

Guía de procedimientos amistosos

El estándar mínimo 2.1 de la Acción 14 del Proyecto BEPS establece la obligación de publicar las normas, directrices y procedimientos sobre el acceso y la utilización del procedimiento amistoso de manera que estén disponibles para los contribuyentes. En este sentido, el Reglamento de procedimientos amistosos (Real Decreto 1794/2008), modificado por el Real Decreto 399/2021, de 8 de junio, fue valorado muy positivamente en el proceso de revisión *inter pares* de España relativo a la citada Acción 14.

No obstante, se ha creado esta Guía de Procedimientos amistosos centrada en aquellos que son competencia de la AEAT, con objeto de poner a disposición de los contribuyentes los aspectos esenciales del contenido del citado reglamento en un lenguaje más accesible. Esta Guía de Procedimientos amistosos se enmarca dentro de los servicios de información al contribuyente que presta la AEAT.

En cualquier caso, esta Guía de Procedimientos amistosos no se crea con la intención de sustituir la normativa aplicable sino únicamente para facilitar su comprensión. **En caso de que pudiera surgir alguna duda interpretativa entre lo aquí indicado y las normas nacionales o internacionales aplicables a los procedimientos amistosos, ésta se resolverá conforme a estas últimas.**

Finalmente, también debe tenerse en cuenta que esta guía refleja únicamente la normativa en vigor desde la perspectiva española. Sin embargo, los procedimientos amistosos se verán afectados por la normativa doméstica de las otras jurisdicciones implicadas en los mismos que, en ocasiones, podrían impedir su acceso o resolución.

Índice

- **Parte primera. El procedimiento y sus fases**
 1. **Introducción**
 2. **Solicitud de inicio**
 3. **Admisión/denegación de la solicitud**
 4. **Fase unilateral**
 5. **Fase bilateral**
 6. **Ejecución del acuerdo**
- **Parte segunda. Preguntas frecuentes (FAQ)**
 - Compatibilidad con actas con acuerdo/conformidad**
 - Compatibilidad con recurso/reclamación**
 - Compatibilidad con sanciones**
 - Compatibilidad con cláusulas anti-abuso**
 - Suspensión del ingreso de la deuda**
 - Derechos y obligaciones del obligado tributario en el procedimiento amistoso**
 - Acuerdo no sienta precedente**
 - Devengo de intereses de demora**
 - No inicio de un procedimiento amistoso si no existe una liquidación, por ejemplo, por la simple presentación de autoliquidación que “genera” doble imposición**
 - ¿Puede solicitarse un procedimiento amistoso en materia de precios de transferencia en virtud de un convenio fiscal cuando éste no incluye un**

artículo equivalente al 9.2 del modelo de convenio tributario de la renta y el patrimonio de la OCDE?
Coste de solicitar un procedimiento amistoso
Solicitud de inicio incompleta
Denegación de inicio del procedimiento amistoso
Procedimiento amistoso para discutir sobre intereses y sanciones
Aplicación de los acuerdos alcanzados entre las autoridades competentes independientemente de los plazos de prescripción interna
Publicidad de los acuerdos alcanzados entre las autoridades competentes en el marco de los procedimientos amistosos
Fase arbitral
Posibilidad de procedimientos amistosos multilaterales

Parte primera. El procedimiento y sus fases

1. Introducción

a. ¿Qué es un procedimiento amistoso?

Los procedimientos amistosos son un mecanismo de resolución de conflictos entre Administraciones tributarias cuando la actuación de alguna de ellas ha provocado o puede provocar una imposición no conforme con un Convenio Fiscal.

Es decir que, para poder iniciar un procedimiento amistoso, incluso aunque se haga uso del mecanismo previsto en la Directiva 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, tiene que existir un Convenio Fiscal que sea aplicable al caso. Ese Convenio puede ser:

- Cualquiera de los Convenios para evitar la Doble Imposición internacional y prevenir la evasión fiscal en materia de renta y patrimonio aplicables en España (https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa/doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx).
- El Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, hecho en Bruselas el 23 de julio de 1990 (B.O.E. de 21 de diciembre de 1994).

b. ¿Dónde están regulados los procedimientos amistosos?

b.1 Normativa Internacional

- Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, hecho en Bruselas el 23 de julio de 1990 (B.O.E. de 21 de diciembre de 1994) [en adelante, Convenio de Arbitraje]
- El artículo equivalente al artículo 25 del Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio de la OCDE que se haya incluido en cada uno de los Convenios fiscales suscritos por España.
- Directiva 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea [en adelante, Directiva]

b.2 Normativa Interna

- Disposición Adicional 1ª del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo y modificado por el Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero.
- Disposición Adicional 21ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Disposición Adicional 9ª Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, modificado por el Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero.
- Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (Real Decreto 1794/2008), modificado por el Real Decreto 399/2021, de 8 de junio [en adelante, Reglamento de procedimientos amistosos].

c. ¿Qué tipos de procedimientos amistosos existen?

En función de la normativa aplicable, existen tres tipos de procedimientos amistosos:

- a. **Los tramitados al amparo del Convenio Fiscal aplicable**, que están regulados en el Título II del Reglamento de procedimientos amistosos.

Aunque la mayoría de los Convenios Fiscales aplicables en España son consistentes con el artículo 25 del Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio de la OCDE [en adelante, MCOCDE], cada uno de los convenios aplicables en España es único.

Por lo tanto, es de vital importancia que el contribuyente preste atención a las disposiciones del Convenio Fiscal aplicable, especialmente en lo que se refiere al plazo para solicitar el inicio del procedimiento y a la posible existencia de una fase arbitral.

Ejemplo: El plazo para solicitar el inicio de un procedimiento amistoso al amparo del Convenio Fiscal con Portugal es de 2 años. Con los Estados Unidos de América, en cambio, es de 5 años.

A estos efectos, hay que tener en cuenta las modificaciones introducidas por el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los Tratados Fiscales para prevenir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios [en adelante, Convenio Multilateral] en materia de procedimientos amistosos. En la página web de la OCDE se pueden consultar los Convenios Fiscales que se modifican con el Convenio Multilateral.

- b. **Los tramitados al amparo del Convenio de Arbitraje**, que están regulados en el Título III del Reglamento de procedimientos amistosos.

A grandes rasgos, el Convenio de Arbitraje sirve para resolver casos de precios de transferencia entre Estados Miembros de la Unión Europea.

Su ámbito de aplicación está limitado por:

- La pertenencia a la Unión Europea. Todos y cada uno de los países involucrados deben pertenecer a la Unión Europea.

Ejemplo: un contribuyente no puede solicitar que se inicie un procedimiento amistoso al amparo del Convenio de Arbitraje para eliminar la doble imposición que se deriva de

transacciones entre una empresa española y una empresa japonesa porque Japón no es un Estado Miembro de la Unión Europea.

- La naturaleza del litigio. Este procedimiento únicamente es aplicable cuando la doble imposición se derive, o bien de un ajuste de precios de transferencia, o bien de la atribución de beneficios a un establecimiento permanente. Es decir, si el ajuste en uno de los Estados miembros considera que existe un establecimiento permanente en ese Estado miembro que no había sido declarado, no cabría solicitar el procedimiento amistoso en base al Convenio de Arbitraje para determinar la existencia o no del establecimiento permanente, pero sí para la posterior atribución de beneficios al mismo, en su caso.

c. **Los tramitados al amparo de la Directiva**, que están regulados en el Título IV del Reglamento de procedimientos amistosos.

La Directiva ha sido transpuesta en su totalidad España mediante el Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, que entró en vigor el 6 de febrero de 2020 y el Real Decreto 399/2021, de 8 de junio, que entró en vigor el 10 de junio de 2021.

En general, la Directiva se aplica a las solicitudes que se hayan presentado a partir del 1 de julio de 2019 y se refieran a periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018.

No obstante, cuando la solicitud se haya presentado a partir del 1 de julio de 2019 y la cuestión objeto del procedimiento amistoso incluya rentas o patrimonio obtenidos antes y después del 1 de enero de 2018, las Autoridades Competentes afectadas puedan acordar aplicar la Directiva a periodos impositivos anteriores caso por caso, si en el convenio o tratado internacional aplicable estuviera previsto el arbitraje.

Ejemplo: El 11 de diciembre de 2020 un contribuyente presenta una solicitud de inicio de un procedimiento amistoso en materia de precios de transferencia al amparo de la Directiva a las Autoridades Competentes de España e Italia, relativa a los ejercicios 2015 a 2018.

Con carácter general, el procedimiento amistoso sólo se tramitará al amparo de la Directiva respecto del ejercicio 2018.

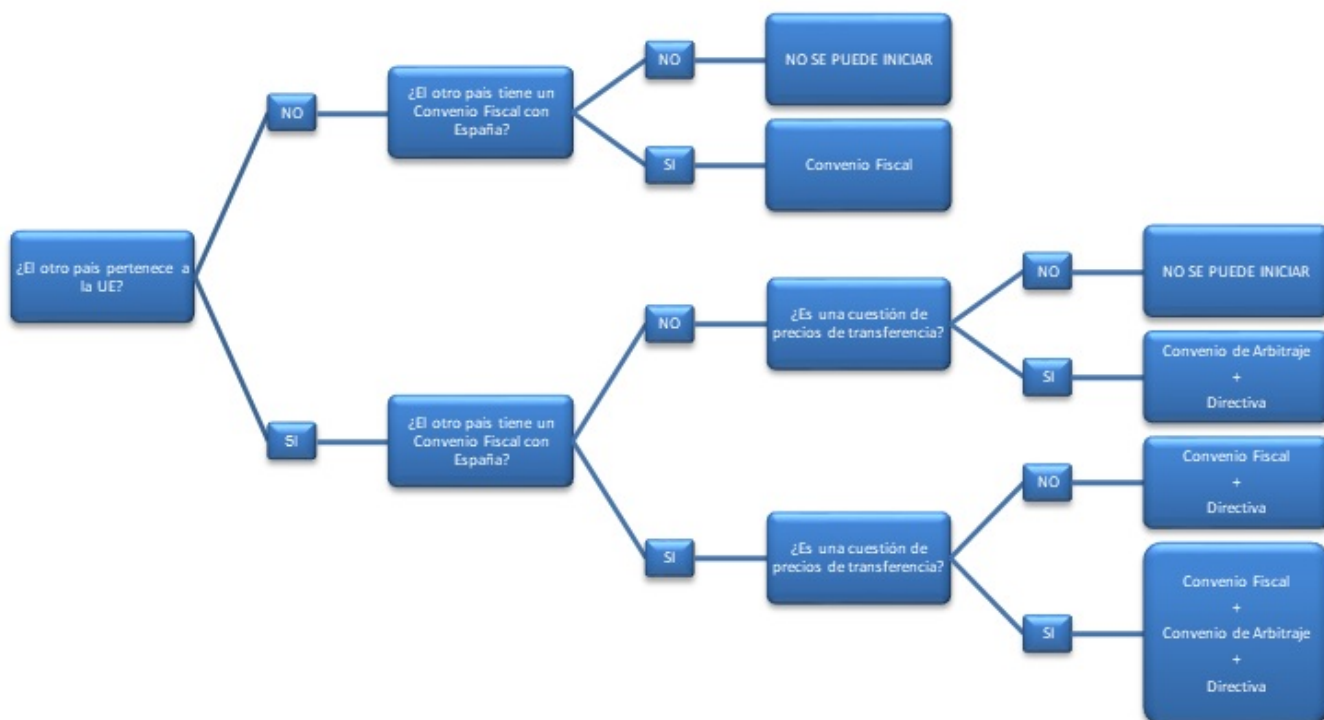
Sin embargo, de acuerdo con la normativa española y si la normativa doméstica italiana no lo impide, las autoridades competentes de España e Italia podrían acordar tramitar también el procedimiento amistoso al amparo de la Directiva para los ejercicios 2015, 2016 y 2017.

La Directiva sirve para resolver litigios entre Estados Miembros de la Unión Europea derivados de la aplicación de convenios para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio.

Eso implica:

- Que al igual que el caso del Convenio de Arbitraje, todos los países involucrados en el procedimiento deben ser Estados Miembros de la Unión Europea.
- A diferencia del Convenio de Arbitraje, el ámbito de aplicación de la Directiva no está restringido a los precios de transferencia y atribución de beneficios a establecimientos permanentes. Lo único que requiere es la existencia de un convenio para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio aplicable, ya se trate de un Convenio Fiscal o del propio Convenio de Arbitraje.

El siguiente cuadro resume los tipos procedimientos amistosos aplicables en función de lo anteriormente expuesto, sin prejuzgar si se cumplen o no los demás requisitos exigibles:



Es el contribuyente quien debe decidir qué tipo de procedimiento quiere iniciar, indicándolo expresamente en su solicitud

d. ¿Se puede compatibilizar procedimientos amistosos con distintas bases jurídicas?

Al elegir el tipo de procedimiento, el contribuyente debe tener en cuenta:

- Que algunos tipos de procedimientos amistosos no se pueden compatibilizar.

Los Convenios Fiscales y el Convenio de Arbitraje son compatibles entre sí, pero incompatibles con la Directiva, que prevalece sobre ambos.

Ejemplo: Un contribuyente puede solicitar que se inicie un procedimiento amistoso con Alemania al amparo del Convenio de Arbitraje y del Convenio Fiscal con Alemania. En cambio, no puede solicitar que ese mismo procedimiento se inicie al amparo de la Directiva y del Convenio Fiscal con Alemania, ya que la Directiva prevalece sobre el Convenio Fiscal.

- Que pueden optar por la Directiva (siempre que se cumplan los requisitos para ello), aunque ya se esté tramitando un procedimiento amistoso al amparo del Convenio de Arbitraje y/o del Convenio Fiscal correspondiente.

Para ello bastaría con presentar una nueva solicitud de inicio al amparo de la Directiva a ambas autoridades competentes, a no ser que se trate de contribuyentes del artículo 57 del Reglamento de procedimientos amistosos, que sólo tendrían que remitirla a una de ellas.

El procedimiento amistoso ya iniciado finalizaría en el momento en el que la primera autoridad

competente reciba la nueva solicitud de inicio al amparo de la Directiva.

Ejemplo: Las autoridades competentes de España y Alemania están tramitando un procedimiento amistoso al amparo del Convenio de Arbitraje y del Convenio Fiscal vigente entre España y Alemania relativo al ejercicio 2019. El contribuyente decide que prefiere que ese procedimiento amistoso se tramite al amparo de la Directiva. Para ello tendría que presentar una nueva solicitud de inicio al amparo de la Directiva tanto a la Autoridad competente española como a la alemana.

Aunque el contribuyente presenta ambas solicitudes a la vez, la Autoridad competente española la recibe el 20 de diciembre de un ejercicio y la alemana el 8 de enero del ejercicio siguiente. El procedimiento que se estaba tramitando al amparo del Convenio de Arbitraje y del Convenio Fiscal finaliza el 20 de diciembre, fecha en la que se iniciaría el procedimiento al amparo de la Directiva.

e. ¿Quién puede solicitar el inicio de un procedimiento amistoso?

Tramitados al amparo del Convenio Fiscal aplicable:

Puede solicitar el inicio del procedimiento amistoso ante la autoridad competente española cualquier persona, residente en España en el sentido del Convenio Fiscal aplicable, que ha soportado la imposición no conforme con el Convenio aplicable. En el caso de precios de transferencia, también puede presentar la solicitud la contraparte de la transacción que ha sido ajustada dando lugar a la doble imposición.

De acuerdo con los Convenios, el solicitante ha de ser una "persona" conforme al Convenio Fiscal aplicable. De acuerdo con el artículo 3 del MCOCDE (modelo que siguen la mayoría de los Convenios Fiscales suscritos por España) son personas las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas.

En consecuencia, por ejemplo, un establecimiento permanente de una empresa canadiense en España, que no se considera persona de acuerdo con el Convenio Fiscal hispano-canadiense, no puede solicitar un procedimiento amistoso en virtud del citado Convenio Fiscal.

Tramitados al amparo del Convenio de Arbitraje:

Podrán solicitar el inicio del procedimiento amistoso cualquier persona, residente en España, que haya sido sometida a doble imposición derivada de un ajuste de precios de transferencia, incluso si la doble imposición deriva del ajuste practicado en otro Estado miembro a la contraparte de la operación. Asimismo, también podrán solicitar el inicio del procedimiento amistoso los establecimientos permanentes de entidades residentes en otro Estado miembro.

Tramitados al amparo de la Directiva:

La Directiva establece que pueden presentar la solicitud cualquier persona afectada y la define en su artículo 2.1 d) como "toda persona, inclusive un individuo, que sea residente a efectos fiscales en un Estado miembro y cuya tributación se vea afectada directamente por una cuestión en litigio". Por tanto, de acuerdo con la Directiva, los establecimientos permanentes de entidades residentes en otro Estado miembro no pueden presentar una solicitud de procedimiento amistoso.

f. ¿A quién hay que solicitar el inicio de un procedimiento amistoso?

Como **regla general**, se permite que los contribuyentes presenten la solicitud de inicio del procedimiento sólo a la autoridad competente del Estado en que residen

Como **excepción**, las **solicitudes de los procedimientos al amparo de la Directiva** deberán remitirse a la vez a todas las autoridades competentes involucradas e ir acompañadas de la misma documentación, salvo que el contribuyente:

- Sea un particular
- No sea una gran empresa ni forme parte de un grupo grande en los términos del artículo 3 (apartados 4 y 7) de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013.

Sólo a esos dos tipos de contribuyentes les está permitido solicitar el inicio de un procedimiento amistoso al amparo de la Directiva ante una sola autoridad competente (la del Estado en que residen).

Para evitar dilaciones innecesarias en la tramitación del procedimiento, **lo ideal** es que los contribuyentes presenten simultáneamente la solicitud de inicio del procedimiento acompañada de la misma documentación, a todas y cada una de las autoridades competentes implicadas, aunque ello no sea obligatorio.

En la página web de la OCDE están disponibles los datos de contacto de todas las Autoridades Competentes en materia de procedimientos amistosos (<https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>).

g. ¿Quién es la autoridad competente española en materia de procedimientos amistosos?

Depende de la naturaleza del asunto.

