



MANUAL PARA LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

Versión de febrero de 2007

INFORMES

OCDE

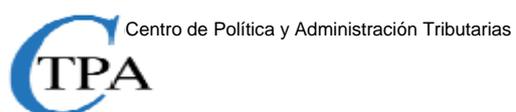


Instituto de
Estudios Fiscales

NIPO: 602-10-015-5

MANUAL PARA LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

Versión de febrero de 2007



ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS

Este Manual, en línea con la aplicación efectiva de los Procedimientos Amistosos, trata de poner a disposición de las administraciones tributarias y de los contribuyentes, tanto de los países que integran la OCDE como de los no miembros, información básica sobre cómo opera un Procedimiento Amistoso (PROCAMIS) al amparo de los convenios bilaterales y el de identificar las prácticas idóneas para su aplicación.

El Manual no modifica, restringe ni amplía de hecho, ni es su intención hacerlo, las obligaciones y derechos comprendidos en las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición. La información que contiene este Manual complementa y no sustituye los criterios, procedimiento y pautas establecidos en las versiones actualizadas del Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE (Modelo de Convenio Tributario de la OCDE) y en las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la OCDE (Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia).

Obra publicada originalmente por la OCDE en inglés con el título:

MANUAL ON EFFECTIVE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURES (MEMAP) February 2007 versión

©2007 Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)
Centre for Tax Policy and Administration (CTPA)
www.oecd.org
OECD Publications Service
2, rue André-Pascal, 75775 Paris
Cedex 16, France

©2010, Instituto de Estudios Fiscales (IEF) para la edición española.
Obra publicada por acuerdo con la OCDE, París. El Instituto de Estudios Fiscales (IEF) es responsable de la calidad de la edición española y de su coherencia con el texto original. En caso de discrepancias prevalecerá la edición en lengua inglesa.
ISBN 978-84-8008-325-6; www.ief.es
NIPO: 602-10-015-5

Traducción al español patrocinada por la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE. Maquetación: Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España.

Todos los derechos reservados. No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor.

MANUAL PARA LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

PRÓLOGO

Este Manual en línea* para la aplicación efectiva del Procedimiento Amistoso forma parte de un proyecto más amplio de mejora del funcionamiento de los mecanismos internacionales vigentes para la resolución de controversias, y de desarrollo de otros mecanismos con idéntico fin. En el menú despegable “*Dispute Resolution*” (resolución de controversias) contenido en www.oecd.org/ctp, puede acceder a más información sobre este proyecto, a las propuestas de mecanismos de resolución de controversias complementarios, así como a otras propuestas de mejora.

La intención del Manual es la ahondar en el conocimiento de los PROCAMIS y su correcta utilización, constituyendo una fuente de información básica para contribuyentes y administraciones tributarias sobre cómo funciona el procedimiento, a la vez que permitirá identificar las prácticas que resultan idóneas para su aplicación sin imponer por ello normas vinculantes a los países miembros.

Los siguientes puntos son elementos importantes que deben considerarse para comprender el marco referencial del Manual y su articulación con otras pautas dictadas por la OCDE:

- El Manual no modifica, restringe ni amplía de hecho, ni es su intención hacerlo, las obligaciones y derechos comprendidos en las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición.
- La información contenida en este Manual complementa y no sustituye los criterios, procedimientos y pautas contenidos en las versiones actualizadas del Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE (**Modelo de Convenio Tributario de la OCDE**) y en las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la OCDE (**Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia**).
- En la medida en que algunas de las afirmaciones o informaciones contenidas en el Manual puedan parecer contradictorias o incompatibles con un convenio, con las pautas aplicadas internamente en un país, con el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, sus Comentarios, o con las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, el Manual se entenderá supeditado a todas las demás.
- “Práctica idónea” es la expresión utilizada en este Manual como significante de lo que tradicionalmente se ha considerado la forma más adecuada de gestionar un PROCAMIS u otro acto de naturaleza procedimental. No se ha establecido una prelación temporal u objetiva en relación con la sucesión o profundidad de las negociaciones respecto de cada práctica concreta. Aún cuando lo ideal sería que los contribuyentes y las administraciones tributarias se esforzaran para aplicar estas prácticas idóneas, no deja de reconocerse que, en ocasiones, su aplicación tal como consta en el Manual puede resultar imposible, o que pueden darse circunstancias en las que su aplicación resulte inadecuada.

* Los términos o expresiones destacados en este documento corresponden al texto con hipervínculos de la **versión digital**.

Índice

INTRODUCCIÓN	7
Sobre este Manual	7
Objeto del Manual	7
Otras referencias	8
1. ANTECEDENTES	9
1.1. ¿Qué es un convenio para evitar la doble imposición?	9
1.1.1. Objeto de un convenio para evitar la doble imposición	9
1.1.2. Doble imposición – jurídica y económica	10
1.2. ¿Qué es un procedimiento amistoso (PROCAMIS)?	10
1.2.1. Imposición de las personas físicas y jurídicas “no conforme con el Convenio”	11
1.2.2. Casos relativos a la Interpretación o la aplicación del convenio y doble imposición en los casos no previstos en el mismo	12
1.3. ¿Qué es una autoridad competente? ¿Quiénes la conforman?	13
1.3.1. Propósito general de una autoridad competente	14
2. PRESENTACIÓN DE UNA SOLICITUD DE INICIO DE PROCAMIS	15
2.1. ¿Qué es una solicitud de inicio de PROCAMIS?	15
2.1.1. Situaciones típicas que precisan de la asistencia de las autoridades competentes	15
2.2. Cómo presentar una solicitud de asistencia ante las autoridades competentes	16
2.2.1. Procedimiento básico para instar el inicio del PROCAMIS	17
2.2.2. Utilización de la información en el transcurso de un PROCAMIS	19
3. COMO OPERA UN PROCAMIS	21
3.1. Conceptos básicos	21
3.2. Aceptabilidad de una solicitud de inicio de un PROCAMIS	21
3.2.1. Plazos para solicitar el inicio de un PROCAMIS	23
3.2.2. Plazos para la aplicación de la subsanación de la imposición no conforme al convenio cuando el tenor de los convenios se desvía del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE	24
3.2.3. Elusión fiscal y PROCAMIS	26
3.2.4. Otros obstáculos potenciales para la aplicación de un PROCAMIS	28
3.3. El papel del Contribuyente	28
3.3.1. Comunicación de información a las autoridades competentes	28
3.3.2. Aportaciones durante la discusión del PROCAMIS	29
3.3.3. Interacción entre contribuyentes y autoridades competentes	30
3.4. Análisis y evaluación por las autoridades competentes	31
3.4.1. Comunicación de posiciones	31
3.5. Interacción entre las autoridades competentes	33

3.5.1.	Casos problemáticos.....	34
3.5.2.	Mediación.....	34
3.6.	Acuerdos entre autoridades competentes.....	35
3.7.	Comunicación al contribuyente.....	36
3.7.1.	Transparencia en la resolución.....	36
3.8.	¿Qué ocurre cuando se alcanza un acuerdo?.....	37
3.9.	Plazos recomendados en los PROCAMIS.....	37
4.	LOS PROCAMIS Y LA LEGISLACIÓN INTERNA.....	39
4.1.	Interacción entre los PROCAMIS y los recursos previstos en la normativa interna.....	39
4.2.	Adopción de medidas de protección que salvaguarden la aplicabilidad del acuerdo alcanzado en el PROCAMIS.....	40
4.3.	Convenio de liquidación.....	41
4.4.	Acuerdo previo unilateral de valoración de precios de transferencia.....	42
4.5.	Eliminación de la doble imposición durante el proceso de recaudación y en relación con las sanciones e intereses.....	42
4.5.1.	Sanciones y PROCAMIS.....	42
4.5.2.	Intereses y PROCAMIS.....	43
4.5.3.	Recaudación y PROCAMIS.....	44
4.6.	Ajustes secundarios, retención del impuesto y repatriación en relación con los ajustes sobre precios de transferencia.....	45
5.	PAUTAS SOBRE LA ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES.....	47
5.1.	Facultades y accesibilidad.....	47
5.2.	Organización de las funciones de las autoridades competentes.....	47
5.3.	Indicadores de ejecución y formación.....	50
6.	OTROS PROGRAMAS DE PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	51
6.1.	Procedimiento acelerado entre autoridades competentes (PAAC).....	51
6.2.	Acuerdos previos de valoración de precios de transferencia (APV).....	51
6.3.	Otros tipos de procedimientos amistosos.....	52
ANEXO 1	PARADIGMA DE PLAZOS EN UN PROCAMIS COMÚN.....	53
ANEXO 2	PRÁCTICAS IDÓNEAS.....	55
ANEXO 3.	GLOSARIO DEL MANUAL PARA LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	56

INTRODUCCIÓN

Sobre este Manual

El propósito de este Manual en línea para la aplicación efectiva de los Procedimientos Amistosos es el de poner a disposición de las administraciones tributarias y de los contribuyentes, tanto de los países que integran la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) como de los no miembros, información básica sobre cómo opera un **Procedimiento Amistoso (PROCAMIS)** al amparo de los convenios bilaterales y el de identificar las prácticas idóneas para su aplicación.

Objeto del Manual

El objeto general de este Manual es proseguir con la incesante mejora de los PROCAMIS que operan en el marco de las relaciones que mantienen los países a través de convenios. Tanto para los países miembros de la OCDE como para las economías no integradas en la Organización, esto implica dotar de mayor coherencia al tratamiento de las cuestiones abordadas durante el PROCAMIS, a la vez que mejorar los aspectos relacionados con los plazos y la efectividad del proceso.

Este Manual debe entenderse como una guía general de aplicación de los PROCAMIS que pone especial énfasis en las prácticas idóneas que deben seguir las **autoridades competentes** de los países miembros de la OCDE. Como tal, el Manual ayudará a los países a mejorar la eficiencia de sus PROCAMIS. Si bien este Manual no impone normas a las autoridades fiscales o a los contribuyentes, sí pretende describir los criterios recomendados para llevar a cabo las actividades integradas en el PROCAMIS. Las prácticas idóneas en la tramitación de un PROCAMIS contenidas en el Manual favorecerán y permitirán la resolución de los casos de doble imposición y otro tipo de casos que puedan tratarse al amparo de un PROCAMIS, aunque conservando su perspectiva generalista que lo hace aplicable en la mayoría de las jurisdicciones.

“Práctica idónea” es la expresión utilizada en este Manual como significante de lo que tradicionalmente se ha considerado como la forma más adecuada de gestionar un PROCAMIS u otro acto de naturaleza procedimental, siendo esta la habitualmente seguida por la mayoría de los países miembros de la OCDE. Las prácticas idóneas se han agrupado atendiendo a una distribución funcional y no reflejan prelación temporal u objetiva alguna en relación con la sucesión o profundidad de la discusión de los aspectos a que se refieren. Pueden darse situaciones tales en las que la “práctica idónea” descrita en el Manual no pueda aplicarse o no resulte necesariamente la más “idónea” para resolver un problema o situación en un caso concreto. Aún cuando lo ideal sería que los contribuyentes y las administraciones tributarias se esforzaran para aplicar esta práctica idónea, no deja de reconocerse que en ocasiones su aplicación puede resultar inadecuada.

