

El procedimiento mutuo amistoso* en los convenios para evitar la doble imposición

MAURICIO MARÍN ELIZALDE**

I. Introducción

Los convenios para evitar la doble imposición –CDI– son tratados que limitan la potestad tributaria de los estados, con base en la decisión de ellos de no ejercerla, a partir de la clasificación de las rentas y de la concesión de la tributación, bien al Estado de la fuente, bien al de la residencia o bien, en algunos casos, a ambos con un límite porcentual en el primero o sin él; buscando con ello eliminar o atenuar la sobreimposición fiscal de los residentes de los estados contratantes.

En presencia de un CDI pueden surgir diversos conflictos en cuanto a una o varias de las disposiciones contenidas en el mismo o a los hechos que, en un caso determinado, se relacionan con la interpretación o aplicación de éste. Incluso, el conflicto puede fundamen-

tarse en hechos y disposiciones, pero en todo caso ocasiona una sobreimposición –jurídica o económica– o una no imposición¹.

De conformidad con lo anterior, es posible que aparezcan tres sujetos con intereses en el asunto litigioso a saber: los dos estados contratantes –en el caso de los tratados bilaterales, como es lo usual– y el contribuyente. Los primeros buscarán la mejor distribución del poder fiscal, y los segundos pretenderán evitar la sobreimposición.

La resolución de estos conflictos tributarios internacionales ha sido de gran preocupación para los estados, ya que ceder la decisión de estos asuntos a cortes internacionales o tribunales de arbitramento puede, de alguna manera, envolver una renuncia a la soberanía fiscal². Por ello, el mecanismo de resolución de controversias tributarias inter-

* Mutual Agreement Procedure –MAP–.

** Profesor de Derecho Tributario Internacional en el Departamento de Derecho fiscal de la Universidad Externado de Colombia. Abogado de la Universidad Externado de Colombia, especialista en Derecho Administrativo, Diploma de Estudios Avanzados en Derecho Financiero y Tributario de la Pontificia Universidad Comillas de Madrid y doctorando de la misma Universidad.

¹ FOTINI AVARKIOTI. *Trends of the Mutual Agreement Procedure*. In: *Tax Treaty Policy and Development*. Ed. MARKUS STEFANER, MARIO ZÜGER, L'NDE-Posgraduate International Tax Law. Vienna University.

² A nuestro modo de ver, los conflictos tributarios internacionales pueden ser de dos tipos. En primer lugar, aquellos que surgen de la interpretación o calificación de un CDI, y los que surgen de la legislación interna. Esta distinción cobra importancia para distinguir la aplicación del procedimiento amistoso, ya que este solo procederá cuando el asunto problemático se refiera a un CDI. Por el contrario, en el caso del arbitramento internacional de inversión, no necesariamente el asunto tendrá que versar sobre un CDI. FERNANDO SERRANO ANTON. “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”, en *Revista Crónica Tributaria*, n.º 114, 2005, pp. 141 a 171.

nacionales es el del mutuo entendimiento de las partes.

En este contexto, el principal mecanismo de resolución de controversias no judicial es el establecido en el artículo 25 del Modelo de Convenio sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante MCOCDE), denominado Mutual Agreement Procedure –Procedimiento Amistoso– el cual, dígase desde ya, no es más “que una expresión de la soberanía fiscal de los estados. En este contexto la situación legal del contribuyente no es lo que más cuenta sino la distribución de la potestad tributaria entre los estados, para así reducir el impacto de los obstáculos fiscales precisamente sobre los contribuyentes”³.

II. La cláusula de procedimiento amistoso en los CDI

La cláusula del procedimiento amistoso aparece en el considerado primer embrión de los CDI, el Modelo de Convenio de la Sociedad de las Naciones de 1927, en el artículo 14, el cual, si bien es cierto tiene elementos similares al actual artículo 25 del MCOCDE, trae algunas características distintas como la posibilidad de acudir a la Corte Permanente Internacional de Justicia, órgano técnico de la Sociedad de las Naciones para emitir opiniones sobre la interpretación del tratado.

El actual artículo 25 del MCOCDE data del *Fourth Report* de 1961 de la OCDE y su estructura no ha variado en gran medida, aunque, como veremos, los países han hecho algunas reservas y aplicaciones distintas.

El concepto de procedimiento amistoso o acuerdo mutuo busca resolver tres tipos de situaciones que pueden presentarse en la aplicación de un CDI, a saber⁴:

- Cuando el contribuyente apela a este procedimiento porque ha sido objeto de una imposición no conforme con el CDI –llamado procedimiento para casos específicos–.
- Para resolver un problema de interpretación o aplicación del CDI –llamado procedimiento interpretativo–.
- Para regular casos no previstos en el tratado –llamado procedimiento legislativo–.

Los apartados 1 y 2 del MCOCDE establecen que

las autoridades competentes de los dos estados contratantes deberán esforzarse por resolver, a través del procedimiento amistoso, la situación de los contribuyentes que sean objeto de una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio. Por otro lado, su apartado 3 invita y faculta a las autoridades competentes de los dos estados para resolver del mismo modo los problemas relativos a la interpretación o aplicación del Convenio y, por otra parte, para ponerse de acuerdo en los casos ‘no previstos’ en el Convenio para evitar la doble tributación. Finalmente, en cuanto a las modalidades prácticas de este procedimiento, el artículo en su apartado 4 se limita a autorizar a las personas competentes para comunicarse directamente entre ellas sin pasar por la vía diplomática, y si lo juzgan

³ *Ibíd.*, p. 157.

⁴ AA. VV., “The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States”, *Bulletin-Tax Treaty Monitor*, IBDF, 2006, pp. 220 a 254.

oportuno, para reunirse personalmente en el seno de una comisión mixta creada en especial para tal efecto. La confidencialidad de la información intercambiada en el marco de un procedimiento amistoso queda pues garantizada.

El procedimiento amistoso tiene las siguientes características:

- No judicial: porque envuelve una forma de solución de controversias entre las partes, sin intervención de un tercero y por lo tanto no existe la obligación de llegar a un acuerdo.

- Informal: el procedimiento, al no ser judicial, tiene libertad de forma, de manera que es posible que las autoridades se comuniquen de cualquier modo.

- El contribuyente no forma parte del procedimiento: la única función del contribuyente es la de solicitar el procedimiento, pero no podrá intervenir en el mismo mientras su duración, aunque sin lugar a dudas hay varios de sus derechos comprometidos, como la reserva de la información que de él se utilice y la imposición conforme al CDI y las disposiciones internas.