En la actualidad, el artículo 2 del Reglamento de procedimientos amistosos atribuye la competencia para tramitar y resolver los procedimientos amistosos:

1. **En materia de precios de transferencia y atribución de beneficios a establecimientos permanentes**, única y exclusivamente, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Dentro de la AEAT, esta función la ejerce la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI) integrada dentro del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Por tanto, las solicitudes de inicio de procedimientos amistosos que se refieran únicamente a precios de transferencia y atribución de beneficios a establecimientos permanentes, así como cualquier cuestión relativa a los procedimientos en curso sobre dicha materia deberán dirigirse a:

Inspector Jefe ONFI

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)

Paseo de la Castellana 147

CP: 28046 MADRID

Teléfono: +34 91 7498663 / Fax: +34 91 7498685

Email: onfi.map@correo.aeat.es

Tanto el escrito de solicitud de inicio como cualquier otro documento relacionado con procedimientos en curso que se refieran única y exclusivamente a precios de transferencia y atribución de beneficios a establecimientos permanentes deberán presentarse a través del Registro General de Entrada de la AEAT (<https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/IZ49.shtml>). Con la presentación en el registro electrónico de la AEAT, se emitirá un recibo de presentación.

A grandes rasgos, puede decirse que los casos de precios de transferencia y atribución de beneficios a establecimientos permanentes son los contemplados en:

- El equivalente a los artículos 7 (beneficios empresariales) y 9 (empresas asociadas) del Modelo de Convenio de la OCDE que se haya incluido en el Convenio Fiscal aplicable.
 - El artículo 4 del Convenio de Arbitraje.
2. **En el resto de los casos**, a la Dirección General de Tributos (DGT), que también tiene la competencia para coordinar los procedimientos mixtos (esto es, los que afectan a otras materias además de a los precios de transferencia).

Dentro de la Dirección General de Tributos, esta función la ejerce la Subdirección General de Fiscalidad Internacional.

Entre otros supuestos, la Subdirección de Fiscalidad Internacional se ocupa de los conflictos de residencia, de la existencia o no de un establecimiento permanente, de las cuestiones de calificación de rentas o la interpretación de las cláusulas de los Convenios Fiscales.

Por tanto, todas las solicitudes de inicio de procedimientos amistosos que no se refieran única y exclusivamente a precios de transferencia y atribución de beneficios a establecimientos permanentes, así como cualquier cuestión relativa a los procedimientos en curso sobre dichos procedimientos deberán dirigirse a:

Subdirección General de Fiscalidad Internacional

Dirección General de Tributos

Ministerio de Hacienda y Función Pública

C/ Alcalá 5

CP 28014 MADRID

Teléfono: +34 91 595 80 85 / Fax: +34 91 595 80 03

Email: fiscalidad.internacional@tributos.hacienda.gob.es

Tanto el escrito de solicitud de inicio como cualquier otro documento relacionado con procedimientos en curso que no se refieran única y exclusivamente a precios de transferencia y atribución de beneficios a establecimientos permanentes deberán presentarse a través del Registro General de Entrada del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Ejemplos:

1. ¿A quién solicita el inicio de un procedimiento amistoso una persona física que haya sido considerada residente en España y en Reino Unido durante el ejercicio 2017?

En caso de que se solicite ante la autoridad competente española, la solicitud debe dirigirse a la Subdirección de Fiscalidad Internacional de la Dirección General de Tributos, porque no es una cuestión únicamente de precios de transferencia.

La solicitud debe presentarse a través del Registro del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Convendría que la solicitud se presentase también ante la Autoridad Competente del Reino Unido, pero no es obligatorio.

2. ¿A quién solicita el inicio de un procedimiento amistoso una filial española a la que se le ha considerado que un gasto no estaba valorado conforme al principio de libre competencia, cuando el correspondiente ingreso se ha incluido en los beneficios de la matriz alemana?

La solicitud debe dirigirse a la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, porque se trata de una cuestión única y exclusivamente de precios de transferencia.

La solicitud debe presentarse a través del Registro General de la AEAT.

Convendría remitir también la solicitud a la Autoridad Competente Alemana, aunque sólo sería necesario si se pretendiese tramitar el procedimiento al amparo de la Directiva y no fuese aplicable ninguna excepción del artículo 57 del Reglamento de procedimientos amistosos.

3. ¿A quién solicita el inicio de un procedimiento amistoso una matriz española a cuya filial alemana la administración tributaria alemana le ha practicado un ajuste en la base imponible del impuesto de sociedades alemán por considerar que un gasto no estaba valorado conforme al principio de plena competencia, cuando el correspondiente ingreso se ha incluido en los beneficios de la matriz española?

A pesar de derivarse de un ajuste extranjero, la empresa española podrá solicitar el inicio del procedimiento en España, debiendo dirigir su solicitud a la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, porque se trata de una cuestión única y exclusivamente de precios de transferencia.

La solicitud debe presentarse a través del Registro General de la AEAT.

Convendría remitir también la solicitud a la Autoridad Competente Alemana, aunque sólo sería necesario si se pretendiese tramitar el procedimiento al amparo de la Directiva y no fuese aplicable ninguna excepción del artículo 57 del Reglamento de procedimientos amistosos.

4. ¿A quién solicita el inicio de un procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición una empresa española cuando la administración tributaria francesa ha considerado que dicha empresa española tiene un establecimiento permanente en Francia al que ha atribuido unos beneficios?

La solicitud debe dirigirse a la Subdirección de Fiscalidad Internacional de la Dirección General de Tributos, porque como no sólo hay que atribuir beneficios a un establecimiento permanente sino también determinar la existencia del mismo, no es una cuestión de competencia exclusiva de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

La solicitud debe presentarse a través del Registro del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Convendría también remitir una solicitud de inicio a la Autoridad Competente Francesa, aunque sólo sería necesario si se pretendiese tramitar el procedimiento al amparo de la Directiva y no fuese aplicable ninguna excepción del artículo 57 del Reglamento de procedimientos amistosos.

5. ¿A quién solicita el inicio de un procedimiento amistoso en España una empresa francesa cuando la administración tributaria española ha considerado que dicha empresa francesa tiene un establecimiento permanente en España al que ha atribuido unos beneficios?

La competencia española para la resolución del procedimiento amistoso para determinar la existencia o no del establecimiento permanente y la posterior atribución de beneficios al mismo será compartida por la Subdirección General de Fiscalidad Internacional de la Dirección General de Tributos y la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, correspondiéndole a la Subdirección General de Fiscalidad Internacional la coordinación del procedimiento.

Si la empresa francesa insta el inicio de un procedimiento amistoso para determinar la existencia o no del establecimiento permanente y la posterior atribución de beneficios al mismo al amparo de la Directiva, deberá dirigir simultáneamente su solicitud a la Subdirección General de Fiscalidad Internacional y a la autoridad competente francesa, salvo que le sea aplicable alguna excepción del artículo 57 del Reglamento de procedimientos amistosos, en cuyo caso podrá dirigirla exclusivamente a la autoridad competente francesa.

Si la empresa francesa insta el inicio de dicho procedimiento amistoso al amparo del Convenio Fiscal hispano-francés, deberá solicitarlo ante la autoridad competente francesa.

Finalmente, debe destacarse que la determinación de la existencia o no de un establecimiento permanente no está cubierta por el Convenio de Arbitraje, sin perjuicio

de que sí que lo esté la atribución de beneficios al mismo. Por ello, no podrá solicitarse un procedimiento amistoso para determinar la existencia o no del establecimiento permanente al amparo del Convenio de Arbitraje. Es posible solicitar su inicio simultáneamente en virtud del Convenio Fiscal y del Convenio de Arbitraje, en cuyo caso, la tramitación en virtud del Convenio de Arbitraje se iniciará una vez se haya determinado la existencia el establecimiento permanente.

h. ¿Qué plazo tengo para solicitar el inicio de un procedimiento amistoso?

Con carácter general, el plazo para solicitar el inicio de un procedimiento amistoso es de 3 años a contar desde el día siguiente de la primera notificación del acto que genere o sea susceptible de generar la imposición no acorde a Convenio.

Sin embargo, depende del tipo de procedimiento que solicite el contribuyente, porque mientras que tanto la Directiva como el Convenio de Arbitraje establecen un plazo de tres años, cada Convenio Fiscal puede establecer un plazo distinto.

El artículo 8 del Reglamento de procedimientos amistosos establece que las solicitudes al amparo de un Convenio Fiscal aplicable *“deberá presentarse antes de la finalización del **plazo que disponga el respectivo Convenio**, contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto de liquidación o equivalente que ocasione o pueda ocasionar una imposición no conforme con las disposiciones del convenio”*.

Aunque los Convenios Fiscales aplicables en España son consistentes con el artículo 25 del MCOODE, cada uno de los convenios vigentes es único.

Por lo tanto, es imprescindible que el contribuyente acuda al equivalente al artículo 25 del MCOODE que se haya incluido en el Convenio Fiscal aplicable al caso para saber cuál es el plazo para solicitar el inicio del procedimiento al amparo de ese Convenio Fiscal en concreto.

Ejemplo: El plazo para solicitar el inicio de un procedimiento amistoso al amparo del Convenio Fiscal con Portugal es de 2 años. Con los Estados Unidos de América, en cambio, es de 5 años.

A estos efectos, hay que tener en cuenta las modificaciones introducidas por el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionados con los Tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (en adelante, Convenio Multilateral) en materia de procedimientos amistosos. En la página web de la OCDE se pueden consultar los Convenios Fiscales que han sido modificados por el Convenio Multilateral (<https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>).

En resumen, el plazo será **generalmente de tres años salvo que se solicite el procedimiento al amparo de un Convenio Fiscal, en cuyo caso hay que estar al plazo que establezca ese Convenio Fiscal en concreto**.

i. ¿Cómo sé que la autoridad competente ha recibido mi solicitud?

La Autoridad Competente acusará recibo en los dos meses siguientes a que su solicitud haya tenido entrada en el correspondiente Registro.

Las solicitudes de inicio que se refieran única y exclusivamente a precios de transferencia y atribución de beneficios a establecimientos permanentes deberán dirigirse a la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional y presentarse a través del Registro General de la AEAT. En este caso, con la presentación en el registro electrónico de la AEAT, se emitirá un recibo de presentación.

2. Solicitud de inicio

a. ¿Qué requisitos tiene que cumplir la solicitud de inicio?

No existe ningún modelo obligatorio para la presentación de la solicitud de inicio.

El único requisito formal para la solicitud de inicio de los procedimientos amistosos en España es su presentación por escrito dirigida a la autoridad competente.

Además de lo anterior, la solicitud deberá incluir un **contenido mínimo** que se indica en el apartado siguiente.

La Autoridad Competente española únicamente puede admitir solicitudes de inicio que cumplan los requisitos reglamentarios y siempre y cuando el contribuyente esté dispuesto a facilitar información adicional.

Por lo tanto, si una solicitud de inicio no incluye la mencionada información mínima, se requerirá al contribuyente para que la subsane.

Si el contribuyente no subsana la solicitud inicial en el plazo de tres meses desde el día siguiente a que haya sido requerido para ello, se archivarán las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud.

b. Contenido mínimo

El artículo 9 del Reglamento de procedimientos amistosos establece que las solicitudes de inicio deberán contener, como mínimo, la siguiente información:

- a. Nombre completo, domicilio y número de identificación fiscal y demás datos necesarios para identificar a la persona que presenta la solicitud y a las demás partes implicadas en las transacciones objeto de examen.
- b. Identificación de la Administración tributaria extranjera competente.
- c. El artículo del convenio que el obligado tributario considera que no se ha aplicado correctamente y la interpretación que el propio obligado tributario da a ese artículo, explicando el motivo por el cual el obligado tributario considera que existe una cuestión objeto del procedimiento.
- d. Identificación de los períodos impositivos o de liquidación afectados.
- e. Descripción detallada de los hechos y circunstancias relevantes relativos al caso. En particular se deberán incluir:

- las cuantías en cuestión en las monedas de los Estados afectados;
 - los datos correspondientes a las relaciones, situaciones o estructura de las operaciones entre las personas afectadas
 - la naturaleza y la fecha de realización de las actuaciones origen de la cuestión objeto del procedimiento, incluido, si procede, el detalle de la misma renta percibida en el otro Estado afectado y de la inclusión de dicha renta en la base imponible en dicho Estado, y los detalles del impuesto exigido o que se exigirá en relación con dicha renta en el otro Estado afectado.
- f. Identificación de los recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante o por las demás partes implicadas, así como cualquier resolución que hubiera recaído sobre la misma cuestión.
- g. Indicación de si el obligado tributario ha presentado una solicitud con anterioridad en el marco de un procedimiento amistoso regulado en este reglamento ante cualquiera de las autoridades competentes implicadas sobre la misma cuestión u otra similar.
- h. Declaración en la que se haga constar si la solicitud incluye alguna cuestión que pueda considerarse que forma parte de un procedimiento de acuerdo previo de valoración o de algún procedimiento similar.
- i. Compromiso por parte de la persona que solicita el inicio a responder lo más completa y rápidamente posible a todos los requerimientos hechos por la Administración tributaria y a tener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa al caso.
- j. Fecha y firma de la persona que solicita el inicio o de su representante.

c. Contenido detallado

c.1 El tipo de procedimiento

Los contribuyentes pueden elegir entre tres tipos de procedimientos amistosos:

- **Los tramitados al amparo del Convenio Fiscal aplicable**, que están regulados en el Título II del Reglamento de procedimientos amistosos.
- **Los tramitados al amparo del Convenio de Arbitraje**, que están regulados en el Título III del Reglamento de procedimientos amistosos.
- **Los tramitados al amparo de la Directiva**, que están regulados en el Título IV del Reglamento de procedimientos amistosos.

Identificar claramente el tipo elegido en el encabezado de la solicitud ayuda a las Autoridades Competentes a iniciar el procedimiento adecuado de inmediato, ya que no tienen que requerir al contribuyente más información al respecto.

No es necesario que se indiquen los motivos de la elección.

c.2 ¿Quiénes son las demás partes implicadas en las transacciones objeto de examen y cómo las identifico?

Al identificar a las partes implicadas, el contribuyente debe tener en cuenta:

1. Que si cualquiera de las partes objeto de la transacción objeto de examen pertenecía a un **grupo de consolidación fiscal** durante los ejercicios objeto del procedimiento amistoso, se deberá facilitar información del Grupo.

El contribuyente deberá identificar necesariamente a la entidad dominante del Grupo de consolidación fiscal (o a la que tuviera la condición de representante, si se trata de un Grupo horizontal) durante los ejercicios objeto del procedimiento amistoso.

Ejemplo:

La empresa española DEPENDIENTE formó parte del grupo de consolidación fiscal durante los ejercicios 2006 a 2012, del que la entidad DOMINANTE era dominante.

En 2016, se le liquida a DEPENDIENTE el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2011 a 2014 por transacciones con una entidad vinculada belga.

En 2018 DEPENDIENTE, que no forma parte del grupo desde 2013, solicita que se inicie un procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición que pueda haber provocado la liquidación española.

Aunque ya no forme parte del grupo de consolidación fiscal, DEPENDIENTE deberá identificar a DOMINANTE en el escrito de solicitud, porque durante los ejercicios 2011 y 2012, que son objeto del procedimiento amistoso, fue miembro del grupo de consolidación fiscal cuya entidad dominante era DOMINANTE.

2. Que cuanta más información se proporcione, menos dilaciones se producirán en el procedimiento.

Por lo tanto, en aras de la celeridad del procedimiento, es aconsejable que el contribuyente sea minucioso en la identificación, especialmente en lo que se refiere a las entidades o personas extranjeras.

c.3 Identificación de la administración tributaria extranjera competente

En la solicitud de inicio hay que identificar a todas las autoridades competentes involucradas en el procedimiento amistoso, indicando si también se les ha remitido una solicitud.

Ejemplo:

Se liquida Impuesto de Sociedades a una empresa española por transacciones con empresas francesas, alemanas e italianas.

Si el contribuyente español desea iniciar procedimientos amistosos para eliminar la doble

imposición que pueda haber causado esa liquidación, deberá presentar tres solicitudes de inicio:

Una solicitud de inicio de procedimiento amistoso con Francia

Una solicitud de inicio de procedimiento amistoso con Italia

Una solicitud de inicio de procedimiento amistoso con Alemania

En las tres solicitudes deberá indicar que las autoridades competentes de Alemania, Francia e Italia están involucradas en el procedimiento amistoso.

c.4 El artículo del convenio que el obligado tributario considera que no se ha aplicado correctamente y la interpretación que el propio obligado tributario da a ese artículo, explicando el motivo por el cual el obligado tributario considera que existe una cuestión objeto del procedimiento

Los procedimientos amistosos sirven para eliminar la imposición no acorde a un Convenio, ya sea uno de los Convenios Fiscales ratificados por España o el Convenio de Arbitraje.

Por lo tanto, las solicitudes de inicio deberán especificar:

- **Qué artículo** de uno de los Convenios Fiscales ratificados por España o del Convenio de Arbitraje no se ha aplicado correctamente.
- **Cómo** considera el contribuyente que debería haber sido la correcta aplicación de ese artículo, indicando por qué su incorrecta aplicación es objeto de procedimiento amistoso. Aunque es obligatorio que el contribuyente incluya su propia interpretación de los artículos en el escrito de solicitud, ese punto de vista no tiene por qué verse reflejado ni en las negociaciones entre las Autoridades Competentes ni en los acuerdos a los que estas puedan llegar.

Ejemplo: Se ha liquidado Impuesto de Sociedades a una empresa española por estimar que el gasto contabilizado por los servicios de apoyo a la comercialización prestados por entidades vinculadas domiciliadas en Portugal y en Colombia es superior al valor de mercado.

Si la empresa española desea que se elimine la doble imposición que esa liquidación haya podido provocar mediante un procedimiento amistoso, deberá presentar dos solicitudes de inicio:

- Una solicitud de inicio para eliminar la doble imposición derivada de la minoración del gasto deducible por los servicios de apoyo a la comercialización prestados por la entidad vinculada portuguesa indicando qué artículos del Convenio Fiscal vigente entre España y Portugal y/o del Convenio de Arbitraje no se han aplicado correctamente, cuál sería su correcta interpretación de los mismos y por qué su incorrecta aplicación cumple los requisitos para ser objeto de procedimiento amistoso.
- Una segunda solicitud de inicio para eliminar la doble imposición derivada de la minoración del gasto deducible por los servicios de apoyo a la comercialización prestados por la entidad

vinculada colombiana indicando qué artículos del Convenio Fiscal vigente entre España y Colombia no se han aplicado correctamente, cuál sería su correcta interpretación de los mismos y por qué su incorrecta aplicación cumple los requisitos para ser objeto de procedimiento amistoso.

c.5 Identificación de los períodos impositivos o de liquidación afectados

La solicitud debe indicar claramente los ejercicios respecto de los que se solicita el inicio del procedimiento.