En el ciber sitio de la OCDE se incluye un compendio de **reseñas nacionales** de los países integrantes de la Organización referidas a los Procedimientos Amistosos, con información sobre las prácticas concretas seguidas en cada uno de ellos. Este Manual debe constituir una pauta general para la gestión del PROCAMIS y para la obtención de la ayuda que puedan prestar las autoridades competentes en aquellos casos en los que no exista normativa nacional específica.

El Manual, en tanto que pauta, pretende ahondar en el conocimiento de los PROCAMIS y su correcta utilización. No modifica, restringe o amplía de hecho, ni es su intención hacerlo, ninguno de los derechos u obligaciones comprendidos en las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición. En la medida en que algunas de las afirmaciones o informaciones contenidas en el Manual puedan parecer contradictorias o incompatibles con un convenio, con las pautas aplicadas internamente en un país, con el **Modelo de Convenio Tributario de la OCDE** o con las **Directrices de la OCDE** en materia de precios de transferencia, el Manual se entenderá supeditado a todas las demás.

Otras referencias

Los aspectos considerados en este Manual están relacionados con cuestiones abordadas por las publicaciones de la OCDE que se citan a continuación. La información en él comprendida complementa, y en ningún caso sustituye, los criterios, procedimientos y pautas recogidos en las versiones actualizadas de dichos documentos.

- Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE (**Modelo de Convenio Tributario de la OCDE**), con las modificaciones pertinentes.
- Las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (las **Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia**), con las modificaciones pertinentes.

1. ANTECEDENTES

1.1. ¿Qué es un convenio para evitar la doble imposición?

Un convenio para evitar la doble imposición, o convenio fiscal como se le denomina frecuentemente, es un acuerdo formal entre dos países sobre el reparto de las potestades tributarias entre ellos cuando la legislación interna de ambos países es simultáneamente aplicable a un contribuyente o aspecto concreto (por ej. cuando el contribuyente residente de un país obtiene renta de una fuente situada en el otro país). Los convenios para evitar la doble imposición constituyen un medio eficaz para resolver la mayoría de los problemas habituales que surgen en el ámbito de la doble imposición internacional sobre la base de un criterio uniforme.

La mayoría de los convenios incluyen normalmente los siguientes capítulos, definidos en términos generales:

- Un capítulo preliminar relativo al ámbito del convenio (por ej. incluyendo los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio) y la definición de los términos utilizados.
- El grueso del convenio, en donde se determina la medida en que cada uno de los dos Estados contratantes puede gravar la renta (en función de los distintos tipos de renta y patrimonio, y sobre la base de si el Estado en cuestión es el de **fuelle** o de **residencia**), así como los procedimientos para eliminar la doble imposición jurídica y la doble imposición económica internacionales.
- Un capítulo clave sobre disposiciones especiales tales como el **artículo sobre PROCAMIS**, en el que se establecen los procedimientos que deben seguirse para eliminar la doble imposición y resolver las divergencias en la interpretación del convenio.
- Finalmente, un capítulo concerniente a las disposiciones para su aplicación referidas, por ejemplo, a la entrada en vigor de las disposiciones del convenio y su denuncia.

El **Modelo de Convenio Tributario de la OCDE** es, como su propio nombre indica, un modelo de convenio elaborado por la OCDE. Su primera versión se publicó en 1963 y desde entonces ha sido objeto de frecuentes actualizaciones. Son más de 2.000 en todo el mundo los convenios bilaterales entre países que se han basado en el Modelo de la OCDE.

1.1.1. *Objeto de un convenio para evitar la doble imposición*

El principal objeto de los convenios fiscales es eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Los convenios sirven asimismo, de hecho, para asignar las potestades tributarias relativas a las operaciones realizadas entre residentes de los países signatarios. En este sentido, un convenio fiscal puede resolver algunas controversias habituales y proporcionar normas que determinen:

- el país de residencia del contribuyente;
- el tratamiento concedido a ciertos tipos de renta;
- los tipos a los que se aplica la **retención del impuesto** en relación con ciertos tipo de pagos internacionales; y

- la forma de resolver las cuestiones derivadas de una imposición no conforme con el convenio.

1.1.2. Doble imposición – jurídica y económica

La doble imposición jurídica internacional puede definirse como la aplicación de impuestos sobre la renta en dos (o más) Estados sobre un mismo contribuyente y una misma renta. La doble imposición jurídica puede surgir, por ejemplo, cuando un residente de un país obtiene rentas procedentes de fuentes situadas en el otro país y la legislación interna de ambos países somete dicha renta a imposición. Puede surgir también cuando, atendiendo a sus legislaciones internas, ambos países consideren que el contribuyente reside en su territorio. Los convenios para evitar la doble imposición reducen la doble imposición jurídica distribuyendo las potestades tributarias entre los Estados de fuente y residencia respecto de diversas categorías de renta, eliminando o limitando en general la imposición en fuente o exigiendo al Estado de residencia que permita la desgravación de la imposición en el Estado de la fuente a través de los mecanismos de exención o de imputación o crédito fiscal. Por ejemplo, los convenios para evitar la doble imposición prevén, en términos generales, que un país no puede someter a imposición las rentas empresariales obtenidas por un residente del otro país a menos que ese residente esté presente mediante un establecimiento permanente en el primer país y los beneficios obtenidos puedan atribuirse al mismo. Los convenios reducen también la doble imposición jurídica estableciendo criterios para determinar un único lugar de residencia del contribuyente. Los ejemplos más comunes de controversias concernientes a la doble imposición jurídica están relacionados con la condición de residente y la determinación de la existencia de un establecimiento permanente, o con la caracterización de elementos de renta concretos y su sujeción a unas disposiciones específicas del convenio.

La “doble imposición económica” hace referencia a la inclusión de la misma renta por la administración tributaria de más de un Estado en la base imponible de contribuyentes distintos. Los casos de precios de transferencia son el paradigma de la doble imposición económica. Por ejemplo, una administración tributaria ajusta un precio cobrado entre partes relacionadas, lo que genera un impuesto sobre esa renta adicional para una de las partes relacionadas cuando el impuesto ya se ha cobrado realmente en el otro país, sobre esa misma renta, a la otra parte relacionada.

La doble imposición afecta negativamente a los movimientos de capital, tecnología y personas, y al intercambio de bienes y servicios. Los convenios para evitar la doble imposición, debidamente aplicados, eliminan el obstáculo que constituye la doble imposición, fomentando el desarrollo y los flujos del comercio y la inversión internacionales.

1.2. ¿Qué es un procedimiento amistoso (PROCAMIS)?

El artículo sobre procedimientos amistosos de los convenios para evitar la doble imposición permite la designación de representantes de las administraciones de los Estados contratantes (las “autoridades competentes”) para relacionarse entre sí a fin de resolver los desacuerdos en materia tributaria que puedan surgir entre ellas. Estas controversias comprenden casos de doble imposición (jurídica y económica) así como falta de coherencia en la interpretación y aplicación de los convenios.

Dado que los casos más comunes de doble imposición se resuelven automáticamente en los convenios a través de exenciones o créditos fiscales, o determinando las potestades tributarias de los Estados contratantes, la mayoría de los PROCAMIS versan sobre situaciones en las que la fiscalidad de la persona física o jurídica en cuestión resulta confusa.

Un aspecto digno de mención es que el artículo sobre PROCAMIS de la mayoría de los convenios no obliga a las autoridades competentes a alcanzar un acuerdo y resolver de hecho la controversia. Únicamente están obligadas a aplicar al máximo su capacidad para lograr el acuerdo. Lamentablemente, en algunas ocasiones las autoridades competentes no pueden alcanzarlo. Las razones que motivan este impedimento varían desde restricciones impuestas por la normativa interna sobre la capacidad de la administración tributaria para llegar al acuerdo, hasta estancamientos en cuestiones económicas tales como las valoraciones.

Actualmente, algunos convenios incluyen cláusulas relacionadas con el arbitraje en sus artículos sobre PROCAMIS. No obstante, dado que se trata de un procedimiento nuevo, los datos sobre su uso son aún limitados. Incluso los casos resueltos al amparo del **Convenio de Arbitraje de la UE**, que entró en vigor en 1995, son sólo unos pocos. Esta falta de experiencia puede cambiar en un futuro próximo según se remitan nuevos casos a este procedimiento arbitral, y la OCDE admita cambios en su **Modelo de Convenio Tributario** que permitan actualizar las pautas sobre este mecanismo de resolución de controversias complementario a los PROCAMIS.

1.2.1. Imposición de las personas físicas y jurídicas “no conforme con el Convenio”

El **artículo sobre PROCAMIS** (artículo 25 (Procedimiento Amistoso) del **Modelo de Convenio Tributario de la OCDE**) suele considerar señala tres áreas generales respecto de las que los dos Estados deben esforzarse para resolver sus diferencias. La primera de ellas, recogida en los apartados 1 y 2 de dichos artículo y convenio, concierne a aquellas situaciones en las que un contribuyente considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para él una “imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio”. Este ámbito es al que más habitualmente se recurre y el más utilizado, dado que abarca la mayoría de los conflictos que pueden derivarse de los convenios para evitar la doble imposición en relación con la fiscalidad internacional.

El contribuyente puede requerir el inicio de un PROCAMIS en estos casos en los que la imposición es contraria a un convenio, circunstancia que suele derivar en una doble imposición. Históricamente, la mayoría de estos casos han tratado sobre **precios de transferencia** en los que entidades asociadas pertenecientes a un **grupo multinacional de empresas** ha soportado una doble imposición económica por razón de un ajuste practicado por una o más administraciones tributarias en su renta procedente de operaciones dentro del grupo. Las empresas también requieren este tipo de asistencia a través de PROCAMIS en relación con cuestiones no vinculadas a precios de transferencia, por ejemplo, las relacionadas con la existencia o no de un establecimiento permanente, el importe de los beneficios atribuibles al **establecimiento permanente**, o la aplicación a su renta de las disposiciones sobre **retención del impuesto** contenidas en el Convenio.