- Es un procedimiento extraordinario respecto del derecho interno: este procedimiento opera exclusivamente en los casos previstos en el apartado 1; es decir, en los supuestos en que un gravamen haya sido o vaya ser aplicado en contra de las disposiciones del Convenio. Es así como el procedimiento amistoso se justifica únicamente en la medida en que el Convenio resulte afectado, a menos que exista una conexión entre las reglas convencionales y las reglas de derecho interno que hayan sido incorrectamente aplicadas (apartado 7 comentarios MCOEDE).

- Requiere reglamentación interna: es necesario que por medio de normas internas se desarrollen específicos puntos del procedimiento amistoso que permitan una correcta aplicación. Al respecto el comentario 30 c) del artículo 25 del MCOEDE recomienda que las autoridades competentes formulen y hagan públicas sus reglas, directrices y procedimientos domésticos referentes a la utilización del procedimiento amistoso.

Debe aclararse desde ya que la forma y los pasos para desarrollar el procedimiento amistoso de cualquier tipo es sustancialmente idéntico, de forma que existe libertad de comunicación entre las autoridades competentes, sin necesidad de iniciar la vía diplomática, pero con la posibilidad de integrar una comisión *ad hoc* mixta conforme con lo prescrito en el apartado 4 del artículo 25 del MCOEDE.

El Modelo de CDI de 2006 de Estados Unidos regula el procedimiento amistoso con mucho más detalle, ejemplifica las facultades del procedimiento interpretativo y suspende cuando se resuelven casos específicos, de una parte los procedimientos internos de fiscalización y recaudo, y de otra, los términos para discutir los actos administrativos en el respectivo Estado contratante.

Por su parte, en el ámbito de la Comunidad Andina la decisión 578 incluye en su artículo 19 un mecanismo de solución de controversias o dificultades que se puedan presentar en la aplicación de tal normatividad. Lo que parece curioso en esta disposición es que conjuga en la misma el procedimiento amistoso con el intercambio de información, por lo cual, en realidad, no es una norma que permita al contribuyente acceder a un procedimiento distinto; por el contrario, busca tener un control estricto de

la aplicación de la decisión estableciendo, como lo dice la misma normativa, “controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal” y que en ningún caso lo resuelto amistoso podrá “adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro país miembro”.

a. Iniciativa y etapas del procedimiento amistoso

El procedimiento amistoso tiene unos requisitos para la iniciativa, un *iter* para resolver y unos efectos en la decisión. Estos tres aspectos varían dependiendo del tipo de procedimiento amistoso de que se trate pues, como vimos, existen tres clases de procedimientos: el procedimiento para casos específicos; el procedimiento amistoso de carácter interpretativo; y el procedimiento amistoso legislativo⁵.

i-Procedimiento para casos específicos

El procedimiento para casos específicos se encuentra regulado en los apartados 1 y 2 del MCOCDE y se incorporan como un derecho del contribuyente, quien puede iniciar este procedimiento en el Estado de su residencia o el de la nacionalidad –cuando aplica el apartado 1 del artículo 24 del MCOCDE– para lo cual requerirá probar que la medida adoptada por uno o por ambos estados contratantes implique o pueda implicar, para él, una

imposición no conforme con el Convenio y con independencia de los recursos previstos en el derecho interno.

El procedimiento amistoso para casos específicos contiene dos fases, una nacional y otra interestatal⁶. La primera tiene lugar en el Estado de la residencia del solicitante, y dura desde la interposición del procedimiento hasta que es resuelta la misma, e incluso también es posible que sea la misma administración la que hubiere iniciado de oficio un procedimiento que busque resolver la imposición no acorde con el CDI.

Respecto del procedimiento amistoso para casos específicos se ha abierto una gran discusión acerca de su eficacia, utilidad e importancia, ya que, como se ha esbozado, no se han extendido derechos al sujeto pasivo que lo solicita, olvidando su participación; esto, agravado con el hecho de la no obligatoriedad de llegar a un acuerdo.

Por lo anterior, el Centre for Tax Policy And Administration (TPA) de la OCDE dio a conocer un borrador de discusión pública que incorpora modificaciones al procedimiento amistoso y la incorporación de la cláusula arbitral, llamado “propuestas para la mejora de los mecanismos de resolución de disputas en el contexto de los CDI” (en adelante Proyecto OCDE 2006) y que tendremos oportunidad de analizar como proyecto, ya que el mismo, a la fecha de elaboración este escrito, no ha sido adoptado formalmente al articulado, ni a los comentarios del MCOCDE.

⁵ Siguiendo en la clasificación a NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ (coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Grupo Wolters Kluwer, 2007, pp. 543 y ss.

⁶ *Ibid.*

1. Inicio del procedimiento amistoso y la fase nacional. Presupuestos procesales

El inicio del procedimiento amistoso implica el cumplimiento de algunos requisitos y aspectos que deben estudiarse con detenimiento; en especial, dedicaremos los siguientes apartados a revisar lo que hemos denominado presupuestos procesales objetivos, subjetivos, formales y temporales.

A partir de ello hay dos hipótesis posibles: en primer lugar, que la administración niegue la iniciación del procedimiento amistoso, lo cual solo podrá tener lugar cuando obre una justificación adecuada, como podría ser el incumplimiento de los presupuestos procesales; de lo contrario, cuando la decisión de no iniciar el procedimiento no obedezca a una razón fundada, el acto que la resuelva o, en su defecto el silencio administrativo negativo, será impugnable⁷.

En segundo lugar, que se decida la iniciación del mismo, lo cual a su vez presenta dos alternativas posibles: (i) que la propia administración considere que la solicitud está justificada, caso en el cual deberá proceder a tomar las medidas unilaterales, tendientes a evitar la imposición no conforme con el CDI; o (ii) que la administración evidencie que no puede resolver el asunto ella misma, bien porque la naturaleza del asunto no se lo permite o porque la medida fue tomada por el otro Estado, caso en el cual deberá proceder a iniciar la segunda fase del procedimiento amistoso, la llamada fase interestatal o bilateral.

Presupuestos procesales objetivos

Es necesario dejar claro y, si es del caso, reiterar que el procedimiento amistoso se justifica siempre y cuando una medida adoptada por uno o ambos estados afecte alguna disposición del CDI y genere una doble tributación jurídica (eventualmente económica).

Son tres entonces los presupuestos procesales objetivos a saber: 1. la existencia de una “medida” adoptada por uno o ambos Estados; 2. que contravenga una disposición del CDI; y que 3. genere o pueda generar una doble tributación real o potencial.

La medida a la que se hace referencia será por regla general un “*acto administrativo* adoptado por uno [o ambos estados] que origina u originará un aumento del gravamen o una interpretación de un artículo de un CDI, que contraviene lo establecido en el mismo”⁸ (cursiva nuestra).