Con carácter general, los periodos impositivos tanto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto de Sociedades españoles finalizan el 31 de diciembre. Por lo que, si los periodos impositivos respecto de los que se solicita el procedimiento amistoso finalizan en una fecha distinta, deberá indicarse expresamente.

No se iniciará el procedimiento amistoso respecto de ejercicios que no se hayan solicitado expresamente, incluso aunque en esos ejercicios se haya producido una imposición no acorde a Convenio.

Ejemplo:

Se liquida el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2011 a 2014 de una empresa española por transacciones con una filial francesa, resultando un ajuste en base imponible por importe de 1.000.000 €.

A esa filial francesa, se le liquida en Francia el Impuesto de Sociedades francés de los ejercicios 2013 a 2016 por transacciones con la matriz española, resultando un ajuste en base imponible por importe de 2.500.000 €.

Si los contribuyentes desean eliminar mediante un procedimiento amistoso la doble imposición que hayan podido provocar tanto la liquidación española como la francesa, sería conveniente la presentación de dos solicitudes de inicio:

Una solicitud de inicio para eliminar la doble imposición derivada del ajuste español de 1.000.000 € para los ejercicios 2011 a 2014.

Una segunda solicitud de inicio para eliminar la doble imposición derivada del ajuste francés de 2.500.000 € para los ejercicios 2013 a 2016.

c.6 Descripción detallada de los hechos y circunstancias relevantes relativos al caso

La solicitud deberá incluir una descripción detallada de los hechos y circunstancias del caso concreto. Por ejemplo, en caso de tratarse de una operación de precios de transferencia, deberá indicarse los hechos y circunstancias de la operación de que se trate, las empresas afectadas, la parte objeto de análisis (“*tested party*”, en su denominación inglesa), el método de precios de transferencia utilizado, el indicador de beneficio empleado (“*profit level indicator*”, en su denominación inglesa) entre otros.

c.7 Las cuantías en cuestión en las monedas de los estados afectados

Los procedimientos amistosos sirven para eliminar la imposición no acorde a un convenio, ya sea uno de los Convenios Fiscales en vigor en España o el Convenio de Arbitraje.

Por lo tanto, las solicitudes de inicio deben indicar la cantidad que ha sido gravada en contra de las disposiciones del convenio aplicable al caso concreto.

A estos efectos:

- La cuantía debe expresarse **en términos de base imponible** y no de la cuota tributaria que finalmente se haya exigido.
- Los intereses de demora y las sanciones no son objeto de procedimiento amistoso.

Ejemplo:

La Administración tributaria española ha incrementado la base imponible de una empresa española en 1.000.000€ por transacciones con una entidad vinculada domiciliada en los Estados Unidos de América.

La cuota a ingresar derivada de la liquidación es de 250.000 € con unos intereses de demora de 12.500€ y una sanción de 65.000€.

El contribuyente deberá indicar 1.000.000 € como cuantía del procedimiento amistoso en su solicitud de inicio, porque es ese 1.000.000 € el que presuntamente se ha gravado en contra de las disposiciones del Convenio Fiscal entre España y los Estados Unidos de América.

Debería expresar la cantidad también en dólares, porque el procedimiento involucra a los Estados Unidos de América.

Los contribuyentes que deseen eliminar la doble imposición provocada por **una sola liquidación que se refiera a transacciones con distintos países**, deberán presentar una solicitud de inicio por cada uno de los países involucrados, indicando los ajustes en base imponible correspondientes a cada país en la solicitud en cuestión.

Debe destacarse que las solicitudes respecto de liquidaciones que se refieran a varios países que incluyen el incremento total de la base imponible pero no detallan la cantidad del ajuste que corresponde a cada país, carecen del contenido mínimo.

Por lo tanto, si la solicitud de inicio no identifica la cantidad del ajuste que corresponde a transacciones con el país en cuestión, el contribuyente será requerido para que la subsane.

Si los contribuyentes no subsanan la solicitud de inicio en el plazo de tres meses a contar desde el día siguiente a la notificación del requerimiento, ésta se tendrá por no presentada y se archivarán las actuaciones sin más trámite.

Ejemplo:

La comprobación de una empresa española ha finalizado con un ajuste de 1.000.000 € en la

base imponible de su Impuesto de Sociedades, derivado de las compras realizadas a entidades vinculadas francesas, alemanas e italianas.

El valor de las compras de la entidad española corresponde en un 25% a Francia, en un 25% a Alemania y en un 50% a Italia.

El contribuyente español presenta tres solicitudes de inicio indicando simplemente que el incremento total de la base imponible ha sido de 1.000.000 €, sin desglosar el importe:

- Una solicitud de inicio de un procedimiento amistoso entre España y Alemania por importe de 1.000.000 € correspondiente a transacciones con empresas francesas, alemanas e italianas.
- Una solicitud de inicio de un procedimiento amistoso entre España y Francia por importe de 1.000.000 € correspondiente a transacciones con empresas francesas, alemanas e italianas.
- Una solicitud de inicio de un procedimiento amistoso entre España e Italia por importe de 1.000.000 € correspondiente a transacciones con empresas francesas, alemanas e italianas.

El contribuyente será requerido para que subsane las tres solicitudes de inicio indicando el importe que corresponde a cada país.

Si no subsana las solicitudes en el plazo de tres meses contados desde el día siguiente a la notificación del requerimiento, ésta se tendrá por no presentada y se archivarán las actuaciones sin más trámite.

Ejemplo:

La comprobación de una empresa española ha finalizado con un ajuste de 1.000.000 € en la base imponible de su Impuesto de Sociedades, derivado de las compras realizadas a entidades vinculadas francesas, alemanas e italianas.

La empresa deberá identificar en su solicitud el ajuste que se refiere a cada entidad vinculada de cada uno de los países.

Por ejemplo, asumiendo que los productos son los mismos, la entidad española compró el 25% de sus productos a Francia, el 25% de sus productos a Alemania y el 50% de sus productos a Italia.

Si la empresa española desea que se tramite un procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición que pueda derivarse de esa liquidación, deberá presentar tres solicitudes de inicio distintas:

- Una solicitud de inicio de un procedimiento amistoso entre España y Alemania por importe de 250.000€.
- Una solicitud de inicio de un procedimiento amistoso entre España y Francia por importe de 250.000€.
- Una solicitud de inicio de un procedimiento amistoso entre España e Italia por importe de 500.000€.

En las tres solicitudes deberá indicar que Alemania, Francia e Italia están involucrados.

c.8 Datos correspondientes a las relaciones, situaciones o estructura de las operaciones entre las personas afectadas

Cuanto más claramente se describan las operaciones afectadas, menos probable será que la autoridad competente se vea obligada a requerir información adicional.

Así que, en aras de la celeridad del procedimiento, sería aconsejable que el contribuyente proporcionase una descripción precisa de todas y cada una de las transacciones objeto del procedimiento, describiendo el papel que han tenido en ellas las partes involucradas, así como la relación entre las mismas.

La descripción debería abarcar también los hechos de los que se derivan, acompañados de los elementos probatorios de los mismos si es posible.

Ejemplo: Se ha liquidado el Impuesto de Sociedades de una empresa española por no considerar conforme al principio de libre competencia el valor de los servicios de apoyo en la comercialización prestados por entidades vinculadas de Francia, Italia, Portugal y Argentina.

En la solicitud se deberá explicar cuál es la estructura del Grupo a nivel mundial indicando dónde se encuentra la matriz y qué funciones de distribución realiza cada una de las filiales, refrendándolo con los correspondientes contratos de distribución si es posible.

c.9 Naturaleza y la fecha de realización de las actuaciones origen de la cuestión objeto del procedimiento, incluido, si procede, el detalle de la misma renta percibida en el otro estado afectado y de la inclusión de dicha renta en la base imponible en dicho estado, y los detalles del impuesto exigido o que se exigirá en relación con dicha renta en el otro estado afectado

Las solicitudes de inicio deben describir las actuaciones que han dado lugar al procedimiento, tanto por parte del contribuyente como de la administración.

Deben describir:

- La renta y, en su caso, el patrimonio gravados en España, bien mediante la presentación de una autoliquidación o exigidos mediante una liquidación de la administración tributaria. También deberán mencionar las solicitudes de rectificación presentadas en España.
- Si procede, un breve resumen de las actuaciones de la Administración tributaria española mediante las que se han liquidado los mencionados tributos.
- La renta y, en su caso, el patrimonio gravado en otros países, bien por haber sido incluido en una autoliquidación o bien exigido mediante una liquidación de la respectiva administración tributaria. También deberán mencionar cualquier solicitud de rectificación presentada allí
- Cualquier acuerdo al que se haya llegado con las autoridades competentes de otros países sobre la correspondiente liquidación o sobre los hechos relevantes para el caso. En España

ese tipo de acuerdos se llaman “actas con acuerdo” y en ningún caso impiden el acceso al procedimiento amistoso. Sin embargo, esta información es relevante porque en algunos países existen limitaciones de acceso al procedimiento amistoso cuando se ha alcanzado un acuerdo entre la Administración y el contribuyente.

- Si se ha impuesto alguna sanción en relación con el ajuste objeto del procedimiento amistoso, ya sea en España o en otro país.

c.10 Identificación de los recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante o por las demás partes implicadas, así como cualquier resolución que hubiera recaído sobre la misma cuestión

La autoridad competente española debe ser informada de cualquier tipo de recurso o reclamación relacionado con las transacciones objeto del procedimiento, aunque no se hayan interpuesto en España.

Ejemplo:

Se regulariza el Impuesto de Sociedades de una empresa italiana con motivo de las transacciones realizadas con una empresa vinculada española.

La empresa italiana impugna la liquidación ante los tribunales italianos.

Si desean iniciar un procedimiento amistoso en España, la solicitud deberá necesariamente mencionar el recurso interpuesto en Italia.

c.11 Indicación de si el obligado tributario ha presentado una solicitud con anterioridad en el marco de un procedimiento amistoso regulado en este reglamento ante cualquiera de las autoridades competentes implicadas sobre la misma cuestión u otra similar

Aunque es obligatorio en todos los casos, es especialmente relevante en relación con las solicitudes de inicio al amparo de la Directiva, que ponen fin a cualquier procedimiento amistoso que se estuviera tramitando sobre la cuestión al amparo de un Convenio Fiscal y/o del Convenio de Arbitraje.

Ejemplo:

Las autoridades competentes de España y Alemania están tramitando un procedimiento amistoso al amparo del Convenio de Arbitraje y del Convenio Fiscal vigente entre España y Alemania relativo al ejercicio 2019. En un momento dado, el contribuyente decide que prefiere que ese procedimiento amistoso se tramite al amparo de la Directiva. Para ello, salvo excepciones, tendría que presentar una nueva solicitud de inicio al amparo de la Directiva tanto a la Autoridad competente española como a la alemana.

Aunque el contribuyente presenta ambas solicitudes a la vez, la Autoridad competente

española la recibe el 20 de diciembre de un ejercicio y la alemana el 8 de enero del ejercicio siguiente. El procedimiento que se estaba tramitando al amparo del Convenio de Arbitraje y del Convenio Fiscal finaliza el 20 de diciembre, fecha en la que se iniciaría el procedimiento al amparo de la Directiva.

c.12 Declaración en la que se haga constar si la solicitud incluye alguna cuestión que pueda considerarse que forma parte de un procedimiento de acuerdo previo de valoración o de algún procedimiento similar

En la solicitud de inicio deberá indicarse si la solicitud incluye alguna cuestión que pueda considerarse que forma parte de un procedimiento de acuerdo previo de valoración (APA) o de algún procedimiento similar tanto ante la Administraciones tributaria española como ante la del otro Estado.

Por ejemplo, podría existir un acuerdo unilateral con una administración tributaria, española o extranjera, que afecte al objeto del procedimiento amistoso.

c.13 Compromiso por parte de la persona que solicita el inicio a responder lo más completa y rápidamente posible a todos los requerimientos hechos por la administración tributaria y a tener a disposición de la administración tributaria la documentación relativa al caso

En la solicitud, el solicitante debe comprometerse a tener a disposición de la administración tributaria la documentación relativa al caso, en virtud de lo establecido en el artículo 3 del Reglamento de procedimientos amistosos.

c.14 Fecha y firma de la persona que solicita el inicio o de su representante

La solicitud deberá estar firmada por el solicitante o su representante, con indicación de la fecha de la misma.

c.15 ¿Tengo que presentar alguna documentación junto con mi solicitud de inicio?

Sí.

De acuerdo con el artículo 9.2 del Reglamento de procedimientos amistosos, las solicitudes de inicio deberán ir acompañadas, como mínimo, de la siguiente documentación:

- a. En los casos relativos a ajustes por operaciones vinculadas y atribución de beneficio al establecimiento permanente, la obligación de documentación sobre dichas operaciones vinculadas está regulada en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio para periodos

impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016. Para periodos impositivos anteriores, la documentación exigida está regulada en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

- b. En el caso de que existan, copias del acto de liquidación, de su notificación y de los informes de los órganos de inspección o equivalentes en relación con el caso. Si se presenta la solicitud en España, respecto de un ajuste practicado por la AEAT en materia de precios de transferencia o de atribución de beneficios a un establecimiento permanente, cuando la autoridad competente española sea exclusivamente la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, la AEAT ya cuenta con esa información, por lo que no es necesario presentar esta documentación ni la documentación de precios, si ya fue aportada.
- c. Copia de cualquier resolución o acuerdo emitido por la Administración del otro Estado que afecte a este procedimiento.

Aunque en cualquier caso es posible solicitar el inicio de un procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición provocada por una liquidación extranjera en España, eso hace que sea especialmente difícil para la Autoridad Competente española comprobar si la solicitud se ha presentado en plazo.

Por favor, tenga en cuenta que, aunque no es obligatorio, sería de gran ayuda incluir algún documento probatorio de la fecha en la que se notificó la liquidación extranjera.

De no hacerlo, la Autoridad Competente española se verá obligada a solicitar a la otra Autoridad Competente que confirme la fecha de notificación, lo que puede provocar que se dilate el procedimiento.

- d. La acreditación de la representación, en caso de que se actúe por medio de representante.

Cuando la otra Autoridad Competente sea un país de habla no hispana, resultaría conveniente aportar una copia de la solicitud de inicio traducida al inglés. La Autoridad Competente española podría remitirla de inmediato a la otra autoridad competente, acelerando el procedimiento.

3. Admisión/denegación de la solicitud

a. Notificación de la admisión/denegación al obligado tributario español

La autoridad competente dispondrá del plazo de 6 meses desde la recepción de la solicitud, si la misma no ha requerido la ampliación, subsanación o mejora de la solicitud, o desde la recepción de la totalidad de la documentación, en caso de que se haya realizado requerimiento, para determinar la admisión o no de la solicitud de inicio, que será notificada al obligado tributario (artículo 11.1 del Reglamento de procedimientos amistosos).

Si en dichos plazos no se ha notificado ninguna decisión al respecto al obligado tributario, la solicitud se considerará admitida.

A los efectos de determinar acerca de la admisión o denegación de la solicitud o de si la objeción está fundada, la autoridad competente podrá solicitar la documentación e informes que estime

oportunos.

A continuación, se expresan los motivos en que puede basarse la denegación de la solicitud.

b. Motivos de denegación de una solicitud de inicio

Los motivos de denegación de una solicitud de inicio de procedimiento amistoso varían dependiendo de si el inicio del mismo se ha solicitado en virtud de los Títulos II (Procedimiento amistoso previsto en los Convenios Fiscales) y IV (Mecanismos de resolución de aquellos litigios con otros Estados miembros de la Unión Europea que se deriven de los convenios y tratados internacionales por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio a que se refiere la Directiva), o en virtud del Título III (Procedimiento sobre la aplicación del Convenio de arbitraje).

Si se solicita un procedimiento amistoso en virtud del artículo correspondiente de un Convenio Fiscal aplicable o en virtud de la Directiva, la solicitud podrá ser denegada, entre otros, por los siguientes motivos (artículo 11.2 del Reglamento de procedimientos amistosos):

- Que no exista un convenio aplicable con artículo relativo al procedimiento amistoso.
- Que la solicitud se haya presentado fuera del plazo regulado en el convenio o se presente por persona no legitimada.
- Que no proceda iniciar un procedimiento amistoso por ser una cuestión de derecho interno y no una divergencia o discrepancia en la aplicación del convenio.
- Que la solicitud se refiera a la apertura de un nuevo procedimiento sobre una cuestión que ya hubiera sido objeto de otro procedimiento amistoso planteado con anterioridad por el mismo obligado tributario y sobre el cual se hubiese alcanzado un acuerdo entre ambas autoridades competentes o sobre el que hubiera desistido el obligado tributario.
- Que el requerimiento de subsanación y de completar la información haya sido contestado en plazo, pero no se entiendan subsanados los defectos o aportada la documentación requerida.

Si se solicita un procedimiento amistoso en virtud del Convenio de Arbitraje, la solicitud se denegará motivadamente en los siguientes supuestos (artículo 28.1 del Reglamento de procedimientos amistosos):

- Cuando no se cumplan los principios recogidos en el artículo 4 del citado Convenio de Arbitraje.
- Cuando la solicitud no se haya presentado en el plazo de tres años contados desde el día siguiente al de la notificación del acto de liquidación tributaria o medida equivalente que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición con arreglo al Convenio Europeo de Arbitraje.
- Cuando la solicitud no se haya presentado por persona legitimada a tal efecto.
- Cuando se haya impuesto con carácter firme cualquiera de las sanciones siguientes:
 - a. las penas por delitos contra la Hacienda Pública a los que se refieren los artículos 305 y

305 bis del Código Penal;

- b. las sanciones por las infracciones a las que se refieren los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que concurra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 de dicha Ley;
- c. las sanciones por las infracciones establecidas en el artículo 18.13.2.º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que concurra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A estos efectos, las referencias en el citado artículo 184 a las declaraciones deberán entenderse realizadas a la documentación de precios de transferencia.

No obstante lo establecido en la letra c), no tendrá la consideración de sanciones a estos efectos, la sanción por infracción derivada de la presentación de documentación incompleta cuando no dificulten gravemente la cuantificación o determinación del valor de mercado.

Una vez iniciado el procedimiento amistoso tramitado en virtud del Convenio de Arbitraje, éste quedará suspendido automáticamente por la interposición de cualquier recurso o reclamación en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa contra las sanciones impuestas a que se refiere el párrafo anterior, desde la interposición del primer recurso que proceda hasta que se dicte resolución o sentencia firme que resuelva con carácter definitivo si procede o no la imposición de la sanción. A estos efectos, el obligado tributario deberá comunicar a la autoridad competente, en el plazo de un mes, tanto la interposición del recurso como la resolución o sentencia definitiva, contado desde el día siguiente al de la interposición o al de la notificación de la resolución o sentencia, respectivamente (artículo 23.3 del Reglamento de procedimientos amistosos).

c. Comunicación de la admisión/denegación a la otra autoridad competente

La autoridad competente que reciba la solicitud de inicio informará de esta recepción a las autoridades competentes del resto de los Estados afectados.

