

**TRIBUTACIÓN**

**LA RESOLUCIÓN DE LOS CONFLICTOS  
HERMENÉUTICOS EN LOS CONVENIOS PARA  
EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL**

**Núm.  
61/2002**

**AURORA RIBES RIBES**

*Profesora Ayudante de Facultad. Universidad de Alicante*

Este trabajo ha sido seleccionado y obtenido el **2.º Premio Estudios Financieros 2002** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Estanislao RODRÍGUEZ PONGA Y SALAMANCA, don Gabriel CASADO OLLERO, don Javier LAORDEN FERRERO, don Antonio LONGAS LAFUENTE, don Fernando PRATS MAÑEZ y don Juan José RUBIO GUERRERO.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

**Extracto:**

El procedimiento amistoso contemplado en el artículo 25.3.º del Convenio Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición internacional constituye, de todos es sabido, el método tradicional para resolver las discrepancias interpretativas que eventualmente se susciten en esta órbita.

El examen de cuestiones tales como su génesis, naturaleza jurídica y desarrollo –enriquecido con las aportaciones de la doctrina comparada y de distintos foros internacionales– permite a la autora abundar tanto en sus características, diferenciándolo nítidamente del mecanismo arbitral, como en cuestiones todavía pendientes de solución, pero de indudable trascendencia en ambos planos, teórico y práctico, como el *status* del acuerdo amistoso adoptado conforme a la Convención de Viena, o la propia vinculatoriedad o no del mismo respecto de las autoridades competentes, los contribuyentes y los Tribunales internos.

Ahora bien, la lentitud y excesiva dilación temporal del cauce amistoso, la diversidad de criterios en cuanto a la publicación del acuerdo alcanzado, la inexistencia de medios que garanticen la ejecución de este último y, señaladamente, la ausencia de toda obligación de las autoridades competentes de lograr un acuerdo sino, antes bien, de esforzarse sólo en tal dirección, con el consiguiente riesgo de que el conflicto hermenéutico persista, disminuyen la virtualidad práctica del procedimiento amistoso configurándolo, en definitiva, como un mecanismo insuficiente al objeto de solventar las controversias derivadas de la interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición.

A pesar de haber concitado la crítica unánime de los estudiosos en la materia y de las instituciones, el perfeccionamiento de la vía amistosa, bien a través de la superación de sus principales inconvenientes, bien mediante la búsqueda de soluciones alternativas o complementarias, se reputa una tarea sumamente difícil, como pone de relieve la total identidad jurídico-material del artículo 25.3.º con sus homónimos en los Modelos de la ONU, EEUU y Pacto Andino, así como en el Convenio tipo de la OCDE en materia de sucesiones y donaciones y en la denominada Convención nórdica de 1996.

A través del presente trabajo se analizan con detenimiento las distintas propuestas sugeridas para mejorar la operatividad del procedimiento amistoso, concluyendo la mayor adecuación del mecanismo arbitral, tanto frente a las soluciones de naturaleza consultiva –entre las que destaca el denominado «panel de expertos tributarios independientes»–, cuanto respecto a la posibilidad de recurso ante alguno de los Tribunales internacionales ya existentes, con vistas a dirimir las disputas interpretativas generadas en esta sede. La articulación de un sistema compuesto por dos fases temporales que, combinando ambas vías, amistosa y arbitral, subordinara esta última a la ineficacia del mutuo acuerdo y atribuyera naturaleza vinculante no sólo al recurso al arbitraje por parte de las autoridades competentes, sino también a la decisión emitida por la Comisión arbitral, integra, en líneas generales, la construcción que novedosamente nos ofrece la Doctora Aurora Ribes, en espera de la ulterior creación de un órgano arbitral o judicial de carácter permanente que, en efectivo cumplimiento del principio de la interpretación común, haga por fin realidad la deseable consecución de una doctrina uniforme en materia de interpretación de los convenios de doble imposición.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
- II. El artículo 25 del Convenio Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico para evitar la doble imposición internacional.
  1. Génesis y consideraciones generales.
  2. Su contenido: tres procedimientos distintos.
- III. El procedimiento amistoso para resolver dificultades interpretativas en los convenios de doble imposición.
  1. Origen y evolución del artículo 25(3) en los sucesivos Convenios Modelo de la OCDE en materia de renta y patrimonio.
  2. El artículo 25(3) del Convenio Modelo de la OCDE de 2000. Análisis comparativo respecto de los restantes Convenios marco.
  3. Naturaleza jurídica y desarrollo del procedimiento amistoso.
    - A. Características.
      - a) Su carácter no judicial. Semejanzas y diferencias con el procedimiento arbitral.
      - b) Su *status* según la Convención de Viena de 1969.
      - c) Obligatoriedad o no del acuerdo adoptado.
    - B. Desarrollo del procedimiento. Especial referencia al Congreso de la *International Fiscal Association* de 1981 sobre «tramitación y práctica de los procedimientos amistosos».
      - a) Iniciación. Autoridades competentes.
      - b) Tramitación. Principios generales aplicables.
      - c) Terminación. Publicación y ejecución del acuerdo. Posibles recursos.

IV. Insuficiencia del procedimiento amistoso. Análisis de las propuestas complementarias o alternativas al mismo.

1. Causas de la insuficiencia del procedimiento amistoso.
2. Creación de un Tribunal Fiscal Internacional: el Congreso de la *International Fiscal Association* de 1951 como antecedente doctrinal.
3. Propuestas de carácter consultivo. El panel de expertos tributarios independientes.
4. El arbitraje internacional.
  - A. Génesis y evolución del mecanismo arbitral. Su legitimidad en el ámbito de la tributación internacional.
  - B. Características generales y fundamento.
  - C. El arbitraje internacional tributario como solución a las controversias hermenéuticas en los convenios de doble imposición.
    - a) El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas como institución arbitral.
    - b) Incipiente aplicación del arbitraje en la práctica convencional.
    - c) Recapitulación.
      - a') Posibles soluciones.
      - b') Nuestra posición. Necesidad y viabilidad de un arbitraje subsidiario de carácter vinculante.

## I. INTRODUCCIÓN

La interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional se enmarca dentro del Derecho Internacional Tributario, concebido como una de las más jóvenes ramas del saber jurídico que, a pesar de desempeñar un papel decisivo respecto de las relaciones económicas internacionales, dada la creciente internacionalización de la economía actual, ha sido empero tradicionalmente desatendida hasta fechas recientes.

El motivo de ello radica en la propia naturaleza del Derecho Internacional Tributario, que se sitúa entre el Derecho Financiero y Tributario, de un lado, y el Derecho Internacional, de otro lado, propiciando así el abandono científico a que se ha visto sometida esta disciplina por entender, respectivamente, que su estudio no correspondía en puridad a ninguna de ellas. Caracterizado por SAINZ DE BUJANDA como «aquella rama del Derecho Internacional, cualificada por la naturaleza tributaria de las relaciones entre Estados que en ese Derecho se regulan»<sup>1</sup>, el Derecho Internacional Tributario se configura ya de modo indiscutible como objeto de análisis por parte de los tributaristas, distinguiéndose asimismo del Derecho Tributario Internacional, entendido como «el conjunto de normas de Derecho interno que disciplinan relaciones jurídicas tributarias cuyos elementos –personales, reales o formales– quedan insertos dentro del ámbito de eficacia de ordenamientos jurídicos de diversos Estados»<sup>2</sup>.

En este sentido, cabe destacar la importante evolución experimentada por el Derecho Internacional Tributario hasta nuestros días, cuya génesis se remonta a la conclusión de los primeros tratados bilaterales contra la doble imposición<sup>3</sup> por parte de los Estados soberanos tras la Primera Guerra Mundial, bajo los auspicios de la Sociedad de Naciones, cobrando particular relevancia, a nuestros efectos, la pretendida consecución de una interpretación uniforme de tales convenios por los Estados que los suscriben.

<sup>1</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: «La interpretación, en derecho español, de los tratados internacionales para evitar la doble imposición», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* n.º 38, 1960, p. 286.

<sup>2</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: Ob. cit. p. 286.

<sup>3</sup> Como afirma BÜHLER, el Derecho Internacional Tributario se desarrolla a partir de la Primera Guerra Mundial y entre sus objetivos ha figurado siempre, en primer plano, la lucha contra la doble imposición internacional. BÜHLER, O.: *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero (versión castellana de Fernando CERVERA TORREJÓN), Madrid, 1968, p. 4.

El presente trabajo se consagra, en primer término, al estudio del mecanismo contemplado en el artículo 25(3) o equivalente de los Convenios Modelo en vigor, al objeto de solventar las controversias interpretativas que en el seno de los convenios bilaterales puedan originarse. La naturaleza jurídica y el desarrollo del procedimiento amistoso tradicionalmente establecido en la mayoría de los tratados de doble imposición suscritos entre los Estados concentra nuestro mayor interés, si bien la insuficiencia del mismo, constatada como resultado de las deficiencias que la puesta en práctica de este sistema trae consigo, en orden a alcanzar un acuerdo entre los Estados sobre la interpretación del término controvertido, nos obliga a indagar, en segundo término, la posible articulación de mecanismos alternativos o complementarios a la vía amistosa en los convenios de doble imposición.

La búsqueda de la solución idónea nos conducirá a analizar diversas corrientes doctrinales, entre ellas la que aboga por la creación de una jurisdicción internacional en materia tributaria, todavía huérfana de regulación en nuestros días –pese a ser reiteradamente reclamada desde hace tiempo por numerosos autores–, así como otras aportaciones que frente a la naturaleza judicial del órgano competente para interpretar los tratados de doble imposición, propugnan en cambio la conveniencia de su carácter arbitral, o incluso consultivo, del que se haya imbuido, por ejemplo, el planteamiento de VAN RAAD sobre el denominado «panel de expertos tributarios independientes».

En todo caso, teniendo presente que en esta materia no es posible hablar de un final –siquiera provisional– debido a la continua evolución en la que ésta se encuentra inmersa, este trabajo lejos de formular soluciones cerradas no pretende sino contribuir, en la modesta medida de lo posible, a esa misma evolución.

## II. EL ARTÍCULO 25 DEL CONVENIO MODELO DE LA ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

### 1. Génesis y consideraciones generales.

A imagen y semejanza de los demás tratados concluidos en el ámbito del Derecho Internacional, los convenios de doble imposición han albergado tradicionalmente en su seno alguna disposición encaminada a resolver los posibles conflictos derivados tanto de su interpretación y aplicación cuanto de la no consecución de su primordial objetivo, cual es la supresión de la doble imposición internacional.

Remontándonos en el tiempo, los primeros antecedentes del denominado «procedimiento amistoso» (*mutual agreement procedure, procédure amiable*), alojado en la actualidad en el artículo 25 del Convenio Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, CM OCDE) –y también en el mismo precepto de los convenios marco de la Organización de

Naciones Unidas y de Estados Unidos (en adelante, CM ONU y CM EEUU, respectivamente), así como en el artículo 20 del Modelo del Pacto Andino, a cuyo examen nos dedicaremos en líneas posteriores–, se sitúan en el período de entreguerras, apareciendo las primeras medidas adoptadas en este sentido en el Convenio firmado entre Alemania y Checoslovaquia <sup>4</sup> el 31 de diciembre de 1921 y en el Tratado de 14 de abril de 1926 en materia de imposición sobre la renta suscrito entre Irlanda y Reino Unido, cuyo artículo 7 preveía el sometimiento de determinadas controversias a la decisión vinculante de un Tribunal establecido al efecto <sup>5</sup>. Sin duda, el tenor de los citados preceptos vino a inspirarse en el primigenio texto acordado en Ginebra por la Sociedad de Naciones el 17 de abril de 1921, dada la inclusión en éste de un Título III –el último– en el que, entre otras cláusulas diversas, se contenían asimismo determinadas reglas concernientes a la solución de problemas generados con ocasión de la aplicación o interpretación del mismo, si bien a través del recurso a la Corte de Justicia Internacional.

Ciertamente, aun cuando en los convenios pretéritos encontraban acomodo no sólo reglas hermenéuticas –más bien escuetas– sino también disposiciones orientadas a evitar o paliar la doble imposición internacional (identificables con el vigente artículo 23 CM OCDE 2000) <sup>6</sup>, el surgimiento de problemas en esta órbita motivó a los Estados signatarios a incluir en sus acuerdos bilaterales cláusulas que los exhortaran a «entenderse amistosamente», esto es, a ponerse de acuerdo, o a eliminar o esclarecer puntos conflictivos utilizando, entre otros medios, la equidad. Tales cláusulas fueron matizándose a lo largo del tiempo, por lo que la manera en que deban entenderse las mismas depende en gran medida de la fecha de conclusión del tratado del que formen parte.

No obstante ello, en puridad, la comunicación directa entre las autoridades competentes en materia tributaria de los Estados contratantes y la autorización en orden a acordar determinadas normas procedimentales en este sentido fue articulada por primera vez por la Sociedad de Naciones, mediante su Proyecto de Convenio de 1927 de asistencia administrativa en materia tributaria, así como en su Proyecto de Convenio Modelo para evitar la doble imposición internacional, elaborado igualmente en 1927, del que cabe afirmar que trae causa el actual procedimiento amistoso del CM OCDE 2000. En efecto, el artículo 14 de aquel primitivo Proyecto preveía una instancia técnica encargada de dirimir las disputas que al hilo de la aplicación e interpretación de la Convención pudieran surgir, permitiéndose de modo subsidiario acudir al Tribunal Permanente de Justicia Internacional en caso de que la primera vía deviniera infructuosa a fin de alcanzar un acuerdo al respecto. Una de las primeras plasmaciones del contenido de esta norma se recoge en el Convenio entre Austria y Checoslovaquia <sup>7</sup> de 11 de febrero de 1927.

<sup>4</sup> Véase: LA COMMARA, V. y NUZZOLO, A.: «L'istituto della procedura amichevole come strumento di cooperazione internazionale tra le Amministrazioni fiscali», en *Il Fisco* n.º 22, 1998, p. 7.281.

<sup>5</sup> El tenor literal del artículo 7 de este Tratado, en su versión original inglesa, disponía lo siguiente: «Any question that may arise between the parties of this agreement as to the interpretation of this agreement or as to any matter arising out of or incidental to the agreement shall be determined by such Tribunal as may be agreed between them and the determination of such Tribunal shall, as between them, be final». Véase: LINDENCRONA, G. y MATSSON, N.: «How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problem», en *Intertax* n.º 5, 1990, p. 266.

<sup>6</sup> El Convenio tipo de la OCDE actualmente en vigor fue aprobado el 29 de abril de 2000.

<sup>7</sup> Véase: LA COMMARA, U. y NUZZOLO, A.: Ob. cit. p. 7.281.

Los Modelos de Convención tipo aprobados por la Sociedad de Naciones en 1928 atribuyen asimismo el conocimiento de las divergencias bien a un organismo técnico de la propia Sociedad de Naciones, o bien al Tribunal Permanente de Justicia Internacional<sup>8</sup>, reflejándose claramente este sistema en el Convenio celebrado entre Rumanía y Checoslovaquia el 20 de junio de 1934 tendente a suprimir la doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones<sup>9</sup>. El artículo 6 de este Tratado reproduce con bastante exactitud la letra del artículo 17 del indicado Modelo, al instaurar un órgano integrado por los miembros del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, ante el cual deben ser oídas las partes en conflicto con carácter previo a la emisión de su pronunciamiento, del que se predica naturaleza obligatoria en relación con estas últimas.

Con el transcurso del tiempo, la práctica convencional vino a demostrar la necesidad y conveniencia de una estrecha cooperación entre las autoridades competentes de los Estados contratantes durante la validez del convenio de doble imposición, encaminada a resolver los diversos problemas susceptibles de plantearse en este orden de cosas y para cuya solución, tras el mantenimiento de las primitivas cláusulas en los Modelos de Méjico y Londres, de 1943 y 1946, respectivamente, vino a alumbrarse la redacción del artículo 25 del Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963, en virtud del cual se otorgaba ya a las autoridades competentes de los Estados contratantes la potestad de entablar negociaciones con vistas a alcanzar acuerdos que soslayaran los eventuales puntos conflictivos que pudieran surgir.

Desde aquella fecha y hasta nuestros días, el «procedimiento amistoso» se ha venido consolidando gradualmente, sin perjuicio de ligeras variaciones en su tenor literal, en la totalidad de acuerdos bilaterales en esta sede (con mayor o menor aplicación práctica según los Estados), todo lo cual no obsta para que, en base a las razones que con posterioridad aduciremos, este método extrajudicial de resolución de controversias por el que tan acusado desinterés muestra la doctrina científica en general, no constituya, a nuestro juicio, sino un mecanismo insuficiente al objeto de resolver los múltiples y variados problemas a que la realidad convencional da lugar en esta materia.

## 2. Su contenido: tres procedimientos distintos.

El procedimiento amistoso constituye un instrumento encaminado a la búsqueda de soluciones jurídicas para las controversias que en el marco de los convenios de doble imposición se puedan suscitar, bien entendido que, aunque en Derecho Internacional las posibles discrepancias son resueltas ya recurriendo a las propias jurisdicciones nacionales, ya ante los Tribunales internacionales competentes en cada caso, de todos es sabido que las reticencias de los Estados por preservar su soberanía tributaria comporta que, en el ámbito de los convenios de doble imposición, no sea frecuente acudir ante tribunales jurisdiccionales o autoridades arbitrales, tendiendo a resolverse aquellas desavenencias a través de un procedimiento especial y potestativo a cuya regulación se consagra el artículo 25 CM OCDE.

<sup>8</sup> OTERO CASTELLÓ, J.M.: *Fiscalidad internacional española*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 45.

<sup>9</sup> Véase: LINDENCRONA, G. y MATTSSON, N.: «How to resolve (...)». Ob. cit. p. 267.

Ahora bien, tal y como han subrayado tanto el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE cuanto los estudiosos en la materia, este precepto no alude a un único procedimiento sino, antes al contrario, a tres procedimientos distintos, susceptibles de ser denominados como sigue:

- El procedimiento amistoso en sentido estricto, recogido en el artículo 25(1) y (2) CM OCDE, se orienta a solventar las cuestiones planteadas por los particulares cuando éstos consideren que las actuaciones efectuadas por uno o ambos Estados conllevan un gravamen que no es acorde con lo dispuesto en el Convenio <sup>10</sup>.
- El procedimiento de consulta destinado a resolver dificultades o disipar dudas derivadas de la interpretación o aplicación del tratado, previsto en el artículo 25(3), primera frase, CM OCDE.
- El procedimiento de consulta para evitar la doble imposición en aquellos casos no previstos específicamente en el convenio, denominado por VOGEL <sup>11</sup> «procedimiento de consulta para la interpretación de lagunas del tratado», al que se refiere el artículo 25(3), segunda frase, CM OCDE.

De todo ello es posible colegir, que los tres procedimientos alojados en el artículo 25 CM OCDE, lejos de integrar un todo armónico, constituyen antes al contrario, tres cauces separados e independientes, respecto de los cuales no cabe predicar un mismo tratamiento jurídico.

Por último, el artículo 25(4) CM OCDE contiene una serie de normas comunes relativas al desarrollo de los procedimientos indicados, perfeccionando las modalidades de consulta entre las autoridades competentes <sup>12</sup>. El hecho de que se permita a tales órganos comunicarse directamente, pudiendo utilizar el teléfono, la transmisión por fax, las reuniones personales o cualquier otro medio que estimen adecuado, imprime sin duda al procedimiento un carácter flexible y no formalista, al que ya aludíamos anteriormente, sin que sea necesaria la observancia de la vía diplomática.

Asimismo, este cuarto apartado, cuyo tenor literal ha permanecido invariable desde el primigenio Modelo de 1963 hasta el actual de 29 de abril de 2000, y que presenta gran similitud con la letra de sus homónimos en los convenios tipo de la ONU y de EEUU, autoriza la creación de Comisiones mixtas, integradas por representantes de las autoridades competentes de los Estados partes, con el objetivo de facilitar así el intercambio de puntos de vista sobre la cuestión planteada. A este respecto, se confiere libertad absoluta a tales autoridades para determinar tanto el número de miembros de la citada Comisión cuanto las reglas de procedimiento de la misma, como viene a precisar el apartado 41 de los Comentarios. No obstante ello, el Comité de Asuntos Fiscales reco-

<sup>10</sup> Altamente interesante es la reciente aportación de: CALDERÓN CARRERO, J.M.: «The taxpayer's right to set the "mutual agreement procedure" in motion: The Spanish tax court's approach», en *Intertax* vol. 29, n.º 11, 2001, pp. 362-366.

<sup>11</sup> VOGEL, K.: «Double Taxation Conventions», *Kluwer Law International*, 1997, p. 1.347.

<sup>12</sup> Véase, en este sentido: Apartado 38 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE.

mienda confiar la presidencia de la Comisión a un alto funcionario o magistrado, designado esencialmente por su experiencia en la materia, en la medida en que su intervención facilitaría de modo indudable la consecución de los acuerdos pretendidos <sup>13</sup>.

Ciñéndonos a los convenios de doble imposición suscritos por nuestro país, cabe afirmar que la mayoría de ellos reproducen con exactitud el texto del artículo 25(4) CM OCDE. Únicamente los tratados firmados con Ecuador, Filipinas y Rusia carecen de estas reglas procedimentales, mientras que los celebrados con Alemania, Argentina y Polonia contienen una especial referencia a las formalidades que deben ser cumplidas en relación con las rentas, a la regulación de cuya imposición se dedican los artículos 10, 11 y 12 CM OCDE. Sin perjuicio del valor de las consideraciones procesales establecidas con carácter general en el artículo 25(4) CM OCDE, resulta sin embargo preocupante que ninguna disposición específica al respecto se haya articulado hasta la fecha, ni en nuestro Derecho interno ni en los tratados bilaterales concluidos por España.

### III. EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO PARA RESOLVER DIFICULTADES INTERPRETATIVAS EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

#### 1. Origen y evolución del artículo 25(3) en los sucesivos Convenios Modelo de la OCDE en materia de renta y patrimonio.

El procedimiento amistoso contemplado en el actual artículo 25(3) CM OCDE viene a reflejar los esfuerzos de los Estados miembros en orden a la consecución de un sistema por medio del cual se diriman amigablemente las divergencias interpretativas o aplicativas que se deriven de sus acuerdos bilaterales, así como la resolución de los supuestos de doble imposición no previstos en los mismos.

En efecto, no obstante la detallada redacción de las normas convencionales por parte de los Estados signatarios, resulta imposible excluir de antemano el surgimiento de dificultades hermenéuticas en determinados casos, siendo por ello necesario arbitrar un mecanismo adecuado destinado a su clarificación. En este sentido, el fundamento del procedimiento amistoso previsto en el artículo 25(3), frase primera, CM OCDE, radica en la supremacía que a tal efecto reviste la interpretación bilateral alcanzada por los Estados contratantes respecto de la que unilateralmente podría ser adoptada por los órganos internos de ambos países <sup>14</sup>. Asimismo, el principio de la «*common*

<sup>13</sup> Véase: Apartado 44 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE 2000.

<sup>14</sup> En esta dirección, CHRÉTIEN vino a subrayar, ya en 1951, la prevalencia de la interpretación bilateral o plurilateral de los Estados contratantes respecto de la alcanzada sobre la misma cuestión convencional por los Tribunales franceses. CHRÉTIEN, M.: «L'application et l'interprétation des clauses fiscales des traités internationaux par les tribunaux français», en *Revue Critique de Droit International Privé*, 1951, pp. 67 y 68; También en la misma línea, REICH y BOSS ponen de manifiesto la inconsistencia y falta de solución a que conduciría la aplicación de normas diferentes y proce-

*interpretation*» coadyuva sin duda al establecimiento del citado procedimiento en la medida en que, a través del acuerdo mutuo entre las autoridades competentes de cada Estado, se propende al logro de una interpretación uniforme del término o cláusula convencional controvertido, en ausencia de un órgano tributario de naturaleza internacional específicamente consagrado a esta tarea.

El carácter invariable de la letra del artículo 25(3) CM OCDE desde su aparición en el Proyecto de Convenio de 1963 hasta la versión de 2000 vigente en la actualidad, constituye la principal idea destacable en esta sede, en contraste con los cambios operados desde aquella primigenia fecha en el tenor literal de los restantes apartados de este precepto, a los que ya aludimos en líneas anteriores. Así las cosas, el artículo 25(3) CM OCDE dispone lo siguiente: «Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio».

En definitiva, la adopción cronológica de nuevos Modelos por la OCDE en materia de doble imposición internacional se ha traducido únicamente, en lo que al procedimiento amistoso para solventar cuestiones interpretativas concierne, en la ampliación y mayor concreción de los Comentarios oficiales al mismo, que en 1963 se circunscribían a invitar y facultar a las autoridades competentes de los Estados contratantes a resolver, si ello fuera posible, las dificultades generales de interpretación o de aplicación a que el tratado diera lugar, por medio del procedimiento amistoso<sup>15</sup>. Con ocasión de las posteriores puestas al día de 1992 y 1994-95, se incorporó a los Comentarios al artículo 25 la nueva doctrina surgida tanto del Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre Subcapitalización<sup>16</sup> como del Informe sobre el Procedimiento Amistoso<sup>17</sup> de 1984, habiendo permanecido inalterados tanto la letra como la numeración de los apartados –32 a 36– de los Comentarios atinentes al artículo 25(3), primera frase, hasta nuestros días, sin perjuicio de los cambios operados en otras normas convencionales al hilo de las posteriores versiones de 1997 y 2000.

---

dimientos distintos por autoridades internas, igualmente diversas, en el seno de cada Estado contratante, motivo por el cual, no existiendo un órgano superior de carácter internacional al que acudir en estos casos, sí se impone, cuanto menos, el empleo de un único procedimiento mediante el cual las autoridades representantes de ambos Estados acuerden una solución común para la controversia interpretativa planteada. REICH, M. y BOSS, W.: «The mutual agreement procedure under the Swiss double taxation treaties», en *Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht* vol. 65, n.º 2-3, 1996, p. 276.