Siguiendo al profesor SERRANO, podrían señalarse como ejemplos las siguientes medidas:

la notificación de un acto administrativo que conlleva un ajuste fiscal, bien por la modificación de bases imponibles o de otros elementos del impuesto que producen o pueden producir una imposición no acorde al CDI; el requerimiento de pago en el seno del procedimiento de recaudación ejecutiva; por último, en el caso de surgir una retención errónea en la fuente el contribuyente podría estar autorizado, dependiendo del

⁷ En igual sentido: *Ibíd.*, p. 547. y SERRANO F. *Ob. cit.*, pp. 141 y ss.

⁸ SERRANO F. *Ob. cit.*, p. 145.

país y CDI correspondiente, para solicitar la apertura de un procedimiento amistoso tan pronto como tenga conocimiento de la medida en cuestión⁹.

Sobre este punto el apartado 12 de los comentarios al MCOCDE señala:

Para que el contribuyente en cuestión pueda iniciar tal procedimiento, es preciso y suficiente con que determine que “las medidas tomadas por uno o por ambos Estados” entrañarían una imposición que implica un riesgo no sólo posible, sino probable. Estas medidas alcanzan a todos los actos o decisiones de índole legislativa o reglamentaria, de carácter general o particular, que tengan como consecuencia directa y necesaria la exacción de un gravamen a cargo del recurrente contrario a las disposiciones del Convenio.

Con lo anterior, es necesario concluir, respecto del contenido de la palabra “medida”, que será cualquier tipo de actuación del Estado, no necesariamente un acto administrativo de carácter particular, e incluso podríamos concluir que los actos de los agentes de retención pueden considerarse como tales.

Sobre este particular el documento 2006 ha propuesto aclarar que no es necesario que la medida sea particular, por el contrario, la medida puede ser de carácter general y por lo tanto no podrá ser causal de rechazo del procedimiento amistoso el hecho de que no se pruebe una imposición no conforme al CDI actual, sino que dicha situación puede ser potencial.

Ahora bien, respecto del segundo requisito procesal objetivo –la contravención a una disposición del CDI o una imposición no acorde con el CDI– es necesario resaltar que es fundamental que la medida tomada por el Estado incurra en un supuesto de no aplicación, mala interpretación o mala calificación del CDI, para que sea procedente el acuerdo mutuo.

Así pues, es necesario que el contribuyente que desea iniciar un procedimiento amistoso pruebe una imposición no acorde con el CDI que genere como consecuencia una doble imposición jurídica, es decir

cuando el gravamen controvertido conculque directamente una regla del Convenio. [Por ejemplo cuando] se refiere a las personas que son ciudadanos de un Estado contratante, pero residentes del otro Estado contratante y están sometidas en este último Estado a un trato fiscal discriminatorio conforme a las disposiciones del apartado 1 del artículo 24 (Comentario 11 MCOCDE).

A este respecto la OCDE, en el comentario 8 al MCOCDE, ha señalado que en la práctica los casos más comunes son:

- Las cuestiones referentes a la atribución a un establecimiento permanente de una parte proporcional de los gastos de dirección y generales de administración de la empresa.
- Imposición en el Estado del deudor, en el caso de relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo, de la parte excesiva de intereses y regalías.

⁹ *Ibíd.*

- Los casos de aplicación de una legislación referente a la subcapitalización cuando el Estado de la sociedad deudora ha considerado los intereses como dividendos, en la medida en que este régimen esté tasado en cláusulas de un Convenio.

- Los casos en que la ignorancia de la situación de hecho del contribuyente determina una aplicación inexacta del Convenio, especialmente en lo que se refiere a la determinación de la residencia, a si existe un establecimiento permanente o al carácter temporal de los servicios prestados por un asalariado.

En perspectiva, se puede considerar de manera general que los problemas de imposición no acorde con el CDI serán generados en gran medida por la indebida calificación de las rentas por parte del Estado de la fuente, caso en el cual “el contribuyente no puede aplicar deducción alguna por doble imposición en su Estado de la residencia, sino iniciar el PA para corregir la aplicación incorrecta del CDI en el Estado donde obtiene la renta”¹⁰.

Finalmente, es necesario que la “medida” que contravenga el CDI genere, como ya dijimos, una doble tributación jurídica real o potencial, y esto es obvio si consideramos que la eliminación o atenuación de la misma es la finalidad del CDI.

A este respecto es claro que en principio se busca eliminar la doble tributación jurídica

generada por la medida no conforme al CDI, entendida como aquella en la que

dos o más entes jurídico-públicos autónomos dotados de poder tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible¹¹.

A pesar de lo anterior, el procedimiento amistoso también busca la eliminación de la doble imposición económica, entendida como “aquella situación jurídico-tributaria en la cual una misma fuente impositiva resulta gravada por dos (o más) impuestos idénticos o análogos en manos de personas diferentes”¹², como es el caso de la sobreimposición generada si no se realizan los respectivos ajustes correlativos en el tema de precios de transferencia.

– Presupuestos procesales subjetivos

Hacemos referencia con este título a la legitimación por activa y por pasiva¹³, es decir, a quien tiene derecho a iniciar el procedimiento amistoso y a quien debe exigírsele la instrucción del mismo.

La legitimación activa está en cabeza de cualquier sujeto pasivo –contribuyente, responsable, sustituto, agente de retención– respecto de quien se genere o se pueda generar

¹⁰ CARMONA N. Ob. cit., p. 545.

¹¹ JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Madrid, Mc Graw-Hill, 1997, p. 109.

¹² CÉSAR MONTAÑO GALARZA. *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, Corporación Editora Nacional, 2006.

¹³ Ver: CARMONA N. Ob. cit., pp. 546 y ss.

una sobreimposición no conforme al convenio, siempre y cuando sea residente en el Estado en el cual presente la reclamación.

Sobre este último punto los comentarios 14, 15 y 16 de MCOCDE señalan que es obligación del contribuyente dirigirse a la autoridad competente del Estado del que es residente con independencia de que la imposición discutida haya sido establecida en este o en el otro Estado. Sin embargo, si una persona es nacional de un Estado pero residente en otro, y considera que ha sido objeto de una medida o gravamen discriminatorio, deberá incoar el procedimiento en el Estado de la nacionalidad. De igual forma, puede ocurrir que con posterioridad a la medida o imposición discutidas el contribuyente cambie su residencia al otro Estado contratante, caso en el cual deberá dirigir su reclamación a la autoridad competente del Estado donde ha sido residente durante el año respecto del cual la imposición ha sido o será establecida.

Finalmente, el MCOCDE deja en manos de los estados contratantes la posibilidad de acordar que los sujetos pasivos puedan dirigir sus reclamaciones a la autoridad competente de uno u otro Estado de manera potestativa.