Cuando la solicitud de inicio del procedimiento amistoso se realice en virtud de un Convenio Fiscal o del Convenio de Arbitraje, el plazo para realizar dicha comunicación es de cuatro semanas desde la recepción (artículo 9.4 del Reglamento de procedimientos amistosos).

En el caso de procedimientos amistosos solicitados en virtud del mecanismo previsto en la Directiva, la solicitud deberá dirigirse simultáneamente a las autoridades competentes de todos los Estados miembros afectados, salvo que el solicitante:

- sea un particular, o
- no sea una empresa grande y no forme parte de un grupo grande, de acuerdo con el artículo 3, apartados 4 y 7, de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013.

En ese caso, el obligado tributario podrá dirigir la solicitud únicamente a la autoridad competente de su Estado de residencia fiscal. Ésta autoridad competente deberá notificar a las autoridades competentes del resto de los Estados afectados la recepción de la solicitud en el plazo de dos

meses contados a partir de la fecha de entrada en su registro de la solicitud. Se considerará que el obligado tributario ha presentado su solicitud de inicio a todos los Estados miembros afectados en la fecha de dicha notificación.

Asimismo, la autoridad competente notificará a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados la admisión o no de la solicitud de inicio (artículo 11.1 del Reglamento de procedimientos amistosos).

Si, una vez admitida la solicitud, la autoridad competente que la haya recibido considera que la solicitud es fundada pero que no puede encontrar por sí misma una solución, aquélla comunicará a la autoridad competente del otro Estado que se ha admitido el inicio del procedimiento, que la presentación de la solicitud se ha producido en el plazo indicado a tal efecto y adjuntará la documentación del caso (artículo 11.3 del Reglamento de procedimientos amistosos).

d. Supuestos de admisión en el otro estado

Como se ha indicado, la solicitud de inicio de los procedimientos amistosos iniciados en virtud del mecanismo establecido en la Directiva debe dirigirse simultáneamente a las autoridades competentes de todos los Estados miembros afectados.

En el caso de los procedimientos amistosos iniciados en virtud de los Convenios Fiscales aplicables o del Convenio de Arbitraje, puede darse la situación de que la solicitud de inicio no se dirija a la autoridad competente española. En estos casos, la autoridad competente española también podrá rechazar la admisión de inicio cuando se den alguno de los supuestos de denegación indicados en el apartado 3.B según el instrumento jurídico en virtud del cual se sustancie el procedimiento amistoso.

e. Comunicación de la admisión al tribunal para suspensión

De conformidad con el artículo 4 del Reglamento de procedimientos amistosos, la autoridad competente española correspondiente deberá comunicar al órgano administrativo o jurisdiccional la admisión del inicio de un procedimiento amistoso para la suspensión de los recursos respecto de los elementos de la obligación tributaria afectados por el procedimiento amistoso. En el caso de procedimientos amistosos relativos a precios de transferencia o a atribución de beneficios a un establecimiento permanente, la competencia de comunicar la admisión al órgano administrativo o jurisdiccional corresponde a la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional en todo caso, también en aquellos procedimientos amistosos iniciados ante otra Autoridad Competente por ajustes españoles.

4. Fase unilateral

Los procedimientos amistosos iniciados en virtud de cualquiera de los tres instrumentos jurídicos (Convenio Fiscal, Convenio de Arbitraje y Directiva) pueden finalizar de manera unilateral cuando, una vez admitida la solicitud de inicio, la autoridad competente que recibe dicha solicitud considere que la misma es fundada y que puede encontrar por sí misma una solución. En los casos de precios de transferencia, esta solución podría consistir en que la autoridad competente que recibe la solicitud retirase el ajuste realizado por la administración tributaria de ese mismo Estado o que aceptase realizar el ajuste correlativo cuando el ajuste hubiese sido realizado por la

administración tributaria del otro Estado.

En el supuesto de que se solicite en España el inicio del procedimiento amistoso y la autoridad competente española considere que la solicitud es fundada y puede encontrar por sí misma una solución, la autoridad competente española adoptará un acuerdo por el que soluciona el caso sin involucrar a la autoridad competente del resto de los Estados afectados. Todo ello sin perjuicio de la obligación de notificar a las mismas su decisión.

No se iniciaría por tanto la fase bilateral del procedimiento amistoso.

El acuerdo será notificado al obligado tributario. El plazo para realizar dicha notificación en el caso de los procedimientos iniciados al amparo de la Directiva será de treinta días naturales desde la fecha en la que se tome la decisión.

El acuerdo se aplicará siempre que el obligado tributario lo acepte y renuncie a los recursos pendientes, en su caso.

El acuerdo por el que finaliza el procedimiento de forma unilateral no sentará precedente (artículos 16.7 y 54.5 del Reglamento de procedimientos amistosos).

Asimismo, no podrá interponerse recurso alguno contra el citado acuerdo, sin perjuicio de los recursos previstos contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dicho acuerdo (artículo 14.2 del Reglamento de procedimientos amistosos).

Del mismo modo, cuando la autoridad competente del otro Estado pueda encontrar por sí misma la solución del problema planteado, adoptará unilateralmente el acuerdo correspondiente (ya sea retirar el ajuste realizado por su administración tributaria o realizar el ajuste correlativo al ajuste realizado por la administración tributaria España).

Si la solicitud de procedimiento amistoso ha sido presentada ante la autoridad competente del otro Estado y ésta decide retirar el ajuste realizado por su administración tributaria, no será necesaria la aceptación del contribuyente español, aunque se comunicará a dicho contribuyente la finalización del procedimiento amistoso.

Si la solicitud ha sido presentada ante la autoridad competente del otro Estado con relación a un ajuste realizado por la administración tributaria española y la autoridad competente que recibe la solicitud decide unilateralmente realizar el ajuste correlativo, se requerirá la aceptación del contribuyente español.

Finalmente, si la solicitud de procedimiento amistoso ha sido presentada ante la autoridad competente española, en relación con un ajuste realizado por la administración tributaria española o por la administración de otro Estado, se requerirá la aceptación al respecto del contribuyente español.

En conclusión, en todo caso, se solicitará la aceptación del contribuyente cuando la solicitud del procedimiento amistoso haya sido presentada ante la autoridad competente española.

5. Fase bilateral

a. Informes de posición

En los procedimientos amistosos iniciados en virtud de cualquiera de los tres instrumentos jurídicos (Convenio Fiscal, Convenio de Arbitraje y Directiva), cuando la autoridad competente que recibe la solicitud considere que está fundada pero que no puede encontrar por sí misma una solución, comunicará a la autoridad competente del otro Estado que se ha admitido el inicio del procedimiento, que la presentación de la solicitud se ha producido en el plazo indicado a tal efecto y se adjuntará la documentación del caso. Se inicia así la fase bilateral del procedimiento amistoso.

En la fase bilateral, normalmente la autoridad competente del Estado que ha adoptado la medida supuestamente contraria al convenio o tratado internacional por el que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio emite un primer documento en el que manifiesta su posición respecto del caso.

Para ello, la autoridad competente española podrá solicitar la documentación y los informes que considere pertinentes. Con carácter general, estos deberán ser remitidos en el plazo de tres meses desde la recepción de la solicitud. No obstante, cuando la autoridad competente solicite información adicional al obligado tributario, ésta deberá aportarse en el plazo de diez días (ampliable en cinco días) contado desde el día siguiente al de la notificación del requerimiento, salvo que se especifique un plazo distinto en el propio requerimiento (artículo 12.2 del Reglamento de procedimientos amistosos).

En el caso de los procedimientos amistosos sustanciados en virtud del mecanismo establecido en la Directiva, los obligados tributarios que reciban los requerimientos a los que se hace referencia en este apartado, deberán enviar su respuesta simultáneamente a todas las autoridades competentes de los Estados miembros afectados salvo que el solicitante:

- sea un particular, o
- no sea una empresa grande y no forme parte de un grupo grande, de acuerdo con el artículo 3, apartados 4 y 7, de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013,

en cuyo caso la respuesta podrá presentarse únicamente a la autoridad competente española, quien, en el plazo de dos meses a partir de la entrada en su registro de la misma, enviará una notificación simultáneamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados, junto con una copia de la información presentada. Se considerará que la información ha sido recibida por todos los Estados afectados en la fecha de su entrada en el registro de la autoridad competente.

La falta de atención de este requerimiento por parte del obligado tributario podrá determinar la terminación del procedimiento.

Las autoridades competentes intercambiarán tantas posiciones como sean necesarias para intentar llegar a un acuerdo.

b. Negociación

Durante la fase bilateral del procedimiento amistoso, las autoridades competentes intercambiarán cuantas posiciones sean necesarias a fin de intentar resolver la cuestión objeto del procedimiento amistoso.

Cuando sea necesario, las autoridades competentes podrán reunirse o celebrar videoconferencias o conferencias telefónicas a fin de poder discutir el caso y, en su caso, llegar a un acuerdo.

c. Acuerdo entre autoridades competentes

El procedimiento amistoso podrá terminar mediante acuerdo de las autoridades competentes de los Estados afectados.

Dicho acuerdo podrá concluir la eliminación de la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio, pudiendo alcanzarse en una reunión presencial entre las autoridades competentes o puede alcanzarse por medios telemáticos: correo electrónico, videoconferencia, conferencia telefónica, etc.

Una vez alcanzado dicho acuerdo y, en el caso de procedimientos amistosos en materia de precios de transferencia y atribución de beneficio al establecimiento permanente, en España, el Inspector Jefe de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional adopta el acuerdo administrativo.

Dicho acuerdo se notifica al obligado tributario en España para que manifieste su conformidad o disconformidad con el contenido del acuerdo y renuncie a los recursos pendientes.

Por otra parte, el acuerdo entre las autoridades competentes puede concluir que no hay doble imposición o imposición no acorde con el Convenio Fiscal o que no se va a eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el Convenio Fiscal.

Esta última forma de terminación del procedimiento amistoso será posible cuando el Convenio en cuestión no contenga cláusula de arbitraje.

En estos casos, el acuerdo será notificado al obligado tributario (artículo 16.3 del Reglamento de procedimientos amistosos) pero no será necesario solicitar su aceptación al mismo y la renuncia a los recursos pendientes. Con el mismo se pondrá fin al procedimiento amistoso y los recursos internos podrán continuar con su tramitación.

d. Otras formas de terminación del procedimiento amistoso

d.1 Desistimiento

El contribuyente puede desistir en cualquier momento del procedimiento amistoso. No se exige un determinado formalismo, basta con un escrito dirigido a la autoridad competente.

El artículo 15 del Reglamento de procedimientos amistosos, que se aplica a **los procedimientos amistosos iniciados en base al Convenio Fiscal**, o por remisión a ese artículo, en **los iniciados en base al Convenio de Arbitraje**, indica que, si hubiera varios obligados tributarios, el desistimiento afectará sólo a aquellos que lo hubieran formulado.

La autoridad competente dará posteriormente por finalizado el procedimiento y se acordará el archivo de las actuaciones, debiendo la autoridad competente comunicar dicha finalización a la autoridad competente del otro Estado.

El artículo 53 del Reglamento de procedimientos amistosos, que se aplica a los procedimientos

amistosos iniciados en base a la **Directiva**, indica que el solicitante del procedimiento amistoso deberá presentar simultáneamente a todas las autoridades competentes de los Estados miembros una notificación escrita de desistimiento. Dicha notificación pondrá fin con efecto inmediato al procedimiento. La autoridad competente informará a las demás autoridades competentes afectadas, sin demora. No obstante, si el solicitante era un particular o una PYME en los términos establecidos por el artículo 57 del Reglamento de procedimientos amistosos, basta con que el desistimiento se presente ante la autoridad competente española, quien en el plazo de 2 meses lo comunicará al resto de las autoridades competentes afectadas.

El principal efecto del desistimiento es la terminación del procedimiento amistoso. Además, no podrá solicitarse un nuevo procedimiento amistoso sobre la misma cuestión sobre la que ya se hubiera desistido. Así, lo establece el artículo 11.2 d) del Reglamento de procedimientos amistosos como causa de denegación del inicio de un posterior procedimiento amistoso. Cabe recordar que tanto si el procedimiento se hubiera iniciado en base al Convenio Fiscal, como al Convenio de Arbitraje como a la Directiva, se aplican las causas de denegación del inicio del procedimiento amistoso reguladas en el artículo 11.2.

d.2 Cuando haya una sentencia firme de un tribunal español o por cualquier otra decisión equivalente de un tribunal de otro estado afectado que vincule a la autoridad competente de acuerdo con su normativa interna, sobre los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso

Las sentencias de los órganos judiciales españoles vinculan a las autoridades competentes en lo que se refiere al procedimiento amistoso. Siendo esto así, cuando un órgano judicial haya emitido una sentencia judicial que afecte a los elementos de la obligación tributaria objeto del procedimiento amistoso antes de que se alcance un acuerdo en el seno de un procedimiento amistoso, la autoridad competente española se lo comunicará sin demora a las autoridades competentes del resto de los Estados afectados.

Se trata de una causa de terminación de cualquiera de los procedimientos amistosos previstos en el Reglamento de procedimientos amistosos (artículos 16 y 52 del Reglamento de procedimientos amistosos), pudiendo estos terminar con acuerdo de eliminar total o parcialmente la doble imposición o la imposición no acuerde con el Convenio o tratado si la otra autoridad competente decide hacer total o parcialmente el ajuste correlativo derivado de la sentencia firme o finalizar sin acuerdo de eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el Convenio.

Lo mismo sucederá cuando las autoridades competentes de cualquiera de los otros Estados afectados se encuentren vinculadas por una decisión equivalente de un Tribunal de dicho Estado de acuerdo con su normativa interna. En este caso también será posible solicitar el inicio del procedimiento amistoso con el objeto de que la autoridad competente del otro Estado afectado elimine total o parcialmente la doble imposición si así lo considera adecuado.

d.3 Objeción no justificada

Una vez admitida la solicitud de inicio, la autoridad competente que recibe la solicitud debe valorar si la objeción está justificada o no.

Se entiende que la objeción no está justificada cuando, por ejemplo, el Convenio fiscal en cuestión exija para la tramitación del procedimiento amistoso que se haya producido doble imposición y la autoridad competente que recibe la solicitud y la admite, una vez analizado el caso, determina que esta doble imposición no se ha producido.

En el caso de que una autoridad competente entienda que existe una objeción no justificada y el correspondiente convenio no establezca la posibilidad de presentar la solicitud de procedimiento amistoso ante cualquier autoridad competente y no solo ante la de su estado de residencia, se lo notificará a la otra autoridad competente y al obligado tributario, dado por finalizado el procedimiento.

d.4 Inexistencia o desaparición de la cuestión objeto del procedimiento

Una vez admitida la solicitud de inicio y analizada la cuestión sometida a las autoridades competentes, éstas pueden estar de acuerdo en que no hay doble imposición o imposición no acorde con el Convenio.

Del mismo modo, aun existiendo inicialmente doble imposición o imposición no acorde con el Convenio, puede suceder que la regularización en virtud de la cual se ha producido ésta sea anulada por resolución o sentencia firme de un tribunal administrativo o jurisdiccional. En este caso, la causa objeto del procedimiento habría desaparecido.

En ambos casos, no se cumplen los requisitos establecidos para la tramitación del procedimiento amistoso en el artículo relativo al procedimiento amistoso del Convenio Fiscal aplicable, que exige la existencia de una imposición no acorde con el Convenio Fiscal, o en los artículos 4 y 6 del Convenio de Arbitraje, que implícitamente exigen la existencia de doble imposición. Por lo tanto, podrá ponerse fin al procedimiento amistoso, debiendo comunicar el acuerdo al obligado tributario, sin que sea necesario requerir aceptación alguna del mismo.

Dichos supuestos de terminación, están expresamente previstos en el artículo 52 del Reglamento de procedimientos amistosos, para los procedimientos sustanciados en virtud de la Directiva.

e. Fase arbitral

e.1 Cuestiones generales

Con carácter general, la obligación impuesta a las autoridades competentes de hacer lo posible por resolver el caso mediante un acuerdo amistoso a fin de evitar una imposición no acorde con el Convenio aplicable no es una obligación de resultado. No obstante, la situación cambia cuando el instrumento en virtud del cual se sustancia el procedimiento amistoso establece una fase arbitral.

Por el momento, tan solo el Título IV del Reglamento de procedimientos amistosos (que regula el mecanismo establecido en la Directiva), el Convenio de Arbitraje y los Convenios Fiscales en vigor suscritos por España con Suiza, Japón, Estados Unidos y Reino Unido establecen una fase arbitral en el procedimiento amistoso en ellos regulados. Sin embargo, la entrada en vigor para España del Convenio Multilateral derivado del Proyecto BEPS dará lugar a la introducción del arbitraje en otros Convenios Fiscales suscritos por España.

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que la aplicabilidad de la fase arbitral prevista en los Convenios Fiscales puede requerir que las autoridades competentes de los Estados contratantes establezcan de mutuo acuerdo el modo de aplicación del arbitraje.

e.2 Plazo desencadenante del arbitraje

Cuando el instrumento en cuestión establezca la fase arbitral del procedimiento amistoso, ésta podrá iniciarse si las autoridades competentes no pueden ponerse de acuerdo para resolver la cuestión objeto del procedimiento amistoso en un plazo determinado. Este plazo varía dependiendo del instrumento en virtud del cual se sustancie el procedimiento amistoso.

En el caso de los procedimientos sustanciados en virtud del Convenio de Arbitraje y de la Directiva, este plazo será, con carácter general, dos años. El Convenio de Arbitraje, en su artículo 7.4 establece que las autoridades competentes podrán acordar excepciones al plazo de dos años con la aprobación de las personas interesadas. Por su parte, en el caso del mecanismo previsto en la Directiva, el artículo 41.1 del Reglamento de procedimientos amistosos permite la ampliación del plazo de dos años por un año más a solicitud, por escrito y de forma motivada, de una autoridad competente de los Estados miembros afectados.