En algunas ocasiones, las personas físicas requieren el inicio de un PROCAMIS relacionado con una imposición no conforme con un convenio cuando los artículos concretos del mismo no resuelven meridianamente su situación. Los casos más frecuentes relacionados con las personas físicas son los de **doble residencia** (es decir, cuando en virtud de la normativa interna de dos países, se considera que una persona física es residente de ambos a los efectos fiscales). Esto suele ocurrir cuando las legislaciones internas de ambos países apliquen criterios distintos sobre adquisición y pérdida de la condición de residente. Como parte de este propósito de eliminar la doble imposición, los convenios fiscales permitirán considerar residente al contribuyente únicamente a uno de sus signatarios, por lo que en ellos se fija el criterio que permite determinar con cuál está más estrechamente vinculado. A partir de ahí, este será considerado como único país de residencia por lo que respecta a la aplicación del convenio.

El apartado 2 del artículo 4 (Residente) del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE pretende resolver este problema mediante una serie de criterios denominados “de desempate”, pudiéndose utilizar cada uno de ellos para determinar el país de residencia único a los efectos del convenio cuando los criterios que les preceden no hayan dado resultado. En la aplicación de estos criterios los dos países pueden adoptar posturas distintas por ejemplo por lo que respecta al lugar donde radica la “vivienda permanente” o el “centro de intereses vitales”, por lo que puede ser necesario recurrir a un PROCAMIS para resolver las diferencias surgidas entre los países signatarios del convenio.

Es más, aún cuando ambos países estén de acuerdo en cómo funcionan los criterios de desempate, su aplicación no es siempre productiva. El último de ellos busca hacer frente a esta contingencia estableciendo que “las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso (a saber: la residencia a efectos fiscales de la persona física) de común acuerdo”. Expresado de otro modo, si el caso no puede resolverse aplicando los restantes criterios de desempate, deberá resolverse mediante procedimiento amistoso a fin de evitar la doble imposición.

1.2.2. Casos relativos a la Interpretación o la aplicación del convenio y doble imposición en los casos no previstos en el mismo

La mayoría de los artículos en los que se prevén los PROCAMIS ofrecen la posibilidad de optar a este recurso en dos situaciones distintas a la de la imposición “no conforme con el Convenio”. Estas dos situaciones, normalmente mencionadas en una disposición equivalente al apartado 3 del artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, entrañan problemas de interpretación o aplicación del convenio y de eliminación de la doble imposición en los casos no previstos en el convenio.

Más concretamente, la primera frase del apartado 3 del artículo 25 autoriza a las autoridades competentes a intentar resolver mediante acuerdo amistoso “las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio”. En virtud de esta disposición, los Estados contratantes pueden debatir y acordar las cuestiones que requieran clarificación o interpretación. Es frecuente que estas discusiones traten sobre asuntos de naturaleza general que preocupen, o puedan preocupar, a un cierto tipo de contribuyentes, más que ceñirse a la situación de un contribuyente concreto.

Las autoridades competentes pueden basarse también en esta disposición, por ejemplo, para acordar la definición de la terminología utilizada en el convenio o para acordar los procedimientos que permitan ajustar la imposición a lo dispuesto en el convenio. Entre aquellas situaciones en las que esta disposición ha resultado útil se incluyen, por ejemplo:

- El Memorando de Entendimiento de 27 de diciembre de 2005 entre Estados Unidos y Japón sobre el significado de la expresión “investment bank” (banco de inversión) contenido en el artículo sobre intereses de su convenio;
- El Acuerdo amistoso entre México y Estados Unidos, de 22 de diciembre de 2005, sobre el criterio y procedimiento que debe adoptarse a los efectos de conceder los beneficios del convenio a las entidades fiscalmente transparentes;

Práctica idónea N° 1: resolución y publicación de los problemas relativos a la interpretación o la aplicación

Las autoridades competentes, en el ejercicio de las facultades que se les confieren mediante la primera frase del apartado 3 del artículo 25, pueden abordar muchos de los problemas de naturaleza general relacionados con la interpretación o la aplicación de un convenio a fin de llegar a un acuerdo sobre los mismos.

Las autoridades competentes pueden mejorar en gran medida la aplicación de los convenios identificando y aprovechando las oportunidades que se les planteen para utilizar tales facultades. La publicación de los acuerdos amistosos alcanzados al amparo del artículo 25(3) aplicables a la generalidad de los contribuyentes, o a una parte importante de ellos, mejoraría el procedimiento y resolvería por anticipado controversias futuras. Por consiguiente, se pretende fomentar la publicación de tales acuerdos, salvo cuando su naturaleza implique el deterioro de los objetivos administrativos (por ej., ciertos acuerdos relacionados con el cumplimiento, en los que concurren enjuiciamientos por vía penal).

La segunda frase del apartado 3 del artículo 25 autoriza también a las autoridades competentes a “ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el convenio”. Esta facultad posibilita que las autoridades competentes aborden casos, por ejemplo, como el de un residente de un tercer estado que tenga establecimientos permanentes en ambos estados contratantes y no esté de acuerdo con el importe de los beneficios atribuibles a cada uno de ellos.

Práctica idónea N° 2: uso decidido de las facultades conferidas en el apartado 3 del artículo 25 para eliminar la doble imposición

Las facultades conferidas en el apartado 3 del artículo 25 autorizando la resolución de casos de doble imposición no previstos en el Convenio está estrechamente relacionada con el objeto principal de este, y las autoridades competentes pueden cumplirlo fielmente ejerciendo realmente tales facultades en los casos pertinentes, siempre que no exista un impedimento para ello en la legislación interna.

1.3. ¿Qué es una autoridad competente? ¿Quiénes la conforman?

“Autoridad competente” es la expresión utilizada en los convenios fiscales para identificar el cargo, persona u organismo que represente a un Estado contratante, parte de un convenio, a los efectos de la remisión de casos o consultas.

La autoridad competente de cada país queda siempre identificada en el artículo sobre Definiciones incluido en el convenio (por ejemplo, el artículo 3 (Definiciones generales) del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE). La designación que suele figurar es “el Ministro de Hacienda o su representante autorizado” o una expresión equivalente en función de la estructura organizativa. Como se describirá más adelante, esta competencia suele delegarse dentro de la Administración tributaria al cargo o nivel en el que se desempeña la gestión de los PROCAMIS.

La asistencia por parte de una autoridad competente se invoca normalmente en virtud del artículo sobre PROCAMIS incluido en los convenios para evitar la doble imposición. Del mismo modo, otros artículos del convenio hacen también referencia a las autoridades competentes y, en determinadas circunstancias, otros artículos pueden aplicarse directamente para permitir su prestación de asistencia sobre cuestiones concretas (por ej. en referencia con los artículos: 9 (apartado 2) “Empresas asociadas”; 4, apartado 2, subapartado d) “Residente” del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE).

1.3.1. Propósito general de una autoridad competente

En términos generales, las autoridades competentes adquieren el compromiso de garantizar la aplicación de buena fe de los convenios y de esforzarse en resolver aquellos casos para los que se solicite su asistencia de acuerdo con el convenio aplicable, el Modelo de Convenio de la OCDE y las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia¹. Para ejercer plenamente sus facultades deben aplicar cuanta diligencia sea precisa, comprendida la búsqueda por ambas partes aquellas circunstancias que les permitan acordar una solución satisfactoria para las cuestiones planteadas.

Práctica idónea N° 3: criterio bien fundamentado para la resolución de las cuestiones planteadas

En la resolución de los PROCAMIS, las conversaciones entre autoridades competentes deben estar bien fundamentadas, ser justas y objetivas, analizando cada caso en función de sus propias circunstancias y no de los resultados alcanzados en la resolución de otros casos. En la medida en que resulte pertinente, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE y las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia constituyen una buena base para desarrollar un criterio bien fundamentado.

Como parte de este criterio bien fundamentado para la resolución de los PROCAMIS, las autoridades competentes deben ser coherentes en sus posiciones, aplicar el principio de reciprocidad y no variar de criterio en cada caso, dependiendo de la postura que genere mayor recaudación. Aunque es vital contar con un criterio bien fundamentado, cuando no pueda alcanzarse el acuerdo de ningún otro modo, ambas autoridades competentes deberán buscar las circunstancias que les permitan alcanzar un acuerdo para eliminar la doble imposición.

Siempre que sea posible, las autoridades competentes que se enfrenten a la resolución de casos recurrentes en sus relaciones bilaterales podrán acordar los criterios aplicables para su resolución.

A fin de mejorar la gestión de los PROCAMIS, lo idóneo sería que las autoridades competentes se esforzaran para resolverlos en plazo y que mantuvieran al contribuyente informado sobre la situación de su solicitud. Una vez tomada la decisión o acordada la solución por las autoridades competentes sobre un caso concreto, esta debe notificarse por escrito al contribuyente. Es comprensible que el contribuyente desee conocer los fundamentos de tal decisión o acuerdo, por lo que las autoridades competentes deberán proporcionar una explicación satisfactoria. Cada una de estas fases se trata en el apartado correspondiente de este Manual.

1. Pueden existir otras fuentes útiles a tal fin, por ejemplo otros modelos de convenios fiscales y comentarios, dependiendo del origen o fundamento sobre el que se basa el convenio.

2. PRESENTACIÓN DE UNA SOLICITUD DE INICIO DE PROCAMIS

2.1. ¿Qué es una solicitud de inicio de PROCAMIS?

Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por las administraciones tributarias de uno o de ambos Estados implican o pueden implicar una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio, dicho contribuyente podrá invocar el artículo sobre PROCAMIS del convenio que corresponda para solicitar la asistencia de las autoridades competentes. En la mayoría de los casos, tales medidas implicaran un ajuste o una propuesta formal de ajuste de las rentas relacionadas con un elemento u operación en el que intervenga o sea parte dicha persona.

Normalmente, los contribuyentes deben dirigirse a la autoridad competente de su país de residencia para solicitar la subsanación de la imposición no conforme con el convenio aplicable. En los casos en que se realice un ajuste que afecte a partes vinculadas en ambas jurisdicciones (por ej. un ajuste de precios de transferencia por uno de los países sobre la renta obtenida o el gasto incurrido por una sociedad por razón de una operación realizada con una empresa asociada en el otro país) lo más aconsejable suele ser que cada contribuyente presente su solicitud de asistencia por separado a la autoridad competente de su país de residencia. Si el contribuyente fuera no residente de los países en cuestión, pero con derecho a optar a los beneficios del convenio por razón de su nacionalidad (al amparo de una disposición comparable al apartado 1 del artículo 24 “No discriminación” del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE) la solicitud se presentaría ante el país del que sea nacional.

Algunos convenios son más flexibles que otros y permiten al contribuyente presentar la solicitud ante la autoridad competente de cualquiera de los Estados contratantes. Los contribuyentes tienen que hacer referencia al texto del artículo sobre PROCAMIS concreto para poder determinar así su derecho a presentar la solicitud ante una u otra autoridad competente.

