisión, la opinión de la Comisión Consultiva tendrá carácter vinculante al cabo de seis meses desde su emisión.

## 2.4. Inaplicación del Convenio de Arbitraje por Sanción Grave.

El artículo 8 del Convenio de Arbitraje se ocupa de la inaplicación de sus disposiciones en caso de que el contribuyente haya incurrido en sanción grave; *«la autoridad competente de un EM no se hallará obligada a entablar el procedimiento amistoso ni a constituir la comisión consultiva cuando algún procedimiento judicial o administrativo decida que una de las empresas de que se trate puede ser objeto de sanción grave»*.

Adicionalmente, el artículo 8.2 establece que mientras se sustancie el procedimiento sancionador, las autoridades competentes podrán suspender el procedimiento previsto en el Convenio hasta su resolución definitiva y en función del resultado del mismo.

Finalmente, el Anexo del Convenio, en su apartado de declaraciones relativas al artículo 7, contiene la interpretación que, de acuerdo con sus normativas internas, cada EM hace del término «sanción grave». En concreto, en el caso de España se establece que *«las sanciones graves comprenden las sanciones administrativas por infracciones tributarias graves, así como las penas en caso de delitos contra la Hacienda Pública»*.

El reciente Convenio de adhesión de los nuevos EM, del que luego se hablará, ha sido aprovechado por algunos EM (Grecia, Países Bajos y Portugal) para aclarar el sentido del concepto «sanción grave», modificando en consecuencia el contenido del Anexo del Convenio de Arbitraje.

Lamentablemente, España ha desaprovechado la oportunidad de llevar a cabo tal aclaración, máxime después de los cambios introducidos en materia sancionadora por la nueva Ley General Tributaria («LGT»), y mantiene la definición de «sanción grave» que se incluyó originariamente en el Convenio, lo que causará inseguridad jurídica en el futuro. Bien es cierto que, dada la actual estructura del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades («TRLIS»), no es probable que de una actuación de la Administración en la que se proceda a un ajuste por precios de transferencia se deduzca sanción alguna, en la medida en que dicho ajuste es potestad exclusiva de la propia Administración. No obstante, en previsión de que tal posibilidad fuere posible ahora o como consecuencia de la modificación legislativa del vigente sistema español de ajustes, hubiere sido recomendable que España aprovechara la ocasión que le brindaba el mencionado Convenio de Adhesión para, bien alinear la declaración del Anexo del Convenio con la nueva terminología en materia sancionadora establecida por la LGT (p. ej., ¿quedan o no incluidas en el ámbito del Convenio de Arbitraje las sanciones ocasionadas por infracciones muy graves, nueva calificación creada en el sistema tributario español?), bien para ajustar su definición de sanción grave aportando una lista *ad hoc* de supuestos en los que se puede incoar un expediente sancionador en caso de ajuste por precios de transferencia.

Es más, como se explicará más adelante, entendemos que resulta necesaria una modificación del propio artículo 16 TRLIS con el fin de alinearlo con las tendencias generalizadas en los países de la OCDE, para otorgar la posibilidad al sujeto pasivo de llevar a cabo los ajustes por pre-

cios de transferencia. Pues bien, si tal modificación legislativa se llevara a cabo, sería particularmente relevante a estos efectos que se extendiera al establecimiento de una lista *ad hoc* de supuestos que pudieran dar lugar a la incoación de un expediente sancionador por parte de la Administración que contemplara además la sanción concreta a imponer y su cualificación a los efectos del Convenio de Arbitraje. Huelga indicar que, a nuestro juicio, no debería ser objeto de penalización el caso en que el contribuyente hubiera efectuado el ajuste conforme a una política de precios que pudiera considerarse razonable, mantuviera una correcta documentación de la misma y demostrase una actitud de colaboración con la Administración en el desarrollo de las actuaciones de comprobación.

## 2.5. Vigencia y eficacia retroactiva.

Como ya hemos indicado, el Convenio se firmó por un período inicial de cinco años, ampliándose de manera automática, mediante la firma del Protocolo, por períodos de otros cinco años, salvo que alguno de los EM se opusiera de manera expresa a tal ampliación ante el Secretario General del Consejo de la UE al menos con seis meses de antelación a la fecha de expiración de cada período de vigencia. Es decir, que, en la medida en que el Protocolo establecía la vigencia del Convenio entre los EM hasta 1 de enero de 2005, puede ya entenderse prorrogado tal plazo hasta 2010, pues no se produjo objeción alguna con anterioridad a 30 de junio de 2004.

Además, el Protocolo prevé la aplicación retroactiva del Convenio de Arbitraje desde 1 de enero de 2000, indicando adicionalmente que el período que se extiende desde dicha fecha hasta la de entrada en vigor del mismo el 1 de noviembre de 2004 no se tendrá en cuenta a los efectos de determinar si un caso ha sido presentado dentro del plazo de los tres años mencionado en el apartado 2.2 anterior.

Es decir, puede entenderse de lo expuesto en el párrafo anterior que aún puede ser incoado el Convenio de Arbitraje para todos aquellos supuestos de doble imposición producidos como consecuencia de actos administrativos de liquidación notificados desde principios de 1997. Ciertamente la retroactividad de esta cláusula puede parecer excesiva, pues estamos hablando de un buen número de ejercicios lejanos ya en el tiempo que habrían prescrito no sólo de conformidad con las disposiciones legales españolas, sino de la mayor parte de los EM. Sin embargo, las disposiciones del Convenio de Arbitraje deben respetarse pues ninguna de sus previsiones establece un término para su aplicación. Además, sería contrario al principio de coherencia con los actos propios que aquellos que han causado el retraso (los EM, al dilatar excesivamente su ratificación parlamentaria) se beneficien de sus consecuencias en perjuicio de los contribuyentes.