Por otra parte, en el caso de los Convenios Fiscales que incluyan una fase arbitral en la cláusula de procedimientos amistosos, deberá atenderse al plazo que establezca cada Convenio Fiscal.

e.3 Inicio del cómputo del plazo desencadenante del arbitraje

El momento desde el que se computa el plazo establecido en el párrafo anterior varía dependiendo del instrumento en base al que se sustancie el procedimiento amistoso:

- **Si el procedimiento se sustancia en virtud del título II (Procedimiento amistoso previsto en los Convenios Fiscales)**, de acuerdo con el artículo 11.3 del Reglamento de procedimientos amistosos, la fecha a partir de la cual se empezará a computar el plazo indicado será la fecha en la que la autoridad competente de un Estado recibe toda la documentación e información a la que hace referencia el propio artículo 11.3.b) de la autoridad competente que recibe la solicitud de inicio. Esta última solicitará de la primera que comunique la fecha de recepción de la documentación y se la notificará al obligado tributario.
- **Si el procedimiento se sustancia en virtud del título III (Procedimiento sobre la aplicación del Convenio de Arbitraje)**, el cómputo del periodo de dos años para poder acudir a la fase de arbitraje, se inicia en la última de las dos fechas siguientes:
 - a. Fecha de notificación del acto de liquidación tributaria o medida equivalente.
 - b. Fecha en la que la autoridad competente recibe la solicitud de inicio acompañada de toda la información y documentación a la que se refiere el artículo 27 del Reglamento de procedimientos amistosos.

No obstante, cuando se interponga recurso administrativo o contencioso-administrativo, el inicio del cómputo del periodo de dos años o su interrupción comenzará a contarse a partir de la fecha en que sea firme la resolución dictada en última instancia en el marco de los recursos internos (Artículo 7.1 del Convenio de Arbitraje).

- **Si el procedimiento se sustancia en virtud del título IV (Mecanismo de resolución de litigios a que se refiere la Directiva)**, el plazo de dos años se contará a partir de la última notificación de cualquiera de los Estados miembros afectados relativa a la admisión de inicio (artículo 41.1 del Reglamento de procedimientos amistosos). Si el obligado tributario ha recurrido la regularización que da lugar al procedimiento amistoso, dicho plazo empezará a computarse desde la fecha en la que el recurso se haya suspendido si ésta es posterior a la fecha anteriormente indicada.

e.4 Constitución y composición de la comisión consultiva

Debe distinguirse aquí en función del instrumento jurídico en virtud del cual se sustancie el procedimiento amistoso:

1. Procedimientos amistosos sustanciados en virtud de un Convenio Fiscal con cláusula de arbitraje

En los procedimientos amistosos sustanciados en virtud de un Convenio Fiscal que incluya cláusula de arbitraje en los que no se haya alcanzado un acuerdo en el periodo establecido en el mismo, el obligado tributario podrá solicitar su constitución por las autoridades competentes para que adopte una decisión sobre las cuestiones pendientes. La comisión consultiva se regirá por lo previsto en el Convenio Fiscal respectivo y por los requisitos que se pacten de forma bilateral en aquellos convenios en los que se regule su existencia.

2. Procedimientos amistosos sustanciados en virtud del Convenio de arbitraje

Como excepción a la regla general de inicio de la fase arbitral a solicitud del obligado tributario, salvo que los Estados afectados acuerden otra cosa, el Estado miembro que haya expedido la primera regularización objeto del procedimiento amistoso constituirá la comisión consultiva si, transcurrido el plazo de 2 años las autoridades competentes no han llegado a un acuerdo.

El plazo para la constitución de la comisión consultiva es de seis meses desde la expiración del plazo de dos años.

Con carácter general, la comisión consultiva estará constituida por el presidente, dos representantes de cada autoridad competente afectada y un número par de personalidades independientes nombradas de común acuerdo o, en defecto de éste, por sorteo, de entre la lista de personalidades creada a efectos del Convenio de Arbitraje. En caso de sorteo, la autoridad competente podrá recusar a cualquier personalidad independiente por un motivo previamente acordado entre las autoridades competentes de los Estados miembros afectados o cuando dicha personalidad:

- pertenezca a una de las administraciones fiscales implicadas o ejerza funciones por cuenta de éstas, o
- tenga o haya tenido una participación importante en una o en cada una de las empresas asociadas, o
- sea o haya sido empleada o consejero de una o de cada una de estas empresas, o
- no presente las suficientes garantías de objetividad para la resolución del caso.

La lista de personalidades independientes a efectos del Convenio de Arbitraje estará formada

por cinco personas nombradas por cada Estado contratante, que deberán ser competentes, independientes, nacionales de uno de los Estados contratantes y residir en el territorio en el que se aplique el Convenio.

El presidente, que deberá reunir las condiciones que se requieran en su país para el ejercicio de las más altas funciones jurisdiccionales o ser un jurisconsulto de notoria competencia, será elegido de entre la lista de las personalidades independientes a efectos del Convenio de Arbitraje por los representantes de las autoridades competentes y las personalidades independientes, pudiendo ser recusado por los mismos motivos que las personalidades independientes.

3. Procedimientos amistosos sustanciados en virtud del mecanismo previsto en la Directiva

De acuerdo con el artículo 42 del Reglamento de procedimientos amistosos, cuando las autoridades competentes no hayan llegado a un acuerdo en el plazo de dos años, el obligado tributario podrá solicitar la constitución de una comisión consultiva. Para ello deberá presentar un escrito dirigido a las autoridades competentes de todos los Estados miembros afectados en el plazo de cincuenta días naturales a partir del día siguiente a aquél en el que le hayan notificado que las autoridades competentes no han llegado al citado acuerdo en el plazo indicado.

No obstante lo anterior, cuando el obligado tributario, residente en España:

- sea un particular, o
- no sea una empresa grande y no forme parte de un grupo grande, de acuerdo con el artículo 3, apartados 4 y 7, de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013,

podrá presentar el escrito de solicitud únicamente ante la autoridad competente española quien se lo comunicará en el plazo de dos meses al resto de las autoridades competentes. Se entenderá que el obligado tributario ha presentado su solicitud de arbitraje en la fecha de esta comunicación.

La comisión consultiva se constituirá en el plazo de ciento veinte días naturales a partir de la entrada en el registro de la autoridad competente de la solicitud y, una vez creada, el presidente de la misma se lo comunicará al obligado tributario sin demora (Artículo 42 del Reglamento de procedimientos amistosos).

Con carácter general, la comisión consultiva estará formada por un presidente, un representante de cada autoridad competente afectada y una personalidad independiente designada por cada autoridad competente de los Estados miembros afectados.

Las autoridades competentes de los Estados miembros designarán al menos a tres personas competentes, independientes y capaces de actuar con imparcialidad e integridad (artículo 46 del Reglamento de procedimientos amistosos) para constituir la lista de las personalidades independientes a efectos de la Directiva, a partir de la cual cada autoridad competente designará a la personalidad independiente que va a formar parte de la comisión. Con la finalidad de garantizar la independencia de las personalidades independientes que van a constituir la comisión, el artículo 45.4 del Reglamento de procedimientos amistosos establece

la posibilidad de que las autoridades competentes se opongan al nombramiento de cualquier personalidad independiente por un motivo previamente acordado entre las autoridades competentes de los Estados miembros afectados o cuando dicha personalidad:

- a. pertenezca a una de las administraciones fiscales afectadas o trabaje en nombre de las mismas, o lo haya hecho en cualquier momento durante los tres años anteriores;
- b. tenga o haya tenido una participación importante o un derecho de voto en la empresa del obligado tributario, o haya sido empleada o asesora de cualquier obligado tributario de que se trate, en cualquier momento de los últimos cinco años anteriores a la fecha de su designación;
- c. no ofrezca garantías suficientes de objetividad para la resolución de la cuestión o cuestiones sobre los que deba pronunciarse;
- d. sea empleada de una sociedad que preste asesoría en materia fiscal o facilite por otros medios asesoría fiscal con carácter profesional, o haya estado en esa situación en algún momento en los tres años previos a la fecha de su designación.

No obstante, no será posible oponerse al nombramiento de una personalidad independiente si ésta ha sido designada conforme al artículo 47.1 del Reglamento de procedimientos amistosos (Nombramiento por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central), sin perjuicio de que la autoridad competente española pueda interponer recurso contencioso-administrativo contra dicha designación.

Asimismo, se exige que las personalidades independientes sigan absteniéndose de incurrir en alguno de los motivos de parcialidad indicados anteriormente durante los doce meses siguientes a la fecha de adopción de la decisión por la comisión consultiva.

Los representantes de las autoridades competentes y las personalidades independientes que constituyan la comisión consultiva elegirán al presidente de la lista de personalidades independientes a efectos de la Directiva que será un juez, salvo que los restantes miembros de la comisión acuerden otra cosa (artículo 45.7 del Reglamento de procedimientos amistosos).

e.5 Decisión arbitral

La comisión arbitral emitirá un dictamen por escrito dirigido a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados, que será comunicado a éstas.

La forma y plazos de adopción de la decisión arbitral variarán dependiendo del instrumento en virtud del cual se sustancie el procedimiento amistoso.

En caso de los procedimientos tramitados en virtud de un Convenio Fiscal con cláusula de arbitraje deberá atenderse a lo establecido en los mismos o en sus acuerdos bilaterales de desarrollo.

Tanto si el procedimiento amistoso se sustancia en virtud del Convenio de Arbitraje como si se tramita en virtud del mecanismo previsto en la Directiva, la comisión dispondrá de un plazo de seis meses para adoptar su decisión. En el primero de los casos, este plazo se contará a partir del momento en el que la comisión ha recibido toda la documentación e información relevante de los Estados implicados (artículo 32 del Reglamento de procedimientos amistosos), mientras que para el mecanismo previsto en la Directiva el plazo se contará desde la fecha de su creación

(artículo 51.1 del Reglamento de procedimientos amistosos), pudiendo ser prorrogado por la propia comisión en tres meses más, en cuyo caso deberá informar de la prórroga a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados y a los obligados tributarios.

En ambos casos la decisión se adoptará por mayoría simple de sus miembros (artículo 11.2 del Convenio de Arbitraje y 51.3 del Reglamento de procedimientos amistosos), con el voto de calidad del presidente en el caso de que el procedimiento se sustancia por el mecanismo establecido en la Directiva.

e.6 Finalización del procedimiento

Una vez emitida la decisión arbitral, las autoridades competentes deben alcanzar un acuerdo que finalice el procedimiento amistoso.

Tanto si el procedimiento se tramita en virtud del Convenio de Arbitraje como si lo hace en virtud del mecanismo establecido en la Directiva, las autoridades competentes podrán alcanzar un acuerdo que se separe de la decisión arbitral en el plazo de seis meses desde que ésta les sea notificada, pero si, transcurrido este plazo, no han alcanzado dicho acuerdo, quedarán vinculadas por el dictamen de la comisión (artículos 33 y 54.2 del Reglamento de procedimientos amistosos y artículo 12.1 del Convenio de Arbitraje).

En el caso de los procedimientos tramitados en virtud de un Convenio fiscal, deberá atenderse a lo establecido en el Convenio fiscal aplicable.

6. Ejecución del acuerdo

a. Notificación del acuerdo entre autoridades competentes al obligado tributario español

Cuando el procedimiento amistoso ha sido solicitado ante la autoridad competente española o en todo caso si se trata de un procedimiento amistoso relativo a los precios de transferencia, la autoridad competente española notificará el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes en el procedimiento amistoso al obligado tributario español (artículos 16.3 y 54.3 del Reglamento de procedimientos amistosos). En el caso de los procedimientos amistosos sustanciados en virtud del mecanismo previsto en la Directiva, dicha notificación deberá realizarse en el plazo de treinta días naturales.

Con carácter general, cuando el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes elimine la doble imposición o la imposición no acorde con el Convenio, la notificación del acuerdo al obligado tributario español tendrá el siguiente contenido:

- Indicación del acuerdo alcanzado, así como el ajuste correlativo alcanzado, en el caso de precios de transferencia.
- Solicitud de aceptación o rechazo del contenido del acuerdo.
- En caso de aceptación, el escrito recogerá también su renuncia expresa a los recursos pendientes que hubiera interpuesto respecto a las cuestiones solucionadas por este

procedimiento, así como la acreditación de dicha renuncia. Dicha acreditación se podrá realizar, de ordinario, justificando la presentación del escrito de renuncia ante el tribunal correspondiente.

- Indicación de que, una vez se disponga de la conformidad y, en su caso, renuncia a los recursos planteados por el obligado tributario de España y, en su caso, por el resto de los Estados afectados, se considerará cerrado el procedimiento, y así se comunicará al órgano competente en España para ejecutarlo.
- Indicación de que no puede interponerse recurso alguno contra el acuerdo, sin perjuicio de los que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación del mismo. Así lo establece la Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en su apartado 5.
- Finalmente, indicación de que el acuerdo no tiene la consideración de precedente, ni para el contribuyente ni para las administraciones tributarias.

b. Aceptación del acuerdo por el obligado tributario español (más renuncia a los recursos pendientes) o rechazo del acuerdo

El acuerdo por el que las autoridades competentes eliminan la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio (ya sea por acuerdo mutuo o unilateralmente por la autoridad competente del Estado ante el que se solicita el procedimiento amistoso) se aplicará siempre que, en el plazo de sesenta días naturales a partir del día siguiente a la notificación del acuerdo, el obligado u obligados tributarios:

- acepten el contenido del mismo, y
- renuncien a su derecho a recurrir o desistan de los recursos pendientes que pudieran tener presentados respecto de los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso

En el supuesto de que las cuestiones objeto del procedimiento amistoso ya estuviesen recurridas, el obligado tributario deberá aportar pruebas de su renuncia o desistimiento en el plazo de sesenta días naturales al que hace referencia el párrafo anterior. A estos efectos, se suele presentar una copia del recibo de presentación emitido por el registro del órgano ante el que se presentó el recurso junto con la copia de la renuncia/desistimiento presentado.

No cabe una aceptación de parte del acuerdo alcanzado entre autoridades competentes. Una aceptación parcial será tratada como un rechazo por parte del obligado tributario.

Se entenderá que el obligado tributario rechaza el acuerdo, cuando aquel, tras su notificación:

- a. formalice su rechazo en un escrito en el que quede constancia de su disconformidad con el contenido del acuerdo; o
- b. no acepte expresamente el contenido del mismo en el plazo de sesenta días naturales a partir del día siguiente a la notificación del acuerdo; o
- c. no renuncie a su derecho a recurrir respecto a las cuestiones solucionadas por el procedimiento amistoso o, en su caso, no desista de los recursos pendientes en el plazo de sesenta días naturales a partir del día siguiente a la notificación del acuerdo.

Si el obligado tributario rechaza el acuerdo:

- La autoridad competente comunicará este rechazo a las autoridades competentes de los demás Estados afectados y considerará el caso cerrado.
- De acuerdo con el artículo 11.2.d) del Reglamento de procedimientos amistosos, se podrá denegar el inicio de un posterior procedimiento amistoso sobre la misma cuestión.
- El obligado tributario podrá continuar los recursos que tuviera planteados ante los tribunales domésticos. Dado que conforme a los artículos 16.7 y 54.5 del Reglamento, el acuerdo entre autoridades competentes (rechazado por el obligado tributario) no sienta precedente, dicho acuerdo no vinculará al tribunal económico-administrativo o contencioso-administrativo. Tampoco vinculará al órgano revisor en el caso de un recurso de reposición.

En caso de que el procedimiento amistoso se resuelva en la fase unilateral, si la solicitud de procedimiento amistoso ha sido presentada ante la autoridad competente del otro Estado y ésta decide retirar el ajuste realizado por su administración tributaria, no será necesaria la aceptación del contribuyente español, aunque se le comunicará a dicho contribuyente la finalización del procedimiento amistoso.

Si la solicitud ha sido presentada ante la autoridad competente del otro Estado con relación a un ajuste realizado por la administración tributaria española y la autoridad competente que recibe la solicitud decide unilateralmente realizar el ajuste correlativo, se requerirá la aceptación al respecto del contribuyente español.

Finalmente, si la solicitud de procedimiento amistoso ha sido presentada ante la autoridad competente española, tanto en relación con un ajuste realizado por la administración tributaria española como de un ajuste realizado por la administración tributaria de otro Estado, se requerirá la aceptación al respecto del contribuyente español.

En conclusión, en todo caso se solicitará la aceptación del contribuyente cuando la solicitud del procedimiento amistoso haya sido presentada ante la autoridad competente española.

c. Aceptación del acuerdo por el obligado tributario del otro estado

Cuando en el seno de un procedimiento amistoso se alcance un acuerdo entre las autoridades competentes por el que se elimina la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio, en caso de que la solicitud de inicio haya sido presentada ante la autoridad competente del otro Estado afectado o, con carácter general, en los procedimientos amistosos en materia de precios de transferencia, la finalización del procedimiento amistoso y la remisión del acuerdo a la oficina competente para su ejecución requerirá, además de la aceptación del mismo por el obligado tributario español, de la aceptación del acuerdo por el obligado tributario del otro Estado.

En este caso, la autoridad competente del otro Estado será la encargada de recabar la aceptación del obligado tributario residente en su jurisdicción y comunicársela a la autoridad competente española, con el fin de que ésta continúe con los trámites necesarios para la implementación del acuerdo.

d. Carta de cierre a la otra autoridad competente

Con carácter general, la autoridad competente española, una vez tenga conocimiento de la aceptación del obligado tributario español afectado por el acuerdo y, en su caso, de la renuncia

de éste a su derecho a recurrir o del desistimiento de los recursos iniciados, remitirá una carta de cierre a la otra autoridad competente.

En la misma se detallará el acuerdo alcanzado, así como la aceptación del mismo por los obligados tributarios afectados. Asimismo, en dicha carta se indicará que el acuerdo no tiene la consideración de precedente con respecto de otros ajustes o asuntos que puedan surgir en el futuro o sobre discusiones entre las autoridades competentes relativas a los mismos asuntos o similares respecto a obligados tributarios diferentes.

e. Firmeza del acuerdo

De acuerdo con el apartado 3 de la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se considerará que el acuerdo adquiere firmeza en la fecha en la que una autoridad competente reciba la última notificación de las otras autoridades competentes comunicando la aceptación por parte de las personas interesadas del contenido del mismo y su renuncia al derecho a recurrir respecto de los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso, en su caso. En el supuesto de que los recursos ya se hubieran iniciado, el acuerdo únicamente adquirirá firmeza una vez que la persona afectada aporte pruebas a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados de que se han tomado medidas para poner fin a dichos procedimientos respecto de los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso.