<sup>15</sup> Véase: Apartado 6 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE 1963. VVAA: «Doble imposición internacional», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, p. 186; La versión original en inglés puede consultarse en: «1963 and 1977 OECD Model Income Tax Treaties and Commentaries. A comparative presentation», *Kluwer Law and Taxation Publishers*, Deventer, The Netherlands, 1987, p. 304.

<sup>16</sup> Por lo que respecta a los Comentarios al artículo 25(3), primera frase, CM OCDE, la influencia del citado Informe se pone de relieve en el apartado 34 de los Comentarios, al citarse como ejemplo en el que puede acudirse a este procedimiento, el de la determinación o no, y, en su caso, en qué circunstancias, los intereses pueden ser asimilados a los dividendos en aplicación de las reglas del país del prestatario sobre infracapitalización y beneficiarse de una desgravación en concepto de doble imposición en el Estado de residencia del prestamista en las mismas condiciones que los dividendos.

<sup>17</sup> Como consecuencia del mismo se introdujeron los apartados 9, 10, 29 y 30 en los Comentarios al artículo 25 CM OCDE 1992, adicionándose también las frases finales de los apartados 22, 23 y 28. Por otro lado, el apartado 48 de los Comentarios fue actualizado mediante una referencia a la Convención Europea de Arbitraje de 1990, al margen de otras ligeras modificaciones tanto en las observaciones como en las reservas al precepto.

A pesar de las modificaciones introducidas en 1992 al objeto de dotar al procedimiento que nos ocupa de una mayor agilidad y flexibilidad y de la observación final del Comité de Asuntos Fiscales proclamando, con carácter general, los aceptables resultados <sup>18</sup> a que conduce el artículo 25, se han de tener presente, asimismo, las deficiencias inherentes a este sistema que el propio Comité viene a reconocer en los Comentarios mismos. Con todo, la OCDE parece esgrimir a modo de justificación que el procedimiento amistoso representa el máximo de lo que los Estados partes están dispuestos a aceptar, apuntando sucintamente hacia un posible mecanismo arbitral <sup>19</sup> que, anticipando ideas sobre las que volveremos más adelante, constituiría a nuestro juicio la solución más adecuada a falta de un órgano internacional dedicado con carácter específico a esta labor.

## 2. El artículo 25(3) del Convenio Modelo de la OCDE de 2000. Análisis comparativo respecto de los restantes Convenios marco.

A imagen y semejanza del CM OCDE en sus diferentes versiones, los restantes convenios marco existentes en la actualidad prevén también un procedimiento amistoso entre las autoridades competentes de los Estados contratantes a fin de solventar las controversias hermenéuticas y aplicativas que el tratado plantee. En particular, conviene poner de relieve la absoluta identidad jurídico-material entre el artículo 25(3), frase primera del CM OCDE 2000 y su homónimo en el CM ONU 1980, predicándose asimismo la relevancia de los Comentarios a aquel precepto del convenio tipo de la OCDE en el ámbito convencional entre Estados desarrollados y en vías de desarrollo, salvo modificación en contrario, tal y como se dispone expresamente en el apartado 4 de los Comentarios <sup>20</sup> al artículo 25 CM ONU 1980. En efecto, la práctica convencional demuestra que la redacción de esta cláusula no varía en los convenios de doble imposición firmados entre Estados desarrollados y Estados en vías de desarrollo <sup>21</sup>.

Centrándonos en la letra del artículo 25(3) CM EEUU 1996, el único rasgo diferencial en comparación con el tenor de la norma en el Modelo de la OCDE, radica en el listado de supuestos susceptibles de ser objeto de acuerdo a través de esta vía por parte de las autoridades competentes, que, a título meramente enunciativo, el convenio marco estadounidense recoge desde 1977. A dife-

<sup>18</sup> Véase: Apartado 45 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE.

<sup>19</sup> Ya en 1989, HUND vino a abogar por el arbitraje como mecanismo subsidiario respecto del procedimiento amistoso, con el objetivo de que tal fórmula fuera adoptada por el CM OCDE 1992 –entonces en curso de elaboración–. HUND, D.: «Towards a revised OECD-Model tax treaty?», en *Intertax* n.º 6, 1989, p. 222. De todos es sabido que ni el convenio marco de la OCDE de aquella fecha ni el vigente hoy contemplan la posibilidad de recurrir al arbitraje en defecto de acuerdo alguno vía procedimiento amistoso, si bien esta idea ha obtenido con el tiempo el respaldo de parte de la doctrina e incluso una incipiente plasmación práctica en algunos convenios bilaterales de doble imposición, a todo lo cual nos referiremos detenidamente en líneas posteriores.

<sup>20</sup> Apartado 4 de los Comentarios al artículo 25 CM ONU 1980. SURREY, S.S.: «United Nations Group of Experts and the Guidelines for tax treaties between developed and developing countries», en *Harvard International Law Journal* vol. 19, n.º 1, 1978, p. 148.

<sup>21</sup> KRAMER, R.D.: Informe nacional de Países Bajos. Congreso de la IFA de 1981, en *Cahiers de Droit Fiscal International* vol. LXVIa, p. 335; FRANCKE, J., LINDENCORNA, G. y MATSSON, N.: Informe nacional de Suecia. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 375.

rencia de los demás Modelos, el convenio tipo de EEUU de 1977 incluía ya en este artículo un elenco de casos sobre los que las autoridades de los respectivos Estados signatarios podían alcanzar amigablemente un acuerdo, en orden a su resolución, y entre los cuales el apartado e) aludía al significado común de un término convencional<sup>22</sup>. La citada lista ha sido objeto de ampliación a través de las posteriores versiones que, cronológicamente, se han ido aprobando del CM EEUU, pasando de cinco a siete supuestos en el Modelo de 1981 y situándose en ocho en el vigente de 1996, en cuyo seno la determinación de común acuerdo del sentido correspondiente a un término del convenio integra el apartado f)<sup>23</sup>. En cualquier caso, cabe insistir en la naturaleza simplemente ilustrativa y no taxativa de dicho listado, como subrayan los apartados 371 y 374 de la *Technical Explanation*<sup>24</sup>.

Característica común a los Modelos de Convenio examinados es la ausencia de previsión de mecanismo alguno que, en defecto de acuerdo amistoso, pudiera ser utilizado a efectos de alcanzar una solución adecuada sobre la interpretación o aplicación del convenio, no obstante la referencia a la institución arbitral que se efectúa ya en recientes instrumentos convencionales de carácter bilateral. Tampoco la denominada «Convención nórdica» de 23 de septiembre de 1996, cuya entrada en vigor se produjo el 11 de mayo de 1997, y que sustituyó a la firmada el 22 de marzo de 1983 entre estos países, contempla un ulterior mecanismo de solución de controversias ante la inoperatividad del procedimiento amistoso, previsto en su artículo 28(3)<sup>25</sup>.

<sup>22</sup> Véase: VOGEL, K., SHANNON, H.A., DOERNBERG, R.L. y VAN RAAD, K.: «United States Tax Treaties», loose-leaf publication, *Kluwer International Law*, 1996, Part II. p. 2; GUTTENTAG, J.H. y MISBACK, A.E.: «Resolving tax treaty issues: a novel solution», en *Bulletin for International Fiscal Documentation* n.º 8-9, 1986, Appendix II, p. 356.

<sup>23</sup> El artículo 25(3) CM USA 1996, en su versión original inglesa, dispone lo siguiente: «The competent authorities of the Contracting States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. In particular the competent authorities of the Contracting States may agree:

- a) to the same attribution of income, deductions, credits, or allowances of an enterprise of a Contracting State to its permanent establishment situated in the other Contracting State;
- b) to the same allocation of income, deductions, credits, or allowances between persons;
- c) to the same characterization of particular items of income, including the same characterization of income that is assimilated to income from shares by the taxation law of one of the Contracting States and that is treated as a different class of income in the other State;
- d) to the same characterization of persons;
- e) to the same application of source rules with respect to particular items of income;
- f) to a common meaning of a term;
- g) to advance pricing arrangements; and
- h) to the application of the provisions of domestic law regarding penalties, fines, and interest in a manner consistent with the purposes of the Convention.

They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention».

<sup>24</sup> Véase: DOERNBERG, R.L. y VAN RAAD, K.: «The 1996 United States Model Income Tax Convention: analysis, commentary and comparison», *Kluwer International Law*, 1997, pp. 353 y 354. Adviértase, además, que el presente artículo no queda sometido a la denominada «*saving clause*», de frecuente aplicación en el seno de este Modelo.

<sup>25</sup> El artículo 28(3) de la Convención nórdica, en su versión original en inglés, reza como sigue: «Where any difficulties or doubts arise between Contracting States as to the interpretation or application of the Convention, the competent authorities of these States shall consult together in order to try to resolve the issue by mutual agreement. In addition, the competent authorities of the Contracting States may consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in this Convention or in order to resolve, by mutual agreement, any issues which –without being provided for by the Convention– may arise in respect of the taxes referred to in Article 2, as a result of disparities between the principles governing the computation of tax in the States concerned, or any other reason».

Por el contrario, el Convenio Modelo del Grupo Andino, en cuyo artículo 20 tanto del Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros<sup>26</sup> como del Convenio tipo para evitar la misma entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión, se prevé un procedimiento amistoso con vistas a resolver las dificultades que pueda originar la aplicación (nótese la omisión del término «interpretación» en estos Modelos) del convenio, bajo la rúbrica «Consultas e información», sí es acreedor de un mecanismo adicional en este sentido, según lo dispuesto en la Decisión 40. En efecto, el artículo 4 de ésta dispone, siempre en relación con el convenio que ha de regir entre los Estados miembros, que «cuando existieren dificultades o dudas originadas en la aplicación» de sus normas, de imposible resolución mediante la consulta a que se refiere el artículo 20, tal cuestión será sometida a la consideración del Consejo de Política Fiscal, pudiendo reunirse éste a solicitud de cualquier Estado miembro. A mayor abundamiento, el artículo 4 de la Decisión 40 señala que si la intervención de este Consejo no bastara para dirimir el problema suscitado, los países implicados podrán acudir en tal caso a los procedimientos previstos en el artículo 23 del acuerdo de Cartagena, relativos a la solución de controversias referentes a la interpretación o ejecución del propio acuerdo o de decisiones adoptadas por la Comisión<sup>27</sup>.

En síntesis, de lo anteriormente expuesto no cabe sino concluir la unánime observancia por parte de los convenios marco del procedimiento amistoso como mecanismo tradicional de solución de conflictos en sede de interpretación y aplicación de los convenios bilaterales, persistiendo de este modo, salvo determinadas excepciones en las que se contempla el arbitraje con carácter subsidiario, la reticencia de los Estados a adoptar un sistema diferente por temor al menoscabo de su soberanía tributaria que tal mecanismo pudiera eventualmente significar.

### 3. Naturaleza jurídica y desarrollo del procedimiento amistoso.

#### A. Características.

- a) Su carácter no judicial. Semejanzas y diferencias con el procedimiento arbitral.

Una vez definido el procedimiento amistoso como un instrumento encaminado a la búsqueda de soluciones jurídicas para los problemas planteados en el marco de los convenios de doble imposición, y no para la consecución de arreglos transaccionales, conviene subrayar empero su naturaleza no judicial, como demuestran, entre otros, los siguientes datos:

<sup>26</sup> El artículo 20 del Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros del Grupo Andino preceptúa lo siguiente: «Las autoridades competentes de los países miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión. (...)».

<sup>27</sup> Véase: ATCHABAHIAN, A.: «El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional», en *Hacienda Pública Española* n.º 32, 1975, p. 134.

- El carácter informal del procedimiento amistoso <sup>28</sup>, en la medida en que el acuerdo resultante del mismo puede adoptarse bien oralmente, por teléfono o mediante una reunión entre los representantes de las autoridades competentes, por ejemplo, bien a través de la forma escrita, mediante el intercambio de notas o el seguimiento del procedimiento ordinario de conclusión de tratados.
- Sin perjuicio de la facultad de exponer sus consideraciones ante una Comisión Mixta, posibilidad esta que algunos Estados otorgan al particular interesado en observancia de los Comentarios de la OCDE, en líneas generales el contribuyente carece del derecho formal a presentar su caso ante la autoridad competente del otro Estado. A diferencia del procedimiento judicial, su representación la ostentan las autoridades competentes de su Estado de residencia, lo cual integra no sólo un rasgo diferencial sino también una desventaja en el curso del procedimiento amistoso en comparación con el desarrollo del procedimiento judicial <sup>29</sup>.
- La ausencia de toda obligación sobre las autoridades competentes de resolver la controversia planteada se erige, sin duda, en la principal diferencia entre ambos procedimientos. Como ya significamos, el único deber de las autoridades competentes en el procedimiento amistoso consiste en entablar negociaciones y esforzarse por alcanzar una solución satisfactoria, de todo lo cual se desprende la posibilidad, incluso, de ausencia de decisión alguna en torno a la cuestión controvertida, hipótesis esta que se encuentra absolutamente vedada en el marco del procedimiento judicial, dada la obligación que tienen los jueces y Tribunales de resolver en todo caso las disputas que a su conocimiento se sometan (prohibición del «*non liquet*»).

Descartado el carácter judicial del procedimiento amistoso, un sector de la doctrina española <sup>30</sup> ha venido a postular la naturaleza de interpretación auténtica que reviste el procedimiento amistoso y, en particular, el acuerdo adoptado como consecuencia del mismo. A nuestro juicio, partiendo, de un lado, de que la interpretación auténtica es aquella que llevan a cabo los autores del instrumento objeto de la tarea hermenéutica, y, de otro lado, de que son las autoridades competentes –esto es, la Administración– de los Estados signatarios (creadores de la norma interpretada) quienes, en representación de éstos, desarrollan el procedimiento amistoso, no cabe duda de que nos hallamos ante

<sup>28</sup> Adviértase, no obstante, que a pesar de la ausencia de formalidades de carácter procedimental el resultado de los contactos entre las autoridades competentes no puede circunscribirse a un mero intercambio de opiniones, por lo que resulta conveniente hacer constar en tales conversaciones o intercambio de notas la finalidad que con tal procedimiento se persigue. SKAAR, A.A.: «The legal nature of mutual agreements under tax treaties», en *Tax Notes International* vol. 5, n.º 26, p. 1.447.

<sup>29</sup> SKAAR, A.A.: Ob. cit. p. 1.448.

<sup>30</sup> Entre otros: DEL ARCO RUETE, L.: *Doble imposición internacional y Derecho Tributario español*, Madrid, 1977, p. 24. Carácter más discutible presenta la afirmación de este autor al concluir, de su naturaleza de interpretación auténtica, la obligatoriedad del acuerdo amistoso adoptado sobre los Tribunales internos de los Estados partes, cuestión esta sobre la que volveremos posteriormente; TOVILLAS MORÁN, J.M.ª: *Estudio del Modelo de Convenio sobre la Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 210; LENZ, R.: Informe general, XIV Congreso de la *International Fiscal Association* (en adelante, IFA), Basilea, 1960, en *Cahiers de Droit Fiscal International* vol. XLII, p. 304.

un supuesto de interpretación auténtica. La forma procedimental observada para ello no constituye, en nuestra opinión, obstáculo alguno para el mantenimiento de esta conclusión, no obstante la conveniencia, subrayada por PALAO TABOADA <sup>31</sup>, de que una interpretación de este tipo se hiciera en un tratado del mismo rango y con idénticas formalidades que el convenio que se interpreta.

Desde otra perspectiva, algunos estudiosos han analizado la proximidad entre el procedimiento amistoso y el mecanismo arbitral, llegando a concluir, como PALAO TABOADA <sup>32</sup>, que el procedimiento de mutuo acuerdo tendente a clarificar cuestiones interpretativas constituiría un tipo de arbitraje, o, lo que es igual, atribuyendo una naturaleza para-arbitral al procedimiento que nos ocupa. Las principales similitudes entre ambos mecanismos pueden concretarse, de forma sucinta, en las siguientes <sup>33</sup>:

1. Cierta parentesco entre sus denominaciones, atendido el paralelismo existente ente el «procedimiento amistoso» y la «amigable composición», llamada hoy «arbitraje de equidad», que constituye una de las dos modalidades del arbitraje de Derecho Privado.
2. En ambas instituciones la decisión alcanzada se funda en la voluntad conforme de las partes de someter el conflicto a este procedimiento. La iniciación del mismo en el supuesto del artículo 25 CM OCDE conlleva, implícitamente, el acuerdo de las partes en tal dirección.
3. Elementos comunes tanto a uno como a otro procedimiento son la flexibilidad o ausencia de rigor formal en su desarrollo, así como la libertad que poseen los órganos correspondientes a lo largo del mismo.
4. La presencia de la equidad como criterio de decisión, bien de carácter decisivo como ocurre en el «arbitraje de equidad», bien de naturaleza complementaria, siempre dentro del marco normativo pergeñado por el tratado mismo, en el caso del procedimiento amistoso. Nótese, sin embargo, que el posible recurso a la equidad no se contempla en los Comentarios al artículo 25(3) CM OCDE y sí, por el contrario, en el apartado 27 de los mismos en relación con el artículo 25(2) CM OCDE, de lo que cabría inferir, como ya reseñamos, la prohibición de utilizar la equidad en el específico ámbito del artículo 25(3), primera frase, CM OCDE.
5. El fundamento subyacente a ambos instrumentos, cual es la previsión de que los eventuales conflictos –de índole hermenéutica, en lo que a nosotros nos interesa– sean resueltos por el cauce diseñado al efecto, arbitraje o procedimiento amistoso, previsión manifestada bien a través de un contrato preliminar o cláusula compromisaria (*pactum de compromittendo*) en el primer supuesto, bien mediante la inclusión expresa del tenor del artículo 25(3) CM OCDE en todos los convenios de doble imposición firmados por el Estado de que se trate.

<sup>31</sup> PALAO TABOADA, C.: «El procedimiento amistoso en los convenios para evitar la doble imposición», en *Hacienda Pública Española* n.º 16, 1972, pp. 313 y 314.

<sup>32</sup> PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. pp. 317 y 318.

<sup>33</sup> PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. pp. 316 y 317.

No obstante las innegables semejanzas entre ambas instituciones, resulta sin embargo imposible no sólo su identificación sino también, a nuestro parecer, la calificación del procedimiento amistoso como una clase de arbitraje, máxime si se observa que mientras en el mecanismo arbitral el litigio se somete a la decisión de un tercero respecto de las partes implicadas (árbitro), son las propias autoridades competentes de los Estados contratantes quienes, conservando su individualidad y sin constituir, por tanto, una tercera voluntad distinta a las suyas, tratan de hallar una solución al problema planteado. La posibilidad de operar a través de una Comisión Mixta, como argumento esgrimido por PALAO TABOADA <sup>34</sup> al objeto de mantener el paralelismo entre arbitraje y procedimiento amistoso, no resulta satisfactoria, por cuanto tal Comisión está llamada a actuar al hilo del desarrollo del artículo 25(1) y (2) CM OCDE, y no tanto en lo que a la solución de dificultades hermenéuticas o de aplicación del tratado concierne, sin olvidar además que los integrantes de la Comisión no serían sino las mismas autoridades competentes de los Estados partes en la controversia, o sus representantes.

b) Su *status* según la Convención de Viena de 1969.

Dos son las posiciones doctrinales defendidas en torno a este punto, cuyo interés se limita, no obstante, al simple plano teórico, en la medida en que ambos planteamientos conducen en la práctica a la misma consecuencia jurídica, cual es la obligación de tener en cuenta el acuerdo adoptado entre los Estados contratantes vía procedimiento amistoso a la hora de interpretar el tratado bilateral, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31.3.º de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados <sup>35</sup>.

Descendiendo al análisis particular del presente aspecto, mientras el sector mayoritario de la doctrina <sup>36</sup>, encabezado por AVERY JONES, incardina los acuerdos amistosos en el seno del artículo 31.3.º a) de la Convención de Viena, entendiéndolos como acuerdos ulteriores entre las partes acerca de la interpretación del tratado o la aplicación de sus disposiciones, otros autores, entre los que destacan VOGEL y EDWARDES-KER, muestran empero algunas reservas en torno a tal ubicación, sosteniendo por el contrario que únicamente los acuerdos hermenéuticos adoptados siguiendo el procedimiento formal de conclusión de tratados internacionales, incluida su aprobación parlamentaria, encontrarían adecuado acomodo en la citada disposición <sup>37</sup>.

<sup>34</sup> PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 317.

<sup>35</sup> U.N. Doc.A/Conf.39/27; Convención aprobada el 23 de mayo de 1969 y cuya entrada en vigor se produjo el 27 de enero de 1980. España se adhirió a la misma por Instrumento de 2 de mayo de 1972 (BOE 13-6-1980).

<sup>36</sup> AVERY JONES, J.F. y otros: «The legal nature of the mutual agreement under the OECD Model Convention (I)», en *British Tax Review* 1979, p. 350; «Mutual Agreement Procedure», en *British Tax Review* n.º 1, 2001, p. 557; «The relationship between the mutual agreement procedure and internal law», en *EC Tax Review* n.º 1, 1999, p. 4; DÉRY, J.-M. y WARD, D.A.: Informe nacional de Canadá. Congreso de la IFA de 1993, en *Cahiers de Droit Fiscal International* vol. LVXVIIIa, p. 272; DAVIES, WARD & BECK (editores): «Interpretation of double taxation conventions in Canada», Toronto, 1999, p. 7; HACCIOUS, CH. y O'BRIEN, P. (editores): «Double Taxation Agreements», *The Institute of Taxation in Ireland*, Dublin, 1998, p. G-51.

<sup>37</sup> VOGEL, K. y PROKISCH, R.: Informe General, Congreso de la IFA de 1993. Ob. cit. p. 140; PREBBLE, J.: Informe nacional de Nueva Zelanda. Congreso de la IFA de 1993. Ob. cit. p. 478; EDWARDES-KER, M.: «Tax Treaty Interpretation», *The International Tax Treaties Service*, loose-leaf publication, Dublin, 1994, p. 253.

Desde nuestro punto de vista, no obstante la validez de que pueden ser acreedoras ambas tesis, nos inclinamos sin embargo por la primera, pues, a nuestro juicio, la enunciada en segundo lugar viene a sobrentender la exigencia de rigurosos requisitos que en modo alguno se exigen, ni expresa ni implícitamente, en la letra del precepto. Con todo, la conclusión alcanzada por ambos sectores doctrinales es idéntica por cuanto, manifestadas sus dudas al respecto, en caso de que el intérprete negara su ubicación en el artículo 31.3.º a) de la Convención de Viena, este segundo grupo de autores contempla la posibilidad alternativa de calificar tales acuerdos como práctica ulteriormente observada por los Estados contratantes que, al amparo del artículo 31.3.º b) de la Convención de Viena, debe asimismo ser tenida en cuenta junto al contexto en la interpretación que del convenio de doble imposición se lleve a cabo <sup>38</sup>.

c) Obligatoriedad o no del acuerdo adoptado.

Si bien el carácter vinculante del acuerdo amistoso concluido en el marco del artículo 25(3) CM OCDE deviene incuestionable por lo que a las Administraciones de los Estados contratantes y contribuyentes respecta, a la luz de lo dispuesto en el apartado 36 de los Comentarios <sup>39</sup> a este precepto, siempre y cuando las autoridades competentes <sup>40</sup> no acuerden su modificación o derogación, el *quid* de la cuestión estriba en dilucidar si tal vinculatoriedad del acuerdo amistoso resulta predicable asimismo en relación con los Tribunales internos al interpretar el convenio.

El silencio de los Comentarios en este punto no debe interpretarse necesariamente, *a sensu contrario*, como ausencia de todo carácter obligatorio de tal acuerdo sobre las instancias judiciales nacionales sino que, antes bien, pretende respetar las distintas respuestas que los sistemas estatales ofrecen, de acuerdo con sus respectivas Constituciones, de todo lo cual es posible concluir que la naturaleza vinculante o no de los acuerdos amistosos sobre los jueces y Tribunales domésticos no depende sino de lo establecido en cada Derecho interno. Ahora bien, el hecho de que en algunos Estados tales acuerdos no presenten carácter obligatorio no equivale, en absoluto, a su consiguien-

<sup>38</sup> VOGEL, K. y PROKISCH, R.: Informe General. Ob. cit. pp. 140 y 141; VOGEL, K.: «Double Taxation Conventions». Ob. cit. p. 47; «The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation», en *Bulletin for International Fiscal Documentation* vol. 54, n.º 12, 1999, p. 614; SKAAR, A.A.: Ob. cit. p. 47.

<sup>39</sup> El apartado 36 de los Comentarios oficiales a esta norma dispone que: «Los acuerdos amistosos que resuelven las dificultades generales de interpretación o aplicación vinculan a las Administraciones en tanto en cuanto las autoridades competentes no acuerden modificar o derogar el acuerdo amistoso».

<sup>40</sup> A pesar del carácter razonable y lógico de esta consideración, en tanto en cuanto son las autoridades competentes de los Estados contratantes quienes adoptan el acuerdo amistoso, no faltan sin embargo supuestos en los que éstas se oponen –con éxito– ante los Tribunales internos al acuerdo previamente concluido por ellas con los representantes del otro Estado signatario. Como exponente de ello cabe significar la Sentencia de la Corte di Cassazione de Italia de 24 de mayo de 1988, atinente a un asunto en el que la autoridad competente italiana argumentó en contra de un acuerdo amistoso concluido con Francia en una fecha anterior. Con todo, tal actuación no parece factible en todos los Estados, siendo de hecho imposible en aquellos en los que se reconoce carácter vinculante sobre los Tribunales domésticos al acuerdo amistoso. Por el contrario, en otros países como EEUU o Canadá, no existe obstáculo alguno que impida dicho comportamiento de las autoridades competentes, como se demuestra en la realidad práctica. AVERY JONES, J.F.: «Mutual Agreement Procedure». Ob. cit. p. 558; «The relationship between (...)». Ob. cit. p. 5.

te desconocimiento, pues, por el contrario, los Tribunales nacionales deben tomar en consideración los acuerdos amistosos <sup>41</sup> obtenidos como resultado del desarrollo del procedimiento del artículo 25(3), frase primera, CM OCDE, conjuntamente con el contexto del tratado, a la hora de interpretar el instrumento bilateral en cuestión, según dispone el artículo 31.3.º a) de la Convención de Viena.