Dicho lo cual, el problema práctico que se puede plantear desde la perspectiva española es la elección del mecanismo adecuado para ejecutar el ajuste que corresponda para la eliminación de la doble imposición; en efecto, en principio el ajuste bilateral debería efectuarse respecto de la liquidación tributaria del ejercicio en que se generó la doble imposición, por entender que se trata de la solución técnicamente más coherente. Sin embargo, cuando el ajuste se refiere a ejercicios prescri-

tos, la adopción de esta solución adolece de serias deficiencias prácticas y, de hecho, puede impedir la efectiva eliminación de la doble imposición internacional (o suponer un coste excesivo para la Administración española en términos de interés de demora, por una dilación que no le es imputable en exclusiva). En consecuencia, por respeto a la finalidad perseguida por el Convenio de Arbitraje en cuanto instrumento de Derecho Comunitario Complementario, y a falta de una disposición legal específica de imputación temporal para este tipo de casos, entendemos que la solución adecuada en estos casos pasará generalmente por permitir que el contribuyente pueda practicar el ajuste bilateral en la declaración-liquidación del ejercicio en que la solución de la doble imposición sea vinculante para las partes involucradas, por ser cuando nace el derecho a la eliminación de ésta. Si el contribuyente hubiera cesado en su actividad para entonces, el ajuste debería practicarse en la declaración del último ejercicio de actividad mediante la presentación, en su caso, de una declaración complementaria.

Todo ello no sin reconocer, como se indica reiteradamente a lo largo de este trabajo, que la vigente normativa tributaria española no contempla soluciones a la gran mayoría de los problemas procedimentales que se generan en estos supuestos de doble imposición, que son cada vez más frecuentes como consecuencia de la generalización de los ajustes de valoración en la UE y entre países de la OCDE. La falta de dicha regulación es causa de inseguridad jurídica para nuestros operadores económicos y puede acarrear costes financieros y económicos serios, lo que sin duda perjudica sus intereses en un mundo cada vez más competitivo.

## 2.6. Interacción del Convenio de Arbitraje y los recursos internos.

El párrafo segundo del apartado 1 del artículo 7 del Convenio de Arbitraje establece que *«las empresas podrán utilizar las posibilidades de recurso previstas en el derecho interno (...) no obstante, cuando el caso se hubiere presentado ante algún tribunal, el plazo de dos años a que se refiere el párrafo primero comenzará a contarse a partir de la fecha en que sea firme la resolución dictada en última instancia en el marco de esos recursos internos»*. Es decir, el Convenio de Arbitraje prevé la compatibilidad de ambos procedimientos, pero establece una salvaguarda por la cual el plazo de los dos años para alcanzar un acuerdo entre las Administraciones en liza se paraliza en tanto en cuanto el recurso interno no haya sido resuelto por sentencia firme.

Además, el apartado 3 del artículo 7 señala que, para aquellos casos en que la legislación de los EM no permita a la Administración competente aplicar excepciones a las resoluciones de las instancias judiciales, no cabe la aplicabilidad del Convenio de Arbitraje en el caso en que medie sentencia firme, pues establece que el apartado 1 del artículo 7 sólo será de aplicación si la empresa asociada del EM en que se produzca el acto administrativo no incoa el recurso en el plazo correspondiente o si, en el marco de éste, desiste de sus pretensiones.

Conviene señalar, en este contexto, que Reino Unido y Francia han manifestado de manera expresa en el Convenio de Arbitraje la total aplicabilidad, en sus jurisdicciones, de las disposiciones previstas en el mencionado apartado 3 del artículo 7. El hecho de que el resto de EM no se haya

manifestado no debe interpretarse como que sus Administraciones pueden separarse de las resoluciones de sus jueces y tribunales. En efecto, entendemos que esta disposición del Convenio es auto-ejecutiva, es decir, que basta con que una determinada legislación interna no permita a su Administración el establecer excepción alguna a la sentencia firme emanada de sus órganos jurisdiccionales para que sea de aplicación el artículo 7.3 y, en consecuencia, no quepa la constitución de la Comisión Consultiva.

En el caso concreto de España, el artículo 118 de la Constitución Española establece que «*es obligatorio cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales...*»; por su parte, el Capítulo IV de la Sección Sexta de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa («**LJCA**») desarrolla dicho artículo cuando en su artículo 103.2 establece que «*las partes están obligadas a cumplir las sentencias en la forma y términos que en éstas se consignent*», es decir, que no cabe por parte de la Administración tributaria excepcionar la aplicación de una sentencia firme dictada por el órgano jurisdiccional correspondiente y, en consecuencia, en el caso de España nos encontramos con que el artículo 7.3. del Convenio es también de aplicación.

Lo que el artículo 7 no aclara es qué ocurre con el Procedimiento Amistoso en el caso de que medie sentencia firme en el procedimiento jurisdiccional interno que no solucione el problema de la doble imposición, ya que simplemente se limita a afirmar que en el caso de que medie aquella no cabría la constitución de la Comisión Consultiva.

Dicho esto, en función del momento en el que se produzca la sentencia firme y del sentido de ésta, entendemos que se puede concluir lo siguiente:

- a) En el caso de que la sentencia anulara el ajuste de la Administración con anterioridad a la finalización del Procedimiento Amistoso quedaría resuelto el problema de la doble imposición y, en consecuencia, no procedería seguir adelante con aquél por parte de las Administraciones en liza.
- b) En el caso de que la sentencia anulara el ajuste de la Administración con posterioridad al Procedimiento Amistoso y sin haberse alcanzado un acuerdo en aquél, no procedería continuar con el dictamen de la Comisión Consultiva por cuanto que habría quedado resuelto ya el problema de la doble imposición y por aplicación del artículo 7.3 del Convenio.
- c) En el caso de que la sentencia confirmara el acto administrativo de liquidación tributaria, quedaría sin resolverse la doble imposición que emana de aquél, pues, en principio, la Administración tributaria debería atenerse a lo establecido por la resolución judicial (salvo que, obviamente, la otra Administración involucrada acatase también dicha resolución de *motu proprio*, supuesto altamente improbable).