2.1.1. Situaciones típicas que precisan de la asistencia de las autoridades competentes

A continuación se exponen unos ejemplos representativos de casos de imposición no conforme con los convenios para evitar la doble imposición respecto de los que puede presentarse una solicitud de inicio de PROCAMIS:

- Un contribuyente está sujeto a un impuesto adicional en un país por razón de un ajuste de precios de transferencia sobre el precio de los bienes o servicios adquiridos o vendidos a una parte relacionada en el otro país. El contribuyente puede solicitar que la autoridad competente del primer país reduzca o elimine el ajuste o que la autoridad competente del segundo país permita el ajuste correlativo sobre la renta de la parte relacionada para impedir una doble imposición económica.
- En virtud de la legislación interna de dos países signatarios de un convenio, se considera que un contribuyente es residente de ambos países, y cada uno de ellos afirma la condición de residente del contribuyente a los efectos del convenio. De no resolver esta situación, puede someterse al contribuyente a una imposición no conforme con el convenio, tributando por la misma renta en ambos países. La solicitud planteada ante las autoridades competentes iniciará las discusiones entre ambos países respecto de la aplicación de las normas de desempate recogidas en el artículo sobre residencia del convenio. El contribuyente debe dirigirse a las autoridades competentes del país del que se considere residente y, en algunos casos, del país de constitución.

- En relación con un pago efectuado a un residente del otro país, el país co-signatario del convenio aplica una **retención** superior a lo permitido en el mismo. El contribuyente podrá solicitar a la autoridad competente de su país de residencia que aborde esta imposición no conforme con el convenio con la autoridad competente del otro país.
- Un contribuyente que explota una sucursal en un país co-signatario de un convenio está sujeto a un impuesto adicional por razón de un ajuste practicado por ese Estado respecto de la renta atribuida a la sucursal. El contribuyente podrá solicitar a la autoridad competente de su **Estado de residencia** que impida la doble imposición permitiendo un aumento del crédito **por impuestos pagados en el extranjero** o la **exención**, o acordando con la otra autoridad competente la desgravación correspondiente al ajuste practicado.
- Un contribuyente cuyas rentas están sujetas a imposición en un país por razón de su residencia, comprendidas las rentas derivadas del ejercicio de una actividad económica en el Estado co-signatario del convenio, está sometido a imposición en el otro Estado por las rentas allí obtenidas, a pesar de no disponer de **establecimiento permanente** en ese país según lo dispuesto en el convenio. El contribuyente puede solicitar a la autoridad competente de su país de residencia que aborde con la autoridad competente del otro Estado este caso de tributación no conforme con el convenio.
- Un contribuyente no tiene certidumbre respecto de si el convenio es aplicable a ciertos elementos de renta, o no está seguro de la caracterización o calificación de un elemento de renta por una situación de pagos internacionales; el contribuyente podrá dirigirse a la autoridad competente en busca de aclaración.

Por lo general, en todos estos casos, el contribuyente recibirá asistencia o la subsanación de la imposición no conforme con el convenio a través del PROCAMIS.

Para que un contribuyente pueda optar a solicitar la asistencia de sus autoridades competentes en casos de posible imposición no conforme con el convenio, por lo general será suficiente con que el residente fundamente la probabilidad de que se dé tal imposición. En otras palabras, no es necesario que se practique de hecho el ajuste, sino que los contribuyentes pueden ponerse en contacto con las autoridades competentes para notificar un ajuste inminente. Establecer la probabilidad de una imposición incorrecta no significa que el contribuyente deba demostrar una probabilidad superior al 51 por ciento, y, en casos límite, lo adecuado es que las autoridades competentes concedan el beneficio de la duda al contribuyente en el momento de aceptar su solicitud. El **apartado 12 de los Comentarios al artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE** ofrece más pautas sobre la probabilidad de que ocurra una imposición no conforme con el convenio o una imposición inadecuada, y el grado de probabilidad necesario para instar el inicio de un procedimiento.

Un residente puede también ponerse en contacto con la autoridad competente en busca de aclaración sobre la interpretación y aplicación de un convenio, como consta en el **apartado 3 del artículo sobre PROCAMIS**. En tales casos no es necesario cumplir las condiciones previstas en el **apartado 1** de este artículo respecto de la necesidad de determinar la probabilidad de que ocurra la imposición indebida

2.2. Cómo presentar una solicitud de asistencia ante las autoridades competentes

En prácticamente todos los casos, los **PROCAMIS** se inician a instancia del contribuyente, quien solicita la asistencia de las **autoridades competentes**. Básicamente, esta solicitud constituye el medio a través del que el contribuyente informa a la autoridad competente de que, en su opinión, uno o

ambos Estados signatarios han incurrido en una acción que ha originado o puede originar una imposición no conforme con el convenio.

Algunos países publican el trámite concreto que debe seguirse para solicitar el inicio de un PROCAMIS, así como cuál es su tramitación ulterior. Las reseñas nacionales en relación con los PROCAMIS de los países miembros de la OCDE, publicadas en el ciber sitio de la Organización, incluyen referencias a tales pautas y deben ser consultadas por los contribuyentes que estén considerando la presentación de una solicitud de inicio de PROCAMIS.

Práctica idónea N° 4: transparencia y simplicidad en los trámites para solicitar y utilizar un PROCAMIS

Siempre que resulte conveniente, las autoridades competentes deben dejar constancia escrita y hacer públicos su normativa interna, sus pautas y procedimientos en relación con la utilización de los PROCAMIS, y los países miembros de la OCDE deben asegurarse de que la reseña nacional publicada en el ciber sitio de la Organización en relación con esta información está actualizada.

Con independencia del volumen de información necesario para tramitar algunos PROCAMIS y de la necesidad de seguir determinados trámites, las formalidades requeridas para iniciar y gestionar el PROCAMIS deben mantenerse en un nivel mínimo, eliminando toda formalidad innecesaria.

Con frecuencia los casos presentados ante las autoridades competentes constan de multitud de datos, especialmente los casos referidos a precios de transferencia, lo que implica que precisen de abundante información. No obstante, el volumen de información necesaria debe estar en consonancia con la complejidad del caso. Debe tenerse en cuenta la carga que supone para el contribuyente recabar la información y su requerimiento debe ceñirse a los elementos concretos objeto de estudio.

2.2.1. Procedimiento básico para instar el inicio del PROCAMIS

Como norma general, en los casos para los que no se haya establecido un trámite específico, el contribuyente debe proporcionar, siempre que sea pertinente, la siguiente información a fin de solicitar la asistencia de las autoridades competentes:

1. el nombre, domicilio y número de identificación fiscal del contribuyente;
2. en los casos relacionados con precios de transferencia: el nombre, domicilio y, cuando sea posible, el número de identificación fiscal de cualquier contribuyente extranjero relacionado;
3. identificación de la administración tributaria extranjera y, si fuera posible, de la unidad regional o local que ha practicado o pretende practicar el ajuste (cuando sea pertinente);
4. el artículo o artículos del convenio que el contribuyente considera conculcados, así como la interpretación que, en opinión del contribuyente, debería darse para la aplicación del artículo;
5. los ejercicios a los que se refiere;
6. la relación, situación o estructura de las operaciones, cuestiones o partes relacionadas que intervienen en el caso (siendo conveniente comunicar todo cambio que acontezca en relación con las mismas una vez presentada la solicitud);

7. un resumen de las circunstancias y el análisis de los hechos por los que se requiere la asistencia de las autoridades competentes, en los que se incluya cualquier cuestión planteada por las administraciones tributarias que afecte al contribuyente y los importes a los que se refiera (expresados en ambas monedas, corroborados por cálculos, cuando resulte pertinente);
8. en los casos sobre precios de transferencia, la documentación exigida en la legislación interna del Estado de residencia del contribuyente, cuando se disponga de ella (en los casos en los que la documentación sea desmesuradamente profusa, será suficiente una descripción de la documentación elaborada en relación con las operaciones objeto del PROCAMIS);
9. copia de los requerimientos emitidos por las autoridades competentes que resulten pertinentes y de la documentación correspondiente presentada o que vaya a presentarse ante la autoridad competente del otro Estado contratante, incluida copia de la correspondencia emitida por la otra administración tributaria, copia de expedientes, impugnaciones, etc., remitidas en contestación a las actuaciones o comunicación de próximas actuaciones de la otra administración tributaria (cuando resulte pertinente, la traducción de la documentación resultará útil y, en los casos en los que se trate de documentación voluminosa, será suficiente con una descripción de la misma).
10. una indicación de si el contribuyente o un predecesor ha instado el inicio de un procedimiento anteriormente ante las autoridades competentes de cualquiera de los Estados contratantes sobre la misma cuestión o un aspecto relacionado;
11. un calendario de plazos aplicables en cada jurisdicción (determinados tanto por legislación interna como por convenio) en relación con los ejercicios respecto de los que se procura la subsanación de la doble imposición (en caso de que intervenga más de un contribuyente, un calendario por cada uno de ellos);
12. cuando el contribuyente haya notificado impugnación, recurso, solicitud de devolución o actuación similar a cualquiera de las jurisdicciones intervinientes, declaración en ese sentido;
13. cuando la solicitud de asistencia esté relacionada con materias que sean o hayan sido objeto de consideración por las autoridades competentes de cualquiera de los Estados contratantes como parte de un acuerdo previo de valoración de precios de transferencia, una consulta o procedimientos similar*, declaración en ese sentido;
14. en caso de que aún no se haya otorgado consentimiento a una persona para que intervenga como representante autorizado, una declaración firmada en el sentido de que el representante tiene autorización para intervenir en representación del contribuyente en el acto de presentación de la solicitud;
15. cualquier otro hecho o circunstancia que el contribuyente considere pertinente;
16. copia de los acuerdos de liquidación u otros alcanzados con la otra jurisdicción que puedan afectar al PROCAMIS, y

* (N. de la T.) Se entenderá que el concepto "acuerdos previos, consultas o procedimientos similares" engloba todos los actos susceptibles de negociación entre el administrado y la administración, así como la interpretación judicial o administrativa de ciertas disposiciones del Derecho, comprendidas la evacuación de consultas y la emisión de cualquier otra resolución que constituya doctrina (*ruling system*).

17. la opinión del contribuyente sobre los fundamentos en virtud de los que podría resolverse el caso.

Normalmente, la solicitud deberá ir firmada por el contribuyente o por una persona autorizada en su nombre, confirmando la precisión e integridad de los hechos e información recogidos en la misma. De no acompañar a la solicitud, podrá presentarse una declaración sobre esos mismos puntos en un plazo razonable tras la presentación de la solicitud de asistencia.

Tradicionalmente, los PROCAMIS no conllevan el pago de tasas, que sí pueden estar asociadas a la resolución de Acuerdos previos de valoración (analizados en otro epígrafe de este Manual) o a las poco frecuentes ocasiones en las que se recurre a expertos o mediadores independientes.