Es necesario hacer constar que la normativa española exige en principio la aceptación (y renuncia de los recursos pendientes) no sólo del obligado tributario español sino también del obligado tributario del otro Estado. Sin embargo, hay países que no exigen tal aceptación, por ejemplo, cuando la liquidación que dio origen al procedimiento amistoso ha sido realizada por el otro Estado (este es el caso, por ejemplo, de Francia) o cuando se retira totalmente el ajuste por el Estado que hizo el ajuste primario (este es el caso, por ejemplo, de Italia)

Como España exige la aceptación (y renuncia de los recursos pendientes) de los obligados tributarios del otro Estado, la firmeza del acuerdo se alcanza cuando la autoridad competente española recibe de la autoridad competente del otro Estado, la confirmación de dichas aceptaciones o cuando recibe la aceptación del propio obligado tributario español (la fecha que sea posterior).

f. Comunicación para ejecución del acuerdo a la oficina local

La autoridad competente española, una vez tenga conocimiento de la aceptación de todos los obligados tributarios afectados por el acuerdo y, en su caso, de la renuncia de estos a su derecho a recurrir o del desistimiento de los recursos iniciados, se lo comunicará a la Administración tributaria española competente para ejecutarlo (artículo 17.1 del Reglamento de procedimientos amistosos), en el plazo de un mes desde que el acuerdo adquiera firmeza. En la mayoría de los casos, la Administración tributaria española competente para ejecutar el acuerdo será la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aunque también podrían serlo las Administraciones tributarias forales en el caso de contribuyentes forales.

Con carácter general, el acuerdo se aplicará con independencia de los plazos de prescripción internos (ver FAQs).

El acuerdo será ejecutado de oficio o a instancia del interesado (artículo 17.2 del Reglamento de

procedimientos amistosos).

La ejecución del acuerdo por la Administración tributaria española competente se realizará mediante la práctica de una liquidación por cada período impositivo objeto del procedimiento amistoso y mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento del devengo de cada hecho imponible objeto del procedimiento amistoso, si se trata de impuestos en los que no exista período impositivo (artículo 17.3 del Reglamento de procedimientos amistosos). Alternativamente, la Administración tributaria podrá dictar un único acto que contendrá las liquidaciones derivadas del procedimiento amistoso a fin de que la cantidad resultante se determine mediante la suma algebraica de dichas liquidaciones (artículo 17.4 del Reglamento de procedimientos amistosos).

Cuando existiese una liquidación previa practicada por la Administración tributaria española en relación con la misma obligación tributaria objeto del procedimiento amistoso, la ejecución del acuerdo determinará la modificación, o en su caso, anulación, de dicha liquidación (artículo 17.5 del Reglamento de procedimientos amistosos).

En la liquidación resultante de la ejecución del acuerdo se exigirán los intereses de demora devengados sobre la deuda derivada de dicha ejecución (artículo 17.6 del Reglamento de procedimientos amistosos) (ver FAQs).

g. Comunicación de terminación al tribunal

Cuando finalice un procedimiento amistoso y haya recursos internos pendientes, suspendidos o no, la autoridad competente española comunicará sin dilación la finalización del mismo al tribunal económico-administrativo o judicial correspondiente, para que pueda concluir o continuar la tramitación del recurso pendiente.

Parte segunda. Preguntas frecuentes (FAQ)

Compatibilidad con actas con acuerdo/conformidad

¿Puede solicitarse el inicio de un procedimiento amistoso cuando el obligado tributario español haya suscrito un acta con acuerdo?

El hecho de que la liquidación sea resultado de un acuerdo entre la Inspección y el contribuyente (acta con acuerdo) no afecta en modo alguno a la posibilidad de solicitar el inicio de un procedimiento amistoso para corregir la doble imposición que pudiera resultar de los ajustes contenidos en dichas actas.

Esto es, además, una exigencia del estándar mínimo resultante de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS de la OCDE, sobre mecanismos de resolución de controversias, conforme al cual **los acuerdos en los procesos de inspección entre la Administración tributaria y el contribuyente no impiden el acceso al procedimiento amistoso.**

¿Puede solicitarse el inicio de un procedimiento amistoso cuando el obligado tributario español haya suscrito un acta de conformidad?

El hecho de que el contribuyente haya manifestado su conformidad con el acta de la Inspección (acta de conformidad) no afecta en modo alguno a la posibilidad de solicitar el inicio de un procedimiento amistoso para corregir la doble imposición que pudiera resultar de los ajustes contenidos en dichas actas.

Esto es, además, una exigencia del estándar mínimo resultante de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS de la OCDE, sobre mecanismos de resolución de controversias, conforme al cual **los acuerdos en los procesos de inspección entre la Administración tributaria y el contribuyente no impiden el acceso al procedimiento amistoso.**

¿Puede solicitarse el inicio de un procedimiento amistoso cuando el obligado tributario haya suscrito un acta con acuerdo en el otro Estado afectado?

Como se ha indicado, el acceso al procedimiento amistoso cuando se haya suscrito un acta con acuerdo es una exigencia del estándar mínimo resultante de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS de la OCDE, sobre mecanismos de resolución de controversias. La única excepción que se establece en este sentido es que dicho Estado tenga establecido un proceso legal o administrativo de resolución/acuerdo de conflictos independiente de las funciones de inspección y revisión a los que solo se puede acceder a solicitud del obligado tributario. En este último caso, dicha información debería estar a disposición de los obligados tributarios en la guía de

procedimientos amistosos del Estado en cuestión.

Cuando un procedimiento amistoso iniciado tenga por objeto una regularización adoptada mediante acta con acuerdo, puede darse el caso que la autoridad competente ante la que se presenta la solicitud no pueda desviarse de la misma, en cuyo caso deberá notificárselo a la autoridad competente del otro Estado afectado, por si ésta considera oportuno eliminar total o parcialmente la doble imposición.

Compatibilidad con recurso/reclamación

¿Puede solicitarse un procedimiento amistoso respecto del mismo acto administrativo objeto de un recurso administrativo, reclamación económica-administrativa o recurso contencioso-administrativo?

Sí. La solicitud de un procedimiento amistoso es independiente de la interposición de un recurso administrativo, una reclamación económico-administrativa o un recurso contencioso-administrativo y compatible con ella.

¿Cómo interaccionan ambos procedimientos en caso de simultanearse?

- a. Para los procedimientos amistosos iniciados **a partir del 12/10/2015**, en caso de simultanearse un procedimiento amistoso y un recurso interno, con la admisión de inicio del procedimiento amistoso, se procederá a la suspensión de la tramitación del recurso o reclamación hasta que se resuelva el procedimiento amistoso. No obstante, en el caso de que se haya interpuesto un recurso o reclamación contra una sanción grave impuesta con relación a los elementos de la obligación tributaria objeto del procedimiento amistoso se aplica una excepción a esta regla general:
- Si nos encontramos ante un **procedimiento amistoso solicitado al amparo de un Convenio Fiscal** en el que la existencia de sanciones graves (ver apartado de sanciones de esta guía) excluya el acceso a la fase arbitral del procedimiento amistoso, y dicha sanción se encuentra recurrida en vía administrativa o judicial, los dos procedimientos amistoso y revisor se tramitarán en paralelo, pero se impedirá el acceso, en su caso, a la comisión arbitral del procedimiento amistoso hasta que recaiga resolución firme en vía administrativa o judicial que anule la correspondiente sanción.
 - Si nos encontramos ante un **procedimiento amistoso solicitado al amparo del Convenio de Arbitraje**, la interposición de cualquier recurso o reclamación en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa contra las sanciones graves (ver FAQs) suspenderá la tramitación del procedimiento amistoso desde la interposición del primer recurso que proceda hasta que recaiga resolución firme en vía administrativa o judicial en relación con la sanción.
 - Si nos encontramos ante un **procedimiento amistoso solicitado al amparo de la Directiva** y la sanción se encuentra recurrida en vía administrativa o judicial, los dos procedimientos: amistoso y revisor se tramitarán en paralelo, pero se impedirá el acceso, en su caso, a la comisión consultiva del procedimiento amistoso hasta que recaiga resolución firme en vía administrativa o judicial que anule la correspondiente sanción.

b. Para los procedimientos amistosos iniciados **con anterioridad al 12/10/2015 (1)** se **simultaneaban ambos procedimientos con las siguientes consecuencias:**

- Si se resolvía primero el procedimiento amistoso, la aceptación del acuerdo alcanzado en el mismo por el contribuyente exigía la renuncia a los recursos internos interpuestos.
- Si, por el contrario, se resolvía primero el recurso administrativo o la reclamación económico administrativa, y persistía la doble imposición para el contribuyente, la resolución no vinculaba a la autoridad competente y se podía seguir la tramitación del procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición.
- En el caso de que se resolviera primero un recurso contencioso administrativo la doble imposición en este caso sólo podría ser eliminada por medida unilateral del otro Estado, es decir, la autoridad competente española podría continuar con la tramitación del procedimiento amistoso, pero no podría retirar el ajuste, ya fuera en su totalidad o en parte, que hubiera sido confirmado por sentencia firme, ya que esta vincula a la administración tributaria.

(1) El 12/10/2015 entró en vigor la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por la que se introduce una nueva Disposición adicional vigésimo primera en la LGT y una nueva Disposición adicional novena en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. [\(Volver\)](#)

¿Qué ocurre si el recurso administrativo o judicial tiene un objeto más amplio que el incluido en el procedimiento amistoso?

Para aquellos procedimientos amistosos iniciados con posterioridad al 12/10/2015, únicamente se suspenderá la tramitación del recurso administrativo o judicial de que se trate, en cuanto a aquellos elementos de la obligación tributaria que sean objeto del procedimiento amistoso (Disposición adicional 1ª del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según redacción dada por el artículo 217 del Real Decreto Legislativo 3/2020 y Disposición adicional 9ª de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, según redacción dada por el art. 218 del Real Decreto Legislativo 3/2020). Por tanto, el órgano administrativo/judicial continuará con la tramitación del resto del objeto del recurso administrativo, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo no afectado por el procedimiento amistoso.

¿Puede recurrirse en vía administrativa o judicial el acuerdo alcanzado entre dos autoridades competentes que ponga fin al procedimiento amistoso?

No, no puede interponerse recurso alguno contra el acuerdo alcanzado entre autoridades competentes, sin perjuicio de los recursos previstos contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos (apartado 5 de la Disposición adicional 1ª Ley del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes).

Compatibilidad con sanciones

¿Qué se entiende por sanciones graves impuestas por la Administración Tributaria Española a efectos de la tramitación de un procedimiento amistoso?

El apartado 10 de la Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes señala que tienen tal consideración:

- a. las penas por delitos contra la Hacienda Pública a los que se refieren los artículos 305 y 305 bis del Código Penal;
- b. las sanciones por las infracciones a las que se refieren los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que concurra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 de dicha Ley;
- c. las sanciones por las infracciones establecidas en el artículo 18.13.2.º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que concurra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A estos efectos, las referencias en el citado artículo 184 a las declaraciones deberán entenderse realizadas a la documentación de precios de transferencia.

No obstante lo establecido en la letra c), no tendrá la consideración de sanciones a estos efectos, la sanción por infracción derivada de la presentación de documentación incompleta cuando no dificulte gravemente la cuantificación o determinación del valor de mercado.

¿Qué efectos tiene en la tramitación de un procedimiento amistoso la imposición de una sanción de las previstas en el apartado anterior?

a. Procedimiento amistoso solicitado al amparo de un Convenio Fiscal.

En estos casos habrá que estar a lo dispuesto en el Convenio Fiscal que sea aplicable. En general, los Convenios Fiscales en vigor en España no limitan el acceso a un procedimiento amistoso en caso de sanciones graves, aunque sí que pueden existir limitaciones al acceso al arbitraje cuando se haya impuesto una sanción de las previstas en el apartado 10 de la Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y ésta sea firme.

Por tanto, si el convenio no prevé restricciones en el procedimiento amistoso como consecuencia de la existencia de sanciones graves firmes, el procedimiento amistoso se desarrollará sin ninguna particularidad y tendrá prioridad respecto a la tramitación de los recursos o reclamaciones internas, que se suspenderán hasta la finalización del procedimiento amistoso.

Por el contrario, si el convenio restringe el acceso al arbitraje en un supuesto de sanción grave firme, en caso de que coexistan un procedimiento amistoso y al mismo tiempo un recurso administrativo o judicial relativo a la sanción, habrá que esperar a que recaiga una resolución firme sobre la sanción (ver FAQs).

b. Procedimiento amistoso solicitado al amparo del Convenio de Arbitraje.

El artículo 23 del Reglamento de procedimientos amistosos establece que no se tramitará el procedimiento amistoso si las empresas de las que se trate han sido objeto de una sanción

grave con carácter firme. En el caso de España tienen la consideración de sanciones graves las enumeradas en el apartado 10 de la Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (ver la cuestión 3.a de este apartado relativo a Sanciones).

En el mismo sentido el artículo 28 del Reglamento de procedimientos amistosos señala que se denegará motivadamente el inicio del procedimiento amistoso cuando se hubiere interpuesto con carácter firme una sanción grave en los términos definidos en el Convenio de Arbitraje.

A sensu contrario mientras una sanción no sea firme, es decir, esté recurrida en vía administrativa o judicial, se podrá admitir el inicio de un procedimiento amistoso, pero en este caso y tal como establece el apartado 9 de la Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes se procederá a la suspensión de la tramitación del procedimiento amistoso hasta tanto se dicte sentencia firme.

c. Procedimiento amistoso solicitado al amparo de la Directiva.

En este caso el Reglamento de procedimientos amistosos permite la admisión de un procedimiento amistoso solicitado al amparo de la Directiva en los casos en que al obligado tributario se le hayan impuesto sanciones graves firmes.

No obstante lo anterior, el artículo 43 del Reglamento de procedimientos amistosos señala que, se denegará el acceso a la comisión consultiva prevista en el artículo 42 del Reglamento de procedimientos amistosos (ver apartado relativo a arbitraje) cuando se hayan impuesto con carácter firme las penas y sanciones a que se refiere el apartado 10 de la Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

En caso de que la sanción no sea firme por estar recurrida, se impedirá el acceso a la comisión arbitral hasta que recaiga resolución firme en vía administrativa o judicial en relación con la sanción (ver FAQs).

Compatibilidad con cláusulas anti-abuso

¿Puede iniciarse un procedimiento amistoso si la doble imposición deriva de una regularización en la que se ha aplicado una cláusula anti-abuso prevista en la normativa doméstica o en el convenio?

I. Procedimiento solicitado al amparo del Convenio de Arbitraje

En determinadas situaciones, la regularización que, de acuerdo con el contribuyente ha dado lugar a una imposición no acorde con el Convenio Fiscal, se practica en aplicación de una norma anti-abuso. Respecto a las normas anti-abuso domésticas, se incluirían tanto las normas anti-abuso generales, como son las contenidas en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria, así como las específicas, como, por ejemplo, la establecida en el artículo 15.h) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Un ejemplo de aplicación de cláusula anti-abuso doméstica sería el caso de un supuesto en el que la Administración tributaria española determinase la no deducibilidad de gastos financieros incurridos para la adquisición de una entidad por considerarse que el entramado

de operaciones que da lugar a los citados gastos financieros es notoriamente artificioso o impropio para la consecución del resultado obtenido y no hay efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales.

En supuestos como el descrito lo que se cuestiona es la operación en sí y su motivación, sin entrar a valorar o corregir el precio u otras condiciones de la operación, para que reflejen las que habrían sido acordadas entre empresas independientes en circunstancias comparables. Por tanto, incluso aunque se tratase de una operación realizada entre entidades vinculadas, estos supuestos quedan fuera del ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje, que tiene como finalidad corregir la doble imposición económica que puede producirse cuando en la valoración de las operaciones efectuadas entre entidades asociadas se fijan condiciones que no respetan el principio de plena competencia.

En consecuencia, si se solicita el inicio de un procedimiento amistoso en virtud del Convenio de Arbitraje respecto de una situación regularizada en base a una norma anti-abuso, procederá denegar el inicio del mismo.

II. Procedimientos solicitados al amparo del Convenio Fiscal o de la Directiva

La situación es distinta en los procedimientos instados en virtud del Convenio Fiscal aplicable o en virtud de la Directiva (siempre que ésta se base a su vez en un Convenio Fiscal aplicable). En estos casos, siempre que cumplan los requisitos requeridos para el inicio del procedimiento amistoso, se dará acceso al mismo a los supuestos regularizados en virtud de una cláusula anti-abuso.

En todo caso, debe tenerse en cuenta las siguientes circunstancias:

- que este acceso no significa necesariamente que las autoridades competentes tengan que llegar a un acuerdo para eliminar la doble imposición,
- que, en cualquier caso, las autoridades competentes pueden llegar a un acuerdo que concluya que el ajuste practicado no constituye una imposición no acorde con el Convenio Fiscal aplicable, dándose así por finalizado el procedimiento amistoso, y
- que hay Convenios Fiscales que excluyen expresamente del arbitraje los casos resultantes de aplicación de normas anti-abuso, tanto domésticas como convenidas, como por ejemplo el Convenio de doble imposición con Japón o los que incluyan cláusula de arbitraje como consecuencia de la aplicación del Convenio Multilateral.

Suspensión del ingreso de la deuda

¿Puede solicitarse la suspensión en la recaudación de la deuda objeto de procedimiento amistoso durante la tramitación del mismo?

Sí, de conformidad con el párrafo 6.1º de la Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en los procedimientos amistosos el ingreso de la deuda quedará suspendido automáticamente a instancias del interesado cuando se garantice su importe y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la

suspensión en los términos que reglamentariamente se establezcan.

En este sentido el artículo 58 del Reglamento de procedimientos amistosos establece que se podrá solicitar la suspensión del ingreso de la deuda en los procedimientos amistosos cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que se haya solicitado el inicio del procedimiento amistoso.
- b. Que no se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o en vía contenciosa-administrativa.
- c. Que se aporten las garantías previstas en el apartado 5.2.º de la Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

Es decir, en caso de que se haya solicitado la suspensión en vía administrativa o en vía contenciosa-administrativa, la suspensión del ingreso de la deuda seguirá la tramitación regulada para los recursos administrativos/judiciales.

¿Quién puede solicitar la suspensión del ingreso de la deuda objeto del procedimiento amistoso?

Podrá solicitarla cualquier persona que haya solicitado el inicio de un procedimiento amistoso.

¿Cuál es el órgano competente para conocer sobre la suspensión en la recaudación de la deuda objeto de procedimiento amistoso?

De acuerdo con el artículo 60 del Reglamento de procedimientos amistosos son competentes los órganos de recaudación que se determinen en la norma de organización específica. En el caso de los procedimientos amistosos relativos a precios de transferencia, corresponde al órgano de recaudación de la Delegación a la que esté adscrito el deudor.