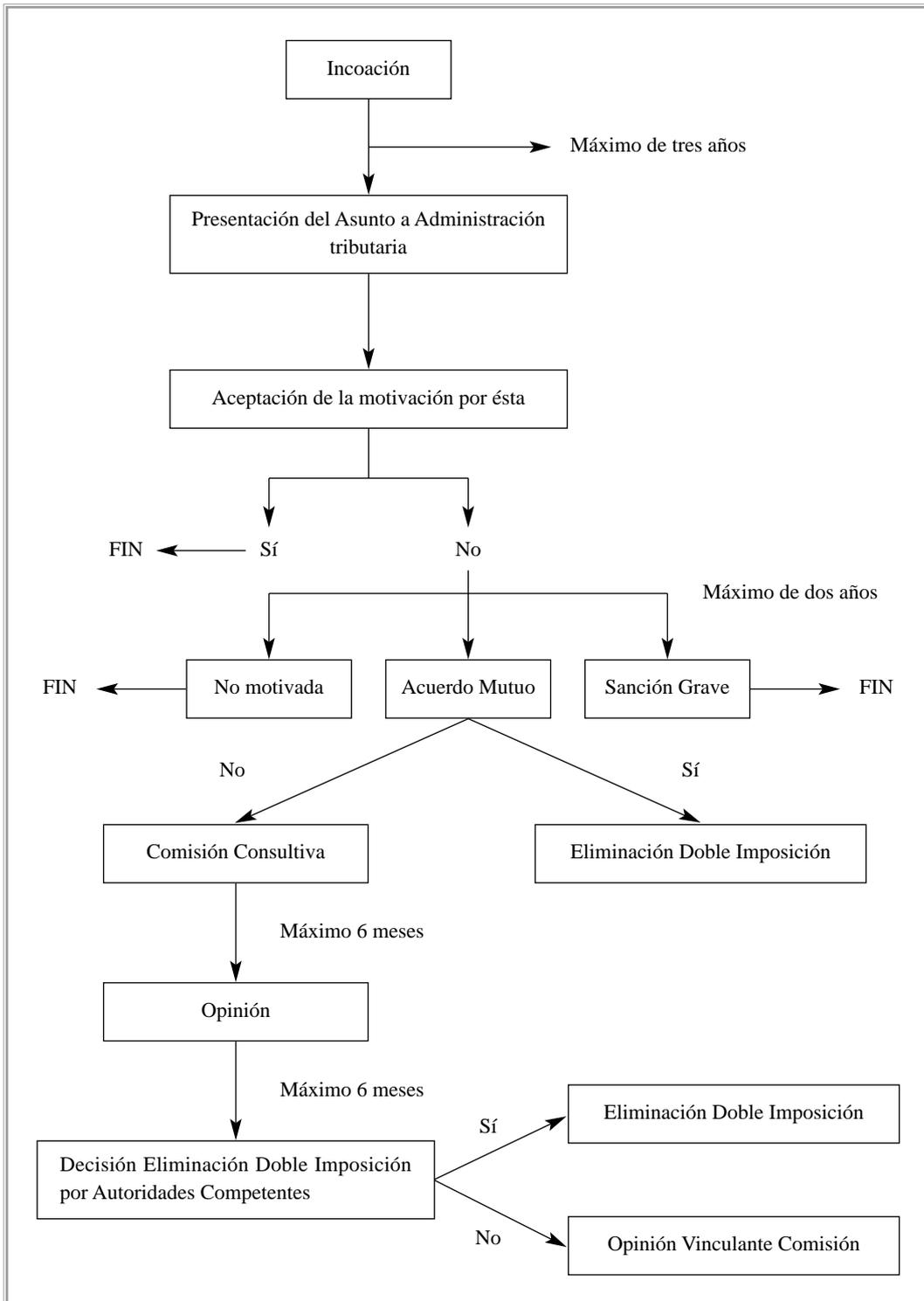
Esta situación demuestra a las claras la principal deficiencia de la solución adoptada por los EM mediante la firma del Convenio de Arbitraje, que no es otra que la falta de una instancia jurisdiccional común cuyas resoluciones deben ser acatadas por los EM en caso de discrepancia entre ellos. De aquí se deduce, a su vez, que el Convenio de Arbitraje no da respuesta completa al mandato del artículo 293 TCE, pues lo negociado no suprime la doble imposición en tales circunstancias, deficiencia esta que quizá pudiera ser objeto de revisión por los órganos comunitarios en cuanto suponga un incumplimiento de las obligaciones asumidas por los EM con la firma del TCE.

Desde una perspectiva más práctica, sin embargo, debemos reconocer que este supuesto no ocurrirá con asiduidad si todos los EM implantan una de las recomendaciones que efectúa el Código de Conducta que luego analizaremos, por la que se insta a éstos a asimilar el procedimiento del Convenio de Arbitraje a los procedimientos internos de reclamaciones y recursos a los efectos de la suspensión del ingreso de la deuda tributaria: en efecto, una vez se produzca tal asimilación no habrá ningún estímulo para que un contribuyente residente en España quiera compaginar ambas vías procedimentales, lo que servirá para evitar el supuesto que aquí se analiza.

Si, por el contrario, no se produjese tal asimilación y con vistas a evitar un incumplimiento de las previsiones del TCE en materia de supresión de la doble imposición internacional, quizá pudiera explorarse una vía alternativa, consistente en que, a pesar del dictamen judicial interno, la Administración pudiese apartarse del contenido de la resolución firme cuando, en el curso del Procedimiento Amistoso, surgiesen o se tuviesen en cuenta nuevos hechos que tuvieran influencia significativa sobre la liquidación tributaria. El resultado de tal Procedimiento Amistoso debería entonces ser utilizado por el contribuyente para incoar el recurso de revisión previsto en el artículo 102 LJCA: en concreto, el apartado 1 a) del artículo 102 establece la posibilidad de revisión de una sentencia firme «*si después de pronunciada se recobraren documentos decisivos, no aportados por causa de fuerza mayor o por obra de la parte en cuyo favor se hubiere dictado*» (el subrayado es nuestro). Podría entenderse por tanto que, en la medida en que aparece un documento decisivo nuevo (el acuerdo en el Procedimiento Amistoso) en el que la Administración estima, al menos parcialmente, la incorrección del acto administrativo de liquidación como fórmula para evitar un incumplimiento de Estado, éste es un cauce (ciertamente complejo, incierto y laborioso) para superar las deficiencias apuntadas del Convenio de Arbitraje.

## 2.7. Funcionamiento práctico del procedimiento previsto por el Convenio de Arbitraje.

A título de resumen del procedimiento establecido por el Convenio, se explica a continuación gráficamente su funcionamiento en función de las circunstancias.