Práctica idónea N° 5: entrega de información íntegra, precisa y oportuna a las autoridades competentes

La integridad y precisión de la información incluida en una solicitud incide muy directamente en el plazo que precisen las autoridades competentes para tramitar y gestionar el PROCAMIS. Para poder hacerlo de forma expedita las autoridades competentes necesitan disponer de información lo suficientemente detallada para poder analizarla, comprenderla y, en definitiva, prepararse para defender su criterio tanto ante el contribuyente como ante la otra autoridad competente.

Si ambas autoridades competentes disponen de la misma información de forma más o menos simultánea se potenciará la comprensión común de los hechos, a la vez que se facilitará su pronta resolución. Por tanto, la entrega a la otra autoridad competente de copia tanto de la información remitida como de los requerimientos posteriores reducirá el riesgo de malentendidos. Si las dos autoridades competentes reciben información contradictoria la consecuencia más probable será un retraso en la gestión del PROCAMIS hasta que las partes se pongan de acuerdo en la información o hechos presentados.

Algunas autoridades competentes pueden retrasar la aceptación del caso cuando el contribuyente no presente información íntegra y precisa, o pueden denegar su asistencia cuando los hechos presentados se hayan tergiversado.

Práctica idónea N° 6: posibilidad de presentación electrónica

En beneficio tanto de la administración tributaria como del contribuyente, la correspondencia mantenida por medios electrónicos y las remisiones con copia efectuadas a una autoridad competente suelen servir de ayuda en el proceso de envío simultáneo de información a las dos autoridades competentes. Las copias electrónicas también sirven para aminorar el número de comunicaciones que deba efectuar el contribuyente, a la vez que facilita la gestión de los requerimientos a las autoridades competentes. Algunas administraciones pueden no aceptar este medio de remisión, mientras que otras lo aceptarán con renuncia de responsabilidad.

2.2.2. Utilización de la información en el transcurso de un PROCAMIS

Toda la información obtenida o generada durante un PROCAMIS está íntegramente protegida por las disposiciones sobre confidencialidad recogidas en el convenio para evitar la doble imposición

aplicable, específicamente las previstas en el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre intercambio de información y, en prácticamente todos los casos, por la legislación interna, como ocurriría en el caso de asuntos tratados en la esfera nacional.

Al mismo tiempo, las autoridades competentes deben reconocer que la revelación de información delicada o confidencial, como un secreto comercial, puede menoscabar la posición competitiva del contribuyente, por lo que debe garantizar la adopción de cuantas medidas sean necesarias para proteger la información.

3. COMO OPERA UN PROCAMIS

3.1. Conceptos básicos

Cuando en aplicación del artículo sobre procedimiento amistoso de un convenio para evitar la doble imposición se insta la asistencia de la autoridad competente, esta debe en primer lugar, si la solicitud le parece bien fundada, intentar resolver el caso unilateralmente.

Por ejemplo, cuando un contribuyente considere que las acciones de uno o de ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para él una imposición no conforme con las disposiciones del convenio, si la autoridad competente considera justificada su solicitud de subsanación y el caso puede resolverse en el marco del convenio, estas podrán ajustar la imposición al mismo sin consultar con la otra autoridad competente. Si la autoridad competente no pudiera por sí misma llegar a una solución satisfactoria, se pondrá en contacto con la otra autoridad competente y hará lo posible por resolver el caso mediante de común acuerdo.

Una vez notificado un caso, las autoridades competentes debatirán sobre su fundamento (y en ocasiones sobre sus deficiencias) normalmente sobre la base del criterio adoptado por una de las autoridades competentes. Estas conversaciones pueden llevarse a cabo mediante correspondencia, teléfono, videoconferencia o en persona. Por lo general, tras la discusión de todos los puntos, hecho que puede implicar una refutación formal a un documento de posición, las autoridades competentes suelen alcanzar una solución aceptable para ambas partes en la mayoría de las ocasiones.

En los casos relacionados con doble imposición, el acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes precisará hasta qué punto se procederá a su subsanación y el método que deba seguirse a tal fin. Por lo general, los detalles sobre el procedimiento aplicado (ajuste de renta, método de exención o de imputación o crédito, etc.), la repatriación y el calendario de actuaciones, quedan recogidos en un acta a la que seguirá un intercambio de cartas entre autoridades competentes cuyo fin es el de formalizar el acuerdo.

En estos casos, si la otra autoridad competente (de la jurisdicción en la que no se planteó la cuestión o el ajuste) acuerda realizar un ajuste correlativo, lo habitual será que la eliminación de la doble imposición se conceda mediante el “ajuste correspondiente”. Esta expresión designa el ajuste realizado por un co-signatario de un convenio a fin de eliminar la doble imposición originada por un ajuste iniciado por la administración tributaria mencionada en primer lugar.

Una vez concluido el acuerdo entre las autoridades competentes, se notifica por escrito la decisión adoptada al contribuyente, con una explicación del resultado alcanzado. Tras su aceptación por este, las administraciones tributarias se intercambian confirmación por escrito del acuerdo, que se remite a su vez al contribuyente. Poco tiempo después las administraciones tributarias ejecutan el resultado, dando efectividad a la subsanación de la imposición no conforme con el convenio.

3.2. Aceptabilidad de una solicitud de inicio de un PROCAMIS

Si bien el formato general propuesto para el inicio de un PROCAMIS (véase más arriba) puede resultar extenso, las autoridades competentes normalmente prestarán atención a los siguientes elementos clave para considerar la solicitud de inicio de un PROCAMIS:

- que exista un convenio que resulte aplicable a esa cuestión u operación;

- que la persona considere que las acciones de uno o de ambos países generan o pueden generar una imposición no conforme con las disposiciones del convenio;
- que se notifique el hecho a las autoridades competentes en los plazos previstos en el convenio pertinente; y
- que la cuestión u objeción parezca justificada.

Suponiendo que se cumplen tales requisitos, los contribuyentes tienen derecho a instar la asistencia de las autoridades competentes aún antes de terminar el trámite de inspección o de que hayan recibido notificación formal de una **liquidación**. Sin embargo, es frecuente que, antes de destinar sus recursos al análisis o evaluación de un PROCAMIS, las autoridades competentes requieran la confirmación del ajuste practicado sobre la renta, exigiendo que se haya concluido la fase de inspección y que se finalice el trámite de solicitud. Esta circunstancia es especialmente frecuente cuando la autoridad competente se sienta incapaz de valorar el caso antes de que la inspección haya concluido el desarrollo y análisis de los hechos. Aún cuando este proceder pueda retrasar las actuaciones de una autoridad competente respecto de la tramitación de un PROCAMIS concreto, no debe impedir la notificación o presentación del caso a la autoridad competente, ni impedir en modo alguno la posibilidad de acceso de una persona al PROCAMIS.

Práctica idónea N° 7: pronta resolución de los casos

El hecho de que las formalidades para instar el inicio de un **PROCAMIS** permitan su solicitud en las primeras etapas de una posible controversia, combinado quizá con la institución de un proceso de revisión inicial flexible, permitirá a la **autoridad competente** identificar las alternativas pragmáticas que puedan darse antes de que la administración tributaria o el contribuyente se vean excesivamente apremiados por costes innecesarios o por una excesiva preparación del caso.

No obstante los beneficios obvios que reporta una rápida solución del procedimiento, muchas autoridades competentes prefieren limitar su implicación en las etapas iniciales (antes de la conclusión de la inspección) al planteamiento de sugerencias relacionadas con cuestiones de carácter general y procedimentales, con la intención de **mantener el nivel de independencia que preconiza la Práctica idónea N° 23: independencia y financiación de una autoridad competente**, en lugar de discutir los detalles concretos de un caso que su departamento tenga que estudiar en el futuro. Por ejemplo, estas sugerencias pueden referirse a cuestiones generales relacionadas con la viabilidad de un ajuste por lo que respecta al cumplimiento de plazos, o a las propuestas para realizar **Acuerdos previos de valoración** o **inspecciones simultáneas**.

Es aconsejable que los contribuyentes revisen las pautas seguidas por la administración de los países en relación con los PROCAMIS, así como el convenio aplicable, a fin de conocer los detalles pertinentes, o que consulten directamente a las autoridades competentes.

Es habitual que las autoridades competentes notifiquen a los contribuyentes por escrito la aceptación o el rechazo de su solicitud de asistencia en un plazo razonable (se propone 30 días como plazo razonable). En caso de rechazo de la solicitud resultará práctico que la administración tributaria justifique su decisión.

Asimismo, cuando la decisión de aceptar o denegar una solicitud de inicio de un PROCAMIS esté en el límite (por ejemplo, cuando se plantee si la notificación o sumisión del caso a la autoridad competente se realizó en los plazos previstos en el convenio) es importante que las autoridades

competentes tengan en cuenta el espíritu y los fines del convenio, así como que la intención del PROCAMIS es la de facilitar su aplicación y no la de limitarla; circunstancia de especial relevancia en los casos en los que se plantee la “posibilidad de una imposición” [no conforme con el convenio] o cuando los límites temporales impidan recurrir a la asistencia de las autoridades competentes.

3.2.1. Plazos para solicitar el inicio de un PROCAMIS

Los convenios para evitar la doble imposición incluyen frecuentemente uno o más límites temporales en relación con la solicitud de inicio de un PROCAMIS. Uno de ellos es el que recoge el artículo 25, apartado 1, del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. En él se prevé que los casos de “imposición no conforme con las disposiciones del Convenio” deben “someterse ante la autoridad competente” del país de residencia del contribuyente “dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio”. Para la mayoría de las administraciones tributarias esto suele interpretarse como tres años desde la fecha de comunicación del ajuste (los Comentarios al artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE ofrecen pautas sobre el momento de inicio del cómputo del plazo de tres años). No obstante, la red de convenios internacional recoge múltiples variantes, por lo que lo más prudente es verificar el plazo aplicable a cada caso concreto. Si el contribuyente no presenta en plazo el caso ante la autoridad competente, esta podrá denegar el acceso al PROCAMIS.

Práctica idónea N° 8: pronta comunicación de un posible caso

Es aconsejable que los contribuyentes consideren la posibilidad de solicitar el inicio de un PROCAMIS o de notificar a la autoridad competente la existencia de un posible caso tan pronto como se considere probable que un hecho va a devenir en una imposición contraria al convenio aplicable. Este es el momento en que resulta evidente que existe la probabilidad -y no la mera posibilidad- de que ocurra una imposición no conforme con el convenio aplicable (véanse los apartados 2.1.1. Situaciones típicas que precisan de la asistencia de las autoridades competentes, y 2.2. Cómo presentar una solicitud de asistencia ante las autoridades competentes).

La notificación o presentación del caso con carácter previo a las actuaciones formales que originan la imposición no conforme al convenio ayudan a cumplir los plazos previstos para la presentación de la solicitud de inicio de un PROCAMIS o de notificación a las autoridades competentes.