¿Qué información/documentación debe contener la solicitud de suspensión?

De conformidad con el artículo 61.5 del Reglamento de procedimientos amistosos, la solicitud de suspensión se presentará mediante un escrito que deberá contener los siguientes extremos y deberá ir acompañado de la siguiente documentación, así como de cualquier otra que el obligado tributario estime pertinente para justificar la concurrencia de los requisitos necesarios para su concesión:

- a. Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado tributario. En el caso de que se actúe por medio de representante, se deberá incluir su identificación completa y la acreditación de la representación.
- b. Órgano ante el que se solicita la suspensión.
- c. Documento en que se formalice la garantía aportada, que deberá constituirse ante el órgano competente para recaudar y deberá incorporar las firmas de los otorgantes legitimados por un fedatario público, por comparecencia ante la Administración autora del acto o generadas mediante un mecanismo de autenticación electrónica. Dicho documento podrá ser sustituido

por su imagen electrónica con su misma validez y eficacia, siempre que el proceso de digitalización garantice su autenticidad e integridad.

- d. Acto administrativo, actuación administrativa o autoliquidación generadora de la deuda cuya suspensión se solicita, indicando los datos identificativos y las fechas de los actos o actuaciones anteriores.
- e. Copia de la presentación del escrito de solicitud de inicio de los procedimientos previstos en el artículo 1 y, en caso de que hubiera sido admitido al presentar la solicitud de suspensión, copia de la admisión de inicio de los procedimientos previstos en el artículo 1. (procedimiento amistoso)
- f. Declaración en la que se haga constar que no puede solicitar la suspensión en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa.
- g. Domicilio que el obligado tributario señala a los efectos de notificaciones.
- h. Lugar, fecha y firma del escrito o la solicitud.

Cuando la solicitud no reúna los requisitos enumerados o cuando sea necesaria la subsanación de defectos del documento en que se formalice la garantía, se requerirá al obligado tributario para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos con indicación de que la falta de atención a dicho requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud o el escrito (artículo 61.7 del Reglamento de procedimientos amistosos).

¿Qué garantías deben aportarse y por qué importe?

Las garantías que deben aportarse son las previstas en el párrafo 6.2º de la Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y son exclusivamente las siguientes:

- Depósito de dinero o valores públicos.
- Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

En el caso en que ya no pueda seguir obteniendo la suspensión del ingreso de la deuda en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa, podrá solicitar la suspensión en el seno del procedimiento amistoso en cuyo caso las garantías aportadas ante los órganos administrativos o contencioso-administrativos seguirán siendo válidas siempre y cuando se trate de las mencionadas anteriormente (artículo 62.2 del Reglamento de procedimientos amistosos).

En cuanto al importe, debe garantizarse el importe de la deuda a que se refiera el procedimiento amistoso, es decir, si el mismo no se refiere a la totalidad de la deuda, la suspensión se limitará al importe afectado por el procedimiento amistoso (párrafo 6.3º Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes), así como a los recargos que pudieran proceder en el momento de solicitar la suspensión.

¿Puede inadmitirse una solicitud de suspensión?

Sí, las solicitudes de suspensión de la recaudación de la deuda objeto de un procedimiento amistoso pueden inadmitirse por los siguientes motivos:

- Si al tiempo de solicitar la suspensión en el procedimiento amistoso se puede todavía solicitar la suspensión en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa (artículo 61.3 del Reglamento de procedimientos amistosos). En este caso se procederá al archivo de la solicitud y se tendrá por no presentada a todos los efectos. Dicho archivo se notificará al obligado tributario.
- Si la solicitud de suspensión no se acompaña del documento en que se formalice la garantía aportada o no se acompañe la copia del escrito de solicitud de inicio de los procedimientos amistosos o, en su caso, de la copia de la admisión de inicio. La solicitud de suspensión no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos. En este supuesto se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al obligado tributario (artículo 61.6 del Reglamento de procedimientos amistosos).
- Si no se atiende en plazo el requerimiento de subsanación cuando la solicitud no reúna los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 61 del Reglamento de procedimientos amistosos. En este caso se procederá al archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud o el escrito (artículo 61.7 del Reglamento de procedimientos amistosos).

La solicitud de suspensión que no esté vinculada a un procedimiento amistoso carecerá de eficacia, sin necesidad de un acuerdo expreso de inadmisión.

¿Cuáles son los efectos de la concesión o denegación de la suspensión?

De conformidad con el artículo 63 del Reglamento de procedimientos amistosos:

1. **Cuando se haya admitido el inicio del procedimiento amistoso**, la solicitud de suspensión que cumpla los requisitos previstos en los párrafos b) y c) del artículo 58.1 y con lo establecido en el artículo 61 suspenderá la recaudación de la deuda durante la substanciación del procedimiento amistoso. La suspensión se entenderá acordada desde la fecha de la solicitud y dicha circunstancia deberá notificarse al obligado tributario.

Cuando sea necesaria la subsanación de defectos del documento en que se formalice la garantía de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 61.7 y aquellos hayan sido subsanados, el órgano competente acordará la suspensión con efectos desde la solicitud. El acuerdo de suspensión deberá ser notificado al obligado tributario.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el obligado tributario, pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la suspensión. Contra dicho acuerdo podrá interponerse recurso de reposición o reclamación económico administrativa.

2. **Cuando no se hubiera determinado la admisión o inadmisión de inicio del procedimiento amistoso al solicitar la suspensión y se admitiera el inicio con posterioridad**, el órgano competente de recaudación acordará la suspensión con efectos

desde la solicitud de suspensión. El acuerdo de suspensión deberá ser notificado al obligado tributario.

Cuando, presentada la solicitud de inicio del procedimiento amistoso, la autoridad competente no hubiera determinado la admisión o inadmisión del mismo y, presentada la solicitud de suspensión regulada en este título, la misma cumpla con los requisitos de admisibilidad regulados en los párrafos b) y c) del artículo 58.1 y con lo establecido en el artículo 61, se suspenderá cautelarmente la recaudación de la deuda, si la solicitud de suspensión se presentó en periodo voluntario. Si, en las mismas circunstancias, la solicitud de suspensión se presentó en periodo ejecutivo, se iniciará o continuará el procedimiento de apremio, sin perjuicio de que proceda la anulación de las actuaciones posteriores a la solicitud de suspensión en el caso de admisión a trámite de un procedimiento amistoso.

El órgano de recaudación competente solicitará a la autoridad competente que le comunique la admisión o inadmisión a trámite del procedimiento amistoso para notificar la suspensión al obligado tributario.

Si finalmente no se admite a trámite el procedimiento amistoso, procederá la denegación de la suspensión. Dicho acuerdo no será susceptible de recurso.

Derechos y obligaciones del obligado tributario en el procedimiento amistoso

El procedimiento amistoso es un procedimiento entre Estados como recuerdan los comentarios al artículo 25 del Modelo Convenio de la OCDE.

No obstante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 del Reglamento de procedimientos amistosos, los derechos del contribuyente en relación con el procedimiento amistoso son los siguientes:

- Solicitar el inicio del procedimiento amistoso.
- Ser informado del estado de tramitación en que se encuentra el procedimiento en los términos más abajo indicados.
- Ser oídos en relación con su caso.

Asimismo, el citado Reglamento establece el derecho del obligado tributario de aceptar o rechazar el acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes.

La información que se facilitará será en todo caso sucinta y respetará en todo caso el carácter confidencial de las negociaciones entre las autoridades competentes.

En todo caso, debe tenerse en cuenta que el obligado tributario no tiene derecho a ser informado del contenido de las posiciones intercambiadas por los Estados en el curso de un procedimiento amistoso.

Por su parte, los obligados tributarios deberán facilitar a las Administraciones tributarias cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios para solucionar el caso. Dicha

información y documentación deberá ser completa y exacta, y deberá ser entregada a la Administración tributaria requirente en el plazo concedido para ello. En la fase arbitral del mecanismo previsto en la Directiva, la aportación de información, pruebas o documentos que puedan ser pertinentes para la decisión de la comisión consultiva y que no hayan sido aportados ante las autoridades competentes requerirá la aprobación de las autoridades competentes de los Estados miembros afectados, salvo que dicha aportación se realice a requerimiento de la comisión.

Acuerdo no sienta precedente

¿Pueden invocarse como precedente los acuerdos alcanzados entre las autoridades competentes en el marco de los procedimientos amistosos?

Los acuerdos alcanzados entre las Autoridades competentes de distintos Estados en el seno de un procedimiento amistoso no constituyen un precedente que pueda ser invocado ni por el contribuyente ni por la Administración tributaria. Su finalidad es exclusivamente eliminar la posible doble imposición o la imposición no conforme al convenio que pudiera haberse generado como consecuencia de su actuación.

En este sentido, en la comunicación al obligado tributario del acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes, en las cartas de cierre entre las autoridades competentes y en la comunicación de ejecución del acuerdo a la correspondiente oficina se indica un texto similar al siguiente:

"Este acuerdo no tiene la consideración de precedente, ni para el contribuyente ni para las administraciones tributarias, en relación con otros ajustes o cuestiones que puedan surgir en años posteriores o para el debate entre autoridades competentes respecto de las mismas o similares cuestiones referidas a contribuyentes distintos".

Devengo de intereses de demora

¿Se devengan intereses de demora durante la tramitación de un procedimiento amistoso?

Tras las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2020, en la Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ya no se excluye a nivel legal el devengo de intereses de demora durante la tramitación de un procedimiento amistoso. Por tanto, en los procedimientos amistosos iniciados a partir del 6 de febrero de 2020, sí se produce el devengo de intereses durante la tramitación de los mismos.

Anteriormente, la Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes establecía en su apartado 6 que durante la tramitación de los procedimientos amistosos no se devengaban intereses de demora. En consecuencia, en el caso de procedimientos iniciados con anterioridad al 6 de febrero de 2020, no se devengan intereses de demora durante su tramitación.

El Real Decreto 1794/2008 ha sido asimismo modificado en este sentido por el Real Decreto

399/2021, de modo que actualmente el apartado 6 del artículo 17 contempla que en la liquidación que se dicte en ejecución del acuerdo alcanzado se exigirán los intereses de demora devengados sobre la deuda que resulte de dicha liquidación, sin excluir el periodo correspondiente a la tramitación del procedimiento amistoso.

¿Cómo se calculan los intereses de demora?

El devengo de los intereses de demora se rige por lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de que, en el caso de procedimientos amistosos iniciados antes del 6 de febrero de 2020, no se devenguen intereses de demora durante la tramitación de los mismos.

De este modo, **en el caso de procedimientos amistosos iniciados antes del 6 de febrero de 2020**, deben distinguirse tres periodos en relación con el devengo de intereses de demora:

1. Hasta la solicitud del procedimiento amistoso: durante este periodo se devengan intereses de demora.
2. Desde la solicitud del procedimiento amistoso hasta la finalización del mismo: durante este tiempo de tramitación del procedimiento amistoso no se devengan intereses de demora.
3. Desde la finalización del procedimiento hasta que se ordena el pago de la devolución correspondiente, en su caso: vuelven a devengarse intereses de demora en este periodo.

En el caso de procedimientos amistosos iniciados a partir del 6 de febrero de 2020, en cambio, el devengo de intereses de demora no se interrumpe durante la tramitación de dichos procedimientos.

En todo caso, el cálculo de los intereses de demora corresponde a la oficina liquidadora que ejecute el acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes.

No inicio de un procedimiento amistoso si no existe una liquidación, por ejemplo, por la simple presentación de autoliquidación que “genera” doble imposición

¿Puede presentarse un procedimiento amistoso si deriva de una autoliquidación?

El inicio de un procedimiento amistoso exige, entre otros requisitos, que una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar una imposición no acorde con las disposiciones de los acuerdos y convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio. Sin perjuicio de que un obligado tributario pueda solicitar el inicio de un procedimiento amistoso sin esperar a que la imposición que se considere “no acorde con las disposiciones de acuerdos y convenios” se le haya liquidado o notificado, para iniciar un procedimiento amistoso es necesario que haya un riesgo no solo posible sino probable de que se va a originar dicha imposición.

A tal efecto, será necesario que dichas medidas hayan sido dictadas por la administración

tributaria.

Puede darse el supuesto, por ejemplo, de que sea el propio obligado tributario el que decida modificar la valoración original de sus operaciones vinculadas. En tal caso, dado que solo hay un valor de mercado, el obligado tributario deberá modificar la valoración en los dos Estados, no debiéndose producir la doble imposición.

La mera presentación de una autoliquidación, complementaria de otra presentada anteriormente respecto del mismo periodo, modificando la valoración de sus operaciones con personas o entidades vinculadas, no dará acceso al procedimiento amistoso. En estos casos, las personas o entidades vinculadas, residentes en el otro Estado, deberán solicitar la rectificación de las declaraciones presentadas en dicho Estado.

¿Puede solicitarse un procedimiento amistoso para resolver cuestiones recurrentes acaecidas en los años siguientes a los afectados por un procedimiento amistoso ya solicitado que han sido regularizadas por el obligado tributario mediante autoliquidación?

Un obligado tributario puede solicitar el inicio de un procedimiento amistoso para resolver cuestiones recurrentes acaecidas en los años siguientes a los afectados por un procedimiento amistoso ya solicitado cuando se cumplan los requisitos para ello.

Como se ha indicado, uno de los requisitos *sine qua non* para el inicio de un procedimiento amistoso es el obligado tributario considere que una medida dictada por la administración tributaria de uno o ambos Estados contratantes implica o puede implicar una imposición no acorde con las disposiciones de los acuerdos y convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio.

En consecuencia, no se dará acceso al procedimiento amistoso para la resolución multianual de asuntos recurrentes similares a los resueltos en un procedimiento amistoso que afecten a años posteriores al mismo, salvo que, en su caso y siempre que se cumplan los otros requisitos para el inicio del procedimiento, cualquiera de los dos Estados haya adoptado medidas que impliquen o puedan implicar una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio Fiscal aplicable.

¿Puede solicitarse un procedimiento amistoso en materia de precios de transferencia en virtud de un convenio fiscal cuando éste no incluye un artículo equivalente al 9.2 del modelo de convenio tributario de la renta y el patrimonio de la OCDE?

Aunque un Convenio Fiscal aplicable con cláusula de procedimiento amistoso no disponga de artículo equivalente al 9.2 del Modelo de Convenio Tributario de la Renta y el Patrimonio de la OCDE, se admite el inicio de un procedimiento amistoso en materia de precios de transferencia en caso de que se cumplan los requisitos exigidos a tal efecto.

Coste de solicitar un procedimiento amistoso

Con carácter general, la solicitud de un procedimiento amistoso no supone ningún coste para el contribuyente más allá de los costes en los que él mismo incurra para la presentación de la solicitud de inicio o para atender los requerimientos de información y documentación que pueda solicitarle las autoridades competentes.

No obstante, debe tenerse en cuenta que si el procedimiento amistoso se tramita en virtud del mecanismo establecido en la Directiva 2017/1852 y el obligado tributario:

- desiste del procedimiento amistoso, o
- solicita la constitución de una comisión consultiva para determinar si el inicio debe admitirse y ésta decide que las autoridades competentes de que se trate denegaron correctamente el inicio,

las autoridades competentes de los Estados miembros afectados pueden acordar que el obligado tributario corra con los gastos y honorarios de las personas independientes que formen parte de la comisión consultiva.

Solicitud de inicio incompleta

¿Qué sucede si la solicitud de inicio está incompleta o requiere aclaraciones?

Una vez la solicitud de inicio haya tenido entrada en el registro de la autoridad competente, ésta dispondrá del plazo de tres meses para analizar su contenido. Si, en dicho plazo, la autoridad competente entendiese que la solicitud de inicio del procedimiento amistoso no está completa o presenta errores podrá requerir al solicitante que subsane los errores o complete la información en el citado plazo de tres meses, contado desde el día siguiente al de la notificación del requerimiento (artículo 10 del Reglamento de procedimientos amistosos).

En el mismo plazo de tres meses, la autoridad competente podrá requerir al solicitante que resuelva cualquier duda que se plantee en el examen de la documentación aportada, así como que aporte cualquier información adicional necesaria. El solicitante dispondrá de un plazo, asimismo de tres meses, contado desde el día siguiente al de la notificación del requerimiento para aportar la información requerida.

En el caso de los procedimientos amistosos tramitados en virtud del mecanismo establecido en la Directiva 2017/1852, el solicitante que reciba cualquiera de los requerimientos anteriores deberá enviar simultáneamente su respuesta a las autoridades competentes de todos los Estados miembros afectados. No obstante, cuando el solicitante:

- sea un particular, o
- no sea una empresa grande y no forme parte de un grupo grande, de acuerdo con el artículo 3, apartados 4 y 7, de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013,

éste podrá enviar su respuesta únicamente a la autoridad competente de su Estado de residencia fiscal quien, en el plazo de dos meses a partir de la entrada en su registro de la misma, enviará una notificación simultáneamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados, junto con una copia de la información presentada. Se considerará que la información ha sido recibida por todos los Estados afectados en la fecha de su entrada en el registro de la autoridad competente del Estado de residencia.

En el caso de los procedimientos amistosos tramitados en virtud de un Convenio Fiscal aplicable o del Convenio Europeo de Arbitraje, la falta de atención de cualquiera de los requerimientos anteriores en el plazo indicado determinará el archivo de las actuaciones y la solicitud se tendrá por no presentada.

Si, por el contrario, el procedimiento está siendo tramitado en virtud del mecanismo establecido en la Directiva 2017/1852, la falta de atención en plazo del requerimiento de forma reiterada podrá determinar, previa consulta con las autoridades competentes de los otros Estados afectados, la terminación del procedimiento.

Denegación de inicio del procedimiento amistoso

¿Puede recurrirse la denegación de la admisión de inicio?

En el plazo de 1 mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto por el que se determina la inadmisión del procedimiento amistoso, podrán interponerse los siguientes recursos contra dicho acto:

- recurso de reposición ante el órgano que lo hubiese dictado; o bien,
- reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, mediante escrito dirigido a la autoridad competente que haya dictado el acto de inadmisión, que lo remitirá al Tribunal junto con el correspondiente expediente.

No es posible simultanear ambos recursos.

Cuando su cuantía sea inferior a 6.000 euros o 72.000 euros, si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones, la reclamación económico-administrativa se tramitará por el procedimiento abreviado ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, debiéndose incluir en el escrito mediante el que se interponga las alegaciones que se formulen.

¿La denegación es definitiva si la confirma el Tribunal Económico-Administrativo Central o un órgano jurisdiccional con carácter firme?