Frente a la corriente doctrinal mayoritaria <sup>42</sup>, que reconoce la obligatoriedad del acuerdo sobre las autoridades competentes y sobre los contribuyentes, admitiendo soluciones diversas en lo que a los Tribunales internos concierne, en función de lo dispuesto en cada legislación estatal, no faltan autores que propugnan sin excepción la prevalencia del acuerdo amistoso sobre los órganos judiciales domésticos, teniendo en cuenta la interpretación auténtica que el acuerdo adoptado representa <sup>43</sup>. La práctica convencional demuestra, sin embargo, la falta de generalidad de que adolece esta última afirmación, siendo incluso más numerosos, como es lógico, los países cuyos Tribunales internos no se consideran vinculados por el contenido de los acuerdos amistosos a que nos referimos, motivo por el cual nos adscribimos a la tesis mayoritaria.

Sintetizando, cabe distinguir entre los Estados en los que los órganos judiciales tienen plena capacidad y libertad para adoptar decisiones en diferente sentido al acordado en un procedimiento amistoso de índole interpretativa, y aquellos para los que el artículo 25(3), primera frase, CM OCDE supone una delegación en favor de las autoridades competentes del poder de concluir acuerdos, cuya inmediata incorporación en su Derecho interno implica el sometimiento de los Tribunales al contenido de los mismos. Dentro del primer grupo de Estados cabe citar, por ejemplo, a Bélgica, Alemania <sup>44</sup>, Canadá, España <sup>45</sup>, Irlanda <sup>46</sup>, Italia, Francia y Nueva Zelanda. Mientras en Bélgica <sup>47</sup> y Alemania la premisa es que sólo los Tribunales pueden interpretar el convenio bajo la Constitución, no otorgando eficacia vinculante a la interpretación común de las autoridades competentes vía procedimiento amistoso a menos que el acuerdo resultante obtenga la aprobación del Parlamento, en Portugal, por el contrario, se niega rotundamente, con apoyo en el artículo 111 de la Constitución, cualquier posible delegación a estos efectos en las autoridades competentes.

<sup>41</sup> ARESPACÓCHAGA, J.: *Planificación fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 416; AVERY JONES, J.F.: «The relationship between (...)». Ob. cit. p. 5, señalando además la conveniencia de que los Tribunales otorguen preferencia al acuerdo amistoso –en los casos en que éste no les vincule–, cuando existan dos interpretaciones posibles.

<sup>42</sup> VOGEL, K.: «Double Taxation Conventions». Ob. cit. pp. 47, 48 y 1379; EDWARDES-KER, M.: Ob. cit. p. 22 (Part III, Chapter 27).

<sup>43</sup> LENZ, R.: Informe General. Ob. cit. p. 304; DEL ARCO RUETE, L.: «Doble imposición internacional y Derecho Tributario español». Ob. cit. p. 24.

<sup>44</sup> En esta dirección cabe mencionar las Sentencias del Tribunal Federal Tributario alemán (*Bundesfinanzhof*) de 22 de octubre de 1986 y 1 de febrero de 1989. KRAMER, J-D.: «The application and interpretation of tax treaties-German doctrine and practice», en *Tax Planning International* vol. 25, n.º 7, 1998, p. 19.

<sup>45</sup> ARESPACÓCHAGA, J.: Ob. cit. p. 416; CASERO BARRÓN, R.: «La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición. El papel del Consejo de Estado. Propuesta revitalizante o regeneracionista (I)», en *Carta Tributaria* n.º 288, 1998, p. 7.

<sup>46</sup> HACCIIUS, CH. y O'BRIEN, P.: Ob. cit. p. G-51.

<sup>47</sup> En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo belga de 7 de noviembre de 1961. AVERY JONES, J.F. y otros: «The legal nature (...)». Ob. cit. p. 346.

Carácter inadecuado reviste, no obstante, el planteamiento de la cuestión en Reino Unido, donde situándose en el otro extremo, se propugna el desconocimiento de esta clase de acuerdos, argumentando que en ellos se refleja el parecer, correcto o no, de las autoridades competentes, que en ningún caso vincula (ni afecta a) la actuación de los Tribunales británicos<sup>48</sup>. Otros países del mundo anglosajón, tales como Nueva Zelanda<sup>49</sup>, EEUU<sup>50</sup> o Canadá<sup>51</sup>, se inclinan también por la ausencia de obligación alguna de dichos acuerdos sobre las instancias judiciales domésticas, si bien recuerdan la necesidad de tenerlos en cuenta en calidad de valioso material hermenéutico, conforme al artículo 31.3.º a) de la Convención de Viena, tendencia esta que comienza a apreciarse también en Reino Unido actualmente, pese a la inexistencia de pronunciamientos en tal dirección hasta la fecha.

La publicación del acuerdo amistoso constituye, en Austria y Dinamarca, el requisito del cual se hace depender el eventual carácter obligatorio del mismo sobre los Tribunales internos<sup>52</sup>, de lo que se desprende su no vinculatoriedad, dada la regla general de ausencia de publicación que impetra no sólo en éstos sino en la mayoría de los Estados. Tampoco Francia<sup>53</sup> otorga naturaleza vinculante a los acuerdos amistosos en sede interpretativa ni sobre sus Tribunales domésticos<sup>54</sup> ni sobre el Consejo de Estado, sin perjuicio de tenerlos presente como un elemento adicional en la interpretación del convenio, como ponen de manifiesto tanto la Sentencia de 7 de noviembre de 1961 de la *Cour de Cassation* cuanto la decisión del Consejo de Estado francés de 13 de mayo de 1983. En este orden de cosas, Suecia exige, igualmente, bien la aprobación parlamentaria seguida de la transformación del acuerdo amistoso en Derecho interno sueco, bien su mera publicación oficial, a efectos de que tal interpretación se imponga sobre sus Tribunales nacionales<sup>55</sup>.

<sup>48</sup> AVERY JONES, J.F.: «The relationship between (...)». Ob. cit. p. 6.

<sup>49</sup> PREBBLE, J.: Informe nacional de Nueva Zelanda. Congreso de la IFA de 1993, p. 478.

<sup>50</sup> En efecto, la práctica observada en EEUU revela que los acuerdos amistosos en sede hermenéutica no tienen ante los Tribunales sino el valor de los «Revenue Rulings», esto es, de las normas administrativas internas dictadas por la Oficina Nacional del *Internal Revenue Service*. ROBERTS, S.I.: «Reflections on the concepts of the mutual agreement of the OECD Convention: A United States view», en VVAA: *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Établissements Émile Bruylant, Bruxelles, 1981, pp. 794 y 795.

<sup>51</sup> DÉRY, J.-M. y WARD, D.A.: Informe nacional de Canadá. Congreso de la IFA de 1993. Ob. cit. pp. 272 y 273.

<sup>52</sup> AVERY JONES, J.F.: «The relationship between (...)». Ob. cit. p. 6.

<sup>53</sup> Obsérvese que el caso francés presenta alguna particularidad, en la medida en que anteriormente el Consejo de Estado debía incluso consultar al Ministro de Asuntos Exteriores (en quien recae de modo principal la tarea de concluir los tratados internacionales) a la hora de interpretar un convenio, práctica esta ya superada en la actualidad.

<sup>54</sup> BOULLEZ, CH. y SHIELE, P.: «Le règlement non contentieux des conflits en Droit Fiscal», en *Bulletin Fiscal* n.º 7, 1997, p. 443.

<sup>55</sup> Mientras los ponentes nacionales en el Congreso de la IFA de 1981 afirman que basta la publicación oficial del acuerdo amistoso adoptado, para que éste despliegue eficacia vinculante sobre los Tribunales internos, los ponentes nacionales de este mismo país en el Congreso de la IFA de 1993 parecen indicar la necesidad de una real transformación de la decisión acordada en Derecho sueco, a través de la oportuna aprobación del Parlamento interno, a fin de que las instancias judiciales domésticas queden obligadas por la misma. FRANCKE, J., LINDENCRONA, G. y MAITSSON, N.: Informe nacional de Suecia. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 380; BOSTRÖM, K. y TYLLSTRÖM, R.: Informe nacional. Congreso de la IFA de 1993. Ob. cit. p. 566.

En contraposición a los Estados mencionados, Noruega<sup>56</sup> y Países Bajos<sup>57</sup> integran ejemplos de países en los que el acuerdo amistoso constituye el resultado de una válida delegación legislativa, a través del artículo 25(3) del correspondiente instrumento bilateral, predicándose en consecuencia el sometimiento de los Tribunales de justicia internos a la interpretación contenida en aquéllos. Ahora bien, partiendo de la consideración de que el Parlamento ha delegado sus poderes en la Administración, resulta cuanto menos ilógica la exigencia de estos países, en el sentido de que los acuerdos amistosos no violen ni modifiquen el convenio<sup>58</sup>. Aunque el acuerdo amistoso vincula en Suiza no sólo a las autoridades competentes sino también a la Administración de la Confederación y de los Cantones, la cuestión de su obligatoriedad sobre los Tribunales internos no ha sido todavía abordada por el Tribunal Supremo suizo, de ahí que sea insegura cualquier afirmación al respecto<sup>59</sup>.

*B. Desarrollo del procedimiento. Especial referencia al Congreso de la International Fiscal Association de 1981 sobre «tramitación y práctica de los procedimientos amistosos».*

Atendido el generalizado aumento del número de casos sometidos a la vía de mutuo acuerdo, prevista en el artículo 25 CM OCDE, la *International Fiscal Association*<sup>60</sup> (en adelante, IFA) dedicó específicamente su Congreso de 1981, celebrado en Berlín, a la tramitación y práctica de los

<sup>56</sup> La decisión del Tribunal Supremo noruego de 9 de noviembre de 1992, en el Asunto Heerema, suele citarse como ejemplo en este sentido, si bien no debe olvidarse que tal acuerdo amistoso deriva más bien de la facultad conferida por la segunda frase del artículo 25(3) CM OCDE y no del cauce interpretativo que ahora analizamos. Por otro lado, conviene subrayar que con anterioridad a dicho procedimiento no faltaron quienes, partidarios de la solución contraria, argumentaron que el acuerdo amistoso no debía vincular al Tribunal interno, dado que ello dejaría al contribuyente sin remedio legal alguno para oponerse a su contenido. SKAAR, A.A.: Informe nacional de Noruega. Congreso de la IFA de 1993. Ob. cit. p. 503; Huelga afirmar, sin embargo, que si el acuerdo amistoso fuera inconstitucional el contribuyente podría recurrir sin duda contra el mismo –recursos de los que deberían conocer los Tribunales nacionales–, al igual que si revistiera carácter discriminatorio en relación con el tratado, no vinculando ni siquiera en este último caso a las instancias judiciales internas.

<sup>57</sup> El propio texto constitucional holandés señala el carácter no necesario de una aprobación parlamentaria al respecto. De hecho, pueden citarse ejemplos de acuerdos amistosos publicados por Holanda que implican la extensión de algunos tratados a determinadas actividades de exploración y explotación de derechos en la plataforma continental, tales como los siguientes: «Netherlands treaties with the US» (intercambio de notas –no publicado– de 24 de abril de 1968), with Denmark (Decisión holandesa de 21 de diciembre de 1992) and with Germany (Decisión holandesa de 16 de noviembre de 1993). AVERY JONES, J.F.: «The relationship between (...)». Ob. cit. p. 6; ELLIS, M.J.: «The influence of the OECD Commentaries on treaty interpretation-Response to Prof. Dr. Klaus Vogel», en *Bulletin for International Fiscal Documentation* vol. 54, n.º 12, 1999, p. 618.

<sup>58</sup> VOGEL, K. y PROKISCH, R.: Informe General. Ob. cit. p. 142.

<sup>59</sup> REICH, M. y BOSS, W.H.: Ob. cit. pp. 286 y 287; En Grecia, sin embargo, parece que la decisión resultante de la vía amistosa prevalece no sólo sobre cualquier disposición interna contraria a la misma, sino también sobre las decisiones judiciales. FELONIS, N.: «Application of double taxation treaties in settlement of tax disputes», en *European Taxation* n.º 11, 1986, p. 344.

<sup>60</sup> La *International Fiscal Association* constituye la primera Organización Internacional preocupada por la búsqueda de soluciones adecuadas para los conflictos surgidos en el ámbito de la Tributación Internacional. Desde 1951, fecha en la que tuvo lugar su quinto Congreso, celebrado en Zurich, donde se abordó detenidamente el problema de «la interpretación de los convenios sobre tributación doble y de la creación de una jurisdicción fiscal internacional» –al que nos referiremos más adelante, cuando examinemos la posibilidad de instaurar un Tribunal Internacional a estos efectos–, el presente tema ha sido acreedor, bien directa, bien indirectamente, de una atención permanente por parte de la IFA, encaminada a su perfeccionamiento.

procedimientos amistosos, cuyos 17 informes nacionales, unidos al Informe general, integran, además de un valioso material, la base de nuestro posterior examen. Lejos de abandonar el estudio del tema, esta Organización Internacional ha continuado exhortando a los Estados, con ocasión de la celebración de otros Congresos, en pro de la consecución de un sistema más idóneo. Sería deseable, por ello, transcurridos ya veinte años desde la última reunión internacional al respecto, la celebración de un nuevo Congreso sobre la materia <sup>61</sup>, al objeto de analizar la evolución y resultados del procedimiento amistoso durante este tiempo en el seno de los Estados y estudiar, igualmente, las propuestas alternativas y/o subsidiarias al mismo, en torno a las cuales se polariza en la actualidad el interés de la doctrina científica.

a) Iniciación. Autoridades competentes.

De conformidad con el apartado 35 de los Comentarios al artículo 25(3) CM OCDE, este precepto atribuye a las autoridades competentes de los Estados contratantes la potestad de resolver mediante acuerdo amistoso las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del convenio. La legitimación activa para iniciar el procedimiento corresponde con carácter general, en consecuencia, a las citadas autoridades, sin perjuicio de la posibilidad de solicitar la incoación de un procedimiento amistoso que, al amparo del artículo 25(1) del convenio bilateral en cuestión, se confiere al particular cuando la tributación contraria al tratado encuentra su origen en interpretaciones estatales divergentes de las nociones en él contenidas.

Conviene precisar, en este sentido, que el procedimiento amistoso no constituye en ningún caso un litigio a desarrollar entre el contribuyente y las referidas autoridades, para el conocimiento del cual serían competentes los Tribunales internos, sino, antes al contrario, un instrumento a través del cual las autoridades de los Estados implicados se esfuerzan por hallar una solución, aceptable para todas las partes, en relación con el conflicto suscitado <sup>62</sup>.

---

En este sentido, durante su decimocuarto Congreso, que tuvo lugar en Basilea en 1960, se trataron igualmente, al hilo del análisis de la interpretación de los convenios de doble imposición como tema central, algunas cuestiones relacionadas con el procedimiento amistoso. Asimismo, en las Resoluciones adoptadas en los Congresos de Rotterdam y de Washington de 1969 y 1971, respectivamente, se subrayó la conveniencia de mejorar este cauce de solución de controversias hermenéuticas a fin de incrementar su eficacia. En la misma línea, el ponente general del Congreso de 1975 («Allocation of expenses in international arm's length transactions of related companies», en *Cahiers de Droit Fiscal International* vol. 60b), sobre la coordinación fiscal de gastos en transacciones internacionales del tipo *arm's length* entre empresas asociadas, vino a abogar en su informe general por la realización de los esfuerzos necesarios para dotar de mayor operatividad al procedimiento amistoso.

<sup>61</sup> Conviene resaltar, en esta dirección, la «Conference on arbitration procedures in tax treaty law» (mutual agreement procedure, arbitration clauses in tax treaties, EU Arbitration Convention and other possibilities to effect arbitration procedures), celebrada del 20 al 23 de septiembre de 2001 en Rust (Viena), bajo la coordinación del Prof. Michael Lang (University of Economics, Viena), y cuyos informes nacionales serán objeto de publicación próximamente.

<sup>62</sup> Véase: Parágrafo 98 del Informe sobre Procedimiento Amistoso del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 1984.

Por lo que respecta a la determinación de la autoridad competente de cada Estado en este ámbito, y, no obstante la llamativa omisión de la Convención de Viena de 1969 en torno a este punto <sup>63</sup>, todos los Convenios marco existentes en la actualidad prevén su designación entre las definiciones alojadas en su artículo 3(1) que, por regla general, suele recaer en los Ministros de Hacienda o en sus representantes autorizados. Ciñéndonos al caso español, interesa concretar cuáles son dichas autoridades competentes y en qué calidad intervienen en el procedimiento amistoso interpretativo. En lo que al primer aspecto concierne, observamos una lógica evolución desde los más antiguos convenios suscritos por España hasta los más recientes, pues, mientras en aquéllos tal competencia se otorgaba al Ministro de Hacienda, al Director General de Impuestos Directos o a cualquier otra autoridad en quien el Ministro delegara <sup>64</sup> (como se aprecia, por ejemplo, en los convenios firmados por nuestro país con Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Suiza, Finlandia, Países Bajos y Japón), en los últimos tratados celebrados (con Tailandia, Bolivia, Federación Rusa, Indonesia, Noruega, Israel y Cuba, por ejemplo) esta referencia se circunscribe, sin embargo, al Ministro de Economía y Hacienda o su representante autorizado, arrojando de esta forma una mayor claridad sobre la cuestión y confirmando, al mismo tiempo, la tendencia en esta dirección iniciada por la práctica convencional española en la década de los ochenta.

Siguiendo a PALAO TABOADA, puede afirmarse que los conocimientos técnicos de dichas autoridades competentes y, por consiguiente, la mayor facilidad de entendimiento entre éstas explican, al margen de la complejidad que conlleva la vía diplomática, el innecesario recurso a esta última siempre que el procedimiento amistoso sea posible <sup>65</sup>.

En cuanto al título de su intervención, resulta obvio que tales autoridades no actúan sino como representantes del Estado signatario en sus relaciones tributarias bilaterales con la otra parte relativas a la materia del convenio, en sustitución de los órganos diplomáticos a los que normalmente está conferida la representación exterior. Compartimos en este punto la tesis del citado autor, sumándonos a su rechazo de la teoría que justifica el papel de las autoridades competentes en el procedimiento amistoso en base a una delegación de la potestad legislativa, si bien, desde nuestro punto de vista, tal rechazo se fundamentaría principalmente en la total innecesariedad de la indica-

<sup>63</sup> En efecto, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados no regula la cuestión de quién está autorizado para interpretar un tratado, laguna esta de gran importancia que, afortunadamente, no ha generado demasiados problemas en la órbita de los convenios de doble imposición, dada la expresa previsión que en la práctica unanimidad de los mismos se contiene al respecto.

<sup>64</sup> En contra de la postura de PALAO TABOADA, que defiende la existencia de competencias alternativas, ostentando por ello el Director General de Impuestos una competencia propia y no delegada, que sin embargo cede ante la del Ministro en razón del principio jerárquico, CASERO BARRÓN argumenta que la letra del precepto, mediante la utilización del término «otra», deja entrever que la delegación se predica tanto del Director General cuanto de otras autoridades. PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 311; CASERO BARRÓN, R.: «La interpretación en Derecho español (...)», I. Ob. cit. pp. 9 y 10. A nuestro juicio, el tenor literal de la norma ofrece acomodo a ambas tesis, dado que también puede interpretarse en el sentido de designar directamente como autoridades competentes al Ministro de Hacienda y al Director General de Impuestos, a quienes se añaden aquellos órganos en los que el Ministro pueda delegar. Afortunadamente, la interpretación dual a que podía conducir aquella redacción, por razón de su ambigüedad, ha sido eliminada en los tratados posteriores mediante una cláusula clara y precisa.

<sup>65</sup> PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 312.

da teoría con vistas a explicar la calidad de la actuación de las autoridades competentes y los efectos de sus acuerdos, más que en el hecho de que aquella delegación pueda o no efectuarse en relación con el ejercicio del poder legislativo vía tratado internacional <sup>66</sup>.

Retomando de nuevo el análisis del caso español, las consideraciones expuestas no obstan para que, con apoyo en la alusión del artículo 3(1) de los convenios bilaterales ratificados por España a otros órganos en quienes el Ministerio de Hacienda pueda delegar (nótese el distinto carácter de esta delegación respecto del de la apuntada anteriormente), exista de hecho en nuestro país la Subdirección General de Asuntos Fiscales Internacionales –integrada en la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, dentro de la Secretaría de Estado de Hacienda–, entre cuyas funciones, según el artículo 3.3.º b) del Real Decreto 1330/2000, de 7 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda, figura «el estudio y preparación de las medidas referentes a Convenios Fiscales Internacionales y Acuerdos Fiscales especiales, en coordinación con otros órganos de la Administración, (...)».

En este sentido, aun cuando en el seno de la Subsecretaría de Hacienda existe también, con carácter dependiente de la Secretaría General Técnica, la denominada Subdirección General de Relaciones Internacionales, ninguna competencia relativa a la interpretación o aplicación de los convenios de doble imposición, ni a la conclusión de acuerdos amistosos en esta sede se atribuye a la misma, contrastando abiertamente con la función de «coadyuvar con la autoridad competente designada en los textos de los convenios internacionales para evitar la doble imposición en la resolución de los conflictos interpretativos que se susciten cuando haya de utilizarse el procedimiento amistoso previsto en los citados convenios», que la Norma 2.ª de la Orden Ministerial de 26 de marzo de 1968 <sup>67</sup> confería a la ya suprimida Comisión Permanente de Relaciones Fiscales Internacionales, dentro de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda.

Asimismo, consciente de la competencia que en numerosos Estados se atribuye a otros órganos, distintos de las autoridades competentes, en orden a la interpretación de los convenios internacionales en general, y de los de doble imposición en particular, incluso de manera exclusiva en

<sup>66</sup> En opinión de PALAO TABOADA, la tesis de la delegación resulta insostenible por un doble orden de razones, a saber: 1. «(...) en primer lugar, si entendemos por potestad legislativa la interna, (...) tal cosa no puede hacerse por medio de un tratado internacional, que no es, en realidad, (...) un acto de esta naturaleza, ni dimana del poder legislativo, (...). La delegación, por el contrario, es un acto exclusivo del delegante, que en el caso del poder legislativo no puede ser otro que el órgano del Estado titular de esta función». 2. «Por otra parte, tampoco la competencia supuestamente delegada es de naturaleza legislativa, (...), porque los acuerdos de las autoridades administrativas no tienen, cualquiera que sea su naturaleza, rango de tratado internacional, equivalente al del Convenio principal al que están sometidos». PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 313.

<sup>67</sup> Boletín Oficial de Hacienda de 2 de abril de 1968 (n.º 26). Con anterioridad, el Decreto-Ley de 21 de febrero de 1947 había creado la Comisión Interministerial de Política Fiscal Internacional que, inicialmente, era también competente para la preparación e interpretación de los convenios tributarios internacionales. No obstante ello, sus funciones y composición fueron modificadas posteriormente por la Ley de 2 de diciembre de 1963 y el Decreto de 27 de agosto de 1964. Asimismo, el Real Decreto 770/1982, de 2 de abril (BOE de 21 de abril), vino a crear la Comisión de Coordinación Tributaria Internacional, una de cuyas funciones, de acuerdo con su artículo 9, último párrafo, era la «coordinación entre las actuaciones inspectoras y los criterios interpretativos para la aplicación de las normas contenidas en los convenios para evitar la doble imposición».

determinadas ocasiones, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE advierte sobre esta realidad en el último párrafo del apartado 35 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE. Resulta imprescindible, por tanto, subrayar el papel consultivo que, según el artículo 21.3.º de la Ley Orgánica de 22 de abril de 1980 <sup>68</sup>, corresponde al Consejo de Estado español, en relación con «las dudas y discrepancias que surjan en la interpretación o cumplimiento de tratados, convenios o acuerdos internacionales en los que España sea parte», entre los cuales se encuentran, lógicamente, todos los convenios de doble imposición ratificados hasta la fecha <sup>69</sup>. Si bien el precepto dispone de modo expreso que este Alto Cuerpo Consultivo «deberá ser consultado» en tales asuntos, su alcance no resulta del todo claro, estimando algunos autores que la consulta sólo debería ser preceptiva cuando la cuestión hermenéutica se suscita por una de las partes contratantes o cuando el Gobierno español dicta normas de Derecho interno para la ejecución del tratado en cuestión <sup>70</sup>.

#### b) Tramitación. Principios generales aplicables.

Una vez iniciado el procedimiento amistoso por parte de la Administración de uno de los Estados contratantes, dada la vocación general que reviste este cauce interpretativo, su desarrollo viene presidido por la ausencia de formalismo en los contactos entre ambas autoridades competentes, siendo aplicables al mismo las directrices enunciadas en los apartados 38 a 44 de los Comentarios al artículo 25(4) CM OCDE, a las que ya nos referimos en líneas precedentes.

El carácter flexible y la absoluta libertad de que gozan las Administraciones implicadas para llevar a cabo las consultas oportunas a fin de clarificar las dificultades hermenéuticas generadas en el marco del convenio, constituyen sin duda las notas más sobresalientes de la sustanciación del procedimiento amistoso. Nótese, en este sentido, que la posibilidad de crear una Comisión Mixta con tal propósito no supone, a diferencia del arbitraje internacional, la intervención de un tercero distinto de las partes sino que, por el contrario, dicha Comisión representa tan sólo el marco en cuyo seno tienen lugar los debates e intercambio de opiniones entre las autoridades competentes. En otras palabras, los Estados signatarios conservan su individualidad, sin que la constitución de una Comisión como vehículo adecuado para lograr el objetivo que se pretende, implique la intervención de una tercera voluntad diferente a la de aquéllos.

Teniendo en cuenta las características del procedimiento que nos ocupa, no resulta extraño que hasta el momento no se haya sentido la necesidad de elaborar principios especiales que disciplinen su desarrollo <sup>71</sup>, erigiéndose el artículo 25(3) de cada convenio en la única base legal <sup>72</sup> para

<sup>68</sup> Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado (BOE n.º 100, 25 de abril de 1980).