En lo que tiene que ver con la legitimación pasiva, el comentario 13 al MCOCDE indica que debe presentarse ante la *autoridad competente* del Estado de la residencia o de la nacionalidad, como se acaba de ver, entendida aquella como la definida en el mismo convenio, que para efectos del MCOCDE se encuentra en el literal f, apartado 1 del artículo 3 del CDI.

– Presupuestos procesales formales

El comentario 13 del MCOCDE, haciendo eco de la característica de informalidad del procedimiento, señala que el Convenio no establece reglas particulares en cuanto a la forma de las reclamaciones, aun cuando las autoridades competentes podrán definir ciertas formalidades; mas si no lo han hecho, las solicitudes habrán de presentarse de la misma manera como se presenta cualquier solicitud fiscal ante la administración del respectivo Estado. En este mismo sentido, el comentario 30 del MCOCDE recomienda la reducción al mínimo de las formalidades de iniciación del procedimiento.

Sumado a ello las pruebas de las medidas que se pretendan evidenciar no requerirán autenticación, ya que se presentan a las mismas administraciones.

– Presupuestos procesales temporales

Enmarcamos dentro de este apartado tres asuntos de importancia: en primer lugar, la oportunidad para iniciar el procedimiento amistoso nace desde que el sujeto pasivo considera que una medida le genera o le puede generar una doble imposición, sin que sea necesario que la imposición le haya sido liquidada o notificada. Conforme al modelo OCDE, caducará la oportunidad a los tres años siguientes de la primera notificación de la acción de la cual resulte una imposición no conforme al Convenio.

El plazo de caducidad para la presentación de la solicitud tiene como objetivo proteger a la administración tributaria de reclamaciones tardías; por ello la OCDE señala un

plazo mínimo de 3 años, sin perjuicio de que los estados estimen un plazo mayor¹⁴. Ahora bien, ello no obsta para que algunos CDI no incluyan un término de caducidad, como es el caso del MC de Estados Unidos y de la ONU, los cuales no establecen un plazo de caducidad.

El punto más controvertido en este tema es el de la contabilización de los términos. Actualmente, el comentario 18 al artículo 25 del MCOCDE indica que el plazo deberá contabilizarse de la manera más favorable para el contribuyente; así, si existe un acto general, solo empezará a correr el término desde que se le notifica la primera medida individual. Si el impuesto ha sido retenido en la fuente, el término comenzará desde el momento del pago del ingreso, sin perjuicio de que el sujeto pasivo argumente y pruebe que conoció de tal retención en un momento posterior, caso en el cual se tendrá en cuenta esta última fecha. Ahora, si la imposición no conforme al CDI se deriva de una medida de los dos estados, se tendrá en cuenta la fecha de la notificación de la actuación más reciente.

El documento de 2006 de la OCDE ha sugerido explicar en mejor medida el tema temporal. Al efecto ha dicho lo siguiente:

– El presupuesto procesal temporal nace desde antes de la notificación de la medida, de manera que puede iniciarse mucho antes de que la medida se tome.

– La contabilización del término de caducidad iniciará desde la notificación del acto administrativo, de acuerdo como la ley interna haya previsto este asunto; por ejemplo,

por medio de presunciones de un número de días contabilizados desde el momento de remisión del correo. De la misma forma el término se contará desde cuando el sujeto pasivo sea consciente de que la fiscalidad es, de hecho, no acorde con el tratado; por ejemplo, cuando se recibe la información sobre la transferencia de fondos o se realiza la autoliquidación del impuesto.

– El cómputo de los tres años no se verá suspendido por la interposición de los recursos internos.

2. Relaciones entre los procedimientos internos tributarios y el procedimiento amistoso

Este apartado pretende resolver algunos interrogantes que surgen de las relaciones entre los procedimientos internos tributarios y el procedimiento amistoso, ya que el artículo 25 numeral primero del MCOCDE indica que se podrá iniciar el procedimiento amistoso con independencia de los recursos previstos en el derecho interno.

La primera inquietud que surge es que, en la práctica, se inicien ambos procedimientos,

por lo que podrían entonces producirse problemas si las decisiones adoptadas en ambos procedimientos son distintas [...]. En algunos estados la iniciación del PA se condiciona a la retirada de los recursos internos, aunque lo normal será que las propias autoridades condicionen la celebración definitiva del acuerdo a la retirada de estos recursos a fin de evitar contradicciones en-

¹⁴ Canadá y Portugal han formulado reserva sobre este término, pues lo consideran inaceptable por lo extenso.

tre el PA y la solución judicial o administrativa del recurso¹⁵.

Por otro lado,

debe resaltarse que el PA no siempre se iniciará ante las autoridades competentes del Estado donde se produce la vulneración del CDI (puesto que el primero debe iniciarse en el Estado de residencia del contribuyente), por lo que, en estos casos, será conveniente que el contribuyente simultanee el PA iniciándolo en un Estado, y los procedimientos de recurso del otro Estado¹⁶.

El comentario 23 al artículo 25 del MCOCDE señala que el contribuyente tiene derecho a someter su caso a procedimiento amistoso, haya o no presentado demanda o contencioso de acuerdo con el derecho interno de ese Estado. “Si el litigio está pendiente, de resolución, la autoridad competente del Estado de residencia, sin esperar la decisión judicial definitiva, debe determinar si considera apropiado aportar una solución satisfactoria o si el caso debe someterse a la autoridad competente del otro Estado contratante”. Este asunto puede generar contratiempos en aquellos estados en los cuales no existe en su derecho interno la posibilidad de conciliar en sede administrativa o judicial las discusiones relativas a tributos.

Un punto de especial interés es el que aparece en el comentario 24 al artículo 25 del MCOCDE que indica textualmente:

Si la petición ha sido resuelta definitivamente por un tribunal del Estado de resi-

dencia del contribuyente, este último puede, no obstante, presentar o proseguir su reclamación en el marco del procedimiento amistoso. En algunos Estados, la autoridad competente puede aportar una solución satisfactoria distinta de la decisión judicial. En otros Estados, la autoridad competente está vinculada por tal decisión, pero puede someter el caso a la autoridad competente del otro Estado contratante solicitando que este adopte las medidas necesarias para evitar la doble tributación.

Lo anterior quiere decir que si sobre la cuestión litigiosa ya ha habido pronunciamiento judicial definitivo, dependerá de la legislación interna del Estado el vincular o no a la administración a la misma. De esta manera, si existe tal vinculación, la autoridad competente podrá denegar el inicio del procedimiento o iniciarlo con la única finalidad de que sea el otro Estado contratante que adopte las medidas necesarias para evitar la doble tributación; o, si por el contrario, la legislación no vincula a la administración a lo decidido judicialmente, podrá esta última brindar una solución distinta a la judicial o iniciar el procedimiento amistoso normalmente.