Si la denegación de la solicitud de inicio realizada por la autoridad competente española es confirmada o rechazada por un órgano judicial español con carácter firme, esta decisión es definitiva en todo caso, ya que dicha resolución tiene carácter vinculante para la autoridad competente española, de acuerdo con el artículo 118 de la Constitución española.

Si la denegación de la solicitud de inicio por la autoridad competente española no es recurrida en plazo o es confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo con carácter firme, únicamente en caso de que la solicitud de inicio del procedimiento amistoso haya sido presentada en virtud

del mecanismo establecido en la Directiva 2017/1852 y al menos uno de los Estados miembros afectados la haya admitido, el obligado tributario podrá solicitar a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados la constitución de una comisión consultiva para que ésta decida sobre la admisión de inicio.

En caso de que la autoridad competente española haya admitido el inicio del procedimiento y la autoridad competente de al menos otro Estado miembro afectado haya denegado el inicio, el obligado tributario también podrá solicitar la constitución de la citada comisión consultiva.

A efectos de la constitución de la comisión consultiva para determinar la admisión o no de la solicitud de inicio, se considerará que ha sido denegado el inicio cuando el acto por el que se determine la denegación de la solicitud no pueda ser recurrido o cuando éste haya sido confirmado por una resolución administrativa o judicial de carácter firme.

¿Cómo se puede solicitar la constitución de una comisión consultiva para decidir acerca de la admisión del inicio de un procedimiento amistoso en virtud de la Directiva?

Solo podrá realizarse la solicitud de constitución de una comisión consultiva para decidir acerca de la admisión del inicio de un procedimiento amistoso en virtud de la Directiva si, habiendo sido denegado el inicio por alguna de las autoridades competentes afectadas, al menos una de ellas lo haya admitido, y se cumplen además las siguientes condiciones:

- a. que no pueda interponerse un recurso por haberse agotado el plazo correspondiente,
- b. que no haya recurso pendiente,
- c. que el obligado tributario haya renunciado formalmente a su derecho a recurrir, y
- d. si el inicio ha sido denegado por resolución administrativa o judicial de carácter firme que confirme la decisión denegatoria de la autoridad competente, que dicha resolución no tenga carácter vinculante para la autoridad competente.

La solicitud de constitución de la comisión consultiva deberá presentarse por escrito en el plazo de cincuenta días naturales a partir del día siguiente al de la notificación de la última decisión que dé acceso a la comisión consultiva de conformidad con el artículo 40.1 del Reglamento de procedimientos amistosos.

La solicitud de constitución de la comisión consultiva deberá presentarse ante las autoridades competentes de los Estados miembros afectados. No obstante, cuando el obligado tributario, residente fiscal en España:

- sea un particular, o
- no sea una empresa grande y no forme parte de un grupo grande, de acuerdo con el artículo 3, apartados 4 y 7, de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013,

éste podrá presentar la solicitud de constitución de la comisión únicamente a la autoridad competente española, que enviará una notificación simultáneamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados en el plazo de dos meses a partir de la

entrada en su registro de dicha solicitud. Se considerará que el obligado tributario ha presentado la solicitud a todos los Estados miembros afectados en la fecha de dicha notificación.

Constitución y funcionamiento de la comisión consultiva para decidir acerca de la admisión del inicio de un procedimiento amistoso en virtud de la Directiva

La comisión consultiva para decidir acerca de la admisión del inicio de un procedimiento amistoso en virtud de la Directiva se constituirá en el plazo de ciento veinte días naturales a partir de la entrada en el registro de la autoridad competente de dicha solicitud, y, una vez creada, su presidente deberá comunicarlo al obligado tributario sin demora.

La comisión consultiva a que se refiere este artículo adoptará una decisión relativa a la admisión de inicio en el plazo de seis meses a partir de la fecha de su constitución y notificará su decisión a las autoridades competentes en un plazo de treinta días naturales a partir de su adopción.

Cuando la comisión consultiva confirme que se cumplen todos los requisitos establecidos para la admisión de inicio, el mecanismo se iniciará a solicitud de cualquiera de las autoridades competentes. La autoridad competente que solicite el inicio procederá a notificarlo a la comisión consultiva, a las demás autoridades competentes afectadas y al obligado tributario. El plazo de dos años previsto para el arbitraje, se contará a partir de la fecha de la notificación de la decisión adoptada por la comisión consultiva sobre la admisión del inicio del procedimiento amistoso.

Si ninguna de las autoridades competentes solicita que se inicie el procedimiento amistoso en el plazo de sesenta días naturales a partir de la fecha de notificación de la decisión de la comisión consultiva, ésta emitirá un dictamen sobre el modo de resolver la cuestión objeto del procedimiento.

Procedimiento amistoso para discutir sobre intereses y sanciones

¿Se pueden discutir los intereses y las sanciones en el curso de un procedimiento amistoso?

España no considera que los intereses y las sanciones administrativas que se puedan corresponder a los impuestos cubiertos por los acuerdos y convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio, estén dentro del ámbito objetivo de los citados convenios y, por lo tanto, tampoco pueden ser objeto de un procedimiento amistoso. No obstante, si la administración tributaria española aplica intereses o una sanción administrativa calculados en función de un impuesto subyacente exigible y, después, en virtud de un acuerdo alcanzado con la otra autoridad competente en el curso de un procedimiento amistoso minorar o suprime el impuesto subyacente exigible, minorará o suprimirá en la misma proporción el importe de los intereses o de la sanción administrativa. Por el contrario, la imposición de otras sanciones administrativas no directamente relacionadas con el impuesto subyacente no se verá afectada por los acuerdos alcanzados entre las autoridades competentes en el marco de un procedimiento amistoso.

Aplicación de los acuerdos alcanzados entre las autoridades competentes independientemente de los plazos de prescripción interna

¿Son siempre aplicables los acuerdos alcanzados entre las Autoridades competentes con independencia de los plazos de prescripción interna?

Con carácter general, los acuerdos alcanzados entre las Autoridades competentes en el marco de un procedimiento amistoso son aplicables con independencia de los plazos de prescripción interna.

En el caso de los procedimientos amistosos tramitados en virtud del Convenio Fiscal, esto será así cuando el Convenio Fiscal aplicable incluya una afirmación en ese sentido en su artículo relativo a los procedimientos amistosos (segunda frase del apartado 2 del artículo 25 del MCOODE). **Por lo tanto, se estará a lo que indique el Convenio Fiscal concreto aplicable.**

A día de hoy son pocos los Convenios Fiscales en vigor en España que no incluyen dicha cláusula y este número se verá reducido con la aplicación en España del Convenio Multilateral, que la introducirá en aquellos que no la tengan y que se vean afectados por el mismo ya que se trata de un estándar mínimo de la Acción 14 del Proyecto BEPS de la OCDE/G20.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, en el supuesto de que el Convenio Fiscal aplicable no incluyese la citada cláusula, una vez expirado el plazo de prescripción interna de cualquiera de los Estados afectados por el procedimiento amistoso, el acuerdo no sería aplicable, por lo que el procedimiento amistoso podría concluir con acuerdo de no eliminar la doble imposición en virtud de lo establecido en el artículo 16.2.a) del Reglamento de procedimientos amistosos.

Esta situación no puede producirse en los procedimientos amistosos tramitados en virtud del Convenio de Arbitraje o de los mecanismos previstos en la Directiva (artículos 6.2 del Convenio de Arbitraje y artículo 15.4, segundo párrafo, de la Directiva). Por ello, esta causa de terminación del procedimiento no está prevista en los títulos del Reglamento de procedimientos amistosos que regulan dichos procedimientos.

Publicidad de los acuerdos alcanzados entre las autoridades competentes en el marco de los procedimientos amistosos

¿Son públicos los acuerdos alcanzados entre las autoridades competentes en el marco de los procedimientos amistosos?

Tanto en el caso de los procedimientos tramitados en virtud del Convenio Europeo de Arbitraje como de los que se tramiten al amparo de la Directiva 2017/1852, el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes a raíz de la decisión de la comisión consultiva podrá publicarse

íntegramente si así lo acuerdan las autoridades competentes de los Estados miembros afectados previo consentimiento de los obligados tributarios (artículos 12.2 del Convenio Europeo de Arbitraje y 55 del Reglamento de procedimientos amistosos).

En el caso del mecanismo previsto en la Directiva 2017/1852, cuando las autoridades competentes o el obligado tributario de que se trate no hubieran dado su consentimiento a la publicación íntegra de dicho acuerdo, se publicará un resumen de dicho acuerdo que contendrá una descripción del problema expuesto y del objeto, la fecha y los períodos de liquidación, la base jurídica, el sector, y un breve resumen del resultado final y la descripción del método de arbitraje utilizado, en su caso.

La autoridad competente española remitirá al obligado tributario español la información que haya de hacerse pública con arreglo al párrafo anterior antes de su publicación, quien, en el plazo de sesenta días naturales a partir de la recepción de tal información, podrá solicitar la no publicación de cualquier información que ataña a secretos comerciales, empresariales, industriales o profesionales o a procedimientos comerciales, o que sea contraria al orden público.

Fase arbitral

¿Qué pasa si la comisión consultiva no ha sido constituida en el plazo indicado a tal efecto?

Como se ha indicado, **en el procedimiento amistoso tramitado en virtud del Convenio Europeo de Arbitraje**, la autoridad competente del Estado que haya dictado la primera regularización objeto del procedimiento amistoso debe crear la comisión consultiva. Si transcurrido el plazo de seis meses desde la finalización del plazo de dos años desencadenante del arbitraje no se ha constituido dicha comisión, la otra autoridad competente tendrá derecho a tomar la iniciativa.

Cuando el procedimiento amistoso se sustancie en virtud del mecanismo previsto en la Directiva 2017/1852, si la comisión consultiva no estuviese constituida en el plazo de ciento veinte días naturales a partir de la entrada en el registro de la autoridad competente de la solicitud porque la autoridad competente española no hubiese designado a una personalidad independiente, el obligado tributario residente en España podrá solicitar al Tribunal Económico-Administrativo Central que designe a una personalidad independiente (artículo 47.1 del Reglamento de procedimientos amistosos). La designación la realizará el Presidente del Tribunal o el titular del órgano del Tribunal que el Presidente considere oportuno.

Dicha solicitud deberá presentarse en el plazo de treinta días naturales desde la finalización del periodo de ciento veinte días indicado (artículo 47.2 del Reglamento de procedimientos amistosos).

El Tribunal Económico-Administrativo designará a la personalidad independiente de entre la lista de personalidades independientes a que hace referencia el artículo 46 del Reglamento de procedimientos amistosos, y posteriormente, las personalidades independientes designadas nombrarán al presidente por sorteo a partir de los candidatos incluidos en la citada lista.

¿Se puede denegar el acceso a la fase arbitral?

Como se ha indicado previamente, cuando el instrumento en virtud del cual se tramita el procedimiento amistoso prevea una fase arbitral, la obligación de hacer lo posible por resolver el caso mediante un acuerdo amistoso a fin de evitar una imposición no acorde con el Convenio aplicable se convierte, con carácter general, en una obligación de resultado. No obstante, en determinados casos, la autoridad competente podrá denegar el acceso a la fase arbitral.

Los supuestos de denegación del acceso a la fase arbitral dependerán del instrumento jurídico en virtud del que se esté tramitando el procedimiento amistoso.

- **Procedimiento amistoso tramitado en virtud del Convenio Fiscal aplicable.**

En estos casos, deberá atenderse a lo establecido en el Convenio Fiscal aplicable.

Por el momento, solo los Convenios Fiscales en vigor suscritos por España con Suiza, Japón, Estados Unidos y Reino Unido establecen una fase arbitral en el procedimiento amistoso en ellos regulados. Sin embargo, la entrada en vigor para España del Convenio Multilateral derivado del Proyecto BEPS dará lugar a la introducción del arbitraje en otros Convenios Fiscales suscritos por España.

Como ya se ha indicado, la próxima entrada en vigor del Convenio Multilateral para España dará lugar, previsiblemente, a la introducción del arbitraje en otros Convenios Fiscales suscritos por España con las siguientes exclusiones.

Previsiblemente, quedarán excluidos del arbitraje los siguientes supuestos:

- Supuestos en los que se haya dictado una sentencia judicial o una resolución de un tribunal económico administrativo relativa a los elementos de la obligación tributaria objeto del procedimiento amistoso.
- Supuestos de aplicación de normas anti-abuso establecidas por el Convenio Fiscal en cuestión o por la normativa doméstica.
- Supuestos en los que se hayan impuesto con carácter firme las penas y sanciones a las que se refiere el apartado 10 de la Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
- Supuestos de precios de transferencia en los que no se haya producido doble imposición.
- Supuestos que puedan optar al arbitraje del Convenio Europeo de Arbitraje.
- Supuestos no adecuados para el arbitraje cuando así lo acuerden, caso por caso, las autoridades competentes de los Estados afectados.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que el arbitraje finalizará, si en algún momento tras el inicio del arbitraje y antes de que la comisión consultiva haya emitido su decisión, se dicta una sentencia judicial o una resolución de un tribunal económico administrativo relativa a los elementos de la obligación tributaria objeto del procedimiento amistoso.

- **Procedimiento amistoso tramitado en virtud del Convenio de Arbitraje.**

Aunque no se tratan propiamente de causas de exclusión del arbitraje, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- Supuestos de aplicación de normas anti-abuso: En estos casos, se cuestiona la operación en sí y su motivación, sin entrar a valorar o corregir el precio u otras condiciones de la operación, para que reflejen las que habrían sido acordadas entre empresas independientes en circunstancias comparables. Por lo tanto, al no discutirse en estos casos las condiciones de la operación en el sentido del artículo 4 del Convenio de Arbitraje, estos supuestos están fuera del ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje. Este criterio se ampara en una sentencia de la Audiencia Nacional pendiente de consolidación por el Tribunal Supremo.
 - Supuestos en los que se hayan impuesto con carácter firme las penas y sanciones a las que se refiere el apartado 10 de la Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes: Se trata de un supuesto de denegación de inicio del procedimiento amistoso contemplado en el artículo 28.1 del Reglamento de procedimientos amistosos.
 - Supuestos en los que no se haya producido doble imposición: Se trata de un supuesto que se encuentra fuera del ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje, al no darse las condiciones establecidas en el artículo 4 del mismo.
 - Supuestos en los que se haya dictado una sentencia judicial relativa a los elementos de la obligación tributaria objeto del procedimiento amistoso: Con carácter general, salvo que se haya impuesto una sanción y ésta haya sido recurrida, el inicio del procedimiento amistoso dará lugar a la suspensión de los procedimientos de revisión. En el supuesto de que se dicte sentencia relativa a los elementos de la obligación tributaria objeto el procedimiento amistoso por darse esta excepción a la regla general o si los tribunales jurisdiccionales hubiesen dictado sentencia antes del inicio del procedimiento amistoso, debe tenerse en cuenta que la administración tributaria española está vinculada por la misma, no pudiéndose separarse de ella.
- **Procedimiento amistoso tramitado en virtud del mecanismo establecido en la Directiva 2017/1852.**

De acuerdo con el artículo 43 del Reglamento de procedimientos amistosos, la autoridad competente denegará el acceso a la comisión consultiva:

- a. cuando se hayan impuesto con carácter firme las penas y sanciones a las que se refiere el apartado 10 de la Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, o
- b. caso por caso, cuando una cuestión objeto del procedimiento no conlleve doble imposición en el sentido indicado en el artículo 43.2 del Reglamento de procedimientos amistosos.

En tal caso, la autoridad competente informará sin demora al obligado tributario y a las autoridades competentes de los otros Estados miembros afectados.

Posibilidad de procedimientos amistosos multilaterales

Puede darse el caso de que la transacción objeto de un procedimiento amistoso no afecte

únicamente a dos Estados, sino que haya más Estados involucrados. En esos casos, la forma más adecuada de resolver la doble imposición puede ser a través de un acuerdo multilateral, ya sea mediante la negociación de un único acuerdo entre todas las autoridades competentes afectadas o mediante negociaciones separadas, pero consistentes, de acuerdos bilaterales.

Éste puede ser el caso cuando se tenga que determinar la distribución de beneficios adecuada entre dos establecimientos permanentes situados en distintos Estados de una entidad residente de un tercer Estado. En este caso, la negociación multilateral será posible si los tres Estados han suscrito entre sí un Convenio Fiscal en vigor con una cláusula de procedimiento amistoso equivalente a la establecida en el artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.

Otro ejemplo puede ser el supuesto en el que una empresa alemana compre mercancía a otra empresa japonesa del Grupo, para luego venderla a, entre otras, una empresa asociada española encargada de la distribución de la misma en España. En este caso, si se prevé que las autoridades competentes de España y Alemania no van a poder resolver el caso porque la empresa japonesa ha influido significativamente en la obtención del resultado contrario al principio de libre competencia, se podrá solicitar un procedimiento amistoso multilateral. De nuevo, aquí la negociación en base al Convenio Fiscal será posible si todos los Estados han suscrito entre sí un Convenio Fiscal en vigor con una cláusula de procedimiento amistoso equivalente a la establecida en el artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.

También en el ámbito del Convenio Europeo de Arbitraje pueden surgir procedimientos amistosos multilaterales cuando se esté ante un “caso triangular de la UE”. A efectos del Convenio Europeo de la Unión Europea, se entenderá como “caso triangular de la UE” aquel en el que dos autoridades competentes de la UE no puedan resolver porque una empresa asociada establecida en otro u otros Estados miembros haya influido significativamente en la obtención de un resultado contrario al principio de plena competencia. En estos casos, tan pronto como las autoridades competentes decidan que se encuentran ante un caso triangular, invitarán sin dilación a las otras autoridades competentes afectadas a sumarse al procedimiento. En estos casos, las autoridades competentes afectadas pueden aplicar uno de los enfoques siguientes:

- enfoque multilateral, permitiendo la participación inmediata y total de todas las autoridades competentes involucradas, o
- enfoque bilateral entre las dos autoridades competentes identificadas en primer lugar, que invitarán a la otra u otras autoridades competentes a participar en calidad de observadores, o
- enfoque bilateral optando por iniciar más de un procedimiento bilateral de forma paralela, invitando a la otra u otras autoridades competentes a participar en calidad de observadores en los respectivos procedimientos amistosos iniciados.

El obligado tributario deberá informar lo antes posible a la administración o administraciones tributarias afectadas de que pueden estar implicadas en el caso otra u otras partes en otro u otros Estados miembros.

Documento generado con fecha 19/Noviembre/2021 en la dirección web
<https://sede.agenciatributaria.gob.es> en la ruta:

Inicio / Ayuda / Manuales, vídeos y folletos / Manuales prácticos