<sup>69</sup> Sobre la función consultiva desempeñada hasta el momento por este Alto Cuerpo Consultivo, véase: CASERO BARRÓN, R.: «La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición. El papel del Consejo de Estado. Propuesta revitalizante o regeneracionista (II)», en *Carta Tributaria* n.º 289, 1998, pp. 5 a 10.

<sup>70</sup> CASERO BARRÓN, R.: «La interpretación en Derecho español (...)», II. Ob. cit. pp. 5 y 6; PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 327.

<sup>71</sup> KOCH, K.: Informe General. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 144.

<sup>72</sup> En este sentido: PASCOE, B.H.: Informe nacional de Australia. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 190; COREMANS, J.: Informe nacional de Bélgica. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 225; SÖDERHOLM, R.: Informe nacional de Finlandia. Ob. cit. p. 284.

sustanciar el mismo, y guiándose su regulación tanto por lo dispuesto en los Comentarios al CM OCDE y los parámetros establecidos por el mencionado Informe del Comité de Asuntos Fiscales sobre Procedimiento Amistoso de 1984, como por los principios generales que rigen en las legislaciones domésticas. En todo caso, el principio de buena fe, imperante siempre en el ámbito del Derecho Internacional, debe informar la actuación de las autoridades competentes en la consecución de un acuerdo amistoso que dirima la controversia interpretativa planteada. En esta línea, tales órganos han de esforzarse por encontrar, con carácter general en todo procedimiento amistoso, pero especialmente en el del artículo 25(3), frase primera, CM OCDE que examinamos, una solución cuya virtualidad pueda proyectarse no sólo sobre el concreto supuesto, sino también sobre las dudas hermenéuticas semejantes que eventualmente se planteen en el futuro.

Hasta la fecha, únicamente <sup>73</sup> EEUU, Canadá, Francia, Japón, Suecia y Reino Unido <sup>74</sup> han dictado normas específicas relativas al procedimiento amistoso que, junto a las disposiciones convencionales, vienen a precisar su desarrollo <sup>75</sup>, si bien la mayoría de ellas circunscriben su ámbito al procedimiento amistoso en sentido estricto. Mientras en Canadá se han publicado dos Reglamentos de carácter general en esta materia <sup>76</sup>, en Suecia las disposiciones aclaratorias de determinados artículos de sus convenios de doble imposición suelen ser frecuentes, siendo empero EEUU <sup>77</sup> donde existe una normativa especial más amplia en relación con este procedimiento, al regularse detalladamente los pormenores de su tramitación así como los derechos y deberes tanto de los particulares cuanto de las autoridades competentes que participan en el mismo. Destaca también, por último, en este orden de cuestiones, la Instrucción <sup>78</sup> 14-F-1-86 de 4 de marzo de 1986, a través de la cual las autoridades tributarias francesas describen la aplicación del procedimiento amistoso en lo que concierne a los tratados de doble imposición suscritos por este país.

Comprobada la evidente utilidad que revisten este tipo de normas, siempre y cuando su carácter unilateral no afecte a la necesaria uniformidad de criterio que en todo caso se requiere en

<sup>73</sup> Aunque la mayoría de Estados miembros de la OCDE han promulgado normas en relación con la aplicación de los convenios de doble imposición en los que son partes, sólo los que a continuación se citan han regulado el contenido del procedimiento amistoso con carácter específico, siguiendo las recomendaciones del Informe sobre procedimiento amistoso de 1984 (párrafos 106-108 y 116) y del apartado 30 de los Comentarios de la OCDE.

<sup>74</sup> Publicadas por el Inland Revenue de este país y a las que han seguido también, posteriormente, una serie de directrices sobre la aplicación del mecanismo arbitral diseñado en el Convenio europeo relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE). Véase: «UK Guidance on using Arbitration Convention», en *International Tax Report*, December 1997 issue, pp. 6-7.

<sup>75</sup> KOCH, K.: Informe General. Ob. cit. p. 145.

<sup>76</sup> Revenue Canada Information Circular N.º 71-17R3, de 22 de febrero de 1991.

<sup>77</sup> Revenue Procedure 91-23, IRB 1991-11, 18 (modificado por el Rev. Procedure 91-26, IRB 1991-17, 7), publicado el 19 de marzo de 1991. Nótese, sin embargo, que esta normativa concierne, sobre todo, al procedimiento amistoso en sentido estricto, pues, al corresponder a las autoridades competentes el inicio del procedimiento interpretativo, el IRS no ha considerado necesario publicar circulares u otro tipo de reglas orientativas respecto del desarrollo de este último. COLE, R.T, HUSTON, J. y WEISS, S.: Informe nacional de EEUU. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 276.

<sup>78</sup> Publicada en: Bulletin Officiel de la Direction Générale des impôts n.º 37, 1996, p. 1, y reproducida en: *Feuille Rapide Fiscal Social Francis Lefevre* n.º 17, 1986, p. 31. Sobre su contenido, véase: «France. Mutual Agreement Procedure (French Tax Authorities give information regarding the application of the mutual agreement procedure under French Tax Treaties)», en *European Taxation* vol. 26, n.º 5, 1986, pp. 153-156.

la regulación de un procedimiento de naturaleza bilateral, no cabe sino reseñar el carácter deseable que tendría la adopción por la Administración española de instrumentos normativos similares en orden a concretar el desarrollo del procedimiento amistoso contemplado en el artículo 25 de nuestros convenios de doble imposición, y, en particular, de su vertiente hermenéutica.

Especial atención merece, por otro lado, la cuestión de los límites del acuerdo interpretativo desde la perspectiva objetiva. Sumándonos al parecer doctrinal mayoritario <sup>79</sup>, consideramos que la decisión alcanzada de común acuerdo por ambas partes ha de ser coherente con el tratado mismo, en la medida en que la delegación de poder a favor de las autoridades competentes en ningún caso se extiende a la modificación del convenio ya existente sino que, antes al contrario, se dirige a clarificar la interpretación de nociones empleadas en éste conforme a la voluntad de las partes cuando negociaron el tratado. En otras palabras, el procedimiento alojado en el artículo 25(3), frase primera, CM OCDE 2000 persigue un esclarecimiento ilustrativo y, normalmente, de trascendencia general sobre determinados puntos oscuros o posturas contrapuestas, no debiendo aprovecharse, en consecuencia, para burlar las vías legales normales previstas por los Derechos nacionales en orden a la modificación del contenido de sus instrumentos bilaterales.

La prohibición de extralimitarse en el ejercicio de su cometido se halla implícita, a nuestro juicio, en el apartado 34 de los Comentarios a esta norma, a través de la cual el Comité de Asuntos Fiscales enuncia a título de ejemplo algunos supuestos susceptibles de ser resueltos por medio de este cauce, de los que se infiere claramente que la potestad de las autoridades competentes en este punto debe permanecer en los confines del marco interpretativo.

#### c) Terminación. Publicación y ejecución del acuerdo. Posibles recursos.

En general, el procedimiento amistoso puede concluir bien mediante la adopción de un acuerdo <sup>80</sup>, bien cuando las autoridades competentes deciden poner fin al mismo, expresa o tácitamente, aun en ausencia de solución alcanzada en torno al problema planteado, dada la imposibilidad de conciliar sus respectivas posiciones. Recuérdese, en este sentido, que los convenios no imponen a los Estados la obligación de llegar a un acuerdo, sino tan sólo el deber de esforzarse con vistas a su consecución, rasgo este que, como ya señalamos, constituye el principal motivo de la insuficiencia del procedimiento amistoso.

<sup>79</sup> En este sentido, entre otros: KOCH, K.: Ob. cit. pp. 160 y 161; BAKER, PH.: Ob. cit. p. 420; HOW TECK, T.: «The "Mutual Agreement" article in tax treaties-Singapore's perspective», en *Intertax* vol. 28, n.º 5, 2000, p. 208; VOGEL, K. y PROKISCH, R.: Informe General. Ob. cit. p. 140; BRICKER, M.P.: «Arbitration Procedures in Tax Treaties. A first Israeli Tax Treaty includes an arbitration clause - but do such clauses really matter?», en *Intertax* vol. 26, n.º 3, 1998, p. 99; SKAAR, A.A.: Ob. cit. p. 1.442; HEINRICH, J. y MORITZ, H.: «Interpretation of tax treaties», en *European Taxation* vol. 40, n.º 4, 2000, p. 151; CASERO BARRÓN, R.: «La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales (...)». Ob. cit. p. 7.

<sup>80</sup> Ante la escasez de procedimientos amistosos desarrollados por las autoridades tributarias españolas, cabe destacar el concluido el 3 de mayo de 2000 con la autoridad fiscal luxemburguesa, en interpretación del apartado 1 del Protocolo al Convenio de doble imposición entre España y Luxemburgo de 1986.

Destaca, por otra parte, la inexistencia de referencia temporal alguna en orden a la obtención del acuerdo amistoso, tanto en el Modelo y en sus Comentarios cuanto en los instrumentos bilaterales suscritos por los Estados, aspecto este ausente también de regulación por lo que concierne al procedimiento amistoso en sentido estricto, ya que el plazo de tres años contemplado en el artículo 25(1) CM OCDE no alude sino al tiempo en el que el contribuyente ha de presentar la solicitud de iniciación de aquél, y del que, además, se predica su carácter mínimo así como una gran flexibilidad <sup>81</sup>. En la práctica, aunque es cierto que los asuntos relativamente sencillos se resuelven en un espacio de tiempo razonable, no es menos cierto que la regla general viene constituida por la excesiva dilatación temporal <sup>82</sup> de este procedimiento –debida, sobre todo, a los criterios divergentes sostenidos por las autoridades competentes–, lo que redundará, por ende, en un menoscabo no sólo de los intereses particulares (procedimiento amistoso en sentido estricto, fundamentalmente) sino también, circunscribiéndonos al procedimiento interpretativo, del interés público general.

En definitiva, cabe subrayar la necesidad de una aceleración <sup>83</sup> del procedimiento amistoso, encaminada a un mayor y mejor aseguramiento de los intereses en juego, mediante la puntual satisfacción de los mismos, merced a la adopción de un acuerdo en un plazo de tiempo razonable.

La publicación del acuerdo amistoso en sede interpretativa presenta, asimismo, carácter heterogéneo según los Estados, debiendo no obstante reconocerse la mayor tendencia de éstos a dotar de publicidad su contenido, en comparación con la menor o incluso, en algunos casos, ausencia de publicación de los acuerdos resultantes de procedimientos amistosos en sentido estricto. Sin duda, el secreto fiscal adolece, en lo que al cauce del artículo 25(3), frase primera, CM OCDE respecta, de evidente inadecuación como argumento en contra de la publicación de los acuerdos interpretativos, en la medida en que la cuestión no afecta al interés de un particular en concreto sino que, por el contrario, reviste carácter general.

El silencio del Modelo y de los Comentarios de la OCDE sobre este punto, así como el hecho de que el Informe sobre Procedimiento Amistoso <sup>84</sup> de 1984 del Comité de Asuntos Fiscales configure como abierta esta cuestión, explican el distinto criterio que sobre la publicación del acuerdo hermenéutico observan los Estados. Frente al carácter excepcional que ésta presentaba en el pasado <sup>85</sup>, actualmente encontramos tanto ejemplos en los que ambos Estados signatarios hacen público su contenido –práctica esta que no reviste generalidad–, cuanto supuestos en los que sólo una de

<sup>81</sup> Véase: Apartado 17 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE 2000.

<sup>82</sup> KOCH, K.: Ob. cit. p. 142; Mientras en Alemania la duración media de un procedimiento amistoso era, en 1981, de un año y ocho meses, en Holanda la duración media oscilaba entre un año y medio y dos años, y en Suecia, por ejemplo, puede ir de menos de un año a más de cinco años, según la complejidad del asunto. STROBL, J.: Informe nacional de Alemania. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 187; KRAMER, R.D.: Informe nacional de Países Bajos. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 336; FRANCKE, J., LINDENCRONA, G. y MATSSON, N.: Informe nacional de Suecia. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 376.

<sup>83</sup> KOCH, K.: Ob. cit. pp. 163 y 167.

<sup>84</sup> Véase: Parágrafo 114.

<sup>85</sup> LENZ, R.: Informe General. Ob. cit. p. 304.

las partes procede a publicar el acuerdo adoptado <sup>86</sup> o, en el peor de los casos, ninguno de los Estados implicados otorga publicidad al mismo. La disparidad imperante en este tema no conlleva sino injustas ventajas para aquellos contribuyentes cuyo Estado sí publica el acuerdo, en comparación con los de países en los que tal publicación no tiene lugar <sup>87</sup>.

Tal diversidad se proyecta asimismo, en el aspecto formal, y, en consecuencia, en un distinto valor jurídico en función del vehículo adoptado, bien entendido que los acuerdos amistosos pueden quedar reducidos a simples actos internos no publicados en absoluto, o bien traducirse en Protocolos adicionales o interpretativos del convenio principal, o bien implicar la promulgación de disposiciones reglamentarias sobre la cuestión en el plano doméstico. Entre los motivos que se aducen para eludir la publicación, llama la atención el relativo al precedente que supondría el contenido del acuerdo publicado a la hora de decidir supuestos semejantes en el futuro <sup>88</sup>, consecuencia esta que, aunque deseable dada la uniformidad a que conduciría, no parece sin embargo agradar a los Estados <sup>89</sup>, al cercenar en parte la soberanía tributaria de que aquéllos gozan para decidir en cada caso lo que más convenga a sus intereses.

A nuestro juicio, la solución idónea radica, como ha puesto de relieve la unanimidad de la doctrina <sup>90</sup>, en la publicación por ambos Estados del acuerdo obtenido <sup>91</sup>, garantizándose de este modo no solamente el conocimiento de la medida por parte de cualquier interesado sino también del funcionamiento del propio procedimiento y de la forma de actuar de las autoridades competentes, contribuyendo asimismo a posibilitar una mayor uniformidad en la consecución de este tipo de acuerdos, mediante la construcción de una doctrina general sobre interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición.

<sup>86</sup> En Austria, por ejemplo, su publicación se lleva a cabo, al igual que los decretos emanados de la Administración, a través de la Gaceta del Ministerio austriaco de Hacienda y no en la «Federal Law Gazette», que sería el acto que le conferiría al acuerdo eficacia vinculante como regulación general. HEINRICH, J. y MORITZ, H.: Ob. cit. p. 151; En Canadá, mientras algunos acuerdos interpretativos son objeto de publicación, otros, por el contrario, nunca se publican. DAVIES, WARD & BECK (editores): Ob. cit. p. 7; En Suecia, frente a los acuerdos derivados del procedimiento amistoso en sentido estricto, los de índole interpretativa sí suelen publicarse en la Gaceta Oficial, aunque esta práctica sólo presenta carácter seguro cuando opera la Convención nórdica. BÖSTRÖM, K. y TYLLSTRÖM, R.: Informe nacional sueco. Congreso de la IFA de 1993. Ob. cit. p. 564.

<sup>87</sup> SKAAR, A.A.: Ob. cit. p. 1.449.

<sup>88</sup> PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 331; En efecto, los acuerdos amistosos acordados en sede interpretativa, una vez publicados, sientan precedente en algunos países, tales como Holanda, Finlandia y EEUU. KRAMER, R.D.: Informe nacional de Países Bajos. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 337; SÖDERHOLM, R.: Informe nacional de Finlandia. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 284; COLE, R.T., HUSTON, J. y WEISS, S.: Informe nacional de EEUU. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 277.

<sup>89</sup> En Japón, Portugal y Suecia, entre otros países, se excluye *a priori* la posibilidad de que los acuerdos hermenéuticos publicados puedan sentar precedente. KOCH, K.: Ob. cit. p. 146.

<sup>90</sup> BÜHLER, O.: «Principios de Derecho Internacional Tributario». Ob. cit. p. 59; LENZ, R.: Informe General. Ob. cit. p. 304; AVERY JONES, J.F. y otros: «The legal nature (...)», I y II. Ob. cit. pp. 353 y 20, respectivamente. Carácter interesante presenta la enumeración de acuerdos interpretativos adoptados vía procedimiento amistoso hasta esa fecha por los Estados, que AVERY JONES y sus coautores recogen en el Appendix II, indicando, en su caso, la referencia de su publicación. pp. 22-27; KRAMER, R.D.: Informe nacional de Países Bajos. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. pp. 339 y 340.

<sup>91</sup> En España, tal publicación podría materializarse, si no en el Boletín Oficial del Estado, sí en el Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda. En esta línea: PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 331.

Con todo, insistimos en la idea de que, en nuestra opinión, el punto más conflictivo reside en la ejecución del acuerdo amistoso <sup>92</sup>, por cuanto al no existir medio alguno para imponerla efectivamente a los Estados contratantes, aquélla no depende sino de la buena fe con que éstos actúen. En este orden de cosas, aun cuando ninguna previsión al respecto se contiene ni en el Modelo ni en los Comentarios de la OCDE, estimamos junto al sector doctrinal mayoritario <sup>93</sup> que no cabe, como premisa, predicar efectos retroactivos del acuerdo amistoso adoptado, pues, lo contrario significaría lesionar gravemente la seguridad jurídica de los contribuyentes en general.

Finalmente, por lo que concierne a la posibilidad de impugnar <sup>94</sup> los acuerdos interpretativos, consideramos con FARRÉ ESPAÑOL que, al constituir decisiones administrativas, aquéllos serían susceptibles de recurso ante los Tribunales internos en caso de extralimitación o violación del convenio principal. Asimismo, no parece que pueda negarse la facultad de recurrir contra el mismo, al particular al que, en su caso, afecte directamente el contenido de la solución acordada, en la hipótesis en que el procedimiento amistoso tenga su origen en un caso concreto, sin perjuicio de sus posteriores efectos generales <sup>95</sup>. No faltan autores que, en esta línea, se han mostrado partidarios de acudir ante un órgano arbitral, o bien ante un Tribunal de carácter internacional <sup>96</sup>, en calidad de instancia final enjuiciadora del contenido del acuerdo amistoso, no habiéndose sin embargo plasmado en la práctica, hasta el momento, esta última propuesta.

En suma, las estadísticas demuestran que el procedimiento amistoso, cuyo empleo se ha ido incrementando con el transcurso del tiempo, constituye una vía aceptable <sup>97</sup> –dado el número de supuestos concluidos de forma satisfactoria a través de este mecanismo <sup>98</sup>– de resolución de con-

<sup>92</sup> También en este sentido: DE LA VILLA GIL, J. M.ª: Informe nacional español. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 244; Según los ponentes suecos, el acuerdo amistoso sería mucho más eficaz si su ejecución pudiera ser garantizada: FRANCKE, J., LINDENCRONA, G. y MATTSSON, N.: Informe nacional de Suecia. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. 381.

<sup>93</sup> PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 330; FARRÉ ESPAÑOL, J.M.: Ob. cit. p. 306; KATZ, S.I.: Informe nacional de EEUU. Congreso de la IFA de 1993. Ob. cit. p. 460; En contra: PINSON, P.: Informe nacional de Francia. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 302, admitiendo su retroactividad, si bien ésta sólo podrá extenderse sobre el período no prescrito.

<sup>94</sup> Teniendo en cuenta que el procedimiento que examinamos presenta vocación general, siendo su objetivo la correcta y más adecuada interpretación del convenio, y no tanto la cobertura del interés particular de un concreto contribuyente, se niega la aplicación en este ámbito de la prohibición de la *reformatio in peius*, imperante en los sistemas judiciales internos, debiendo estimarse legítima tal posibilidad. PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 330; DE LA VILLA GIL, J.M.ª: Informe nacional español. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 242.

<sup>95</sup> FARRÉ ESPAÑOL, J.M.: Ob. cit. p. 306; Igualmente, en este sentido: KRAMER, R.D.: Informe nacional de Países Bajos. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 340.

<sup>96</sup> PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 331.

<sup>97</sup> En este sentido vino a pronunciarse también el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en su Informe sobre Procedimiento Amistoso de 1984, cuyos párrafos 39 y 40 reproducimos seguidamente: «(...) it is possible to recognise that the mutual agreement procedure is in certain respects a less than a perfect instrument for resolving the problems that may arise in the implementation of double taxation agreements... Notwithstanding the criticisms which have been made of the mutual agreement procedure, it has been widely recognised as an efficient and flexible instrument in the interpretation, application and development of double taxation agreements and a suitable mean for the elimination of both juridical and economic double taxation».

<sup>98</sup> KOCH, K.: Ob. cit. pp. 163 y 167; En Alemania, por ejemplo, si bien hasta 1970 el número de procedimientos sustanciados era insignificante, entre 1975 y 1980 se han desarrollado 154 causas. STROBL, J.: Informe nacional alemán. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 186; Similar aumento del número de casos sometidos a este procedimiento,

troversias hermenéuticas que, sin embargo, puede y debe ser perfeccionado al objeto de ofrecer un mejor tratamiento de los conflictos interpretativos susceptibles de generarse en el campo de los tratados de doble imposición. A tal finalidad se dirigen, una vez constatado el carácter insuficiente del procedimiento amistoso, las propuestas alternativas a cuyo examen nos dedicamos a continuación.

#### IV. INSUFICIENCIA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO. ANÁLISIS DE LAS PROPUESTAS COMPLEMENTARIAS O ALTERNATIVAS AL MISMO

##### 1. Causas de la insuficiencia del procedimiento amistoso.

De modo incuestionable, el procedimiento amistoso ha cumplido hasta la fecha un importante papel como método de solución de las controversias derivadas de los convenios de doble imposición, ante la imposibilidad de acordar por parte de los Estados otro sistema que, aunque más efectivo, supondría ya una verdadera limitación de su soberanía tributaria. En este sentido, su principal mérito radica en haber producido resultados satisfactorios en su conjunto, sobre todo teniendo en cuenta, como señalamos, que este procedimiento representa el máximo de lo que los Estados contratantes están dispuestos a aceptar en esta materia <sup>99</sup>.

Sin perjuicio de ello, la puesta en práctica del cauce amistoso ha revelado la existencia de numerosas deficiencias, que no vienen sino a reducir su virtualidad, configurándolo, en definitiva, como un mecanismo insuficiente al objeto de resolver los problemas hermenéuticos a que dan lugar los tratados de doble imposición. Conviene matizar, a este respecto, que nuestro análisis se circunscribe al procedimiento contemplado en el artículo 25(3), primera frase, CM OCDE, y no a los aspectos perfectibles del procedimiento amistoso en sentido estricto –que se polarizan en la escasa participación y derechos que ostenta en el mismo el contribuyente, así como en la nula o insuficiente normativa interna dictada para su desarrollo <sup>100</sup> en la mayoría de los Estados–, aun cuando, en buena lógica, algunas críticas dirigidas contra el procedimiento interpretativo puedan extenderse, asimismo, al procedimiento amistoso en sentido estricto.

---

habiéndose resuelto efectivamente buena parte de ellos, se aprecia también en Japón, Holanda y EEUU, a los que se unen otros países, como Australia, Austria, Portugal y Suiza, en cuyo seno el procedimiento amistoso ofrece asimismo un balance positivo. SATO, M.: Informe nacional de Japón. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 325; KRAMER, R.D.: Informe nacional de Países Bajos. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 335; COLE, R.T., HUSTON, J. y WEISS, S.: Informe nacional de EEUU. Congreso nacional de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 250; PASCOE, B.H.: Informe nacional de Australia. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. pp. 190 y 195; LOUKOTA, H.: Informe nacional de Austria. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 212; RODRIGUES PARDAL, F.: Informe nacional de Portugal. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. pp. 353 y 354; LÜTHI, D.: Informe nacional de Suiza. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 403.

<sup>99</sup> Véase: Apartado 45 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE.

<sup>100</sup> HINNEKENS, L.: «The Tax Arbitration Convention. Its significance for the EC Based Enterprise, the EC itself and for Belgian and International Tax Law», en *EC Tax Review* n.º 2, 1992, p. 78.

A modo de síntesis, tales causas de insuficiencia, puestas de relieve por la práctica unánimidad de la doctrina, son las siguientes:

1. Inexistencia de obligación alguna de las autoridades competentes de lograr un acuerdo, lo que se traduce en una absoluta inseguridad jurídica para los contribuyentes, ante la ausencia de toda garantía de alcanzar una solución en torno a la controversia hermenéutica planteada.

En otros términos, el éxito del procedimiento amistoso queda condicionado a la capacidad de negociación de las autoridades competentes <sup>101</sup>, a las que se confiere una excesiva libertad <sup>102</sup> que, a su vez, no redundará sino en un alto riesgo de que la divergencia entre los Estados permanezca, al insistir ambos en sus respectivas interpretaciones y no estar obligados a clarificar necesariamente la cuestión, sino sólo a esforzarse todo lo posible en tal dirección.

Esta mera obligación de hacer, o «*pactum de negotiando*», atendida la imposibilidad de imponer a las partes una obligación de resultado, se erige sin duda en la deficiencia más importante del procedimiento que nos ocupa, habiendo concentrado tanto la crítica de los estudiosos <sup>103</sup> cuanto la de instituciones tales como la Cámara de Comercio Internacional <sup>104</sup>.

2. Lentitud y excesiva duración del procedimiento.

No obstante la flexibilidad que caracteriza a la vía amistosa, se impone la necesidad de acelerar su tramitación con vistas a la conclusión del procedimiento en un período temporal inferior al que resulta habitual en nuestros días. La falta de control no sólo en rela-

<sup>101</sup> RODRIGUES PARDAL, F.: Informe nacional de Portugal. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 356; BRICKER, M.P.: Ob. cit. p. 102; VAN RAAD, K.: «International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application», en *Intertax* vol. 29, n.º 6-7, 2001, p. 1093; VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: «La calificación de los cánones de los programas de ordenador en el convenio impositivo entre España y Estados Unidos», en *Revista de Contabilidad y Tributación* n.º 192, 1999, p. 111.

<sup>102</sup> GEST, G., TIXIER, G. y KEROGUES, J.: *Droit Fiscal international*, 2.ª edición, Librairies Techniques, Paris, 1979, p. 190, al citar la significativa frase de Maxime Chrétien en el sentido de que las autoridades competentes tienen «la vie des conventions (...) entre leurs mains unies ou séparées».