### 3. EL CÓDIGO DE CONDUCTA

Como se ha explicado en el apartado anterior, el Convenio de Arbitraje pretendía servir de instrumento eficaz para evitar la doble imposición dentro del Mercado Único, en el caso de ajustes por precios de transferencia, pero lo cierto es que dejaba demasiadas cuestiones sin resolver, tales como las siguientes:

- a) Cuál debía ser considerada la fecha de inicio del cómputo del plazo de dos años para resolver el Procedimiento Amistoso.
- b) El procedimiento a seguir por las Administraciones tributarias para dotar de eficacia el Procedimiento Amistoso.
- c) La operatividad práctica de la Comisión Consultiva y su transparencia para con el contribuyente.

Todas ellas han sido abordadas por el Código de Conducta mediante la propuesta de medidas prácticas que supondrán para los contribuyentes de los diferentes EM, si finalmente sus conclusiones se acogen satisfactoriamente en las normativas internas de los EM, un avance en cuanto a la aplicabilidad práctica del Convenio.

Además, el Código de Conducta lleva a cabo dos recomendaciones adicionales: (i) la asimilación del procedimiento previsto en el Convenio de Arbitraje a cualquier otro procedimiento interno en materia de suspensión de la deuda tributaria y (ii) la necesidad de ampliar el ámbito de aplicación de su articulado a los países recientemente incorporados en un plazo no superior a dos años. Todas estas cuestiones, junto con alguna más que el Código aborda más sutilmente, se revisarán en el apartado 3.5 posterior.

#### 3.1. Fecha de inicio del plazo de tres años.

El párrafo 1 del Código de Conducta establece que *«se considera que la fecha de inicio del período de tres años es la fecha de la primera notificación del acto de liquidación que ocasione o pueda ocasionar la doble imposición»* (el subrayado es nuestro). Es decir, que en el caso de España, y dado que, hoy por hoy, el acto de liquidación sólo puede surgir en el marco del procedimiento inspector, el plazo empezaría a contar desde la fecha de la notificación del Acto Administrativo de Liquidación Tributaria emitido por el Inspector Jefe (tal y como se establece en el propio Anexo del Código, que recoge una declaración de cada uno de los 25 EM indicando, tanto en inglés como en la lengua oficial correspondiente, qué momento procesal es el que entienden que da lugar al inicio del cómputo del plazo).

### 3.2. Fecha de inicio del período de dos años de resolución en el marco del Procedimiento Amistoso.

Otra de las cuestiones a las que se refiere el Código de Conducta es el momento a partir del cual debe computarse el plazo para que las autoridades competentes tomen una decisión sobre la corrección de la doble imposición en el marco del Procedimiento Amistoso.

Así, el Convenio establece que tal plazo empezará a contar desde el momento «*en que se hubiere presentado el caso a una de las autoridades competentes de conformidad con el artículo 6.1*».

Pues bien, el Código de Conducta aclara que para que se entienda producida tal presentación «*de conformidad con el artículo 6.1*», será necesario que el contribuyente facilite la siguiente información en su solicitud de iniciación de este procedimiento convencional:

- a) Identificación de la empresa del contribuyente residente y de las demás involucradas.
- b) Datos detallados de los hechos y circunstancias relevantes.
- c) Identificación de los períodos impositivos afectados.
- d) Copias de la notificación, informe de la inspección o equivalente que recoja la alegada doble imposición.
- e) Datos de los recursos administrativos y/o judiciales iniciados por la empresa.
- f) Descripción de las razones que amparan la vulneración de los principios del artículo 4 del Convenio.
- g) Compromiso por parte de la empresa de responder de la manera más rápida posible a los requerimientos razonables y apropiados hechos por una autoridad competente y de poner a su disposición la documentación relativa al caso.
- h) Cualquier otra información adicional que se estime pertinente.

Finalmente, se aclara que la fecha en la que se empezará a computar el plazo de los dos años será la última de las dos siguientes:

- a) Fecha de la notificación del acto de liquidación.
- b) Fecha en la que la autoridad competente reciba la información indicada en las líneas anteriores.

Es decir, a efectos prácticos, el período de dos años empezará a contar generalmente desde la fecha en que el interesado presente su solicitud con los documentos requeridos, si bien nada impide que con anterioridad al acto de liquidación generador de la doble imposición y con vistas a acelerar

la resolución del problema pueda ya incoar el procedimiento aportando toda la información anterior [excepto lo indicado en la letra d), obviamente]. Nada impide, tampoco, que el contribuyente entable también contacto con el otro EM involucrado para explicarle oficiosamente el caso e iniciar la exploración de posibles soluciones a la espera de la reacción oficial de la Administración ante la que se ha presentado el caso y cuya actuación ha dado lugar a la doble imposición.

### 3.3. Aspectos procesales administrativos prácticos para un eficaz funcionamiento del Procedimiento Amistoso.

El apartado 3 del Código de Conducta se ocupa del Procedimiento Amistoso en el marco del Convenio de Arbitraje.

En primer lugar se encarga de enumerar los principios generales que deben inspirar el mismo, presididos por el principio de libre concurrencia entre partes independientes (*arm's length*) y haciendo una recomendación de celeridad en la resolución del procedimiento.

En segundo lugar, el Código de Conducta establece, con carácter subsidiario a lo que puedan acordar en cada caso las Administraciones involucradas, una serie de plazos, condiciones de funcionamiento práctico y transparencia que debe reunir el Procedimiento Amistoso. Estas reglas son el resultado de las negociaciones entabladas entre las propias Administraciones tributarias en el seno del Foro. Así:

- a) Se recomienda la utilización de una lengua común o procedimiento equivalente.
- b) La autoridad competente deberá mantener informada a la empresa que incoe el procedimiento, garantizando igualmente la confidencialidad de la información sobre cualquier persona protegida por un convenio bilateral o por el derecho interno del correspondiente Estado Contratante. En concreto:
  - i) En el plazo de un mes desde que la empresa presente debidamente su solicitud, la autoridad competente acusará recibo de la misma reconociendo que la fecha de inicio del plazo de dos años es la de incoación por el contribuyente.
  - ii) Si la autoridad estimara que la solicitud se encuentra incompleta se invitará a la empresa para que complete la misma en el plazo de dos meses.
  - iii) Llegado el momento, la autoridad competente responderá en alguno de los siguientes sentidos:
    - A) Si la autoridad entiende que los beneficios de la empresa solicitante no están incluidos, o pueden no estarlo, dentro de los beneficios de otra empresa residente en otro Estado contratante, informará a la empresa de sus dudas y le invitará a presentar observaciones adicionales.