A la luz del principio de cosa juzgada, entendemos que no será posible que la administración celebre un acuerdo amistoso que le implique revisar o modificar lo resuelto en la respectiva jurisprudencia.

Otro de los temas que tiene que ver con el derecho interno es el de la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria a partir de la iniciación del procedimiento amistoso, lo

¹⁵ CARMONA N. Ob. cit., p. 548.

¹⁶ *Ibid.*

cual es deseable y debe ser regulado por la legislación interna, aunque los comentarios de la OCDE no hacen referencia al punto.

3. Inicio y desarrollo de la fase interestatal o bilateral

Como ya hemos anticipado, la fase interestatal o bilateral iniciará cuando la autoridad competente considere que la reclamación es fundada o cuando no pueda por sí misma llegar a una solución satisfactoria. En últimas lo que trata de decirnos el apartado 2 del artículo 25 es que el procedimiento interestatal deberá correrse cuando la administración evidencie que no puede resolver el asunto ella misma, bien porque la naturaleza del asunto no se lo permite o bien porque la medida fue tomada por el otro Estado.

Resulta entonces el inicio de la segunda fase, en la cual la autoridad competente del Estado de la residencia del contribuyente que lo solicitó intentará hacer contacto con la autoridad competente del otro Estado contratante por una vía distinta a la diplomática habitual. Luego, lo usual será que el primer Estado notifique al segundo de la reclamación del contribuyente y se haga un informe de lo actuado¹⁷.

La obligación que surge para los Estados será la de hacer lo posible para resolver la cuestión problemática; es decir, comporta “para las partes la mera obligación de negociar pero no de llegar a un acuerdo”, lo cual lo distingue de un proceso judicial. A pesar de lo anterior, los estados pueden comprometerse con más amplitud, al acordar que el mismo debe conducir a una solución del

conflicto (comentarios 25 y 26 al art. 25 MCOEDE).

Es necesario que las autoridades expongan y precisen su posición frente a la cuestión problemática, de acuerdo con las normas internas y el CDI, de manera que pueda buscarse una solución de Derecho; sin embargo, si el caso concreto no puede resolverse porque tales normas lo impiden, el criterio de la equidad puede entrar a tener un papel fundamental para brindarle una solución al contribuyente, aunque tal decisión deberá respetar, correlativamente, los principios de legalidad, seguridad jurídica e indisponibilidad de la obligación tributaria (comentario 27 al art. 25 MCOEDE).

El procedimiento podrá envolver intercambio de información de conformidad con el artículo 26 MCOEDE con respeto de las normas constitucionales y tratados internacionales.

Así mismo, es importante analizar el papel que cumple el contribuyente en esta fase, ya que en principio él no es parte en el procedimiento, pero tiene algunos derechos enunciados en los comentarios, como lo son el de notificarle el inicio de un procedimiento de ajuste de precios de transferencia (comentario 29 al art. 25 MCOEDE); la solicitud de aceptación del acuerdo amistoso y la correlativa retirada de recursos judiciales iniciados por el contribuyente frente a la misma cuestión problemática, con el objeto de evitar decisiones contradictorias (comentario 31 al art. 25 MCOEDE).

Aparejado a ello es posible que la legislación interna, internacional y comunitaria prevea una serie de principios procedimen-

¹⁷ SERRANO N. Ob. cit., p. 155.

tales que puedan entenderse insertos en el procedimiento amistoso —esto dependerá de la legislación de que se trate—, por ejemplo, el derecho a ser oído, a la contradicción, a conocer la información que de él se maneja, a la audiencia, entre otros¹⁸.

La resolución del problema se hará por medio de comunicaciones de cualquier tipo, aun cuando, el apartado 4 del artículo 25 de la MCOCDE prevé la posibilidad de celebrar una reunión con comisionados de las autoridades competentes de los Estados contratantes con el fin de dar solución al asunto. Será competencia de las autoridades competentes fijar el número de miembros y las reglas de procedimiento a seguir en la comisión mixta, y quedan con plena libertad de suprimir cualquier formalidad, siempre y cuando se garantice a los sujetos pasivos tributarios las garantías esenciales como el derecho a formular sus observaciones, por escrito o verbalmente, en persona o por medio de representante, y el derecho a ser asistidos por un asesor (comentarios 41 y 42 al art. 25 MCOCDE).

Sin olvidar la libertad de elección de que gozan las autoridades competentes para la designación de sus representantes en la comisión mixta, sería deseable que estas autoridades confiaran la presidencia de cada delegación, de la cual pueden tomar parte uno o varios representantes del servicio responsable del procedimiento, a un alto funcionario o magistrado designado esencialmente en razón de experiencia específica; es razonable suponer, en efecto, que la intervención de tales personalidades facilitaría la obtención de los acuerdos.

La duración del procedimiento ha sido bastante cuestionada y objeto de revisión en el documento 2004 y retomada por el documento 2006, ya que con los actuales comentarios no hay un límite claro para resolver el asunto. Textualmente, el comentario 28 del MCOCDE señala:

Por lo que respecta al desarrollo práctico del procedimiento, se recomienda de manera general que las administraciones tributarias se esfuercen por todos los medios para evitar que el procedimiento amistoso fracase debido a retrasos en la ejecución o, cuando existan plazos de prescripción, por el efecto combinado de dichos plazos y de los retrasos en la citada ejecución.

Ante este problema el documento 2006 incorpora un plazo de dos años para llegar a una solución, el cual podrá prorrogarse si existen demoras justificadas, como la que puede ocurrir con la información requerida para decidir.

Ahora bien,

en aquellos estados donde la duración máxima de las actuaciones inspectoras se encuentra limitada temporalmente y el PA se iniciara con anterioridad al cierre de la inspección, se plantean problemas a la hora de articular esta duración máxima de la inspección con la duración del PA si este se prolonga por un plazo superior al establecido en la legislación interna. Debiera considerarse que el PA constituye una causa justificada de suspensión del procedimiento inspector [...] pues, de otra forma se estaría

¹⁸ *Ibíd.*

incentivando a la inspección para que termine sus actuaciones con anterioridad a la conclusión del PA, dificultando la ejecución del eventual acuerdo entre las autoridades competentes¹⁹.

En ese sentido, el MC de Estdos Unidos señala al final del apartado 2, lo siguiente: “Assesment and collection procedures shall be suspended during the period that any mutual agreement proceeding is pending”.