<sup>103</sup> KOCH, K.: Ob. cit. p. 138; DALIMIER, G.: «L'évolution des conventions internationales sur les doubles impositions (Réflexions sur le nouveau Modèle de l'OCDE)», en *Journal de Droit International* 1978, p. 504; AZZI, J.: «Tackling tax treaty tensions: time to think about an International Tax Court», en *Bulletin for International Fiscal Documentation* vol. 52, n.º 8-9, 1998, p. 346; MAKTOUF, L.: «Resolving international tax disputes through arbitration», en *Arbitration International* n.º 4, 1988, p. 41; GUTTENTAG, J.H. y MISBACK, A.E.: Ob. cit. p. 351; RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: «Comentarios al nuevo Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional (1992)», en *Actualidad Tributaria* tomo 1994-2, p. D-1423; AVERY JONES, J.F. y otros: «The legal nature (...)». Ob. cit. p. 337; GOLDBERG, S.H.: «USA: competent authority», en *Bulletin for International Fiscal Documentation* n.º 10, 1986, p. 433; FARRÉ ESPAÑOL, J.M.: Ob. cit. p. 292; HUND, D.: Ob. cit. p. 222; CASERO BARRÓN, R.: «La interpretación en Derecho español (...)», I. Ob. cit. p. 2; HINNEKENS, L.: «The Tax Arbitration Convention (...)». Ob. cit. p. 79; SKAAR, A.A.: Ob. cit. pp. 1.447 y 1.448; PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 327; STROBL, J.: Informe nacional de Alemania. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 187.

<sup>104</sup> BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: «Los convenios para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales», en VVAA: *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 70; BAKER, PH.: *Double Taxations Conventions and International Law*, 2.ª edición, Sweet & Maxwell, London, 1994, p. 428.

ción con su inicio sino también en cuanto a su terminación, dada la ausencia de cualquier previsión de un límite temporal en este punto que compela a los Estados a ajustarse a dicho espacio temporal, se traduce en una excesiva dilatación del procedimiento <sup>105</sup> que a nadie favorece, perjudicando sobre todo al particular interesado <sup>106</sup>.

Pese a las recomendaciones efectuadas por el Comité de Asuntos Fiscales en su Informe <sup>107</sup> sobre el Procedimiento Amistoso de 1984, incorporadas posteriormente al apartado 30 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE, la excesiva duración continúa siendo un grave inconveniente, que disminuye en grado notable la eficacia práctica del procedimiento amistoso.

### 3. Ausencia de uniformidad respecto de la publicación del acuerdo adoptado.

La diversidad de criterios existentes, según los Estados, en lo que concierne a la publicación de los resultados del procedimiento amistoso conlleva, en no pocas ocasiones, que la solución alcanzada quede privada de toda publicidad, en claro detrimento de la mayor eficacia de que sería acreedor este mecanismo en caso contrario.

Son numerosos, en este orden de ideas, los autores <sup>108</sup> que reclaman una mayor homogeneidad de la práctica de los Estados signatarios en este punto, a la que pretende coadyuvar la recomendación de los Comentarios, pero que sólo se garantizaría totalmente mediante el compromiso expreso de los propios Estados partes de publicar el acuerdo obtenido, posibilidad esta que no constituye hoy sino un *desideratum*.

### 4. Inexistencia de medios que garanticen la ejecución del acuerdo adoptado.

En efecto, una vez los Estados consiguen establecer de mutuo acuerdo la interpretación que procede atribuir al término o cláusula controvertidos, el carácter no satisfactorio del

<sup>105</sup> BRICKER, M.P.: Ob. cit. p. 102; RUNGE, B.R.: «The German view of the prevention and settlement of international disputes on tax law», en *Intertax* vol. 25, n.º 1, 1997, p. 4; HUND, D.: Ob. cit. p. 222; HINNEKENS, L.: «The Tax Arbitration Convention. (...)». Ob. cit. pp. 79 y 96; GOLDBERG, S.H.: Ob. cit. p. 433; STROBL, J.: Informe nacional de Alemania. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 187; KOCH, K.: Ob. cit. p. 138; KRAMER, R.D.: Informe nacional de Países Bajos. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 341; SÖDERHOLM, R.: Informe nacional de Finlandia. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 293; SATO, M.: Informe nacional de Japón. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 331; COLE, R.T., HUSTON, J. y WEISS, S.: Informe nacional de EEUU. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 279; FRIEZER, M.: «The mutual agreement procedure in Australia», en *Australia Tax Forum* n.º 7, 1990, p. 78.

<sup>106</sup> SIVALINGAM, S.: «Tax treaties-Do they help?», en *Asia-Pacific Bulletin* vol. 3, n.º 4, 1997, p. 116, al señalar que la máxima «justice delayed is justice denied», resulta aparentemente desoída en la práctica por algunas autoridades competentes.

<sup>107</sup> Parágrafos 92, 94 y 106, en los que se sugería el incremento de los encuentros personales entre las autoridades competentes, así como una mayor implicación de los órganos jerárquicamente inferiores, pero en ocasiones trascendentales para la positiva conclusión del procedimiento.

<sup>108</sup> BRICKER, M.P.: Ob. cit. p. 102; KOCH, K.: Ob. cit. p. 138; STROBL, J.: Informe nacional de Alemania. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 187; PASCOE, B.H.: Informe nacional de Australia. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. p. 192; VAN RAAD, K.: «International Coordination (...)». Ob. cit. p. 1099. Señala este autor una razón adicional en virtud de la cual el procedimiento amistoso no constituye un mecanismo satisfactorio en esta sede, cual es la de que el mismo se orienta principalmente a la resolución de cuestiones concretas o casos particulares y no tanto a velar por la más correcta interpretación del convenio.

procedimiento amistoso se manifiesta de nuevo, al dejarse en casi todos los países la ejecución del acuerdo alcanzado al arbitrio de su legislación interna, medida esta que difícilmente asegura su efectivo cumplimiento <sup>109</sup>.

5. Escasa información sobre su funcionamiento y desinterés generalizado de los Estados por el procedimiento amistoso.

En líneas generales, el procedimiento amistoso constituye para muchos un cauce prácticamente desconocido que, si bien ha ido adquiriendo mayor transparencia en cuanto a su desarrollo con el transcurso del tiempo, exige un mayor esfuerzo de los Estados contratantes a fin de dar a conocer su existencia y funcionamiento, dada la desinformación que todavía hoy existe entre los contribuyentes acerca del mismo <sup>110</sup>, pese al expreso postulado de los Comentarios en el sentido indicado. Esta realidad encuentra su razón de ser en la propia actitud de los Estados hacia el procedimiento amistoso ya que, si bien no tratan de disuadir a los contribuyentes en cuanto a su empleo –añadiéndose ahora al artículo 25(1) CM OCDE– tampoco les animan a utilizarlo, pudiendo predicarse en general de las autoridades competentes una actitud simplemente neutral que, sin duda, explica la insuficiente información que en algunos Estados se ofrece del procedimiento amistoso <sup>111</sup>.

## 2. Creación de un Tribunal Fiscal Internacional: el Congreso de la *International Fiscal Association* de 1951 como antecedente doctrinal.

Remontándonos en el tiempo, fue GARELLI <sup>112</sup> el primer autor que, ya en 1899, vino a sugerir la instauración de una Corte Fiscal Internacional, idea esta que fue consolidándose en los años veinte a nivel doctrinal <sup>113</sup> y que centró la atención del primer Congreso de la IFA tras la Segunda Guerra Mundial <sup>114</sup>, celebrado en La Haya en 1947. Altamente significativa es la Resolución de la Asamblea General del citado Congreso internacional, en respuesta a la solicitud de algunos ponentes relativa a la creación de un Tribunal Internacional Tributario, a través de la cual se animaba a las representaciones nacionales de los Estados miembros de la IFA, a realizar los estudios y las negociaciones necesarias en orden a su constitución.

<sup>109</sup> KOCH, K.: Ob. cit. p. 138; PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 330; AZZI, J.: Ob. cit. p. 346.

<sup>110</sup> SKAAR, A.A.: Ob. cit. p. 1.449; RUNGE, B.R.: Ob. cit. p. 4; KOCH, K.: Ob. cit. p. 138; FRIEZER, M.: Ob. cit. p. 63.

<sup>111</sup> KOCH, K.: Ob. cit. p. 143; AZZI, J.: Ob. cit. p. 246; GOLDBERG, S.H.: Ob. cit. p. 438.

<sup>112</sup> GARELLI, A.: *Il Diritto Internazionale Tributario*, Torino, 1899, p. 253/6.

<sup>113</sup> Recuérdese, además, la expresa referencia contenida en el artículo 14(3) y (4) del Proyecto de Convenio Modelo de la Sociedad de Naciones de 1927, relativa al Tribunal Permanente Internacional de Justicia como órgano llamado a dirimir, en último recurso, las controversias de los tratados de doble imposición.

<sup>114</sup> Aprovechando el favorable contexto político existente, resultado de la reciente creación de la ONU, el Gobierno holandés vino a proponer la configuración del Tribunal Internacional de Justicia como una Corte fiscal internacional, susceptible de conocer asuntos de esta índole a través de una sala específica [UN doc. E/1104 (E/CN.8/49), p. 9]. Tal propuesta fue, sin embargo, rechazada, considerándose más adecuada la inclusión en cada tratado de doble imposición de una cláusula, en virtud de la cual fueran las autoridades competentes de los Estados contratantes las encargadas de solucionar dichos conflictos. VAN DER BRUGGEN, E.: «Compulsory jurisdiction of the International Court of Justice in tax cases: do we already have an "International Tax Court"?, en *Intertax* vol. 29, n.º 8-9, 2001, p. 250.

Hacia la consecución de tal objetivo se dirigió el Comité de estudio, integrado por Jean MICHEL, Charles CARDYN, Manlio UDINA, Max IMBODEN, George D. BRABSON, Dino JARACH y W.R.Emmen RIEDEL, cuyos trabajos, sin embargo, no llegaron a concluirse totalmente <sup>115</sup> a causa de la decisión adoptada durante el cuarto Congreso de la IFA, que tuvo lugar en Montecarlo en 1950, de incluir este tema en la agenda del siguiente Congreso, designando a Jean MICHEL y a W.R. Emmen RIEDEL como relatores generales y encargando a los representantes estatales la elaboración de informes nacionales.

La nota más destacable del quinto Congreso de la IFA, celebrado en Zurich en 1951, ciñéndonos al segundo de los temas abordados en el mismo, cual fue «La interpretación judicial de los convenios de doble imposición y la necesidad u oportunidad de una jurisdicción fiscal internacional», vino constituida por el consenso de los ponentes nacionales en torno a la conveniencia de crear una instancia judicial internacional encargada de interpretar y aplicar este tipo de tratados <sup>116</sup>. La aportación más novedosa de este foro internacional, una vez superada la tesis de la autosuficiencia de los convenios de doble imposición <sup>117</sup>, fue la propuesta de CHRÉTIEN <sup>118</sup> sobre la constitución de una jurisdicción supranacional de carácter permanente, llamada a solucionar los conflictos internacionales de índole tributaria generados tanto entre los diferentes Estados cuanto entre un Estado y una persona física o jurídica, a solicitud bien de un Estado, o bien de un particular, en el segundo caso. Frente a la instauración de Tribunales bilaterales, más próximos al arbitraje entre Estados, o de una única Corte Internacional Tributaria, a imagen y semejanza del Tribunal Internacional de Justicia, el autor francés vino a propugnar una solución mixta, mediante la combinación de los sistemas indicados, consistente en una serie de Tribunales bilaterales como primera instancia, y un Tribunal Internacional de carácter fiscal, en calidad de segunda instancia, susceptible de integrarse en el Tribunal Internacional de Justicia <sup>119</sup>.

En este orden de cosas, huelga subrayar que aunque la creación de un Tribunal Internacional especializado en materia tributaria constituye la solución idónea, es también la más difícil de alcanzar, dada la reserva que tradicionalmente han mantenido los Estados soberanos a someterse a una

<sup>115</sup> Destacan, en este sentido, los informes preparados, en el seno de este Comité, por UDINA y SPITALER, en 1948 y 1950, respectivamente. RIEDEL, W.R.E.: Informe General. Congreso de la IFA de 1951 sobre «La interpretación judicial de los convenios de doble imposición y la necesidad u oportunidad de una jurisdicción fiscal internacional», en *Cahiers de Droit Fiscal International* vol. XVIII, segundo tema, p. 33.

<sup>116</sup> RIEDEL, W.R.E.: Ob. cit. pp. 33 a 37. Los ponentes nacionales fueron: M. BAUMGARTNER (Suiza), C.D. BRABSON (EEUU), Ch. CARDYN y Ch. LINARD de Guertechin (Bélgica), M. CHRÉTIEN (Francia) y C.O. SANDSTRÖM (Suecia).

<sup>117</sup> MICHEL, J.: Informe General. Congreso de la IFA de 1951. Ob. cit. p. 16.

<sup>118</sup> MICHEL, J.: Ob. cit. pp. 23, 24 y 27. Tal propuesta encontró, sin embargo, el rechazo no sólo de las Administraciones Tributarias de los Estados sino también el de la propia Comisión Fiscal de la ONU –que en 1946 había sucedido a la Sociedad de Naciones–, reacia a la idea de crear una jurisdicción supranacional a la que tuvieran acceso directo los particulares.

<sup>119</sup> Una solución distinta, estructurada en tres momentos temporales, es la preconizada por RIEDEL en las Conclusiones de su Informe General. El primer paso de la misma consistiría en la instauración, bajo los auspicios de la IFA y de la Cámara de Comercio Internacional, de un Comité Jurídico Permanente al que los Estados contratantes pudieran acudir cuando surgiera cualquier conflicto en el ámbito tributario internacional. El segundo paso, cuya consecución implica ya una mayor complejidad, vendría integrado por el establecimiento de Tribunales regionales para distintos grupos de países, según su situación económica, etc., siendo el objetivo final a alcanzar la creación de un Tribunal Fiscal Internacional. RIEDEL, W.R.E.: Ob. cit. pp. 45 y 46.

instancia judicial internacional que, en calidad de tercero independiente, resuelva con carácter vinculante los conflictos suscitados al hilo de la interpretación y aplicación de los acuerdos de doble imposición <sup>120</sup>. Con todo, el desarrollo de esta idea, cuya ventaja respecto del arbitraje bilateral reside, según CHRÉTIEN, en la mayor uniformidad a que conduciría la doctrina emanada de un único Tribunal Internacional Tributario, en la interpretación y aplicación de los convenios, lejos de abandonarse, continúa siendo reclamado en nuestros días por un importante sector de la doctrina <sup>121</sup>.

A juicio de AZZI <sup>122</sup>, el funcionamiento de una instancia internacional en esta sede podría revestir las características del procedimiento de arreglo de controversias propio de la Organización Mundial del Comercio (en adelante, OMC), basado en el conocimiento del asunto por parte de un panel de expertos cualificados, cuya decisión puede ser recurrida ante un órgano de apelación <sup>123</sup>. Si bien el ámbito objetivo de este Tribunal se limitaría, en un primer momento, a dirimir las cues-

<sup>120</sup> BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: «Los convenios para evitar (...)». Ob. cit. p. 70; PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 328 (véase, en particular, la nota a pie n.º 65); VAN RAAD, K.: «International Coordination (...)». Ob. cit. p. 216.

<sup>121</sup> BÜHLER, O.: «Principios de Derecho Internacional Tributario». Ob. cit. p. 58; DALIMIER, G.: Ob. cit. p. 505; SOPENA GIL, J.: «La interpretación de los convenios de doble imposición internacional: el Congreso de la IFA de 1993», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n.º 84, 1994, p. 793; LENZ, R.: Informe General. Ob. cit. p. 301; VOGEL, K. y PROKISCH, R.: Ob. cit. p. 156, aunque refiriéndose a un Tribunal Internacional de carácter arbitral; VAN DER BRUGGEN, E.: Ob. cit. p. 264.

<sup>122</sup> AZZI, J.: Ob. cit. pp. 348 y 349.

<sup>123</sup> La entrada en vigor del «Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio» el 1 de enero de 1995, tras siete años (1986-1993) de intensas negociaciones comerciales multilaterales en la denominada Ronda de Uruguay, ha supuesto un reforzamiento del sistema institucional del Acuerdo General de Aranceles y Comercio, así como una profunda transformación del procedimiento de solución de diferencias que, a partir de la citada fecha, adquiere un carácter marcadamente jurisdiccional.

Tres son las fases que integran el procedimiento, a tenor de lo dispuesto en el «Entendimiento sobre las reglas y procedimientos que regulan la solución de diferencias bajo los artículos XXII y XXIII del Acuerdo General de Aranceles y Comercio», recogido en el Acta Final de la Ronda de Uruguay, a saber: la fase preliminar (o fase pre-panel), la fase panel, en el seno de la cual se contempla el derecho de la parte reclamante a solicitar el establecimiento de un grupo especial para conocer de la controversia y, por último, la fase post-panel.

Ciñendonos a la segunda fase, el objetivo se centra en potenciar la calidad y autoridad de los informes de los grupos especiales, seleccionando expertos de reconocido prestigio profesional, garantizándose al mismo tiempo su independencia e imparcialidad. La introducción de una fase de apelación constituye una de las innovaciones más destacadas, cuyo resultado, tras un procedimiento que no excederá por regla general de 60 días, será la confirmación, modificación o revocación de las conclusiones jurídicas del grupo especial.

Finalmente, el nuevo «Entendimiento» ha venido a regular, por primera vez en la historia del sistema, las medidas susceptibles de adoptarse para asegurar que la parte vencida cumpla con las recomendaciones aprobadas y dentro del plazo señalado para ello, al objeto de evitar los numerosos problemas que en la fase de implementación se generaban por parte de los Estados obligados al cumplimiento de las medidas acordadas.

Concluyendo, el nuevo procedimiento de solución de conflictos presenta, en palabras de MONTAÑA MORA, un carácter experimental (dado que su funcionamiento será examinado dentro de los cuatro años siguientes a su entrada en vigor), integrado (atendido el esfuerzo para unificar los procedimientos), exclusivo (ya que los Estados miembros deberán obligatoriamente resolver todas las diferencias suscitadas entre ellos a través de esta vía) y una creciente jurisdiccionalización, apreciándose sobre todo esta última en la creación de un Órgano de Apelación de naturaleza permanente, compuesto por siete miembros –de los cuales son tres los encargados de resolver los recursos–, que reúne todas las características de un Tribunal internacional.

En contraste, el nuevo «Entendimiento» mantiene la utilización del arbitraje como una simple alternativa al procedimiento tradicional de solución de diferencias. MONTAÑA MORA, M.: *La OMC y el reforzamiento del sistema GATT*, McGraw Hill, Madrid, 1997, pp. 97 a 152.

tiones litigiosas planteadas en el seno de los tratados de doble imposición, a medio o largo plazo podría extenderse asimismo a la evasión fiscal. En cuanto a su composición, la independencia de sus miembros supone un requisito previo, al objeto de garantizar su imparcialidad en relación con ambas partes <sup>124</sup>. Además, la naturaleza obligatoria y la efectiva ejecución de sus decisiones por parte de los Estados contratantes implicados conllevaría, con el tiempo, la formación de una doctrina uniforme de carácter internacional sobre el modo de interpretar y aplicar los convenios de doble imposición.

No obstante el carácter ideal y deseable de esta construcción, elementos tales como el elevado coste que la misma entrañaría, o la excesiva prolongación temporal de las causas ante el Tribunal, unidos, sobre todo, a la contraria actitud que desde el punto de vista político mantienen de forma generalizada los Estados, revelan las escasas posibilidades que todavía hoy tiene esta tesis en orden a superar el plano meramente conceptual y adquirir una plasmación práctica real <sup>125</sup>.

En esta línea, si bien la creación de un Tribunal Internacional en materia penal, investido de poder para juzgar el genocidio y los crímenes contra la humanidad, viene a alentar de nuevo los esfuerzos en pro del establecimiento de una futura jurisdicción fiscal internacional <sup>126</sup>, nos adscribimos, empero, a la corriente doctrinal que considera el recurso a alguno de los Tribunales internacionales ya existentes, tales como el Tribunal Internacional de Justicia o el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como solución más adecuada y viable en el momento actual <sup>127</sup>. La posibilidad de contemplar este último Tribunal no tanto como jurisdicción fiscal sino como institución arbitral, tal y como se prevé en el artículo 25(5) del reciente Convenio de doble imposición entre Austria y Alemania, será examinada en líneas posteriores, al estudiar el arbitraje internacional como sistema complementario o alternativo al procedimiento amistoso. Por el contrario, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos no presentaría, en nuestra opinión, los caracteres idóneos a efectos de actuar como intérprete de los tratados de doble imposición, atendida, entre otras razones, la relativa a su competencia objetiva o ámbito de aplicación, no obstante el importante papel que recientemente ha desempeñado en materia tributaria el citado Tribunal <sup>128</sup>.

El hecho de que el Tribunal Internacional de Justicia constituya una de las principales instituciones de la ONU, abierta a todos sus Estados miembros al objeto de resolver las disputas que entre ellos se generen, viene a configurarlo como posible instancia judicial o arbitral llamada a conocer de las controversias hermenéuticas suscitadas en el seno de los convenios de doble imposición, cuyo precedente se remonta a la citada referencia del artículo 14 del Proyecto de Convenio modelo de la Sociedad de Naciones de 1927 al Tribunal Permanente Internacional de Justicia, hoy

<sup>124</sup> ZÜGER, M.: «Mutual agreement and arbitration procedure in a multilateral tax treaty», en VVAA: *Multilateral tax treaties. New developments in International Tax Law*, Linde Verlag Wien GmbH, Vienna, *Kluwer International Law*, 1998, p. 168.

<sup>125</sup> BRICKER, M.P.: Ob. cit. p. 105.

<sup>126</sup> AZZI, J.: Ob. cit. p. 355.

<sup>127</sup> ZÜGER, M.: «Mutual agreement and (...)». Ob. cit. p. 168; VAN DER BRUGGEN, E.: Ob. cit. p. 251.

<sup>128</sup> Véase: BAKER, PH.: «Taxation and the European Convention on human rights», en *European Taxation* vol. 40, n.º 8, 2000, pp. 298 a 374.

desaparecido. En efecto, la jurisdicción del Tribunal Internacional de Justicia se ha venido reconociendo en tratados y convenciones de variada índole, ascendiendo a 263 el número de convenios que en la actualidad albergan una cláusula en tal sentido.

En principio, la competencia del Tribunal Internacional de Justicia en materia de interpretación convencional se extiende a cualquier cuestión de Derecho Internacional, de lo que cabe inferir que dicha jurisdicción potencial *ratione materiae* comprende, indudablemente, la interpretación de los convenios de doble imposición en particular, entre otros aspectos <sup>129</sup>. Tal y como expone ZÜGER <sup>130</sup>, la jurisdicción del Tribunal Internacional de Justicia en esta sede puede establecerse a través de distintas formas, en la medida en que, de un lado, el artículo 36.1.º de su Estatuto le atribuye competencia en relación con todos los asuntos que, concernientes a los tratados, las partes sometan a su conocimiento y, de otro lado, el artículo 36.2.º del mismo alude al carácter vinculante de sus decisiones, en todo caso <sup>131</sup>, respecto de los Estados partes en el Estatuto <sup>132</sup> del Tribunal Internacional de Justicia que hayan reconocido expresamente en cualquier momento tal jurisdicción *ipso facto*, entre los cuales se halla la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea <sup>133</sup>. A mayor abundamiento, la Convención <sup>134</sup> europea sobre arreglo pacífico de controversias de 1957 vino a atribuir al Tribunal Internacional de Justicia competencia general a este respecto, de lo que se colige el acuerdo de los países signatarios de la misma en cuanto al sometimiento de sus eventuales conflictos al Tribunal de La Haya. En particular, dentro del Capítulo I, el artículo 1.a) de la citada Convención se refiere a la solución de dificultades interpretativas en el ámbito convencional, dentro del cual quedan comprendidos los convenios de doble imposición <sup>135</sup>.

<sup>129</sup> VAN DER BRUGGEN, E.: Ob. cit. p. 252.

<sup>130</sup> ZÜGER, M.: «Mutual Agreement (...)». Ob. cit. p. 169.

<sup>131</sup> Adviértase, con todo, que buena parte de los Estados sobre los que la jurisdicción del Tribunal Internacional de Justicia resulta vinculante *ipso facto*, han formulado una reserva a la misma, en virtud de la cual aquélla queda sin efecto ante la previsión de cualquier otro medio de solución de controversias en el seno del tratado. VAN DER BRUGGEN, E.: Ob. cit. pp. 260 a 262.

<sup>132</sup> Nótese, a este respecto, que son parte en dicho Estatuto todos los Estados que participaron en la creación de la ONU, o bien devinieron miembros de la misma con posterioridad.

<sup>133</sup> En la actualidad, ascienden a 62 el número de declaraciones estatales que, en este sentido, han sido depositadas ante el Secretario General de la ONU, reproduciéndose en todas ellas la siguiente dicción literal: «I hereby declare that (state) recognizes as compulsory *ipso facto* and without special agreement, in relation to any other state which accepts or has accepted the same obligation, the jurisdiction of the ICJ in all legal disputes referred to in par.2 of art.36 of the Statute of the ICJ». VAN DER BRUGGEN, E.: Ob. cit. p. 258.

<sup>134</sup> «European Convention for the peaceful settlement of disputes», Strasbourg, 29-4-1957 (vigente desde el 30-4-1958). Publicada en: *Austrian Federal Law Gazette* n.º 42, 1960 y en *European Treaty Series* n.º 23, pp. 1-10. De los trece países firmantes (Austria, Bélgica, Dinamarca, Alemania, Italia, Liechtenstein, Luxemburgo, Malta, Holanda, Noruega, Suecia, Suiza y Reino Unido), respecto de todos los cuales la Convención también entró en vigor, ninguno ha formulado reserva alguna contra la jurisdicción obligatoria del Tribunal Internacional de Justicia, posibilidad esta que, además, no contempla la indicada Convención. VAN DER BRUGGEN, E.: Ob. cit. p. 257.