- B) Si la autoridad entiende que la petición es fundada informará a la empresa solicitante y realizará, lo antes posible, los ajustes necesarios.
  - C) Si la autoridad entiende que la petición es fundada pero que no puede, por sí sola, llegar a una solución satisfactoria, informará a la empresa de que tratará de resolver el caso mediante el Procedimiento Amistoso.
- iv) Cuando proceda iniciar el Procedimiento Amistoso, dará traslado de la solicitud a la autoridad del otro Estado contratante, informando de ello a la empresa solicitante. El Código de Conducta establece una serie de plazos de tramitación a cumplir por ambas Administraciones con vistas a evitar dilaciones indebidas y respetar el plazo máximo de dos años, previéndose incluso la creación de comisiones mixtas en las que representantes de ambas Administraciones se reúnan para debatir sobre su visión del asunto.

Finalmente, se realiza una recomendación expresa a los EM de aplicación de este mismo procedimiento a los procedimientos amistosos iniciados de conformidad con el apartado 1 del artículo 25 del Modelo del Convenio de la OCDE, aun cuando la controversia no verse sobre la problemática de precios de transferencia, en lo que supone una nueva interferencia del Derecho Comunitario en el contenido y alcance de los convenios para evitar la doble imposición internacional firmados entre diferentes EM. Además, es un ejemplo de cómo la actuación de los organismos comunitarios se ha anticipado al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE a la hora de abordar un problema creciente en fiscalidad internacional. De hecho, la OCDE se encuentra actualmente estudiando este asunto con vistas a dotar de mayor eficacia y eficiencia al contenido del artículo 25 MCOEDE.

#### **3.4. Aspectos prácticos para un eficaz funcionamiento de la Comisión Consultiva (Segunda Fase del Convenio de Arbitraje).**

Por último, el Código de Conducta se ocupa de la segunda fase del procedimiento, la cual sólo acaecerá en el caso de que las autoridades de las jurisdicciones en liza no lleguen a un acuerdo en los dos años siguientes a la iniciación del Procedimiento Amistoso. El Convenio de Arbitraje no contiene solución para cuestiones tan prácticas como las lenguas a utilizar en el procedimiento, reparto de los gastos derivados de la creación y mantenimiento de cada Comisión Consultiva y tantos otros cuya resolución sin embargo resulta crucial para dotar de eficacia a esta parte del Convenio. El Código de Conducta se ocupa de todas estas cuestiones, especificando cuál debe ser el funcionamiento práctico de la Comisión Consultiva:

- a) En primer lugar se recuerda a todos los EM su obligación de designar a cinco personas independientes susceptibles de poder formar parte de la Comisión Consultiva adjuntando el correspondiente currículum vitae en el que figure la experiencia de cada uno de ellos en materia de precios de transferencia (incluso se prevé la posibilidad de que los EM indiquen

en su lista qué personas son susceptibles de ser elegidas presidente de la Comisión Consultiva). Adicionalmente, se recomienda que la lista sea revisada (y, en su caso, actualizada anualmente, mediante comunicación al Secretario del Consejo) y que se proceda a su publicación en el sitio web del Consejo.

b) La Comisión Consultiva estará formada, con carácter general, por los siguientes miembros:

- i) Un presidente.
- ii) Dos personalidades independientes (elegidas de entre las propuestas por los EM).
- iii) Representantes de cada una de las autoridades en liza.

Se establece además que los EM involucrados facilitarán de antemano a la Comisión Consultiva toda la documentación e información relativa al caso, en especial todos los documentos, informes, correspondencia y conclusiones utilizados durante el Procedimiento Amistoso.

c) Por último, los párrafos 4.3 y 4.4 del Código de Conducta se ocupan del funcionamiento que debe tener la Comisión Consultiva (así, por ejemplo, se establece la lengua o lenguas en las que la misma desarrollará sus tareas, el reparto de costes del procedimiento o los honorarios de los integrantes) así como de la forma y requisitos que debe reunir el dictamen que proponga en aras a la eliminación de la doble imposición. Se establece incluso que, en el caso de que exista acuerdo entre las Administraciones y siempre que las empresas afectadas comuniquen por escrito que no tienen objeciones, se publique el dictamen en el sitio web de la Comisión sin mencionar los nombres de las empresas afectadas y omitiendo cualquier otra información que pudiera revelar la identidad de dichas empresas. Así, se espera una pronta publicación del primer dictamen emitido hasta la fecha por una Comisión Consultiva, en un caso que afectaba a Francia e Italia.

Del dictamen de la Comisión Consultiva se redactarán tres copias originales (dos para las autoridades competentes y otra para la Comisión, para su archivo).

### **3.5. Otras cuestiones de relevancia apuntadas: recomendaciones a los EM y utilización del Convenio en supuestos de doble imposición no causados por ajustes administrativos.**

a) *Suspensión de la deuda.*

Una vez propuestas soluciones prácticas para superar las dificultades de funcionamiento con las que el Convenio de Arbitraje chocaba, el Código de Conducta se centra, en su apartado 5, en recomendar a los EM que adopten todas las medidas necesarias para garantizar que las empresas que inicien el procedimiento puedan obtener la suspensión del ingreso de la deuda tributaria durante dicho procedimiento, en las mismas condiciones y con los mismos requisitos que los exigidos en los procedimientos internos de reclamaciones y recursos.

Efectivamente, aunque pueda parecer que los actos administrativos de liquidación tributaria suponen una controversia entre el EM correspondiente y el contribuyente, lo cierto es que lo que verdaderamente se está produciendo es una confrontación de intereses entre dos EM con relación al reparto de la recaudación correspondiente a los ingresos o al beneficio dimanante de la operación objeto de ajuste. En este contexto, no parece aconsejable, por lo que ya se ha razonado, que uno de los EM se niegue a la suspensión de la deuda tributaria en los supuestos en los que el contribuyente acuda a la vía del Convenio de Arbitraje para la resolución del problema de la doble imposición en lugar de acudir a la vía de los recursos internos.