Finalmente, el MCOCDE establece una regla según la cual los países que incorporan en su derecho interno un plazo en materia de rectificaciones y devoluciones tributarias, deben aplicar el acuerdo a pesar de la existencia de tales plazos. A pesar de lo anterior, la disposición no impide que los estados establezcan en el propio procedimiento amistoso plazos que se armonicen con su propia legislación sobre prescripción.

ii. Dificultades o dudas de interpretación o aplicación del CDI. El procedimiento interpretativo

El apartado 3 del artículo 25 se refiere en su primera parte al acuerdo amistoso para resolver las dificultades o dudas que puedan surgir de la interpretación o aplicación del CDI, cuando las mismas son de “índole general referentes, o que pueden referirse, a una categoría de contribuyentes incluso en el caso de que se hayan suscitado con ocasión de un caso particular incluido normalmente

en el procedimiento aludido en los apartados 1 y 2”, es más, el asunto puede no contener una dificultad de orden práctico (comentarios 32 y 33 al artículo 25 MCOCDE).

Como resalta el profesor GARCIA NOVIA²⁰: “en el procedimiento interpretativo a diferencia del procedimiento amistoso para casos específicos, no es el contribuyente el que inicia el procedimiento”, pues en este caso es la administración la que iniciará el procedimiento, fundamentada, bien en un caso específico que le haya permitido evidenciar el problema, en una consulta tributaria o en el día a día de la actividad administrativa.

Además, el procedimiento interpretativo, a diferencia del de casos específicos, tiene una vocación prospectiva, “orientada a resolver casos futuros, y que debe circunscribirse a problemas puramente interpretativos”, es decir, que no requieran la modificación del tratado²¹.

En la práctica, y siguiendo a SERRANO ANTON²², se pueden presentar dificultades o dudas de interpretación o aplicación del CDI en los siguientes casos: cuando existe un término no definido, parcialmente definido o de carácter ambiguo en el CDI; cuando surgen problemas con ocasión de una reforma tributaria en alguno de los estados contratantes, caso en el cual no podrá alterarse el equilibrio y sustancia del Convenio; finalmente, cuando se deba determinar si, y bajo qué circunstancias, los intereses pueden ser asimilados a los dividendos en aplicación de las reglas del país del prestatario sobre

¹⁹ CARMONA N., Ob. cit., p. 550.

²⁰ GODOY FAJARDO, JUAN PABLO (coord.), *Estudios de derecho internacional tributario. Los Convenios de doble tributación*, ICDT-Legis, Bogotá, 2006, p. 63.

²¹ GODOY J. P., Ob. cit., p. 63.

²² SERRANO F., Ob. cit., p. 148.

subcapitalización y beneficiarse de una desgravación en concepto de doble imposición en el país del prestamista en las mismas condiciones de los dividendos (comentario 34 al MCOUDE).

El modelo de Estados Unidos establece una regla similar a la del MCOUDE en cuanto al procedimiento amistoso para la interpretación o aplicación del CDI, aunque trae la novedad de ejemplificar las aplicaciones de éste, como en el caso de la caracterización de determinados artículos de los ingresos; la caracterización de las personas; la aplicación de normas de origen con respecto a determinados elementos de ingresos; el significado de algún término utilizado en la Convención; la causación de ingresos; en los acuerdos de fijación de precios; la aplicación de las disposiciones de Derecho interno relativas a sanciones, multas y el interés, de una manera compatible con los objetivos de la Convención.

Adicionalmente, en el apartado 4 del MCEUA se incorpora una regla, extraña al MCOUDE, según la cual se permite acordar amistosamente los aumentos en las cantidades específicas en dólares a que se hace referencia en la Convención, a fin de reflejar la evolución monetaria o económica, y de manera que puedan mantenerse los objetivos originales del CDI, al establecer, por ejemplo, un umbral. Por esto último esta facultad solo puede ser ejercida en la medida en que sea necesaria para restablecer los objetivos originales. Además, solo podrá aplicarse en beneficio de los contribuyentes, es decir,

sólo para aumentar los umbrales, no para reducirlos²³.

iii. Lagunas-casos no previstos.

El procedimiento de integración

El procedimiento amistoso, de conformidad con el artículo 25 apartado 3 del MCOUDE, también podrá iniciarse con el objeto de tratar de evitar la doble tributación en casos no previstos en el CDI. VOGEL llama a este tipo de procedimiento “the consultation procedure for filling in gap in treaty coverage”²⁴.

En efecto, esta regla permite regular casos no previstos en el CDI, es decir, ante una situación no contemplada en el mismo, de manera que, en últimas, este procedimiento implicará “legislar” sobre una materia. Por ello, los comentarios someten este arbitrio al cumplimiento de las legislaciones internas.

El comentario 37 al artículo 25 del MCOUDE señala como ejemplo de especial interés el caso de un residente de un tercer Estado que tenga un establecimiento permanente en cada uno de los estados contratantes, donde evidentemente puede generarse una doble tributación.

De una manera más apropiada, a nuestro entender, la explicación técnica del MCEUA somete la procedencia de este procedimiento a que exista coherencia entre el caso no previsto y los propósitos generales del CDI, de manera que se encuentren dentro del espíritu de las disposiciones, aun cuando no estén específicamente cubiertos. Así, el mismo

²³ United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006.

²⁴ KLAUSS VOGEL. *On Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer, 3.^a ed., 1997, p. 1347.

documento norteamericano señala como ejemplo el caso de la doble tributación que resulte de un ajuste de los precios de transferencia entre dos establecimientos permanentes de un residente en un tercer país, uno en Estados Unidos y uno en el otro Estado contratante, ya que ningún residente de un Estado contratante está implicado en el caso por lo cual el CDI no es aplicable, aun cuando puede utilizarse el procedimiento amistoso para casos específicos²⁵.

b. Fin del procedimiento

Visto el tema de la iniciación del procedimiento amistoso, clasificado en procedimiento para casos especiales, interpretativos y casos no previstos –de integración–, de acuerdo con el objeto de estudio del mismo, sumado al agotamiento del *iter* para resolver, surge entonces el tema del fin del procedimiento, al que dedicaremos las siguientes líneas.

Varios son los aspectos que se deben tener en cuenta al final del procedimiento. En primer lugar, debe aclararse que en los tres tipos de procedimiento amistoso las costas deben ser sufragadas por los propios estados, porque la naturaleza no judicial del procedimiento, el hecho de celebrarse entre los dos estados y, en principio, sin otorgar derechos al contribuyente, demuestra que las autoridades competentes buscan con el procedimiento amistoso solamente llevar a cabo una correcta interpretación y aplicación del CDI. De la misma forma, otro punto que

se relaciona con el final del procedimiento es el de la publicidad del acuerdo a que se llegue, tema frente al cual existen defensores y detractores, aun cuando debemos admitir la importancia de la publicación de los acuerdos mutuos, sobre todo en el caso de aquellos que tengan un carácter general interpretativo o legislativo²⁶.