<sup>135</sup> El citado precepto reza literalmente como sigue: «All international disputes which may arise between them including, in particular, those concerning: a) the interpretation of a treaty; b) any question of international law; c) the existence of any fact will, if established, would constitute a breach of an international obligation; d) the nature or extent of the reparation to be made for the breach of an international obligation».

En suma, de acuerdo con el artículo 36.1.º del Estatuto del Tribunal, una mera cláusula en el tratado bilateral de doble imposición entre los Estados bastaría para otorgar a este Alto Tribunal la competencia necesaria, a fin de solventar los problemas de interpretación y aplicación que este tipo de convenios plantea. En favor de la presente tesis se ha aducido, además, la idoneidad del procedimiento ante el Tribunal de La Haya respecto de las cuestiones hermenéuticas derivadas de un futuro tratado multilateral, bien entendido que incluso los Estados no implicados en el conflicto pueden empero intervenir en el procedimiento, en razón a las consecuencias que la decisión del Tribunal en ese caso puede implicar para ellos en posibles disputas interpretativas en el futuro <sup>136</sup>.

No obstante las consideraciones reseñadas, existen, sin embargo, una serie de obstáculos que, a nuestro juicio, si bien no anulan el carácter adecuado del Tribunal Internacional de Justicia a estos efectos, sí vienen a disminuir, cuanto menos, su idoneidad como instancia llamada a dirimir las dificultades hermenéuticas en el campo de los acuerdos de doble imposición, como demuestra el hecho de que ningún asunto de esta índole se haya sometido al mismo hasta la fecha. En primer término, el Tribunal Internacional de Justicia no constituye, en realidad, sino un órgano *ad hoc*, dada la frecuencia esporádica con la que los Estados acuden ante él y la insuficiente infraestructura que posee en orden a resolver un gran número de casos <sup>137</sup>. La ausencia de expertos en tributación internacional entre los miembros que conforman el Tribunal se ha esgrimido, igualmente, como argumento <sup>138</sup> en contra del mismo, pues, si bien al amparo del artículo 26.1.º del Estatuto, cabe la creación de una sala integrada por tres o más jueces especialistas en la concreta materia, el carácter no permanente de la misma, ofreciendo tan sólo soluciones en casos particulares en el tiempo, imposibilita sin duda el establecimiento de una doctrina uniforme en lo que a la interpretación de los convenios de doble imposición concierne.

Por último, al igual que sucede ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas como órgano arbitral, únicamente los Estados ostentan la condición de parte en el procedimiento ante el Tribunal Internacional de Justicia <sup>139</sup>, respecto del cual quedan excluidos los contribuyentes hasta el punto de que, interpretado el convenio bilateral por parte de un Estado en clara discriminación de un particular, éste carece de derecho alguno para recurrir ante el Tribunal Internacional de Justicia, a menos que exista una controversia hermenéutica entre los Estados contratantes <sup>140</sup>. Radica en este hecho, precisamente, el motivo por el que si bien se ha llegado a vislumbrar la existencia actual de un Tribunal Internacional Tributario entre Estados en el Tribunal Internacional de Justicia, se ha reconocido, en cambio, la imposibilidad de configurar a éste como una instancia internacional legitimada para dirimir controversias cuyas interlocutores sean, de una parte, el Estado, y, de otra parte, el contribuyente <sup>141</sup>.

<sup>136</sup> ZÜGER, M.: «Mutual Agreement (...)». Ob. cit. p. 170.

<sup>137</sup> Véase nota anterior.

<sup>138</sup> LINDENCRONA, G. y MATTSSON, N.: «How to resolve (...)». Ob. cit. p. 273.

<sup>139</sup> Véase: Artículo 34 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia, de cuya letra se desprende también, por consiguiente, la exclusión de la ONU y de sus agencias u organismos especializados.

<sup>140</sup> ZÜGER, M.: «Mutual Agreement (...)». Ob. cit. p. 171.

<sup>141</sup> VAN DER BRUGGEN, E.: Ob. cit. pp. 265 a 267.

Desde nuestro punto de vista, la superación de estos inconvenientes, unida a la voluntad de los Estados de limitar su soberanía en el grado que exige una solución de estas características –nótese la interrelación entre ambos factores–, soslayaría totalmente las dificultades existentes hoy en día para la instauración de un Tribunal internacional de naturaleza judicial o arbitral en esta sede. En definitiva, suscribiendo las palabras de SKAAR <sup>142</sup>, no cabe sino esperar que el constante incremento de las transacciones internacionales y la consolidación del Derecho de los Tratados, pongan de manifiesto a los Estados el sacrificio menor que la constitución de un Tribunal internacional en materia tributaria supone para ellos, en comparación con las indudables ventajas que su instauración conllevaría.

### 3. Propuestas de carácter consultivo. El panel de expertos tributarios independientes.

Entre las propuestas encaminadas al perfeccionamiento del procedimiento amistoso, conviene tener presente las de carácter consultivo que, de manera complementaria o alternativa a aquél, han sido postuladas por parte de algunas importantes instituciones y estudiosos en la materia.

Ya en 1928, los Modelos diseñados por la Sociedad de Naciones incluían la recomendación expresa a los Estados miembros, en cuanto al establecimiento de una Comisión Internacional de naturaleza consultiva, a la observancia de cuya decisión pudieran incluso obligarse los Estados contratantes mediante acuerdo entre ellos. Retomando esta antigua idea, el ponente suizo vino a proponer, con ocasión del Congreso de la IFA de 1960 en Basilea –al que ya nos hemos referido–, la conveniencia de que fuera el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (entonces, todavía OECE), dada su amplia experiencia en relación con los problemas generados en el campo de la Tributación Internacional, y, en particular, en el ámbito de la imposición directa, el llamado a desempeñar dicha tarea <sup>143</sup>.

La posibilidad de instaurar una instancia consultiva había sido también apuntada, al hilo del Congreso de la IFA de 1951 en Zurich, por RIEDEL <sup>144</sup>, uno de los relatores generales, que vino a sugerir la creación, bajo el patrocinio de la IFA y de la Cámara de Comercio Internacional –como miembros del ECOSOC de la ONU–, de un Comité jurídico permanente, cuya principal función consistiría en recibir las reclamaciones de los Estados y de los particulares, relativas al ámbito de la Tributación Internacional en general, emitiendo, tras un examen previo, a fin de pronunciarse posteriormente sólo sobre las que resultaran justificadas, una opinión consultiva sobre las mismas. La constitución de este Comité integraría el primer paso, seguido de la instauración posterior de Tribunales regionales, hacia la consecución del fin último en este terreno, cual es la creación de un Tribunal Internacional en materia tributaria. Esta solución, caracterizada eminentemente por su carácter transitorio, fue compartida asimismo por SANDSTRÖM <sup>145</sup>.

<sup>142</sup> SKAAR, A.A.: Ob. cit. p. 1.450.

<sup>143</sup> LENZ, R.: Informe General. Ob. cit. p. 305.

<sup>144</sup> RIEDEL, W.R.E.: Ob. cit. pp. 23, 29 y 46.

<sup>145</sup> RIEDEL, W.R.E.: Ob. cit. p. 36.

La solución de las controversias hermenéuticas suscitadas en el seno de los convenios de doble imposición, en defecto de acuerdo alguno entre los Estados vía procedimiento amistoso, ha intentado alcanzarse, igualmente, a través de cauces consultivos, del que constituye un interesante exponente la propuesta efectuada por el Consejo de la Cámara de Comercio Internacional <sup>146</sup> en 1966, cuyo contenido reproducimos a continuación:

- «a) Cuando las autoridades competentes no lleguen a encontrar una solución amistosa satisfactoria, el caso (o la dificultad o la duda) será sometida a una Comisión mixta compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados contratantes.
- b) El contribuyente tendrá la posibilidad de hacer alegaciones a la Comisión, verbalmente o por escrito.
- c) Si la Comisión no llega a un acuerdo, el caso (o la dificultad o la duda) será sometido al Comité Fiscal de la OCDE o a uno de sus subcomités, que comprenda representantes de los Estados contratantes, para un arreglo definitivo».

No obstante el indudable valor de estas aportaciones de carácter institucional y doctrinal, y, aunque conscientes asimismo de lo dispuesto en el apartado 47 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE 2000, en cuanto a la posibilidad de solicitar el parecer del Comité de Asuntos Fiscales sobre el exacto significado de las disposiciones convencionales ante dificultades interpretativas concretas, estimamos, sin embargo, que la naturaleza consultiva de las opiniones deviene claramente insuficiente al objeto de asegurar la efectiva solución del problema planteado en la medida en que, al igual que sucede en el procedimiento amistoso, la observancia y cumplimiento, bien del contenido del parecer del órgano consultado, bien de lo pactado de modo amigable, respectivamente, quedaría al arbitrio de las propias partes en conflicto.

En contraste con la opinión de la mayoría de la doctrina, a la que nos sumamos en este punto, la ausencia de toda obligatoriedad que cabe predicar del mecanismo consultivo, lejos de significar un inconveniente, constituye para VAN RAAD, sin embargo, una ventaja. Desde su punto de vista, la experiencia en este ámbito y, sobre todo, los resultados conseguidos por la Convención Europea <sup>147</sup> sobre la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas de 1990, sobre la que volveremos posteriormente, ponen de relieve la mayor efectividad de este tipo de métodos no vinculantes, ya sean de naturaleza arbitral o consultiva, frente a otras soluciones, arbitrales o judiciales, de carácter obligatorio para las partes <sup>148</sup>.

<sup>146</sup> «Políticas Fiscales al servicio del comercio y del desarrollo». Declaraciones adoptadas por el Consejo de la Cámara de Comercio Internacional el 22 de marzo de 1966, p. 21.

<sup>147</sup> «Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas» de 1990 (90/436/CEE). DOCE n.º L 225, de 20 de agosto de 1990. Su entrada en vigor tuvo lugar el 1-1-1995.

<sup>148</sup> VAN RAAD, K.: «International Coordination (...)». Ob. cit. p. 218, al señalar, significativamente, que «As history has repeatedly shown that the short road to such a goal is a dead-end because of deeply rooted concerns on the side of States about partially relinquishing their sovereignty, in the end, the longer road may prove to be the faster one».

De modo coherente con tal afirmación, propone la creación de un órgano supranacional, integrado por expertos tributarios independientes, del que cabe destacar el carácter voluntario, no sólo del recurso al mismo por parte de los Estados, sino también del empleo u observancia posterior de su opinión consultiva por éstos <sup>149</sup>. Cuiéndonos a su composición, se pretende que los miembros del panel sean personas de reconocido prestigio en materia de Tributación Internacional, esto es, tanto académicos como juristas en ejercicio, siempre y cuando estos últimos presenten también reconocida experiencia como estudiosos en esta sede <sup>150</sup>.

El esquema pergeñado por VAN RAAD se estructura en dos fases temporales, cuales son las siguientes: En un principio, sería conveniente instaurar esta clase de paneles a nivel bilateral, en orden a resolver las cuestiones que les fueran planteadas, en conexión con los convenios de doble imposición, por parte de los Tribunales internos o de las autoridades competentes de los Estados que, bien a través de un proceso judicial doméstico, o bien al hilo del procedimiento amistoso, se hallaran en la tesitura de resolver el asunto –en nuestro caso, de índole hermenéutica– planteado. VAN RAAD sugiere que, en beneficio de la mayor operatividad de estos paneles, su composición se limite a tres miembros, de los cuales dos se elegirían de entre una lista confeccionada por ambos Estados contratantes entre quienes reúnan la cualificación exigida para ello, que conjuntamente, designarían después al tercer miembro, cuya nacionalidad podría ser distinta a la de los Estados implicados.

Una vez tales paneles bilaterales hubieran obtenido la experiencia requerida a estos efectos, habiéndose asimismo acostumbrado los Estados a acudir con normalidad a los expertos del panel en busca de soluciones a cualesquiera dificultades suscitadas en el seno de los tratados de doble imposición, debería constituirse un único panel, de más amplia composición, entre cuyos miembros se seleccionara a tres para examinar el supuesto con mayor profundidad y preparar, igualmente, una opinión consultiva que debería alcanzar el consenso posterior del panel de expertos en su conjunto.

La transformación de los diversos paneles *ad hoc* en un único panel multilateral se orienta, evidentemente, hacia la consecución de la deseable uniformidad en las opiniones emitidas al respecto. Conviene subrayar, asimismo, que si bien en la primera fase el acceso a los paneles bilaterales quedaría restringido, como se ha indicado, a los Tribunales domésticos y a las autoridades competentes inmersas en un procedimiento amistoso, la construcción de VAN RAAD viene a superar las críticas de quienes reclaman la participación directa de los particulares en esta clase de procedimientos, mediante la posibilidad de que en una fase posterior también los contribuyentes y las Administraciones Tributarias, siempre y cuando no hayan acudido todavía ni a las instancias judiciales ni a las autoridades competentes de sus respectivos países, puedan solicitar, con carácter opcional, el parecer de los expertos sobre cuestiones concretas <sup>151</sup>. Debiéndose presentar la solici-

<sup>149</sup> VAN RAAD, K.: «International Coordination (...)». Ob. cit. p. 218.

<sup>150</sup> VAN RAAD, K.: «International Coordination (...)». Ob. cit. p. 217.

<sup>151</sup> VAN RAAD, K.: «International Coordination (...)». Ob. cit. pp. 216 y 217.

tud por escrito, reviste interés la posibilidad que se ofrece a terceras personas, para las que la cuestión planteada presente especial trascendencia, de exponer sus puntos de vista sobre el asunto, previa publicación por parte del panel de expertos de las cuestiones respecto de las cuales se ha recabado su opinión <sup>152</sup>.

De idéntica publicación serían acreedoras las opiniones consultivas emitidas por el panel, al objeto de garantizar así la uniformidad que se pretende en la resolución de supuestos iguales, sugiriéndose, en este sentido, la adopción de un formato *standard* en inglés, consistente en un resumen de la opinión vertida en cada caso <sup>153</sup>.

Lógicamente, la plasmación práctica de la tesis que nos ocupa sólo sería posible merced al soporte económico de una Organización Internacional que, a través de la financiación de los gastos que el funcionamiento del panel de expertos conlleva (sede, retribución de sus miembros, personal, etc.), permitiera a cualquier interesado, y no sólo a los que pudieran afrontar el consiguiente gasto, elevar su solicitud de consulta a este órgano. Si bien la OCDE se revela *a priori* como la Organización Internacional llamada a desempeñar esta función, su estado financiero no parece ser el idóneo a este respecto, motivo por el cual se apunta hacia la Unión Europea al objeto de acometer tal financiación. En nuestra opinión, aunque el tenor del artículo 293 (anterior artículo 220) del Tratado de la misma se refiere a la eliminación de la doble imposición internacional como objetivo a alcanzar por sus Estados miembros, superando asimismo cualquier barrera del Derecho interno de éstos que pudiera existir en cuanto al recurso ante el panel de expertos <sup>154</sup>, el ámbito europeo al que se circunscribe la acción de la Unión Europea no parece ser el más adecuado a fin de llevar a cabo esta tarea.

A modo de valoración final, conviene reseñar el alto interés que la propuesta analizada reviste, sin perjuicio de expresar, no obstante, las reservas que albergamos en cuanto al éxito de un sistema meramente consultivo como complemento al procedimiento amistoso existente, atendida la ausencia de toda garantía sobre la resolución del conflicto hermenéutico suscitado, que tal solución combinada presenta. En la misma dirección, el dudoso carácter independiente de sus miembros, nacionales de los propios Estados partes en la controversia, la incertidumbre actual sobre qué Organización Internacional estaría dispuesta a financiar el coste de dicho proyecto, así como nuestras dudas acerca de la utilidad real que tanto las autoridades competentes como los contribuyentes pudieran obtener del panel de expertos, ante el riesgo de que sólo la parte beneficiada por la opinión consultiva se mostrara finalmente partidaria de su utilización, constituyen, entre otros, algunos interrogantes todavía sin respuesta que, a nuestro juicio, restan idoneidad a la presente tesis, si bien no impiden su eventual e incluso aconsejable puesta en práctica a título experimental.

<sup>152</sup> VAN RAAD, K.: «International Coordination (...)». Ob. cit. p. 217.

<sup>153</sup> Véase nota anterior.

<sup>154</sup> VAN RAAD, K.: «International Coordination (...)». Ob. cit. p. 218.

#### 4. El arbitraje internacional.

##### A. Génesis y evolución del mecanismo arbitral. Su legitimidad en el ámbito de la tributación internacional.

El arbitraje internacional constituye una institución jurídica de gran trascendencia histórica, que habiendo cumplido una importante función al servicio de la paz y la justicia a lo largo de los tiempos, pervive en la actualidad, donde a pesar de haber perdido parte de su relevancia, está siendo objeto de una cierta revitalización <sup>155</sup>, a la que se une su «descubrimiento» por parte de los Estados en vías de desarrollo <sup>156</sup>.

Si bien los antecedentes remotos del arbitraje internacional, entendido como el mecanismo a través del cual una controversia surgida entre sujetos internacionales se somete a un tercero independiente para que adopte, tras un procedimiento contradictorio, una decisión fundada en Derecho obligatoria para las partes, por la que se ponga fin a la misma, se sitúan en la antigua Grecia, conociendo asimismo un amplio desarrollo en la Edad Media, lo cierto es que desde el punto de vista internacional no es posible hablar de un verdadero arbitraje internacional hasta el nacimiento del Derecho Internacional Moderno <sup>157</sup>.

Con posterioridad a la adopción de los primeros hitos <sup>158</sup> en esta sede, la Conferencia de Paz de La Haya vino a aprobar el 29 de julio de 1899 una Convención sobre el arreglo pacífico de controversias, cuyo Título IV se consagraba al sistema arbitral. Revisada en la segunda Conferencia de Paz de La Haya en 1907, la citada Convención todavía conserva su vigencia actualmente en relación con más de cincuenta Estados. La creación de las grandes Organizaciones Internacionales y del Tribunal Internacional de Justicia no ha supuesto, en modo alguno, la desaparición del arbitraje, en la medida en que tanto el Pacto de la Sociedad de Naciones –artículos 12, 13 y 15– cuanto la Carta de Naciones Unidas –artículos 33 y 95– se refieren expresa o implícitamente al mismo, en calidad de medio de solución de diferencias. Aun cuando la historia del arbitraje pone de relieve un

<sup>155</sup> En efecto, si bien el arbitraje hace tres décadas era, como afirma MAKTOUF, una mera «curiosidad intelectual» para la comunidad jurídica internacional, el desarrollo experimentado hasta la fecha por esta institución ha sido notable, prueba de lo cual son las más de veinte publicaciones científicas de carácter periódico que actualmente versan sobre el tema en todo el mundo. El mecanismo arbitral concita la atención de teóricos y prácticos, constituyendo el objeto de numerosos Seminarios y Congresos internacionales en relación con sus diferentes aspectos, atendido el creciente número de causas que en nuestros días se resuelve a través de este cauce. MAKTOUF, L.: «Resolving international tax disputes through arbitration», en *Arbitration International* n.º 4, 1988, p. 42.

<sup>156</sup> DÍEZ DE VELASCO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*, Tecnos, 12.ª edición, Madrid, p. 742.

<sup>157</sup> Véase nota anterior.

<sup>158</sup> El desarrollo del arbitraje, tal y como lo concebimos hoy, se remonta al Tratado de amistad, comercio y navegación entre Gran Bretaña y EEUU de 19 de noviembre de 1794 (conocido como «Tratado Jay»), en virtud del cual se intentan solucionar los conflictos derivados de la independencia americana. Ya en 1874, el Instituto de Derecho Internacional sometió a discusión un Proyecto de Código sobre el Procedimiento arbitral, adoptándose al año siguiente una Resolución al respecto. DÍEZ DE VELASCO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Ob. cit. pp. 742 y 743.

paulatino descenso en su utilización, esta tendencia parece haberse atenuado en los últimos tiempos, a causa, entre otras razones, del destacado lugar que, en los Convenios de Viena de 1969 y 1986 sobre el Derecho de los Tratados, se le otorga.

Sin duda, es en el ámbito de las relaciones comerciales internacionales donde el arbitraje trasnacional está conociendo un mayor desarrollo, como demuestra el establecimiento de un Centro Internacional para la solución de diferencias relativas a las inversiones que puedan suscitarse en las relaciones entre sujetos internacionales y particulares, a través de la Convención de Washington de 18 de marzo de 1965, o la instauración de un Tribunal arbitral especial de reclamaciones entre Irán y EEUU, fruto de los Acuerdos de Argel de 19 de enero de 1981, así como, en lo que al campo de la Tributación Internacional concierne, el creciente número de convenios de doble imposición en cuyo seno figura ya una cláusula arbitral, a imagen y semejanza de otros tratados bilaterales.

Centrándonos en la legitimidad del arbitraje internacional en el ámbito que nos ocupa, tributación y arbitraje suponen, a primera vista, materias que parecen excluirse radicalmente, ya que el compromiso arbitral implica la disponibilidad por las partes de la materia que constituye su objeto, es decir, la facultad de transigir sobre ella. Siendo la indisponibilidad uno de los caracteres esenciales de la obligación tributaria, derivado de su naturaleza de Derecho Público, no debe extrañar que, en un primer momento, aquél se conciba como un obstáculo insalvable para la utilización del sistema arbitral en el terreno de la Tributación Internacional.

Sin embargo, conviene tener presente que, al igual que sucede en el procedimiento amistoso, no es en este supuesto la Administración quien realmente celebra pactos sobre el modo de resolver los conflictos hermenéuticos en el seno de los convenios de doble imposición, inclinándose por un mecanismo u otro, sino que, antes al contrario, es el Estado quien, actuando en su inescindible personalidad internacional, se encuentra legitimado para optar por el cauce arbitral, atendido su poder de disposición sobre sus propios tributos <sup>159</sup>. Esta misma consideración excluye, igualmente, cualquier posible violación del principio de legalidad tributaria <sup>160</sup> a través de la atribución de la competencia a las autoridades competentes –valga la redundancia– en orden a someter la divergencia interpretativa a la solución de un tercero que, en calidad de árbitro, dirima el problema planteado. En esta dirección procede recordar, además, el reconocimiento generalizado de la doctrina en cuanto al debilitamiento que el principio de legalidad experimenta en el Derecho Internacional Tributario, cuyos motivos cabe hallar tanto en la complejidad de las relaciones económicas internacionales cuanto en la necesidad de tener en cuenta las exigencias derivadas de otros principios, como por ejemplo el de reciprocidad internacional <sup>161</sup>.

<sup>159</sup> «Aunque sean órganos de la Administración quienes actúan en el procedimiento amistoso, no lo hacen en calidad de tales, sino como representantes del Estado en su totalidad, de la misma manera que los funcionarios diplomáticos no representan a la Administración de la que forman parte, sino al Estado». PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 318.

<sup>160</sup> «(...) el principio de legalidad presupone la división de los poderes del Estado; principio político que despliega su eficacia en el funcionamiento interno de los órganos estatales, pero no hacia la vertiente internacional de la actividad del Estado, en la cual éste aparece considerado en su unidad». PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 318.

<sup>161</sup> PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 318.

De otra parte, interesa destacar, en este orden de ideas, que frente a la pura transacción o «transacción en sentido estricto» que conllevan los mecanismos de autocomposición, empleando las recíprocas concesiones entre los contendientes como medio para solucionar los conflictos generados entre ellos, el arbitraje internacional significa, en cambio, el compromiso de las partes de resolver la controversia hermenéutica, en lo que a nuestro tema respecta, mediante un Tribunal o una Comisión arbitral, a cuya decisión se someten los Estados contratantes, encontrándonos por consiguiente, ante un método de heterocomposición, en el que es la voluntad de un tercero ajeno a las partes quien dirime el conflicto suscitado <sup>162</sup>.

Demostrada, pues, la inexistencia de obstáculo alguno en el sentido indicado, con vistas a instaurar el arbitraje como método de solución de las dificultades surgidas en el ámbito convencional tributario, la principal barrera para ello viene constituida por la renuncia al poder tributario que, según la concepción de la mayoría de los Estados, entrañaría la previsión del cauce arbitral en sus tratados bilaterales <sup>163</sup>. No en vano, el Comité de Asuntos Fiscales advierte en el apartado 45 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE 2000, reiteradamente citado, que el procedimiento amistoso representa lo máximo de lo que los Estados están dispuestos a aceptar en este campo, si bien, en la actualidad, debe apreciarse también una incipiente tendencia hacia la inclusión del arbitraje en los convenios de doble imposición como medio subsidiario de solución de conflictos, en defecto de acuerdo vía procedimiento amistoso. A nuestro juicio, el futuro desarrollo y generalización de esta práctica, a la que ya aludían los primigenios tratados en esta materia <sup>164</sup> y respecto de la cual se detecta el resurgimiento de un notable interés, dependerá a buen seguro de los resultados ofrecidos con el tiempo por la cláusula arbitral incorporada ya por algunos recientes convenios de doble imposición.

### *B. Características generales y fundamento.*

Tomando como punto de partida la definición del arbitraje internacional, como «un medio de solución de las diferencias entre sujetos internacionales en el que interviene un tercero independiente (órgano unipersonal o colegiado) al que las partes de mutuo acuerdo han investido de la facultad de adoptar, después de un procedimiento contradictorio, una decisión basada en Derecho y jurídicamente obligatoria para las mismas» <sup>165</sup>, los principales rasgos del mismo siguiendo a DÍEZ DE VELASCO <sup>166</sup>, podrían enunciarse, con carácter general, como sigue:

- La sumisión de una controversia al mecanismo arbitral no depende sino de la voluntad de las partes, esto es, del consentimiento de los Estados contratantes.

<sup>162</sup> PALAO TABOADA, C.: Ob. cit. p. 317.

<sup>163</sup> HINNEKENS, L.: «The Arbitration Convention (...)». Ob. cit. p. 80.