Pero es que, además, el artículo 27 de la Convención de 23 de mayo de 1967 sobre Derecho de los Tratados (la «**Convención de Viena**») prevé que *«una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado»*. Pues bien, si un EM no da las mismas facilidades a la aplicación del procedimiento previsto en el Convenio de Arbitraje que aquellas ofrecidas a los recursos internos (que generalmente incluyen la posibilidad de suspender el ingreso), podría apreciarse que ese EM está incumpliendo *de facto* con la obligación que se deriva del artículo 27 de la Convención de Viena al restar eficacia (o dejar completamente ineficaces) sus disposiciones, en particular si se tiene en cuenta que los plazos del Convenio no corren durante la sustanciación de un procedimiento interno y, más aún, si no cupiese incoar el mismo al haber ya una sentencia firme.

En consecuencia, entendemos que es necesaria la reforma de la LGT para permitir explícitamente la suspensión de la deuda en los casos en los que el contribuyente haya acudido al procedimiento previsto por el Convenio de Arbitraje para la eliminación de la doble imposición y en las mismas condiciones que las previstas para el supuesto de interposición de reclamaciones y recursos ante tribunales económico-administrativos y contencioso-administrativos. Ello no obstante, conviene mencionar que el artículo 62 de la LGT, que se ocupa de la suspensión de los plazos para el pago de la deuda tributaria, establece en su apartado 8 que *«el ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria...»*. La lectura del artículo, con independencia del fin para el que originariamente se aprobó, podría ya amparar la anterior recomendación del Código de Conducta al indicar que el hecho de haber ingresado la deuda tributaria en otra Administración (de otro EM, en este caso) –lo cual se cumple siempre de manera rigurosa en un supuesto de ajuste por precios de transferencia– debe suponer la suspensión automática y sin garantía de la deuda tributaria.

En favor de esta interpretación del alcance del artículo 62.8 LGT se encuentra la misma *ratio decidendi* que la inspiradora de la jurisprudencia del TJCE que, en general, establece como principio básico el de la prohibición de discriminación entre nacionales de los EM (incluidas sus Administraciones) salvo en supuestos excepcionales, que no parecen darse en este caso y, en particular, en lo que atañe a los procedimientos tributarios, señala que corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada EM designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho Comunitario confiere a los justiciables, siempre que, por una parte, dicha regulación no

sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna ni, por otra parte, haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

*b) Ratificación por nuevos EM.*

Por último, en cuanto a la adhesión de nuevos miembros a la UE, sugiere que los nuevos EM procuren firmar y ratificar lo antes posible el Convenio de Arbitraje y, en todo caso, en el plazo máximo de dos años tras la adhesión.

En este sentido, el Consejo de 7 de diciembre de 2004 aprobó el Convenio de adhesión de los nuevos EM, incorporando como novedad una cláusula que permite la aplicación bilateral automática del Convenio entre los EM que hayan procedido a su ratificación, aun cuando el mismo no esté aún en vigor por la falta de ratificación de todos ellos.

*c) Aplicación del Convenio de Arbitraje para supuestos de doble imposición por ajustes no realizados por los órganos de la Administración.*

En el momento de la firma del Convenio de Arbitraje, en 1990, las legislaciones de los diferentes EM tan sólo preveían que los ajustes por precios de transferencia fueran realizados por las propias Administraciones y en consecuencia el Convenio de Arbitraje se refiere, a la hora de plantear el presupuesto objetivo de aplicación, a la doble imposición que emana de los ajustes por precios de transferencia realizados por la Administración.

Sin embargo, esa tendencia fue evolucionando durante la década de los 90, a medida que se fue generalizando la asunción de las Directrices de la OCDE sobre esta materia en las diferentes legislaciones y, sobre todo, en la práctica de las Administraciones de los EM. Así, actualmente muchas legislaciones obligan ya a que sea el propio contribuyente el que prepare la documentación justificativa de su política de precios de transferencia y efectúe en consecuencia los ajustes de valoración que correspondan a la hora de determinar anualmente su base imponible sobre los beneficios empresariales.

De esta forma aparece una doble problemática:

- i) De una parte, nos encontramos con que literalmente el Convenio de Arbitraje no puede utilizarse si no ha habido ajuste administrativo.
- ii) De la otra, en algunos países en los que, como en el caso de España, no se permite la realización de ajustes negativos por parte de la Administración, se consagra de manera definitiva la doble imposición.

En efecto, por lo que se refiere al segundo punto, a la luz del vigente artículo 16 TRLIS, el contribuyente español no está facultado para practicar dicho ajuste en su base imponible (ya sea en sentido positivo o negativo), pero tampoco la Administración española se encuentra habilitada para efectuarlo cuando suponga una reducción o un diferimiento de la base imponible a gravar en territorio español, por lo que, desde la perspectiva de la empresa residente o establecida en España, existe un riesgo evidente de sufrir una doble imposición económica que no puede resolverse por medio de la vigente normativa sobre precios de transferencia.

Adicionalmente, y a la luz de la jurisprudencia del TJCE, podría llegar a hilarse un argumento que cuestionara la incapacidad de respuesta que brinda el TRLIS para la resolución de este problema, en la medida en que suponga un trato discriminatorio de las transacciones económicas efectuadas con operadores comunitarios al amparo de cualquiera de las libertades fundamentales previstas en el TCE por comparación con la realización de las mismas transacciones entre operadores residentes, ya que en este caso sí está garantizada la eliminación de la doble imposición mediante la práctica de un ajuste bilateral.