El resultado que persigue el establecimiento de plazos en un convenio es el de impedir que las administraciones tributarias tengan que realizar o rehacer ajustes muchos años después de que haya concluido el ejercicio fiscal correspondiente. La consideración de los ajustes en esas circunstancias puede resultar difícil, pues la información puede estar desfasada o no existir ya de hecho. Localizar la documentación, información y detalles relacionados con una cuestión u operación concretas puede resultar complicado, especialmente en el caso de un país que no haya tenido conocimiento del hecho hasta bien transcurrido el ejercicio al que se refiera.

Práctica idónea N° 9: **interpretación liberal de los plazos e información sobre los derechos recogidos en el convenio**

Buscar el equilibrio entre la necesidad que tiene la administración de poder aplicar limitaciones temporales razonables y la de ofrecer su asistencia mediante PROCAMIS a quienes tengan derecho a optar a los beneficios del convenio, puede convertirse en una tarea difícil. No obstante, teniendo en cuenta el espíritu y los fines del convenio, no debe impedirse indebidamente a los contribuyentes poder obtener asistencia a través de un PROCAMIS por razón de una interpretación excesivamente estricta de las limitaciones temporales definidas en el convenio para solicitar su inicio. Expresado simplemente, los contribuyentes deben tener el beneficio de la duda en casos límite.

Si bien la responsabilidad de la presentación en plazo para poder optar al PROCAMIS descansa en el contribuyente y es el contribuyente quien debe dar los pasos pertinentes para asegurarse de que no expiren dichos plazos, sería conveniente que la administración tributaria que practica el ajuste informara al contribuyente sobre los derechos que le otorga el convenio aplicable, incluyendo la información sobre los plazos que este contenga para el inicio del PROCAMIS. Esta comunicación o información por escrito podría incluirse en el momento de la notificación formal del ajuste propuesto y contener explicaciones generales sobre la disponibilidad del PROCAMIS y del proceder que deba seguirse para garantizar el acceso al mismo. Algunas administraciones ya han hecho efectiva esta práctica idónea e informan a los contribuyentes, en el momento de comunicar el ajuste propuesto, tanto de los derechos que les confieren la legislación interna y los convenios como de sus obligaciones, lo que ha generado buenas reacciones y resultados.

Las disposiciones de la normativa interna, incluyendo las limitaciones temporales, no deben constituir un impedimento para optar al PROCAMIS a menos que el convenio pertinente las recoja expresamente. Las autoridades competentes que se basen en su legislación interna para obstar al inicio de un PROCAMIS deben informar de este hecho a la otra autoridad competente e identificar adecuadamente el fundamento jurídico de su posición. Para saber más sobre la interacción entre la legislación interna y los PROCAMIS, véase el apartado 4 “Los PROCAMIS y la legislación interna”.

3.2.2. *Plazos para la aplicación de la subsanación de la imposición no conforme al convenio cuando el tenor de los convenios se desvía del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE*

Aún cuando el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE establece que el acuerdo con el que concluya el PROCAMIS será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes, algunos países se reservan su posición al respecto. Por tanto, algunos convenios no incluyen una redacción idéntica o similar a la segunda frase del apartado 2 del artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, mientras que otros explicitan la no aplicación del PROCAMIS si este contraviene las limitaciones impuestas por la normativa interna cuando la autoridad competente de ese país no haya recibido comunicación de la existencia del PROCAMIS en un plazo de tiempo determinado (por ej., en el plazo de cierto número de años desde la conclusión del ejercicio al que se refiera el expediente).

La comunicación por anticipado de los plazos, como se expone en la *Práctica idónea N° 9: interpretación liberal de los plazos e información sobre los derechos recogidos en el convenio*, puede resultar especialmente útil en aquellos casos en los que el convenio difiera del Modelo de

Convenio Tributario de la OCDE. En esos casos, la administración tributaria puede informar al contribuyente de la necesidad de notificar a la otra autoridad competente sobre el ajuste en un plazo concreto a fin de garantizar la posibilidad de obtener en ese otro país la desgravación que pueda derivarse del PROCAMIS.

No obstante, los contribuyentes deben ser conscientes de que la falta de adopción de las medidas cautelares oportunas que impidan la pérdida de derechos a consecuencia de la expiración de los plazos previstos en el convenio, o en la legislación interna en el caso de convenios que no contengan disposiciones idénticas o similares a lo previsto en la segunda frase del apartado 2 del artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, puede menoscabar la efectividad del PROCAMIS en cuanto a la subsanación de la imposición no conforme con el convenio. Por tanto, los contribuyentes deben adoptar las medidas que resulten pertinentes para prevenir la expiración de plazos.

En los casos concretos en los que el convenio difiera de las disposiciones del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y contenga una disposición específica en la que se estipule que una autoridad competente debe recibir notificación del PROCAMIS en un plazo determinado a fin de que este la vincule a la subsanación correspondiente, este criterio no debe aplicarse de forma excesivamente estricta, pues se estaría contraviniendo el espíritu del convenio. Por ejemplo, aún cuando las autoridades competentes puedan esperar la notificación de los detalles específicos de la “imposición no conforme con las disposiciones del convenio” tales como la identificación del hecho, los importes del ajuste y los cálculos del impuesto en cuestión, los plazos para su recepción no deben utilizarse para excluir sin más razonamiento a una persona de la posibilidad de obtener a través del PROCAMIS la desgravación que pudieran conceder ambos países. Esta circunstancia es esencial cuando la administración tributaria se haya retrasado en notificar la información al contribuyente. Asimismo, si se considera que la notificación es incorrecta y que por tanto no se ha satisfecho debidamente el requisito de notificación, lo adecuado sería que la autoridad competente comunicara al contribuyente las razones de la inadecuación y el procedimiento de subsanación.

Cuando la administración tributaria de un país no haya comunicado al contribuyente la probabilidad de que se realice un ajuste hasta haber transcurrido el plazo expresamente previsto en el convenio para la notificación a la autoridad competente del otro país de la existencia del PROCAMIS, circunstancia que impediría al contribuyente obtener la eliminación de la doble imposición por parte del otro país a través de la ejecución del acuerdo que hubiera podido alcanzarse en el PROCAMIS, la autoridad competente del primer país debería, en términos generales, proceder a retirar unilateralmente el ajuste a fin de impedir la doble imposición.

Práctica idónea N° 10: evitar que se imposibilite optar a la eliminación de la doble imposición a través de un PROCAMIS por ajuste o notificación fuera de plazo

Cuando un ajuste pueda resultar susceptible de debate al amparo de un PROCAMIS, las autoridades competentes deben notificar al contribuyente tan pronto como sea posible su intención de practicarlo, especialmente cuando las disposiciones contenidas en el artículo sobre PROCAMIS del convenio correspondiente difieran de lo previsto en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE por lo que respecta a la presentación, notificación y ejecución del resultado. Esta notificación deberá no sólo contener información para el contribuyente respecto de los requisitos necesarios para iniciar el PROCAMIS (como se expuso en la Práctica idónea N° 9) sino también sobre los requisitos para obtener la subsanación de la imposición contraria al convenio a través del mismo, tales como la notificación del ajuste a la autoridad competente del otro país cuando tal notificación en plazo sea necesaria para salvaguardar el derecho de acceso a la subsanación vía PROCAMIS en ese otro país.

Puede darse doble imposición cuando un país practique un ajuste fuera de plazo y el otro país no pueda o no desee eliminarla a través de un PROCAMIS por razón de las limitaciones temporales previstas en el convenio o en su legislación interna. Cuando el convenio haga referencia expresa a la aplicación del PROCAMIS con independencia de los plazos previstos en la legislación interna, la aplicación de buena fe del convenio exige la vinculación a tal obligación.

En general, los países cuyos convenios se desvían del tenor de la segunda frase del apartado 2 del artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE deben intentar garantizar que sus actuaciones inspectoras no generan un riesgo indebido de ajuste extemporáneo respecto del que el contribuyente no vaya a poder optar a la eliminación de la doble imposición vía PROCAMIS. Por su parte, los contribuyentes deben dar cuantos pasos sean necesarios para asegurarse de que los plazos aplicables en el otro país no expirarán sin haber adoptado por su parte las medidas cautelares que sean precisas.

Cuando el ajuste se proponga una vez expirado el plazo previsto en el convenio bilateral, de forma que se impida al contribuyente obtener la subsanación de la doble imposición en el otro país a través de un PROCAMIS, el país que realiza el ajuste debe estar dispuesto a retirar unilateralmente el ajuste a fin de evitar la doble imposición, excepto en aquellos casos en los que los ajustes estén relacionados con actos que constituyan fraude, incumplimiento doloso o negligencia culposa.

3.2.3. Elusión fiscal y PROCAMIS

Algunas autoridades competentes tienden a no considerar aquellos casos en los que el ajuste se base en las disposiciones antielusión contenidas en su normativa interna. Esto significa, en general, que si una autoridad competente atendiera una solicitud de asistencia en tales circunstancias, se limitaría a remitir el caso a la otra autoridad competente por si esta discrecionalmente quisiera proceder al ajuste que corresponda.

Puede resultar útil revisar si las “normas antielusión” contenidas en la normativa interna están en conflicto con las obligaciones que contraiga un país por razón de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición. Naturalmente esta cuestión se circunscribe estrictamente al análisis de la legislación interna de cada país y de cada convenio concreto. Algunos convenios admiten expresamente la aplicación de las disposiciones nacionales antielusión, por lo que la aplicación de

tales disposiciones en un caso concreto no tiene que resultar necesariamente contraria al convenio. No obstante, incluso en ese caso, la mera afirmación de que una disposición nacional antielusión pueda aplicarse a un caso determinado no es suficiente justificación para dejar de tratar en el ámbito de un PROCAMIS la cuestión de si existe o puede existir imposición que contravenga el convenio.

En aquellas circunstancias en las que no se explicita la excepción cabe la posibilidad de considerar si el resultado de la aplicación de una norma o disposición interna antielusión es compatible con el convenio y, en concreto, si puede observarse un uso indebido del mismo, tal como se describe en los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Si cabe determinar que la aplicación de una norma antielusión genera una imposición contraria a las disposiciones del convenio entonces, en ausencia de excepción explícita, el convenio prevalecerá sobre la legislación antielusión nacional. Incluso en ausencia de tal resolución, los países deben observar expresamente las obligaciones concretas acordadas en sus convenios para evitar la doble imposición en tanto que no haya una evidencia clara de que se esté abusando de ellos. En ausencia de disposiciones específicas, no existen normas generales que impidan el acceso al PROCAMIS en caso de que la situación se perciba como abusiva.

Los Comentarios (y las modificaciones propuestas) al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE ofrecen pautas más extensas sobre la conflictividad que pueda darse entre la legislación nacional y los convenios, y tratan este punto con más detenimiento.