<sup>164</sup> BOULLEZ, CH. y SCHIELE, P.: «Le règlement non contentieux des conflits en Droit Fiscal», en *Bulletin Fiscal* n.º 7, 1997, p. 443; BAKER, PH.: Ob. cit. p. 429; KILLIUS, J.: «The EC Arbitration Convention», en *Intertax* n.º 10, 1990, p. 437.

<sup>165</sup> DÍEZ DE VELASCO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Ob. cit. p. 744.

<sup>166</sup> Véase nota anterior.

- A través de dicho cauce se pretende buscar una solución a la diferencia, basada en el Derecho Internacional.
- Los árbitros son designados por las partes, normalmente, de entre los que figuran en un listado previamente confeccionado por éstas.
- De la propia finalidad del arbitraje, consistente en el arreglo definitivo de la controversia, se colige la naturaleza obligatoria para las partes de la decisión adoptada.

Lógicamente, al margen del Tribunal Permanente de Arbitraje, cuyo origen trae causa de la Conferencia de Paz de La Haya de 1899, datando su reglamentación de la posterior revisión llevada a cabo en 1907, existe la posibilidad de constituir órganos arbitrales, ya de carácter temporal, ya con vocación de permanencia, destacando entre los del primer tipo las Comisiones mixtas y los Tribunales arbitrales, como formas más frecuentes de arbitraje en el seno de los convenios de doble imposición.

En síntesis, el arbitraje, tanto interno como internacional, debe ser voluntariamente aceptado por los contendientes, dado que su fundamento radica en el consentimiento a tal efecto de éstos, recogido bien en un acuerdo internacional único, denominado compromiso arbitral, que nace con posterioridad al litigio y se dirige a su resolución, bien en una cláusula compromisoria contenida en un tratado, en la que se establece la obligación de recurrir al arbitraje para la solución de las diferencias que puedan suscitarse respecto a la interpretación o aplicación del mismo –siendo esta modalidad la empleada en el ámbito de los convenios de doble imposición–, o bien, por último, en un tratado de arbitraje, en virtud del cual las partes se comprometen a recurrir a este sistema para solventar todos los conflictos, o sólo los de determinada naturaleza, que eventualmente se generen entre ellas <sup>167</sup>.

*C. El arbitraje internacional tributario como solución a las controversias hermenéuticas en los convenios de doble imposición.*

- a) El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas como institución arbitral.

De entre los planteamientos propuestos al objeto de dotar de mayor eficacia el mecanismo de solución de controversias interpretativas existente en la actualidad, la posibilidad de contemplar el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) como institución <sup>168</sup> arbitral orientada a tal fin, resulta sin duda destacable, en razón tanto a su carácter adecuado al efecto como a su viabilidad.

<sup>167</sup> Díez DE VELASCO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Ob. cit. p. 745.

<sup>168</sup> En este sentido, entre otros: EDWARDES-KER, M.: Ob. cit. p. 6 (Part I, Chapter 27).

Por lo que respecta al fundamento de la competencia para interpretar convenios de doble imposición del indicado Tribunal, cuya sede radica en Luxemburgo, cabe señalar que, no obstante la posibilidad de extender su jurisdicción a través de acuerdos internacionales, el artículo 239 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TCE) legitima al Tribunal para conocer de cualquier controversia entre los Estados miembros de la Unión Europea, en relación con la materia regulada por el citado Tratado, siempre que la controversia de que se trate sea sometida a su jurisdicción merced a un expreso acuerdo entre los Estados contratantes <sup>169</sup>. De ello se colige que el Derecho Comunitario impone dos límites en este contexto, a saber: 1. Debe tratarse de una controversia entre Estados miembros; 2. El conflicto debe versar sobre alguna materia contenida en el TCE.

Ahora bien, teniendo en cuenta, en primer término, que cualquier desavenencia entre los Estados miembros que se traduzca en una vulneración del Derecho Comunitario debe ser sometida a la competencia judicial de este Tribunal, conforme al artículo 227 TCE, dado que aquél es el único legitimado para interpretar el Derecho Comunitario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 234 TCE –todo lo cual viene a corroborar el artículo 292 del mismo, mediante la prohibición del sometimiento de cualquier disputa en este sentido a otro método de solución de conflictos que no sea el de carácter judicial–, y, en segundo término, la actuación del Tribunal como institución arbitral que prevé el artículo 239 TCE, al contemplar la posible consecución de acuerdos arbitrales, cabe concluir que el ámbito del mecanismo arbitral se circunscribe a la resolución de problemas no directamente derivados del Derecho Comunitario, en la medida en que sólo el Tribunal de Luxemburgo, a través del cauce jurisdiccional, se halla legitimado para dirimir los conflictos que el Derecho Comunitario genere entre los Estados miembros <sup>170</sup>.

En base a las consideraciones expuestas, a las que se adiciona la referencia del artículo 293.2.º TCE a la supresión de la doble imposición entre los Estados miembros, Austria y Alemania han venido a materializar la propuesta del TJCE como institución arbitral llamada a solventar las dificultades hermenéuticas y de aplicación que se susciten en el seno de su nuevo convenio de doble imposición, a través de la cláusula incorporada en el artículo 25(5) del mismo, según la cual, en defecto de acuerdo vía procedimiento amistoso, transcurridos tres años desde su inicio entre las autoridades competentes, los Estados contratantes deberán someter la cuestión, si el contribuyente así lo requiere, al arbitraje vinculante del TJCE <sup>171</sup>. En definitiva, la solución pergeñada no propugna sino el sistema arbitral como método de carácter subsidiario respecto del procedimiento

<sup>169</sup> El tenor literal del artículo 239 TCE –artículo 182, con anterioridad al Tratado de Amsterdam– dispone lo siguiente: «El Tribunal de Justicia será competente para pronunciarse sobre cualquier controversia entre Estados miembros relacionada con el objeto del presente Tratado, si dicha controversia le es sometida en virtud de un compromiso». OREJA AGUIRRE, M. (director): *El Tratado de Amsterdam. Análisis y Comentarios*, vol. II, McGraw Hill, Madrid, 1998, p. 188.

<sup>170</sup> ZÜGER, M.: «The ECJ as Arbitration Court for the new Austria-Germany tax treaty», en *European Taxation* vol. 40, n.º 3, 2000, p. 101.

<sup>171</sup> El texto original del mencionado artículo 25(5) preceptúa lo siguiente: «If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities in a mutual agreement procedure within a period of three years after the question was raised pursuant to the previous paragraphs of this article, the States are on request of a person mentioned in Paragraph 1 of this article obliged to submit the case for arbitration to the Court of Justice of the European Communities (Article 182 EC Treaty)».

amistoso, al que las partes deben acudir en primer lugar con vistas a resolver la desavenencia en cuestión, habiéndose criticado ya por excesivo, en opinión de algunos autores, el plazo de tres años establecido en esta dirección <sup>172</sup>.

Siguiendo a ZÜGER <sup>173</sup>, el desarrollo del procedimiento arbitral ante el TJCE se ajustaría a las pautas establecidas en los Estatutos del Tribunal, incluidos en el TCE mediante un Protocolo especial, así como a las reglas procedimentales adoptadas por el Tribunal el 19 de junio de 1991. Es en este punto, precisamente, donde cobra interés la propuesta de AVERY JONES <sup>174</sup> acerca de la opinión consultiva que, en calidad de experta en estos temas, podría ser recabada de la OCDE por parte del Tribunal, a efectos de dilucidar las cuestiones que, sobre imposición directa, se le planteen a través del cauce arbitral.

A modo de valoración final, conviene poner de relieve no sólo las ventajas de la propuesta examinada sino también los inconvenientes que la misma presenta, al objeto de ponderar su idoneidad o no como vía de solución de controversias hermenéuticas en el campo de los tratados de doble imposición. Ciñéndonos a las ventajas cabe destacar, junto al adecuado carácter del TJCE para dirimir este tipo de conflictos internacionales, dada su naturaleza independiente tanto de las Administraciones tributarias nacionales como de los contribuyentes, y a la mayor facilidad que implica el recurso a un Tribunal ya existente <sup>175</sup> en comparación con la creación *ex novo* de un tribunal arbitral tributario al efecto, el hecho fundamental de que, una vez prevista esta cláusula en el correspondiente convenio de doble imposición, las autoridades competentes quedan automáticamente obligadas –con motivo de la solicitud del contribuyente– a someter la controversia no resuelta vía procedimiento amistoso, al conocimiento del TJCE como órgano arbitral, garantizándose de este modo tanto la solución de la misma cuanto el efectivo cumplimiento de la decisión adoptada, derivado de su obligatoriedad. Sin duda, la puesta en práctica de esta solución contribuiría a lograr la uniformidad deseable en esta sede que, sin embargo, y aquí radica, a nuestro juicio, una de las limitaciones de la presente propuesta, sólo cabría predicar de los convenios de doble imposición celebrados entre Estados miembros de la Unión Europea, dado que el Tribunal de Luxemburgo únicamente resulta competente en este ámbito de actuación. En otras palabras, la insuficiencia del TJCE como instancia arbitral susceptible de resolver las dudas y dificultades hermenéuticas en este terreno, estriba sobre todo en el carácter limitado al que se circunscribe su competencia desde el punto de vista subjetivo, ya que sólo los Estados miembros de la Unión Europea están legitimados para acudir al mismo, de lo que se colige que la doctrina emanada de este Alto Tribunal únicamente podrá proyectar sus efectos sobre este grupo de países y no sobre los convenios de doble imposición firmados entre Estados no miembros, o bien entre un Estado miembro de la UE y otro que no lo sea.

<sup>172</sup> En efecto, el Convenio Modelo elaborado por Austria articula un plazo de dos años, a imagen y semejanza del Período temporal señalado al respecto tanto en la Convención europea de arbitraje de 23 de julio de 1990, cuanto en los tratados de doble imposición suscritos por Holanda con Latvia y Kazajistán. ZÜGER, M.: «The ECJ as Arbitration Court (...)». Ob. cit. p. 102.

<sup>173</sup> ZÜGER, M.: «The ECJ as Arbitration Court (...)». Ob. cit. pp. 103 y ss. Sobre el concreto desarrollo de este procedimiento arbitral ante el Tribunal de Luxemburgo, véase: ZÜGER, M.: «Mutual agreement (...)». Ob. cit. pp. 181 a 186.

<sup>174</sup> AZZI, J.: Ob. cit. p. 347.

<sup>175</sup> ZÜGER, M.: «The ECJ as Arbitration Court (...)». Ob. cit. p. 105.

En cualquier caso, resulta incuestionable el significativo valor que cabe atribuir al artículo 25(5) del Convenio de doble imposición entre Austria y Alemania, no sólo por constituir la primera cláusula en esta línea hasta la fecha, sino también porque, al obligar a los Estados contratantes a someter el asunto al conocimiento del TJCE se consigue, indirectamente, aumentar la agilidad y eficacia del procedimiento amistoso <sup>176</sup> sustanciado entre las autoridades competentes, como método siempre preferible por los Estados soberanos, atendida su reticencia en lo que concierne al recurso a un terreno cuya voluntad hayan de acatar, con la consiguiente pérdida de parte de su soberanía tributaria. En este sentido, si bien el número de supuestos reconducidos vía arbitraje a este Tribunal es todavía escaso, la cláusula articulada en el Convenio de doble imposición entre Austria y Alemania representa ya el primer paso hacia la instauración de un órgano internacional encargado de acometer esta tarea en materia tributaria.

b) Incipiente aplicación del arbitraje en la práctica convencional.

No obstante la ausencia de resultados concretos directos, en lo que al establecimiento de una institución arbitral internacional en materia tributaria concierne, derivados de los distintos foros internacionales celebrados hasta la fecha sobre esta materia, tales esfuerzos se han visto indirectamente plasmados en la adopción de cláusulas arbitrales en recientes convenios de doble imposición <sup>177</sup>. Esta incipiente aplicación del arbitraje en la práctica convencional tributaria, fruto de los trabajos de distintos organismos internacionales <sup>178</sup> y, sobre todo, del cambio de actitud de algunos Estados soberanos, ha contribuido a reforzar más, si cabe, la actualidad de las cuestiones relativas al sistema arbitral en esta sede.

En efecto, el recurso al arbitraje como solución de carácter subsidiario respecto al procedimiento amistoso y de aplicación facultativa por parte de los Estados contratantes, se recoge en los siguientes tratados de doble imposición <sup>179</sup>: los firmados por Alemania con Francia, Suecia y EEUU, respectivamente; los concluidos por EEUU con Francia, Alemania, México, Holanda <sup>180</sup>,

<sup>176</sup> En opinión de ZÜGER, habiéndose previsto el arbitraje como mecanismo subsidiario, las autoridades competentes extremarían sus esfuerzos por llegar a un acuerdo vía procedimiento amistoso, mostrando una mayor y mejor predisposición para negociar y, en su caso, efectuar concesiones recíprocas. ZÜGER, M.: «The ECJ as Arbitration Court (...)». Ob. cit. p. 105.

<sup>177</sup> Véase, en este sentido: GROEN, G.: «Arbitration in bilateral tax treaties», en *Intertax* n.º 30, 2002, pp. 3-27.

<sup>178</sup> La *International Fiscal Association*, la Cámara de Comercio Internacional, la Asociación Mundial de Abogados, el *Institute of German Chartered Accountants* y el *Business and Industry Advisory Committee* (BIAC) de la OCDE constituyen, entre otros, relevantes organismos internacionales cuyos estudios y actividades han supuesto siempre un valioso apoyo a la idea del arbitraje internacional tributario. Véanse: LINDENCRONA, G.: «Recent development of tax treaty arbitration», en «Resolution of Tax Treaty conflicts by arbitration». Proceedings of a Seminar held in Florence, Italy, in 1993 during the 47<sup>th</sup> Congress of the International Fiscal Association, *Kluwer International Law*, vol.18E, The Netherlands, 1994, pp. 3 y 4; GUTTENTAG, J.H. y MISBACK, A.E.: Ob. cit. p. 353; HINNEKENS, L.: «The Tax Arbitration Convention (...)». Ob. cit. p. 81.

<sup>179</sup> BRICKER, M.P.: Ob. cit. p. 103.

<sup>180</sup> El tenor literal del artículo 29(5) del Convenio de doble imposición entre EEUU y Holanda de 18 de diciembre de 1992, en su versión original inglesa, dispone lo siguiente: «If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities in a mutual agreement procedure pursuant to

Canadá <sup>181</sup>, Kazajistán, Italia, Irlanda y Suiza, respectivamente; los celebrados por Holanda con Letonia, Ucrania, EEUU, así como en sus nuevos convenios –todavía no en vigor– con Rusia, Kazajistán, Lituania y Finlandia, y en el reciente Protocolo –tampoco en vigor aún– a su Tratado de doble imposición con Canadá; en el Convenio de Kazajistán con EEUU y en los firmados por aquel país, pendientes de ratificación, con Canadá, Pakistán, Holanda e Italia; así como en los suscritos, respectivamente, con Kazajistán y Sudáfrica que, al igual que los nuevos Protocolos a sus Tratados con Francia y Holanda, todavía no han entrado en vigor; en los Convenios bilaterales de México con EEUU, Reino Unido y Singapur; y, por último, en los acuerdos de doble imposición de Francia con EEUU y Alemania, respectivamente, así como en el nuevo Protocolo, todavía no ratificado, al Tratado entre este país y Canadá. Conviene citar, asimismo, sin perjuicio de que uno de los Estados contratantes no sea miembro de la OCDE, los convenios de doble imposición con cláusula arbitral en este sentido firmados, de un lado, entre Irlanda e Israel <sup>182</sup>, y, de otro lado, por México con Venezuela y Singapur <sup>183</sup>, respectivamente.

Característica común a todos los instrumentos convencionales mencionados es, como afirma LINDENCRONA <sup>184</sup>, la extrema prudencia que preside la actuación de los Estados signatarios en este punto, manifestada en el hecho de que, en contraste con el sistema arbitral obligatorio previsto en la Convención Europea de Arbitraje de 1990, la totalidad de los convenios de doble imposición referidos configuran, por el contrario, un arbitraje cuyo recurso no resulta vinculante para los Estados contratantes en defecto de solución vía procedimiento amistoso. Esta cautela queda confirmada, igualmente, por la inexistencia de límite temporal alguno, en la mayoría de los convenios apuntados, dentro del cual las autoridades competentes deben alcanzar amigablemente un acuerdo, bajo la advertencia de someter el asunto al mecanismo arbitral en otro caso.

Con carácter general, la inclusión de la novedosa cláusula arbitral se ha llevado a cabo mediante la adición de un nuevo apartado al precepto atinente al procedimiento, en cuya letra se prevé la posibilidad de las autoridades competentes de recurrir al arbitraje, a fin de resolver dudas

---

the previous paragraphs of this article, the case may, if both competent authorities and the taxpayer(s) agree, be submitted for arbitration, provided the taxpayer agrees in writing to be bound by the decision of the arbitration board. The decision of the arbitration board in a particular case shall be binding on both States with respect to that case. The provisions of this paragraph shall have effect after the States have so agreed through the exchange of diplomatic notes».

<sup>181</sup> Véase: Artículo 26(6) del Convenio entre EEUU y Canadá, incorporado mediante Protocolo de 1995. LI, J. y SANDLER, D.: «The relationship between domestic anti-avoidance legislation and tax treaties», en *Canadian Tax Journal* vol. 45, n.º 5, 1997, p. 899.

<sup>182</sup> El artículo 25(5) del Convenio de doble imposición entre Irlanda e Israel de 1 de enero de 1996 preceptúa, en su versión original inglesa, lo siguiente: «If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities pursuant to the previous paragraphs of this Article, the case may, if both competent authorities and the taxpayer agree, be submitted for arbitration, provided that the taxpayer agrees in writing to be bound by the decision of the arbitration board. The decision of the arbitration board in the particular case shall be binding on both Contracting States with respect to that case. The procedures shall be established between the Contracting States by notes to be exchanged through diplomatic channels. The provisions of this paragraph shall have effect when the Contracting States have so agreed through the exchange of diplomatic notes». BRICKER, M.P.: Ob. cit. p. 103.

<sup>183</sup> Véase: Artículo 25(5) del Convenio de doble imposición entre México y Singapur. HOW TECK, T.: «The "Mutual Agreement" (...)». Ob. cit. pp. 210 y 211.

<sup>184</sup> LINDENCRONA, G.: «Recent development (...)». Ob. cit. p. 5.

o dificultades respecto de la interpretación o aplicación del convenio que no hayan podido solucionarse a través del procedimiento amistoso contemplado en los apartados anteriores, previo el acuerdo entre tales autoridades y el contribuyente al respecto y siempre condicionada a que este último acepte por escrito la obligatoriedad de la decisión arbitral. En esta línea, se establece asimismo la naturaleza vinculante de tal decisión para ambos Estados partes en ese caso particular, concluyendo el artículo mediante la referencia al intercambio de notas diplomáticas entre los Estados, como cauce a través del cual se concretará el procedimiento a observar en este sentido.

Tomando como punto de partida estas premisas, el detenido análisis comparativo de algunos de los convenios de doble imposición con cláusula arbitral firmados hasta el momento nos permite reseñar las siguientes conclusiones, que no vienen sino a describir el *statu quo* del tema que nos ocupa:

- Nos encontramos, en todo caso, ante un arbitraje *ad hoc*, esto es, carente de *status* permanente y caracterizado tanto por su subsidiariedad respecto del procedimiento amistoso, cuanto por su carácter voluntario para las autoridades competentes de los Estados signatarios.
- La previsión de un límite temporal en las cláusulas arbitrales de algunos convenios de doble imposición, consistente en el plazo de dos años –a contar desde la fecha en que les fue presentado el caso– en el que las autoridades competentes deben obtener un acuerdo, como sucede por ejemplo <sup>185</sup>, en el Protocolo adicional de 28 de septiembre de 1989 al Convenio entre Alemania y Francia <sup>186</sup>, en el Convenio de doble imposición entre EEUU y México <sup>187</sup> de 18 de septiembre de 1992 y en el de EEUU y Holanda <sup>188</sup> de 18 de diciembre de 1992, frente a la inexistencia de plazo temporal alguno en los restantes tratados de esta índole, no constituye empero una diferencia entre ellos, bien entendido que dicho plazo queda absolutamente vaciado de contenido al predicarse del arbitraje un carácter potestativo y no, como sería lo deseable a nuestro juicio, la obligación de las autoridades competentes de recurrir al mismo en defecto de solución vía procedimiento amistoso.
- Rasgo común, asimismo, a la mayoría de los convenios examinados es que la decisión del asunto a través del cauce arbitral se condicione al previo consentimiento de ambas autoridades competentes y del contribuyente afectado, requiriéndose también el compromiso por escrito de este último de aceptar la decisión de los árbitros.

<sup>185</sup> También en esta dirección los Convenios de doble imposición firmados por Holanda con Letonia y Kazajistán, en sus respectivos artículos 25(5) y 27(5). BRICKER, M.P.: Ob. cit. p. 103.

<sup>186</sup> Véase: Artículo 25A del indicado Convenio, incorporado a través del Protocolo de 28 de septiembre de 1989. BOULLEZ, C. y SCHIELE, P.: Ob. cit. p. 444.

<sup>187</sup> Véase: Artículo 26(5) y apartado 18 del Protocolo del citado Convenio.

<sup>188</sup> Véase: Artículo 29(5) y, especialmente, el artículo 27 del «Memorandum of Understanding» que acompaña al mencionado tratado internacional. BENETT, M.C., MORRISON, PH.D., DANIELS, T.H.M. y DE HOSSON, F.C.: «Commentary to the US-Netherlands Income Tax Convention», *Kluwer Law International*, The Netherlands, loose-leaf publication, last updated: supplement 2, January 1996; VVAA: «A Commentary to the United States-Netherlands Tax Convention», en *Intertax* n.º 4-5, 1993, pp. 207 a 210. Nótese, sin embargo, que pese a constituir Holanda uno de los principales Estados defensores del sistema arbitral, éste se encuentra paradójicamente ausente en el articulado del Convenio Modelo propio de este país.

- Una vez satisfechos tales requisitos, la determinación del procedimiento arbitral, que compete a los Estados contratantes mediante el intercambio de notas diplomáticas, se rige en términos generales por los siguientes parámetros: las autoridades competentes establecerán una Junta o Comisión de arbitraje integrada como mínimo por tres miembros. Cada Estado designará un miembro, los cuales nombrarán de común acuerdo al tercero, que actuará como Presidente y deberá provenir de un tercer país.

El apartado 18 del Protocolo al Convenio entre EEUU y Méjico de 18 de septiembre de 1992 prevé que las autoridades competentes puedan dar instrucciones a la Comisión arbitral respecto a reglas específicas sobre el procedimiento, tales como la forma de alcanzar una decisión, el plazo a tal efecto, etc., observando en otro caso la Comisión sus propias reglas procedimentales.

No obstante la criticable omisión de toda referencia a la posición del contribuyente a lo largo del procedimiento en la mayoría de estos convenios, algunos de ellos precisan, sin embargo, su derecho a ser oído ante la Comisión y a presentar sus conclusiones por escrito, tal y como reflejan el Protocolo adicional de 1989 al Convenio de doble imposición entre Alemania y Francia y el Convenio entre EEUU y México de 1992. El párrafo 24 del Protocolo al Convenio de doble imposición entre EEUU y Alemania de 1989 garantizaba, asimismo, la confidencialidad necesaria a favor del contribuyente afectado, imponiendo a los órganos correspondientes el deber de no revelar información sobre el asunto <sup>189</sup>.

- La decisión arbitral, para cuya adopción se requiere expresamente mayoría de votos en algunos convenios y respecto de la cual no se fija, por regla general, plazo máximo alguno –a diferencia de los seis meses previstos en la Convención Europea de Arbitraje de 1990– para su emisión, vincula en todo caso al contribuyente y a los Estados implicados en relación con el caso particular. En esta línea, si bien es cierto que tal decisión no sienta precedente, no es menos cierto que la misma puede tomarse en consideración por las autoridades competentes en posteriores asuntos relativos al mismo contribuyente, idéntico tema y hechos sustancialmente similares, así como en otros supuestos en los que se considere adecuado, tal y como disponen, entre otros, el citado Protocolo al Convenio entre EEUU y México de 1992 y el apartado 5 del intercambio de notas vía diplomática, en relación con el artículo 25(5) del Convenio de doble imposición entre EEUU y Alemania <sup>190</sup> de 1989, reproducido con posterioridad en el párrafo 23 del Protocolo Final al artículo 25(5) del Convenio de doble imposición entre EEUU y Alemania de 1994. El indicado Convenio de 1989 imponía además a los árbitros, la obligación de explicar su decisión a las autoridades competentes de los Estados partes en la controversia. Por

<sup>189</sup> HAARMANN, W.: «The new double tax treaty between the Federal Republic of Germany and the United States of America», en *Intertax* n.º 7, 1989, p. 232.

<sup>190</sup> JACOB, F., EILERS, S., TRIES, H.J., RIENSTRA, J.G., SCHIESSL, M. y KLEIN, M.: «Handbook on the 1989 Double Taxation Convention between the Federal Republic of Germany and the United States of America», *International Bureau of Fiscal Documentation*, Amsterdam, The Netherlands, loose-leaf publication, last supplement: n.º 17, August 2000.

último, el artículo 44(5) del Convenio entre Alemania y Suecia de 5 de julio de 1985 mataba, igualmente, que la decisión arbitral debía basarse tanto en lo dispuesto en dicho tratado como en las normas generales del Derecho Internacional, consideración esta a la que cabe atribuir un carácter general, prohibiendo además la adopción del fallo arbitral a través de la equidad <sup>191</sup>.

- Por lo que respecta a los costes del procedimiento arbitral, la regla general en la totalidad de convenios analizados establece que cada Estado asumirá la remuneración del miembro o miembros por él designados y los gastos que comporten sus actuaciones en los procedimientos ante la Comisión arbitral, repartiéndose por mitad los restantes gastos entre ambas partes, sin perjuicio de que la Comisión pueda decidir una distribución diferente en este aspecto. Conviene reseñar, por último, la cláusula del apartado 18 del Protocolo al Convenio de doble imposición entre EEUU y México de 1992, en virtud de la cual las autoridades competentes pueden requerir al contribuyente, cuando lo estimen apropiado en función de la naturaleza específica de un determinado caso, que proceda a cubrir la parte de los costes correspondientes a dicho Estado como requisito previo para someter el asunto al procedimiento arbitral <sup>192</sup>.