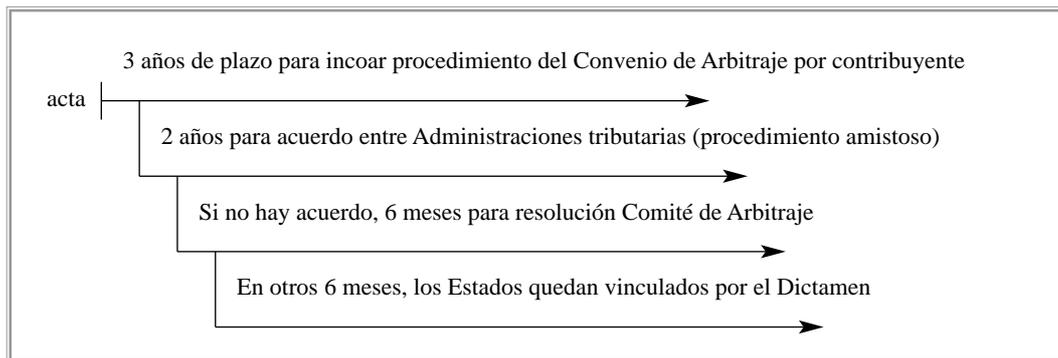
Todo ello sugiere –una vez más– la necesaria evolución de la normativa española en materia de precios de transferencia para alinearse con las tendencias cada vez más generalizadas en el resto de países de la OCDE y que, con carácter general, prevén el ajuste por parte del contribuyente.

En segundo lugar, en lo que se refiere al alcance a dar a las disposiciones del Convenio de Arbitraje, parece razonable concluir, acudiendo a un criterio finalista, que también podrá recurrirse a él en estos supuestos. A esta posibilidad parece referirse el Código de Conducta cuando, cada vez que se refiere a las causas que pueden dar lugar al inicio del procedimiento, alude a los ajustes administrativos de precios de transferencia simplemente a título de ejemplo, dando a entender que existen otros supuestos que permitirían también su utilización. A este mismo razonamiento responde el hecho de que el Anexo del Código de Conducta en el que cada EM ha señalado el momento que da inicio al cómputo del plazo de tres años para iniciar el Procedimiento Amistoso no sólo se refiere al acto administrativo de liquidación, sino en muchos casos también a otros «equivalentes», entre los que entendemos cabría incluir los ajustes obligatorios de valoración que deban efectuar los contribuyentes. Ni la delegación española ni la de ningún otro EM ha introducido reserva alguna contra esta interpretación, por lo que de modificarse la normativa española vigente en la materia sería conveniente que se estableciera un procedimiento *ad hoc* que facilitase la utilización del Convenio de Arbitraje en estos casos.

#### 4. EFECTO PRÁCTICO DE LA UTILIZACIÓN DEL CONVENIO DE ARBITRAJE

Una de las principales bondades que emanan de la correcta aplicación del Convenio de Arbitraje es la celeridad en la resolución de los conflictos que surgen en materia de doble imposición entre empresas vinculadas y residentes en la UE debido, entre otras razones, a que su resolución depende de auténticos expertos en la materia, en particular si se compara con la recurrente dilación de que adolece el procedimiento interno (al menos en lo que al procedimiento administrativo y contencioso-administrativo español se refiere).

Efectivamente, si se incoa la aplicación del procedimiento del Convenio de Arbitraje en el mismo momento de notificación del acto administrativo de liquidación tributaria, el tiempo máximo de resolución del conflicto en el peor de los casos, es decir, en el supuesto de que no se consiga acuerdo en el Procedimiento Amistoso y que el dictamen de la Comisión Consultiva tenga que aplicarse con carácter obligatorio, será de **tres años**.



Pues bien, tres años o más es el tiempo que, en la actualidad, se viene retrasando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas contra el Acto Administrativo de Liquidación que concluye el procedimiento inspector. Ni que decir tiene que el plazo se vería incrementado en otros dos o tres años en el caso de que la resolución del TEAC tuviera que ser recurrida en vía contencioso-administrativa por el contribuyente, todo ello además sin garantía de eliminación de la doble imposición en ningún caso.

Por lo tanto, el Convenio de Arbitraje, frente a un procedimiento interno carente, por lo general, de expertos en la materia e incapaz de garantizar la solución del problema de la doble imposición y mucho menos de hacerlo en un período de tiempo relativamente breve, ofrece a los operadores comunitarios una vía rápida de resolución de sus conflictos de doble imposición en materia de precios de transferencia mediante un mecanismo eficaz y rápido y que adquiere virtualidad práctica a raíz del Código de Conducta.

## 5. CUESTIONES PENDIENTES DE ABORDAR POR EL FORO EN LOS DOS PRÓXIMOS AÑOS DE PRÓRROGA

Dos son al menos las cuestiones pendientes en este ámbito que pretenden ser tratadas a partir de este momento y que, conjuntamente con la supervisión del funcionamiento práctico del Convenio de Arbitraje y de la correcta aplicación por los EM de las recomendaciones del Código de Conducta, van a ser abordadas por el Foro en los dos próximos años:

- a) Resolución de la doble imposición producida como consecuencia de los diferentes tipos de interés de demora que imponga la legislación local de cada EM en supuestos de suspensión del ingreso de la deuda tributaria.
- b) La aplicación de «Sanciones Graves» en el marco del Convenio de Arbitraje.

### **5.1. Doble imposición por aplicación de intereses de demora en el marco de los precios de transferencia.**

Uno de los principales problemas que aún no ha sido resuelto ni por el Convenio de Arbitraje ni por el Código de Conducta es el efecto sobre la doble imposición derivado de la aplicación a los ajustes por precios de transferencia de los diferentes tipos de interés de demora exigidos por los ordenamientos de los diferentes EM. Efectivamente, en el caso de que, en aplicación del acuerdo adoptado por las Administraciones o de la Comisión Consultiva, un contribuyente proceda al pago de la deuda en un EM y consiguientemente a la solicitud de ingresos indebidos en el otro EM afectado, puede darse la circunstancia de que en este último el tipo de interés de demora sea inferior o incluso que no se prevea, circunstancias ambas en las que se produciría un perjuicio económico para el contribuyente. Un análisis inverso nos llevaría a concluir que en el caso de que el EM que tuviera que reconocer el ingreso indebido hubiera establecido un tipo de interés de demora superior al otro el contribuyente estaría obteniendo un lucro inesperado como consecuencia de la exacción de un tributo en otro EM. Esta distorsión es especialmente significativa si se tiene en cuenta que parte de los intereses de demora a resarcir por el contribuyente (o por un EM) se deben a las negociaciones que deberán mantener las Administraciones competentes para llegar a un acuerdo entre ellas respecto al reparto de la recaudación derivada del beneficio empresarial obtenido por el contribuyente.