El fin del procedimiento envuelve como principal tema el de los efectos del acuerdo amistoso, los cuales, adelantemos, dependerán de si se resuelve un caso particular –que compromete derechos de un sujeto pasivo tributario– o un problema de carácter general interpretativo, de aplicación o de laguna, no vinculado a ningún sujeto en particular. Junto al tema de los efectos surge con igual importancia lo relacionado con la impugnación de la decisión. A estos dos temas dedicaremos los siguientes apartados.

Como lo ha dicho AVARKIOTY: “[t]he effect of the mutual agreement is the most crucial point of the whole procedure as, if the reached agreement finds obstacles to its implementation [...] the relation between the MAP and internal law becomes crucial”²⁷.

i. Efectos de los acuerdos amistosos de casos particulares

Como se anticipó, en el procedimiento amistoso para casos particulares el sujeto pasivo puede iniciar el mismo simultáneamente con los procedimientos internos, de manera que será perfectamente posible una incoherencia entre ambas decisiones.

²⁵ United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006. Traducción libre del autor.

²⁶ SERRANO F. Ob. cit., p. 160.

²⁷ AVARKIOTI, F. Ob. cit., p. 486.

El comentario 31 al artículo 25 MCOEDE evidencia esto de la siguiente manera:

Puede suceder que se concluya un acuerdo amistoso respecto a un contribuyente aun cuando se encuentre todavía pendiente una reclamación contenciosa interpuesta por dicho contribuyente, por la misma materia, ante la jurisdicción competente de uno u otro Estado contratante. En tal caso, no podrá rechazarse la solicitud de un contribuyente para diferir su aceptación de la solución convenida en el procedimiento amistoso, hasta que el tribunal haya resuelto sobre el recurso pendiente. En definitiva, parece normal que la ejecución de un acuerdo amistoso esté subordinada:

- a la aceptación de este acuerdo amistoso por el contribuyente, y
- al desistimiento por éste de su reclamación en relación con los puntos resueltos en el procedimiento amistoso.

Así pues, tenemos claro que lo primero que se exige para lograr la eficacia del CDI es que el contribuyente acepte el acuerdo amistoso y desista de la reclamación interna. Estos requisitos permitirán que no exista una divergencia de soluciones a un mismo caso.

Aparejado a lo anterior el CDI puede incorporar tácitamente un límite temporal a la eficacia del acuerdo amistoso, consistente en los plazos previstos internamente como de prescripción o firmeza de los actos administrativos. El modelo ONU tácitamente acepta este límite, *a contrario sensu*, el apartado 2 del artículo 25 del MCOEDE en su última frase indica que

el acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los estados contratantes. [Con ello se pretende] permitir a los países cuyo Derecho interno prevé plazos en materia de rectificaciones y devoluciones tributarias, aplicar el acuerdo a pesar de la existencia de tales plazos. Sin embargo, esta disposición no impide que los estados establezcan en el propio procedimiento amistoso plazos en armonía con su propia legislación sobre prescripción.

Frente a esta frase Canadá, España, Grecia, Irlanda, Italia, México, Portugal, Eslovaquia, Suiza y el Reino Unido han formulado reserva puesto que estiman que desgravar o devolver tributos materialmente como consecuencia de un acuerdo amistoso debería estar limitado al plazo previsto en la ley interna.

Una vez determinada la eficacia del acuerdo amistoso la autoridad competente deberá informar por medio de una instrucción, circular interna, o acto equivalente a la dependencia encargada, para que “dicte una nueva liquidación, desista de la correlativa reclamación o recurso, o bien realice una devolución”²⁸.

Consideramos que los acuerdos amistosos de carácter particular no deben ser publicados, ya que no envuelven una interpretación con efectos *erga omnes*; por el contrario, resuelven un caso específico que no deberá contar como precedente, más aún si se tiene en cuenta que podrán basarse en la equidad.

²⁸ SERRANO F. Ob. cit., p. 163.

ii. *Efectos de los acuerdos amistosos en los actos generales*

En los casos de procedimientos amistosos para la interpretación o aplicación de un CDI o para la integración al CDI de conceptos o situaciones no cubiertos por él, los efectos del acuerdo tendrán un alcance general, *erga omnes*.

Los acuerdos interpretativos buscan “la aplicación normal de las cláusulas convencionales, tal como las han concebido los negociadores del Convenio, y cuya solución no depende de un acuerdo previo sobre la interpretación del Convenio” (comentario 33 MCOEDE).

De esa forma los acuerdos con carácter general buscarán solventar las dificultades interpretativas o de aplicación de un CDI, al igual que aquellas dobles imposiciones generadas por las lagunas en el mismo. Se presenta entonces el dilema teórico, pero con profunda incidencia práctica, de determinar los efectos concretos de lo plasmado en el acuerdo, respecto del sistema normativo fiscal.

Para la OCDE todo tipo de acuerdo amistoso con carácter general vincula “a las administraciones en tanto en cuanto las autoridades competentes no acuerden modificar o derogar el acuerdo amistoso” (comentario 36 al artículo 15 MCOEDE).

Y el asunto toma un relieve sumamente complejo en caso de que sobre el mismo punto se haya pronunciado la autoridad judicial de uno o ambos estados contratantes, pues aquí el problema radicará en determinar quién es el intérprete con autoridad del CDI, ya que tendrá que evaluarse si tiene más peso la decisión de la jurisdicción de un Estado o la interpretación que han hecho, de común acuerdo, las autoridades competentes de los

dos estados contratantes. Este punto toca seriamente el tema de la división del poder público y el sistema de fuentes.

El comentario 35 al artículo 25 del MCOEDE resalta tal dificultad en los siguientes términos:

Atribuye este apartado a las “autoridades competentes de los Estados contratantes” (es decir, generalmente a los ministerios de Hacienda o a sus representantes autorizados encargados normalmente de la aplicación del Convenio) el poder de solventar por medio de acuerdo amistoso las dificultades que puedan producirse en la interpretación de aquel. Sin embargo, no hay que olvidar que, según la legislación nacional de los estados contratantes, no corresponde sólo a “la autoridad competente” designada en el Convenio, sino también a otras autoridades (Ministerio de Asuntos Exteriores, tribunales) interpretar los tratados y acuerdos internacionales y que, incluso a veces, tal posibilidad está reservada exclusivamente a estas autoridades.

Con el objeto de dar luces sobre el asunto, lo primero que hay que decir es que el acuerdo amistoso no tiene la naturaleza de un tratado internacional, puesto que la convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 en su artículo segundo, “entiende por ‘tratado’ un acuerdo internacional celebrado por escrito entre estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”. Lo anterior implica, como lo resalta MARTÍN JIMÉNEZ, que lo determinante para no considerar al acuerdo amistoso como tratado será que el primero no cumple con los procedimientos de adopción y recepción

que implican los segundos, de conformidad con la legislación interna²⁹. Lo antedicho tiene mayor asidero en las legislaciones que comprenden un sistema dualista, en el cual el tratado debe ser ratificado por un órgano distinto de quien lo suscribe.