Concluyendo, no obstante el notable avance que la instauración de un arbitraje voluntario en algunos convenios de doble imposición implica en el tema que nos ocupa, persisten sin embargo numerosos aspectos mejorables, tales como la naturaleza potestativa del sistema arbitral, el establecimiento generalizado de un límite temporal al objeto de compeler a los árbitros a adoptar una decisión sobre el caso en un plazo razonable, una mayor concreción de los derechos de que es acreedor el contribuyente en el curso del procedimiento –aun cuando no ostente la condición de parte en el mismo, que sólo corresponde a los Estados contratantes–, el deber de publicar la decisión arbitral obtenida o la previsión de una serie de garantías sobre la efectiva ejecución de la misma en el seno de los Estados partes, cuyo perfeccionamiento coadyuvaría a alcanzar un sistema arbitral más idóneo a fin de solventar los conflictos suscitados al hilo de la interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición, al estudio del cual se consagra el epígrafe siguiente.

<sup>191</sup> El tenor literal del artículo 44(5) del Convenio entre Alemania y Suecia de 1985 (sustituido *a posteriori* por el Convenio firmado entre estos dos países el 14 de julio de 1992 y cuya entrada en vigor se produjo el 13 de octubre de 1994) reza como sigue: «Regarding the solution of conflicts under International Law resulting from this Convention, the European Convention as of 29 April 1957 for the Peaceful Settlement of Disputes does apply. The Contracting States may agree, however, instead of the procedure stipulated therein upon a Court of Arbitration, whose decision will be binding for the Contracting States. This Court shall consist of judges of the courts of the Contracting States or of third countries or of international organizations. Its procedure will be in accordance with internationally recognized principles of arbitration procedures. The parties concerned shall have the right to completely present their case and propose their own motions. The decision will be based upon the treaties of the Contracting States and the general international law; a decision *ex aequo et bono* is inadmissible. Until the time it has been agreed upon the invocation and the formation of the Court of Arbitration as well as upon its procedure, each Contracting State may proceed under sentence 1».

<sup>192</sup> Esta cláusula se recogía, asimismo, en la *Technical Explanation* de EEUU al Convenio de doble imposición entre este país y Alemania, cuya letra puede consultarse en: KILLIUS, J.: «The EC Arbitration Convention». Ob. cit. p. 439. En la misma dirección, el artículo 27, apartado 6 del «Memorandum of Understanding» en relación con el artículo 29(5) del Convenio de doble imposición entre EEUU y Holanda de 18 de diciembre de 1992.

c) Recapitulación.

a') Posibles soluciones.

Expuesto cuanto antecede, son tres las alternativas que, a nuestro juicio, se presentan como posibles medidas susceptibles de perfeccionar el sistema actual de resolución de controversias hermenéuticas en el ámbito de los convenios de doble imposición, cuales son las siguientes:

- La primera opción vendría integrada por el mantenimiento del procedimiento amistoso, vigente hoy en la práctica generalidad de los tratados de doble imposición, aunque con la necesaria adición de una cláusula en virtud de la cual los Estados contratantes quedarán obligados a dirimir efectivamente el conflicto planteado. Tal y como reseñamos en líneas precedentes, la ausencia de compromiso expreso de los Estados partes de alcanzar un acuerdo en este sentido constituye la principal causa de insuficiencia del procedimiento amistoso, siendo asimismo conveniente acometer la mejora de otros importantes aspectos a los que ya nos referimos con anterioridad.
- Una segunda propuesta consistiría en combinar la vía amistosa con la institución arbitral, mediante la articulación de un sistema compuesto de dos fases temporales, a imagen y semejanza del previsto en la Convención Europea de Arbitraje <sup>193</sup> de 1990, con arreglo al cual, si transcurrido un determinado plazo desde el inicio del cauce amistoso no se obtuviera acuerdo alguno, las autoridades competentes deberían someter la divergencia interpretativa a la decisión de una Comisión arbitral. A diferencia del arbitraje voluntario <sup>194</sup> existente en algunos convenios de doble imposición en vigor, al que aludimos anteriormente, el sistema arbitral propuesto garantizaría, atendido su carácter vinculante tanto en lo que concierne a la obligatoriedad de los Estados de recurrir al mismo cuanto a la vinculatoriedad de la decisión arbitral resultante, no sólo la efectiva solución del asunto planteado sino también que ello se produce en un plazo de tiempo razonable. Desde nuestro

<sup>193</sup> En síntesis, el procedimiento contemplado en el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE) de 20-8-1990 se estructura como sigue: en ausencia de acuerdo adoptado por las autoridades competentes de los Estados partes en el plazo de dos años, a contar desde la presentación del caso por la empresa, se constituirá una Comisión denominada –incorrectamente, a nuestro juicio, ya que no siempre revestirá tal carácter– «consultiva», que deberá emitir un dictamen sobre el asunto en un plazo máximo de seis meses. El rasgo diferencial respecto del sistema arbitral que propugnamos, radica en la posibilidad otorgada en el artículo 12 a las autoridades competentes de adoptar, dentro de los seis meses siguientes a la emisión del dictamen, una solución de común acuerdo que garantice la supresión de la doble imposición internacional, debiendo atenderse en caso contrario al dictamen de la Comisión. Véase, sobre este tema: SCHELPE, D.: «The Arbitration Convention: its origin, its opportunities and its weaknesses», en *EC Tax Review* n.º 2, 1995, pp. 68 a 77; KOLB, F.-J.: «Pros and cons of the EC Arbitration Convention», en *Tax Notes International* vol. 13, n.º 4, 1996, pp. 241 a 243; HINNEKENS, L.: «Different interpretations of the European Tax Arbitration Convention», en *EC Tax Review* n.º 4, 1998, pp. 247 a 257; KILLIUS, K.: «The EC Arbitration (...)». Ob. cit. pp. 439 a 447, especialmente.

<sup>194</sup> El carácter insuficiente del arbitraje facultativo ha sido criticado, entre otros, por: BEAMS, M.K.: «Obtaining relief through competent authority procedures and treaty exchange of tax information. The U.S. approach», en *Bulletin for International Fiscal Documentation* vol. 46, n.º 3, 1992, p. 121; RUNGE, B.R.: Ob. cit. p. 6; ZÜGER, M.: «The ECJ Arbitration Court (...)». Ob. cit. p. 101.

punto de vista, esta última precisión atinente a la naturaleza vinculante, en ambos aspectos, del hipotético sistema arbitral a instaurar, deviene fundamental al objeto de respetar las garantías mínimas de que son acreedores los contribuyentes en esta órbita.

- La implantación del arbitraje como único mecanismo de solución de controversias hermenéuticas en este campo, prescindiendo ya del procedimiento amistoso a estos efectos, constituiría, finalmente, la última de las alternativas posibles. Sin duda, la mayor operatividad de esta propuesta frente al procedimiento amistoso conllevaría también dotar al sistema arbitral del carácter obligatorio en cuanto al logro de un acuerdo, del que carece la vía amistosa actual.

b') Nuestra posición. Necesidad y viabilidad de un arbitraje subsidiario de carácter vinculante.

En este orden de ideas, si bien cualquiera de las propuestas enunciadas contribuiría a mejorar notablemente la agilidad y eficacia del procedimiento que nos ocupa –lo que revertiría, a su vez, en mayores garantías para el contribuyente afectado–, la escasa viabilidad de un procedimiento amistoso que implicara el deber de los Estados contratantes de llegar a un acuerdo en todo caso, así como el cambio radical que significaría la sustitución del artículo 25(3) CM OCDE por un sistema arbitral vinculante como único método de solución de conflictos en este ámbito, entre otros motivos, aconseja, a nuestro parecer, la adopción de una solución escalonada, ya sugerida por algunos autores <sup>195</sup>, que configure por el momento el arbitraje obligatorio como subsidiario al procedimiento amistoso.

La presente tesis, a la que se opone VAN RAAD <sup>196</sup>, contrasta también abiertamente con lo sostenido por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en su Informe sobre Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales <sup>197</sup> de 1984, fecha en la que no se estimó adecuado recomendar la adopción de un arbitraje vinculante que reemplazara al procedimiento amistoso en vigor, dada la inaceptable renuncia de los Estados partes a su soberanía tributaria, a que tal solución conduciría.

Al adscribirnos a la corriente doctrinal que propugna el arbitraje vinculante en defecto de acuerdo alguno vía procedimiento amistoso, somos conscientes, no obstante, de la enorme dificultad que entraña la consecución de cualquiera de las soluciones mencionadas, bien entendido que el fondo subyacente a todas ellas es idéntico: perfeccionar el sistema actual mediante la necesaria autolimitación del poder tributario de los Estados soberanos. Radica, sin embargo, en la forma de alcanzar tal objetivo, el motivo por el cual nos mostramos partidarios de la segunda opción <sup>198</sup>, en la medida en que ésta posibilita la conciliación del procedimiento amistoso con el mecanismo arbi-

<sup>195</sup> BRICKER, M.P.: Ob. cit. p. 105; RUNGE, B.R.: Ob. cit. p. 5; LINDENCRONA, G.: «Recent developments (...)». Ob. cit. pp. 7 y 8; RITTER, W.: «Seven points for an independent arbitration procedure in international tax conflicts», en: «Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration». Ob. cit. p. 60. Igualmente, en favor del arbitraje como complemento al procedimiento amistoso: MAKTOUF, L.: Ob. cit. p. 49.

<sup>196</sup> VAN RAAD, K.: «International Coordination (...)». Ob. cit. p. 216.

<sup>197</sup> El tenor literal de la cláusula del mencionado Informe disponía lo siguiente: «The Committee does not, for the time being, recommend the adoption of a compulsory arbitration procedure to supersede the mutual agreement procedure. In its view, the need for such compulsory arbitration has not been demonstrated by evidence available and the adoption of such a procedure would represent an unacceptable surrender of fiscal sovereignty».

<sup>198</sup> También en esta línea, entre otros: BRICKER, M.P.: Ob. cit. p. 105; WICKMAN, D.W. y KERESTER, CH.J.: «New Directions needed for solution of the international transfer pricing tax puzzle: internationally agreed rules or tax warfare?», en *Tax Notes* n.º 58, 1992, p. 339.

tral, convirtiendo a este último en importante acicate para los Estados contratantes en un doble sentido: no sólo les incentiva en orden a la adopción material de un acuerdo sino que, además, les compele a que ello se produzca en un plazo razonable ya predeterminado, viéndose obligados en caso contrario a someter el asunto a un órgano arbitral, cuya solución deberán acatar necesariamente. De este modo, entendemos que se respeta en mayor grado la soberanía tributaria de los Estados partes, en comparación con el arbitraje obligatorio como único cauce posible, por cuanto aquéllos conservan la facultad de resolver amigablemente la divergencia hermenéutica, debiendo tan sólo acudir a un tercero independiente si tal solución amistosa deviene imposible.

Llegados a este punto, procede abordar el contenido de la tesis defendida, mediante el examen de aspectos tales como la composición y caracteres del órgano arbitral, desarrollo del procedimiento y posición del contribuyente en el mismo, así como el régimen de publicación, ejecución y posibles recursos contra la decisión arbitral. La premisa para acometer esta tarea viene constituida por una nueva redacción del precepto relativo al sistema de solución de divergencias interpretativas en el seno del convenio de doble imposición, cuyo tenor literal podría disponer lo siguiente: «Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. El asunto deberá someterse a una Comisión arbitral, en defecto de solución amistosa del caso por los Estados partes una vez transcurrido un año desde el inicio del procedimiento. Esta Comisión arbitral *ad hoc*, cuya decisión vincula tanto a los Estados contratantes como a los contribuyentes implicados, estará compuesta por tres miembros de entre los previstos en un listado al efecto y deberá resolver la cuestión en un plazo máximo de seis meses. Asimismo, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio».

Conviene matizar, en este sentido, el ámbito al que se circunscribe la aplicación del procedimiento arbitral, que lejos de extenderse a la resolución de cualquier conflicto en general, se orienta, antes al contrario, a solventar las controversias de índole hermenéutica que se planteen en el seno del convenio <sup>199</sup>.

Adentrándonos ya en el estudio de los caracteres de la Comisión arbitral propuesta, cabe destacar su naturaleza internacional, si bien de ámbito bilateral, dado que limita su actuación a la resolución de las disputas de interpretación o aplicación que el tratado entre los dos Estados genere y su carácter subsidiario respecto del procedimiento amistoso. Compartimos, en este orden de ideas, la opinión de quienes predicán de la misma, frente al *status* permanente, un carácter *ad hoc*, pues, si bien es cierto que el primero dotaría a este órgano de una mayor estabilidad, entendemos, sin embargo, que debe ser la positiva experiencia derivada de los arbitrajes específicos contemplados en cada tratado de doble imposición la que, en su caso, conduzca a la instauración de un Tribunal arbitral permanente. Es, precisamente, en relación con este último donde adquiere relevancia la propuesta de LINDENCRONA y MATTSSON <sup>200</sup>, relativa a la constitución de un Instituto internacional de arbitraje en cuestiones tributarias (*International Institute for Arbitration in tax disputes*) que, bajo el patrocinio de Naciones Unidas, tendría su sede en Estocolmo, en razón al carácter neutral que, según los indicados autores, cabe predicar de Suecia desde la perspectiva política.

<sup>199</sup> TILLINGHAST, D.R.: «The choice of issues to be submitted to arbitrary under Income Tax Conventions», en *Intertax* n.º 4, 1994, p. 160.

<sup>200</sup> LINDENCRONA, G. y MATTSSON, N.: «Arbitration in taxation», *Kluwer Law and Taxation Publishers*, The Netherlands, 1981.

Desde estas líneas, respaldamos sin reservas dicha tesis, defendida asimismo por otros estudiosos como FRANCKE <sup>201</sup>, si bien, a nuestro juicio, la misma no representa sino el objetivo último a alcanzar, para cuya consecución se requiere necesariamente algún paso intermedio que, frente al Comité consultivo propuesto por tales autores, vendría integrado de forma más adecuada, desde nuestro punto de vista, por la posibilidad –recogida en los convenios bilaterales– de establecer Comisiones o paneles arbitrales como solución de recurso obligatorio, aunque siempre subsidiaria al procedimiento amistoso <sup>202</sup>. Con independencia de ello, estimamos conveniente insistir en que la utilidad y resultados del citado Instituto quedarían sustancialmente mermados si el recurso al mismo se hiciera depender de la voluntad de los Estados contratantes, una vez agotada la vía amistosa, como parece deducirse de la propuesta de LINDENCRONA y MATTSSON, por lo que contrariamente a ésta nos inclinamos, sin embargo, por la necesaria obligatoriedad de acudir al órgano arbitral en tal supuesto.

Al margen de las precisiones reseñadas, cabe advertir el alto grado de identidad existente entre, de un lado, los restantes aspectos del régimen <sup>203</sup> del Instituto Internacional de Arbitraje y, de otro lado, los propios del sistema arbitral por el que abogamos. En efecto, nuestro planteamiento consiste en la creación de Comisiones arbitrales de carácter bilateral, merced a la cláusula convencional anteriormente expuesta, integradas por tres miembros, en observancia del siguiente procedimiento: cada uno de los Estados contratantes designaría un árbitro, los cuales conjuntamente acordarían un tercero que, además, actuaría como Presidente. No obstante la posibilidad de una composición con mayor número de árbitros, a nuestro parecer, ello no sólo resulta innecesario sino que implica también mayores gastos, sin ofrecer ventajas significativas en contrapartida, por todo lo cual estimamos más adecuado que sean tres miembros, y no cinco, por ejemplo, quienes integren la Comisión arbitral <sup>204</sup>.

<sup>201</sup> FRANCKE, J., LINDENCRONA, G. y MATTSSON, N.: Informe nacional de Suecia. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit. pp. 382 y 383.

<sup>202</sup> También en esta línea: BRICKER, M.P.: Ob. cit. pp. 107 y 108.

<sup>203</sup> De modo sucinto, la tesis propuesta por estos autores consiste en el establecimiento de un Instituto Internacional de Arbitraje en cuestiones tributarias por parte de las Naciones Unidas, lo que contribuiría a imprimirle un carácter supranacional y evitaría relaciones especiales con una determinada área geográfica o influencias de tipo político. Sito en Estocolmo, el Instituto tendría como función dilucidar la forma en que los convenios deben interpretarse y aplicarse en cada situación particular. En este sentido, el procedimiento se iniciaría mediante una comunicación al Instituto que, en ausencia de todo impedimento procedimental, designaría una Comisión arbitral al efecto, integrada por tres miembros. Cada parte nombraría un árbitro, acordando éstos conjuntamente la designación del tercero, que actuaría como Presidente. El procedimiento concluye con la adopción de la decisión arbitral, cuya aplicación debe ser efectiva dentro del mes siguiente a la fecha en la que se registró en el Instituto. Sin duda, el alto valor de tales decisiones como fuente del Derecho Internacional Tributario constituye razón más que suficiente para su publicación. Llama la atención, en este orden de ideas, la imposibilidad de recurrir contra la decisión de los árbitros, que vincula sin excepción a los Estados contratantes. Si bien el contribuyente carece del derecho a iniciar el procedimiento, es acreedor empero del derecho a presentar cuanto material estime procedente ante la Comisión arbitral, así como del derecho a ser oído ante ésta. Por lo que respecta a los gastos ocasionados en el curso del procedimiento, se impone su reparto igualitario entre los Estados partes, siendo sufragados por las Naciones Unidas los que deriven del carácter permanente del Instituto. LINDENCRONA, G. y MATTSSON, N.: «How to resolve (...)?». Ob. cit. pp. 270 y 271.

<sup>204</sup> Al igual que PARK, consideramos preferible, frente a la actuación de un solo árbitro, que la decisión sea adoptada por un órgano colegiado, de forma que aquélla sea el resultado de detenidos razonamientos y deliberaciones entre profesionales en la materia, cuyo contraste de opiniones conduzca a la adopción de la decisión más adecuada en cada caso. PARK, W.W.: Ob. cit. p. 49.

En cualquier caso, tales árbitros deberán ser elegidos entre los componentes de una lista previamente configurada al efecto por los Estados contratantes, en cuyo seno sólo tendrán cabida personas de reconocido prestigio y experiencia profesional en el ámbito de la Tributación Internacional, debiendo excluirse a quienes ejerzan cargos gubernamentales o, por cualquier otra razón, puedan verse influidos por sus respectivos Gobiernos a la hora de desarrollar con independencia su labor arbitral. A falta de acuerdo sobre el tercer árbitro entre los dos designados por las partes, aquél sería elegido por sorteo público entre los integrantes del citado listado.

Una vez constituida la Comisión arbitral, el procedimiento se orienta a la consecución de una decisión que dirima o esclarezca, según los casos, la controversia o duda hermenéutica suscitada, para lo cual estimamos necesario fijar un plazo máximo de seis meses <sup>205</sup>, al objeto de garantizar a los contribuyentes afectados la resolución del supuesto en un período de tiempo razonable. La decisión adoptada debería tener su base en el convenio mismo, lo que atribuye a la equidad un carácter excepcional, debiendo ser asimismo motivada <sup>206</sup>, bien entendido que los árbitros han de explicar a las autoridades competentes de los Estados signatarios el contenido de la decisión acordada y los fundamentos de la misma. A imagen y semejanza de lo dispuesto tanto en la Convención Europea de Arbitraje <sup>207</sup> de 1990, como en la propuesta ya indicada de los autores suecos <sup>208</sup>, no consideramos procedente otorgar al contribuyente el derecho a iniciar el procedimiento –en la medida en que, como ya matizamos, no sólo no hay más partes en el conflicto que los Estados contratantes, sino que además el procedimiento arbitral pergeñado resulta obligatorio para aquéllos, revelando ambos datos la improcedencia de la intervención del particular a este respecto–, aunque sí conferirle el derecho a presentar ante la Comisión cualesquiera materiales que estime convenientes, así como el derecho a ser oído por aquélla <sup>209</sup>.

Huelga afirmar, por otra parte, el carácter vinculante de la decisión emanada del órgano arbitral, tanto para los Estados contratantes como para los particulares, respecto de la cual no cabría recurso <sup>210</sup> alguno y cuya publicación <sup>211</sup> sería asimismo obligatoria, con el fin de posibilitar la deseable uniformidad en la interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición. En

<sup>205</sup> Idéntica duración se establece en el artículo 11 de la Convención Europea de Arbitraje de 1990, que observamos como modelo en este aspecto.

<sup>206</sup> RUNGE, B.R.: Ob. cit. p. 5.

<sup>207</sup> Véase: Artículo 10(1) y (2) de la Convención Europea de Arbitraje de 1990.

<sup>208</sup> LINDENCRONA, G. y MATTSSON, N.: «How to resolve (...)?»). Ob. cit. p. 271.

<sup>209</sup> También en esta dirección: BRICKER, M.P.: Ob. cit. p. 105.

<sup>210</sup> En este sentido, entre otros: LINDENCRONA, G. y MATTSSON, N.: «Arbitration in Taxation», en *European Taxation* vol.20, 1980, p. 264; «How to resolve (...)?»). Ob. cit. p. 271; En opinión de ZÜGER, a la que nos adscribimos, si bien tal afirmación resulta inherente a la naturaleza del arbitraje internacional, en la medida en que los Estados partes aceptaron y implícitamente someterse al procedimiento arbitral, mediante la firma del respectivo convenio de doble imposición, su objetivo se dirige a evitar tanto posibles recursos ulteriores ante Tribunales u otros organismos internacionales, tales como el Tribunal Internacional de Justicia, cuanto posteriores acuerdos entre los Estados contratantes al objeto de ignorar la decisión arbitral adoptada. ZÜGER, M.: «Mutual Agreement (...)». Ob. cit. p. 164.

<sup>211</sup> Como ya pusimos de relieve, debe distinguirse claramente, a nuestro juicio, entre: de una parte, la confidencialidad sobre los debates internos del procedimiento arbitral y, de otra parte, la conveniencia de publicar la decisión final adoptada por los árbitros. Nótese la distinta solución contemplada por la Convención Europea de Arbitraje de 1990 en este

este punto, los Boletines o Gacetas de los Ministerios de Hacienda se presentan, en nuestra opinión, como adecuado vehículo para dotar a tales decisiones de la debida publicidad, sin perjuicio de cualquier otro instrumento que los Estados contratantes estimen más oportuno.

En esta línea, resulta asimismo trascendental garantizar la efectiva aplicación de la decisión adoptada, por cuanto lo contrario vaciaría absolutamente de sentido el mecanismo arbitral, del que cabría predicar entonces idéntico carácter insuficiente que respecto del procedimiento amistoso cuyo perfeccionamiento se pretende. El incumplimiento de la decisión arbitral podría evitarse, por ejemplo, mediante la previsión de algún tipo de sanciones o multas, a imponer por parte de la Comisión arbitral al Estado incumplidor, cuyo impago supondría la imposibilidad de beneficiarse con posterioridad del cauce arbitral mientras aquéllas no se hicieran efectivas. La posibilidad de rescindir el acuerdo internacional o de actuar de modo similar ante una decisión posterior contraria al Estado beneficiado por el arbitraje en el primer caso, se presentan asimismo como medios disuasorios respecto de un eventual incumplimiento. Por regla general, sin embargo, no parece que estas hipótesis de falta de cumplimiento puedan adquirir carácter generalizado, teniendo en cuenta el principio de buena fe imperante en el campo del Derecho Internacional.

Por lo que concierne a los gastos ocasionados por el desarrollo del procedimiento arbitral, no hallamos inconveniente alguno en adoptar como parámetros los criterios estipulados para el arbitraje voluntario en los convenios de doble imposición, a saber: cobertura de la retribución de sus respectivos árbitros por cada uno de los Estados signatarios y reparto igualitario entre ellos de los restantes gastos y costes del procedimiento, con independencia del contenido de la decisión arbitral <sup>212</sup>.

Concluyendo, tal y como subrayaron FRANCKE, LINDENCRONA y MATTSSON <sup>213</sup>, en la medida en que dos Estados deciden concluir un tratado de doble imposición, acuerdan, consiguientemente, limitar su soberanía en lo que respecta al ejercicio del poder tributario en determinadas situaciones. De ello se colige, por ende, la necesidad lógica de construir un sistema que garantice en todo caso la solución de cualquier problema que eventualmente pueda plantearse. Demostrado el carácter insuficiente a estos efectos del procedimiento amistoso, la introducción del arbitraje a través de Comisiones o paneles *ad hoc* en los convenios bilaterales constituye, a nuestro juicio, el primer paso <sup>214</sup> en orden al establecimiento, en un futuro ya no muy lejano, de un Tribunal arbitral permanente llamado a conformar un cuerpo de doctrina arbitral en esta sede, que a su vez dotara de la necesaria uniformidad la resolución de los conflictos hermenéuticos y aplicativos que los convenios para evitar la doble imposición suscitan.

---

aspecto, pues, refiriéndose únicamente en su artículo 12(2) a la decisión alcanzada por las autoridades competentes, *a posteriori* del dictamen de la Comisión arbitral, condiciona su publicación al previo consentimiento de las empresas afectadas. El deber de los árbitros de guardar secreto respecto de todo aquello de que tengan conocimiento en el marco del procedimiento se reconoce, no obstante, en el artículo 9(6) de la citada Convención. A favor de la publicación de la decisión arbitral, como regla general: GUTTENTAG, J.H. y MISBACK, A.E.: Ob. cit. p. 355; BRICKER, M.P.: Ob. cit. p. 105; RUNGE, B.R.: Ob. cit. p. 4.

<sup>212</sup> La misma solución se prevé en el artículo 11(3) de la Convención Europea de Arbitraje de 1990.

<sup>213</sup> FRANCKE, J., LINDENCRONA, G. y MATTSSON, N.: Informe nacional de Suecia. Ob. cit. p. 382.

<sup>214</sup> También en este sentido: BRICKER, M.P.: Ob. cit. p. 107.