Cada EM aboga por su derecho a reclamar los intereses compensatorios por el retraso en la recaudación de la parte de deuda tributaria que exige como consecuencia del acto administrativo de liquidación por precios de transferencia y, hoy por hoy, cada uno tiene competencia para acordar los tipos de interés de demora que estime pertinentes, pero si entendemos que los intereses de demora forman parte de la cuota tributaria derivada del ajuste por precios de transferencia, las disposiciones del Convenio ampararían la resolución de la doble imposición derivada de estas diferencias nacionales en los tipos de interés aplicables.

Pues bien, dos son las soluciones al problema propuestas por el Foro y sobre las cuales se debatirá en los próximos años:

- a) En primer lugar, la suspensión del devengo de interés de demora durante el transcurso del procedimiento del Convenio de Arbitraje, lo que evitaría que el contribuyente tuviera que cargar con los intereses de demora que dimanarían del retraso en alcanzar un acuerdo por parte de las Administraciones de los EM. A este mismo razonamiento responde el supuesto previsto por la LGT en su artículo 26.4, en el que se establece la no exigencia de intereses de demora en aquellos supuestos en que la Administración incumpla los plazos de resolución previstos en la ley.

- b) El establecimiento de un tipo de interés de demora único en la CE y particular para los supuestos de ajustes por precios de transferencia, lo que solucionaría el problema al compensarse en todo caso los intereses de demora exigidos y pagados por uno y otro EM respectivamente. Esta propuesta tampoco parece descabellada, máxime si se tiene en cuenta la existencia de una moneda común entre gran parte de los EM y la estabilidad financiera y cambiaria que caracteriza a buena parte de todos ellos sean o no parte de la Unión Económica y Monetaria.

## 5.2. Las «Sanciones Graves» en el marco del Convenio de Arbitraje.

Según se ha explicado en el punto 2.4, el Convenio establece la no aplicación de sus disposiciones en el caso de que medie sanción grave en la actuación del contribuyente, entendiéndose por tal lo establecido por cada uno de los EM en el Anexo del Convenio.

Con independencia de aquellos casos de fraude o evasión fiscal, parece cuestionable que los ajustes aparejen sanción si el contribuyente dispone de una política coherente y razonable de precios de transferencia y existe colaboración por su parte en el suministro de la información de que dispone. Pues bien, esta idea no sólo no está desarrollada en el Convenio de Arbitraje, sino que se deja en manos de una de las partes (la Administración tributaria correspondiente) el derecho de la otra parte (el contribuyente) a la resolución de la doble imposición, pues el acceso al Convenio queda impedido si la primera impone una sanción grave al segundo como resultado de una actuación de comprobación administrativa en la materia.

Como ya se ha indicado, el artículo 27 de la Convención de Viena prevé que la aplicación de la legislación interna de uno de los Estados firmantes de un tratado internacional no puede ser un obstáculo a la aplicación del mismo. Pues bien, de la lectura del Anexo, cualquier lector imparcial podría deducir fácilmente que la aplicabilidad del Convenio queda en manos de los EM de manera absoluta y que, en muchos casos, bastaría con tipificar como infracción sujeta a sanción grave la falta de ingreso a determinada cuota tributaria para evitar la aplicación del Convenio.

Pero es que, además, la propia Comisión ya ha considerado incumplimiento de Estado en otros ámbitos la imposición de sanciones que por su aplicación desproporcionada ha servido para la inaplicación de los derechos y libertades fundamentales contenidos en el TCE.

Pues bien, una de las principales preocupaciones del Foro en los próximos años consistirá en tratar de evitar que la propia aplicación del Convenio quede al arbitrio de los EM por la «vía de escape» que ofrece el artículo 8 del mismo. En este sentido, el propósito del Foro se centrará no en armonizar las sanciones a nivel comunitario pero sí en intentar crear unos criterios comunes en el marco del Convenio de Arbitraje y del TCE a la hora de definir los supuestos que pueden dar lugar a imposición de una sanción grave, dadas las consecuencias adicionales que conllevan para el contribuyente.

## 6. CUESTIONES ADICIONALES

A modo de corolario, merece la pena destacar que la constitución del Foro Conjunto de la UE sobre Precios de Transferencia ha sido un importante acierto de la Comisión y los EM con vistas al desbloqueo de la creciente problemática existente en el seno de la CE como consecuencia de la doble imposición a que pueda dar lugar los ajustes internacionales por precios de transferencia.

Basta para corroborar esta valoración una comparación de la situación legislativa existente a finales de 2002 (cuando ni siquiera se había ratificado el Protocolo de prórroga del Convenio de Arbitraje por buena parte de los EM) con la actual, donde no sólo ha reentrado en vigor este tratado y se ha puesto a la firma de los nuevos EM, sino que además se ha aprobado un Código de Conducta con conclusiones y recomendaciones que lo dotarán de eficacia para los próximos años y (muy recientemente) se ha alcanzado un acuerdo (aún no publicado) que permitirá a las empresas comunitarias preparar un solo paquete de documentación para cumplir con las obligaciones de información que crecientemente imponen los ordenamientos tributarios en la materia de los EM.

Quizá, de todo lo anterior, pero también de la pura comparación con las legislaciones de nuestro entorno, pueda deducirse la urgente necesidad de modificación de la normativa española con vistas a adaptarla a una nueva realidad legislativa (pero también recaudatoria) internacional en la que son los propios contribuyentes los responsables de ajustar su base imponible por cuestiones de valoración dimanantes de la aplicación del principio de libre competencia. Dicha nueva normativa, sin embargo, no debería responder a la coloquialmente conocida como «ley del péndulo», sino más bien imponer obligaciones razonables y proporcionadas al objetivo de comprobación del respecto a dicho principio valorativo. Sería además especialmente útil que abordase las muchas cuestiones procedimentales que se derivan de la imposición de estos ajustes en la esfera internacional, algunas de las cuales han sido apuntadas en este trabajo.

Todo ello redundará en una más adecuada incorporación de nuestro sistema tributario a las tendencias más modernas del panorama comunitario e internacional a la vez que proveerá a los operadores económicos presentes en España de un marco legislativo más coherente en su ámbito territorial de actuación, lo que reforzará la necesaria seguridad jurídica exigible en un entorno crecientemente competitivo.