Teniendo claro lo anterior, lo que sigue es determinar el papel del acuerdo amistoso de carácter general en las posteriores interpretaciones del CDI. Partiremos de lo establecido por el artículo 31 de la Convención de Viena, en donde se lee:

Interpretación de los tratados.

Regla general de interpretación. I. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado;

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;

c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

Sobre la interpretación de este artículo, en cuanto a lo que venimos tratando, encontramos dos posiciones, a saber: GARCIA NOVOA³⁰ entiende que los acuerdos amistosos son “contexto” que pueden catalogarse como “prácticas posteriores” al tenor de lo mencionado en el artículo previamente citado. Por su parte, SERRANO ANTON³¹ señala que “los acuerdos amistosos se integran en el artículo 31.3. a) de la Convención de Viena, entendiéndose que son acuerdos ulteriores entre las partes acerca de la aplicación e interpretación de los CDI”.

Consideramos en el mismo sentido de MARTÍN JIMÉNEZ³² que “el poder atribuido a las autoridades competentes en el seno del PA interpretativo se asimila a la potestad que en Derecho interno tienen las administraciones tributarias para dictar reglamentos interpretativos o ejecutivos o contestar con-

²⁹ GARCÍA C. Ob. cit., p. 64.

³⁰ *Ibid.*, p. 65.

³¹ SERRANO F. Ob. cit., p. 162., que sigue a J. AVERY JONES y a A. RIBES RIBES.

³² CARMONA N. Ob. cit., p. 568.

sultas”. Esto implica que los acuerdos amistosos generales podrán ser demandados ante la jurisdicción por violar normas de Derecho interno o el propio CDI; en otras palabras, los acuerdos amistosos constituirían actos administrativos susceptibles de ser declarados nulos por la jurisdicción competente.

Sin embargo, la demanda que se presente deberá justificar que el acuerdo está legislando y no interpretando, caso en el cual, de probarse, no habrá duda de la procedencia de la demanda. A pesar de ello, si lo que se busca con la demanda es justificar una interpretación diferente a la del acuerdo amistoso, el juez se verá en la encrucijada de interpretar el propio CDI, para lo cual utilizará, de conformidad con la Convención de Viena, el acuerdo no entendido como “contexto”, sino como “otros elementos”, específicamente, la de “acuerdo ulterior entre las partes”, ya que “contexto” hace referencia a todo acuerdo referente al tratado en relación con su conclusión³³. De esta forma será muy difícil desestimar la interpretación del procedimiento amistoso.

Existe entonces un límite a la facultad interpretativa a través del procedimiento amistoso consistente en que el mismo deberá ser coherente con el CDI y por lo tanto no podrá utilizarse para “dejar sin contenido lo establecido en un tratado internacional, ya que como es sabido este tiene su propia vía para ser modificado”³⁴.

En otras palabras, no puede usarse como excusa la interpretación del tratado para por

esa vía modificarlo, aun cuando sean las mismas partes (estados contratantes) las que bilateralmente asuman dicha posición, pues el procedimiento para tales efectos es otro.

Finalmente, debe resaltarse que el documento OCDE 2006 prevé el arbitraje internacional para resolver procedimientos amistosos interpretativos, lo cual hará mucho más complejo el sistema normativo del Derecho tributario y la interpretación del CDI.

Ahora bien, en relación con el procedimiento legislativo, la cuestión también es problemática ya que, en últimas, consiste en “una delegación de autoridad a las administraciones competentes de cada Estado en relación con supuestos o asuntos no tratados por el CDI”³⁵. Ya que a la luz de las Constituciones que incorporan un sistema dualista y además contemplan el principio de reserva de ley, el hecho de que “autoridades administrativas” acuerden temas no regulados en un CDI conlleva su inconstitucionalidad de plano, por lo cual los comentarios al artículo 25 MCOEDE, invitan a que la situación que genera la doble imposición, no cubierta en el CDI, se resuelva mediante un protocolo modificatorio. Por su parte, el Documento 2006, a nuestro entender, agrega a lo anterior una invitación para resolver casos que si bien no están expresamente regulados por el CDI, sí se encuentran dentro del objeto y la finalidad del CDI, por lo que pueden ser solucionados a través de una interpretación laxa.

³³ PAUL REUTER. *Introducción al Derecho de los Tratados*, Mexico, Universidad Nacional Autónoma de México-Fondo de Cultura Económica, 1999, p. 119.

³⁴ SERRANO F. Ob. cit., p. 158.

³⁵ CARMONA N. Ob. cit., p. 569.

Bibliografía

AA. VV., “The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States”, *Bulletin-Tax Treaty Monitor*, IBDF, 2006.

AVARKIOTI, FOTINI, “Trends of the Mutual Agreement Procedure”, in *Tax Treaty Policy and Development*, edited by: STEFANER, MARKUS, ZÜGER, MARIO, L’NDE-Posgraduate International Tax Law. Vienna University.

CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL. *La Doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Madrid, Mc Graw-Hill, 1997.

CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR (coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS grupo Wolters Kluwer, 2007.

GARCÍA FRÍAS, ÁNGELES, “El Arbitraje Tributario Internacional”, en SERRANO ANTON, FERNANDO (coord.), *Fiscalidad Internacional*, 2.ª ed., CEF, Madrid, 2005.

GARCÍA NOVOA, CÉSAR, “Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional”, en GODOY FAJARDO, JUAN PABLO (coord.), *Estudios de derecho internacional tributario. Los Convenios de doble tributación*. ICDT-Legis, Bogotá, 2006.

International Chamber of Commerce, Commission of Taxation, *Arbitration In International Tax Matters-Documento número 180/438 del 3 de mayo de 2000*.

MONTAÑO GALARZA, CÉSAR, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Universidad Andina Simón Bolívar, Corporación Editora Nacional, Quito, 2006.

Organisation for Economic Cooperation and Development (OCDE, siglas en español)-Centre for Tax Policy and Administration (TPA), *Proposals for improving mechanisms for the resolution of tax treaty disputes. Public discussion draf*, febrero de 2006.

Organisation for Economic Cooperation and Development (OCDE, siglas en español)-Instituto de Estudios Fiscales (IEF), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, versión abreviada, julio de 2005, Madrid, 2006.

REUTER, PAUL, *Introducción al Derecho de los Tratados*, México, D. F., Universidad Nacional Autónoma de México-Fondo de Cultura Económica, 1999.

SERRANO ANTON, FERNANDO, “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado”, en *Revista Crónica Tributaria*, n.º 114 de 2005.

United States Model Technical Explanation Accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006.

VOGEL, KLAUSS, *On Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer, 3.ª ed., 1997.