Práctica idónea N° 11: prestación de asistencia a través de PROCAMIS en los casos definidos como “elusión fiscal”

Dado el amplio margen interpretativo existente en algunos países del significado de la expresión “elusión fiscal”, sería razonable que las autoridades competentes de ambos Estados contratantes consideraran, como mínimo, conceder su asistencia a través de PROCAMIS cuando la adopción de una medida por parte de una administración tributaria se base en disposiciones antielusión y se satisfagan las condiciones previstas en el apartado 1 del artículo 25. En ausencia de disposiciones específicas, no existen normas generales que impidan el acceso al PROCAMIS en caso de que la situación se perciba como abusiva. Incluso cuando existan disposiciones al efecto, la mera afirmación de que una disposición nacional antielusión puede aplicarse a un caso concreto no es justificación suficiente para excluir del PROCAMIS la consideración de si hay o puede haber una imposición contraria al convenio.

En ese mismo sentido, si la utilización de una disposición antielusión es complementaria o inferior en rango a otra norma interna, o sus principios resultan cuestionables, debe tenerse en cuenta la naturaleza adversa y acumulativa de los resultados que originará la doble imposición en conjunción con las sanciones e intereses que resulten de la normativa antielusión. Por tanto, la rotunda denegación de la asistencia por parte de las autoridades competentes puede constituir una sanción adicional no pretendida.

El hecho de que la aplicación autorizada de una norma “antielusión” nacional impida a las autoridades competentes de un país prestar su asistencia para evitar la doble imposición, no impedirá que la otra autoridad competente conceda la desgravación o el ajuste que considere oportunos.

3.2.4. *Otros obstáculos potenciales para la aplicación de un PROCAMIS*

En ocasiones se plantean otras cuestiones que algunas autoridades competentes han decidido no abordar mediante PROCAMIS, a pesar de la obligación contraída en virtud del artículo sobre Procedimientos Amistosos de considerar todas las objeciones “justificadas” que plantee el contribuyente referidas a una imposición no conforme con el convenio. A modo de ejemplo, algunas autoridades competentes pueden no subsanar la doble imposición imputando gastos ficticios en relación con un ajuste de renta ficticio realizado por el co-signatario de un convenio. Otras autoridades competentes pueden no entablar un PROCAMIS si en el expediente del contribuyente consta un hecho en relación con el que las administraciones tributarias deseen obtener un precedente judicial. Estas excepciones a la disponibilidad del PROCAMIS dañan el espíritu y los fines para los que se instituyó este procedimiento. El principio general que subyace al derecho internacional es que la legislación nacional, comprendido el derecho constitucional, no justifica el incumplimiento de las obligaciones contraídas en virtud de un convenio. De lo que se desprende que los países no deben determinar la inadecuación de una cuestión para su consideración en el marco de un PROCAMIS sin haberlo estudiado debidamente.

Práctica idónea N° 12: los países deben eliminar o minimizar las “excepciones” a los PROCAMIS

En beneficio de todas las partes interesadas, y como reflejo del espíritu y objetivos de los convenios para evitar la doble imposición, los países deben rectificar toda falta de coherencia entre la normativa y práctica internas y su red de convenios, a fin de eliminar las excepciones a la consideración de determinadas cuestiones en el marco de un PROCAMIS. Como mínimo, los países deben hacer pública la excepción, de forma que tanto los contribuyentes como otras administraciones tributarias tengan conocimiento de su existencia.

Las autoridades competentes que fundamenten en su normativa o práctica internas su negativa al inicio de un PROCAMIS instado por un contribuyente deben informar a la otra autoridad competente al respecto, así como motivar mediante fundamentos jurídicos su decisión.

3.3. **El papel del Contribuyente**

3.3.1. *Comunicación de información a las autoridades competentes*

Aún cuando el contribuyente queda excluido de ciertas fases del PROCAMIS, su participación y buena voluntad incidirán directamente en el plazo de resolución del caso. La prestación del servicio al contribuyente será mejor cuando estos comuniquen la información necesaria a las autoridades competentes en el momento oportuno. Una vez aceptada la solicitud de asistencia por las autoridades competentes, lo mejor que puede hacer el contribuyente en su propio beneficio es remitir la información íntegra y precisa que sea necesaria para la resolución del caso. El contribuyente saldrá muy beneficiado si mantiene informadas a las autoridades competentes sobre todo cambio que pudiera darse respecto de la información y la documentación suministradas en el momento de solicitar la asistencia o de la remitida posteriormente, así como aportando nueva información o documentación relacionada con las cuestiones consideradas.

Sin contar con la debida información y documentación, las autoridades competentes no podrán resolver la controversia de forma expeditiva, con lo que aumenta el riesgo de doble imposición no

eliminada. Como se menciona en el apartado referido a la **Práctica idónea N° 5: entrega de información íntegra, precisa y oportuna a las autoridades competentes** cuando la solicitud de inicio del PROCAMIS precise asimismo de la presentación por parte del **contribuyente extranjero relacionado** de una solicitud en el mismo sentido ante la autoridad competente extranjera, para los contribuyentes resultará útil y beneficioso asegurarse de que las dos autoridades competentes reciben la misma información y de forma simultánea. Resulta especialmente importante asegurarse de que las dos autoridades competentes no reciben información contradictoria remitida por el contribuyente o la parte relacionada, de forma que ambos deben revisar cuidadosamente toda la información que envíen a las autoridades competentes a fin de garantizar su precisión y coherencia.

3.3.2. Aportaciones durante la discusión del PROCAMIS

El diálogo entre **autoridades competentes** durante la tramitación de un PROCAMIS es un proceso entre administraciones en el que, por lo general, no interviene directamente el contribuyente. Por tanto, la intervención del contribuyente en un **PROCAMIS** suele limitarse a la presentación de sus puntos de vista y a la asistencia que presta en la definición de los hechos, sin participar en las discusiones mantenidas entre las autoridades competentes. No obstante, cuando sea pertinente, las autoridades competentes pueden invitar al contribuyente a que exponga los hechos a fin de garantizar el entendimiento por ambas partes de las circunstancias del caso.

En términos generales es aconsejable dar a los contribuyentes las oportunidades necesarias para exponer los hechos y argumentación que consideren pertinentes ante las autoridades competentes, tanto por escrito como de forma oral.

Práctica idónea N° 13: **presentación realizada por el contribuyente ante las autoridades competentes**

Especialmente en los casos que presentan multitud de datos, o en los poco habituales o complejos, puede resultar muy útil que el contribuyente haga una presentación del caso, simultáneamente ante ambas **autoridades competentes**, con carácter previo al inicio de las discusiones. El objeto de la presentación será el de aclarar los hechos, operaciones, etc., por lo que normalmente se limitará a este tipo de información. La presentación no implica que el contribuyente tome parte en las negociaciones entre autoridades competentes y normalmente se realizará en virtud de un acuerdo al respecto entre ambas. Si bien este tipo de presentación no debe considerarse práctica habitual en todos los casos, ni sustituir la colaboración que debe prestar el contribuyente en la fase de análisis, sí se anima a las autoridades competentes a que consideren cursar esta invitación en los casos en los que resulte pertinente, siempre que el momento y los recursos económicos lo permitan.

En este mismo sentido, la experiencia demuestra que las propuestas de resolución planteadas por los contribuyentes pueden resultar valiosas y constructivas. No obstante, en caso de incluir una propuesta de resolución puede incurrirse en el riesgo de que una de las autoridades competentes se base indebidamente en ella como “posición del contribuyente” dejando por ello de analizar otras opciones razonables. Todas las partes deben tener en cuenta que el objetivo último es resolver el caso, y dicha resolución podrá incluir o no elementos de la propuesta planteada por el contribuyente.

3.3.3. *Interacción entre contribuyentes y autoridades competentes*

La resolución expeditiva de un PROCAMIS es beneficiosa para todas las partes intervinientes. Por tanto, al poner a disposición de las **autoridades competentes**, en el menor plazo posible, toda la documentación e información precisa, se estará facilitando el funcionamiento eficiente y sin complicaciones del PROCAMIS. Del mismo modo, si las autoridades competentes se aseguran de que los contribuyentes conozcan perfectamente la situación en la que se encuentra su caso, se estará generando una relación más productiva entre contribuyente y administración que evitará los malentendidos respecto de los procesos de aceptación, tramitación y finalización del caso planteado.

La cooperación entre las partes intervinientes en el PROCAMIS es crucial para su tramitación responsable y productiva. La comunicación de información y la prestación de asistencia, cuando se soliciten, fomentarán la transparencia y coherencia del proceso. Por consiguiente, la cooperación entre las partes del PROCAMIS (contribuyentes y autoridades competentes) es de la máxima importancia.

La falta de cooperación por parte del contribuyente durante cualquier fase del proceso puede incidir directamente en el tiempo que transcurra hasta obtener la subsanación de la imposición no conforme con el convenio, e incluso sobre la posibilidad de obtenerla como resultado del PROCAMIS. Por ejemplo, una autoridad competente puede requerir información adicional distinta de la requerida durante una actuación inspectora, o puede requerir información que ya se hubiera solicitado pero no aportado durante la inspección, siempre teniendo en cuenta que el objeto de tal requerimiento es el de eliminar la doble imposición. Otra posibilidad es la inatención de una solicitud remitida por un contribuyente para que se practique una revisión general o para debatir sobre una posición adoptada por una autoridad competente antes de su discusión formal con la otra autoridad competente. En cualquiera de los casos, la falta de cooperación puede generar retrasos innecesarios que pueden impedir la resolución del caso en un plazo razonable.

Cuando la falta de presentación de información en un plazo razonable dificulte la capacidad de una parte para desempeñar su cometido en relación con un PROCAMIS de forma eficiente y efectiva, puede llegarse a una situación de desvinculación del proceso, retraso o, en última instancia, doble imposición o imposición no conforme con el convenio.

Práctica idónea N° 14: **cooperación y transparencia**

Tanto las administraciones como los contribuyentes se beneficiarán de un proceso cooperativo y totalmente transparente. La presentación oportuna de la información solicitada, tanto por los contribuyentes como entre **autoridades competentes**, es esencial para que estas puedan llegar a un acuerdo justo y rápido.

Para los contribuyentes, el hecho de presentar la misma documentación a ambas autoridades competentes, conteniendo todos los datos pertinentes, permitirá avanzar notablemente en el proceso de entendimiento común de los hechos.

Para las administraciones tributarias, la comunicación frecuente y oportuna con el contribuyente en relación con la situación del procedimiento o cuestiones relacionadas, mejorará la transparencia y permitirá una clara comprensión del caso, lo que normalmente conduce a una resolución más rápida y adecuada. Aún teniendo presente la confidencialidad que debe regir las conversaciones entre administraciones y no permitiendo al contribuyente la participación directa en el proceso de resolución del **PROCAMIS**, se insta a las autoridades competentes a que consideren la posibilidad de que el contribuyente aporte su visión de los hechos y sobre las cuestiones jurídicas que puedan plantearse durante el procedimiento.

3.4. Análisis y evaluación por las autoridades competentes

Tradicionalmente, las autoridades competentes inician la consideración de un PROCAMIS una vez recibida la información detallada por parte del contribuyente. Este es el comienzo de la segunda fase en la gestión del PROCAMIS, como se recoge en el paradigma de plazos del Anexo 1. Para favorecer la cohesión y progresar en este punto del proceso, las autoridades competentes necesitarán comprobar que ambas manejan la misma información.

Dado que las interpretaciones incorrectas de los hechos o la falta de acuerdo sobre los mismos son algunas de las principales razones para que se produzcan retrasos o falta de acuerdo durante el PROCAMIS, el entendimiento común de los hechos por ambas partes es fundamental para que el PROCAMIS pueda resolverse sin obstáculos. Si ambas autoridades competentes pueden ponerse de acuerdo sobre los hechos concurrentes, el PROCAMIS se reduce a la interpretación de principios internacionalmente acordados, a cuestiones de práctica interna y a elegir un resultado oportuno con el que puedan estar de acuerdo todas las partes intervinientes.

La implicación del contribuyente en esta fase puede ser beneficiosa para ambas autoridades competentes a los efectos de poder aclarar cualquier cuestión pendiente relativa a su situación concreta, sus relaciones, entorno, etc., como se esbozaba en la *Práctica idónea N° 13: presentación realizada por el contribuyente ante las autoridades competentes*.

El criterio o posición adoptado por una autoridad competente sobre un hecho o una operación es el resultado cardinal derivado del análisis y evaluación del caso. Para poder fundamentar convenientemente su posición y transmitirla de forma comprensible, las autoridades competentes deben estar preparadas para explicar con el debido detalle la naturaleza del ajuste practicado y, en menor grado, la aplicabilidad de la legislación interna. No obstante, lo más importante son las leyes y principios que ambas jurisdicciones tengan en común; a saber: el convenio para evitar la doble imposición entre ambos países, cualquier comentario, explicación técnica o pauta específica relacionados con el mismo y, finalmente, las pautas publicadas por la OCDE. En el análisis y evaluación de un caso deben tenerse en cuenta todos estos elementos.

En muchos PROCAMIS los principios primordiales a los que se adhieren ambas autoridades competentes, además de al convenio aplicable, se extraen de las directrices marcadas por la OCDE, por ejemplo en su *Modelo de Convenio Tributario*, con sus Comentarios y en sus *Directrices en materia de precios de transferencia*.

3.4.1. Comunicación de posiciones

Como medida para resolver el PROCAMIS oportunamente y facilitar que las comunicaciones sean informativas, se recomienda a las autoridades competentes que, con carácter prioritario, redacten y transmitan un documento manifestando su posición. La especificación detallada de las posiciones permite a la otra autoridad competente entender el asunto que se le presenta y determinar la actuación más conveniente, es decir, el método idóneo para subsanar la doble imposición o para resolver el caso. Más adelante se expone el tipo de información y el nivel de detalle que debe contener un documento de posición.

El país que ha adoptado una medida que ha conducido a una imposición supuestamente contraria al convenio emite un documento de posición como parte de la tramitación ordinaria (con independencia de que sea o no la autoridad competente a la que el contribuyente haya presentado su solicitud de asistencia). A fin de facilitar el análisis de un PROCAMIS resultará de gran ayuda la presentación puntual de un documento de posición que contenga toda la información necesaria, citada a

continuación, ante las autoridades competentes que deban proceder a subsanar la imposición no conforme con el convenio.

- a) Denominación y razón sociales y número de identificación fiscal de la persona que solicita la asistencia, las personas relacionadas en el otro país, si fuera pertinente, y la base para determinar el tipo de asociación;
- b) Datos de contacto del funcionario integrado en la autoridad competente encargada del caso;
- c) Aspectos generales sobre el caso, operaciones, actividades y base del ajuste;
- d) Ejercicios a los que se refiera;
- e) Importe de renta e impuesto ajustado en cada ejercicio, cuando corresponda;
- f) Resumen de la información relevante, extraída de la declaración original;
- g) Descripción de la naturaleza exacta de los hechos o del ajuste y la normativa interna y artículos del convenio que resulten aplicables;
- h) Cuando corresponda, cálculos y datos en los que se basan (cuando resulte pertinente y apropiado pueden incluirse datos financieros y económicos e informes basados en ellos, así como notas explicativas y documentación del contribuyente);

En los casos relacionados con **precios de transferencia** será útil la siguiente información adicional:

- i) Indicación de operaciones **comparables** y métodos para ajustar las diferencias;
- j) Descripción de la metodología empleada en el ajuste;
- k) Motivación de la corrección del método para determinar precios de transferencia elegido para el ajuste (es decir, una explicación de por qué se considera que el ajuste consigue un resultado de **plena competencia**; identificación de la parte examinada, cuando sea pertinente; **análisis funcional** y del sector en caso de que el estudio no esté incluido en algún otro apartado de la documentación remitida por el contribuyente).

En respuesta al documento de posición, la otra autoridad competente revisará el caso y emitirá su criterio. En caso de desacuerdo o cuando se necesiten aclaraciones ulteriores, esta emitirá un informe refutando el criterio expuesto o solicitando más información. El intercambio de posiciones y la valoración efectuada por las autoridades competentes deben considerarse prioritarios. A fin de permitir a las autoridades competentes identificar los puntos de desacuerdo y comprender la posición de la autoridad competente que emite el informe de objeción, tal respuesta o réplica puede incluir:

- a) La indicación de si es aceptable un criterio, una propuesta de solución o un método de subsanación de la imposición no conforme con el convenio incluidos en el documento de posición inicial;
- b) Indicación de los puntos o aspectos en los que las autoridades competentes estén de acuerdo o en desacuerdo;
- c) Requerimiento de información adicional y de las explicaciones necesarias para aclarar un punto concreto;

- d) Presentación de información distinta o adicional que se considere pertinente y no se hubiera incluido en el documento de posición inicial; y
- e) Propuestas o criterios para la resolución del caso.

Si las autoridades competentes tienen intención de reunirse, algunos de los puntos antes señalados pueden tratarse en la reunión. En tal caso sería útil que la respuesta al documento de posición inicial incluyera lo previsto en el subapartado e) anterior.

3.5. Interacción entre las autoridades competentes

El conjunto de los contribuyentes, las administraciones tributarias y la comunidad fiscal internacional en general están comprometidos en la consecución de procedimientos directos y efectivos para la resolución de PROCAMIS. Por su parte, las administraciones tributarias pueden velar por la constante mejora de las comunicaciones entre autoridades competentes y su coordinación.

Debe fomentarse que los analistas o las autoridades competentes encargadas del análisis y el desarrollo de criterios y de la gestión cotidiana de los casos, consulten a sus colegas o aclaren cuestiones mediante PROCAMIS. Todos estos debates entre analistas constituyen un buen fondo documental en caso de que el expediente cambie de manos dentro de la unidad que interviene como autoridad competente.

Aún cuando las autoridades competentes no tienen que intercambiar copias de todos los documentos facilitados por el contribuyente, dado que al proceder de este modo estarían limitándose a duplicar los documentos remitidos, podría establecerse un mecanismo mediante el que corroborar la integridad y los detalles de los documentos y la información facilitada por los contribuyentes.

Es frecuente que las autoridades competentes debatan los PROCAMIS a través de cartas, faxes, correos electrónicos, llamadas telefónicas y reuniones presenciales. Si bien es cierto que las reuniones suelen ser el método más eficaz en la negociación de un PROCAMIS, se insta a las autoridades competentes a que determinen el método de comunicación idóneo para la resolución expeditiva y práctica del procedimiento. En el caso de las reuniones, siempre que sea posible y práctico, resulta útil la asistencia del analista integrado en la autoridad competente. Asimismo, a fin de resolver oportunamente el PROCAMIS es útil que esté presente en el momento de la discusión el personal que trabaje para la autoridad competente que tenga capacidad para resolver el caso.

Práctica idónea N° 15: reuniones entre autoridades competentes

Las reuniones presenciales posibilitan una discusión más abierta y un criterio más unificado, a la vez que permiten generar un entorno más relajado. La adopción de un criterio unificado para la resolución del problema puede llevar a su vez a un resultado beneficioso para ambas partes en la resolución de los PROCAMIS.

Otro de los beneficios derivados de las reuniones presenciales es que normalmente se consideran una fecha fija dentro del proceso, lo que genera un mayor nivel de actividad y progreso. Dicho de otro modo, las reuniones presenciales normalmente favorecen el avance hacia la resolución de los casos. La preparación previa a la reunión y los trabajos que de ella se desprenden suelen conducir a resultados concretos.

Las llamadas telefónicas pueden posponerse fácilmente, los plazos alargarse, pero es difícil no cumplir con una cita una vez comprometida.

Teniendo en cuenta la diversidad de culturas y la proliferación de PROCAMIS, en algunos casos será necesaria la presencia de intérpretes que faciliten estos encuentros.

3.5.1. Casos problemáticos

Para poder concluir los casos problemáticos en un plazo razonable es esencial identificarlos como tales desde el primer momento. Una vez identificado puede trazarse un plan destinado a abordar los aspectos críticos. También pueden mejorarse los resultados obtenidos en los casos más controvertidos asignándoseles presupuesto suficiente y personal con experiencia.

Si bien estas acciones pueden adoptarse unilateralmente, es preferible que ambas **autoridades competentes** lo consideren un objetivo común. Un criterio bilateral, con la debida supervisión, puede tener un efecto muy positivo en la resolución de los **PROCAMIS**.

Recientemente se han considerado y probado métodos alternativos distintos al proceso tradicional seguido en los PROCAMIS. El arbitraje, la mediación y el recurso a expertos contribuyen al desarrollo del procedimiento. Las aportaciones de expertos en el sector concreto de actividad del contribuyente (bancos, farmacéuticas, etc.), en derecho tributario, economía, etc., aportarán claridad y permitirán identificar la información y los conceptos clave para la resolución del expediente. En algunos casos, la mediación o la intervención de expertos puede resultar útil considerándolos mecanismos informales que pueden tenerse en cuenta para resolver cuestiones especialmente complejas en función del asunto tratado. También pueden evitar tener que iniciar un procedimiento arbitral más formal en virtud de aquellos convenios que prevén esta posibilidad.

3.5.2. Mediación

Los recursos externos al proceso y con él relacionados, tales como la asistencia de mediadores o facilitadores, pueden dar cierta perspectiva a la discusión, identificar los obstáculos para el desarrollo del proceso y, en ciertos casos, aportar planteamientos diversos para su resolución. Es esencial que la intervención del mediador/facilitador sea neutral e imparcial para que el resultado sea satisfactorio.

La intervención del mediador puede hacer que las **autoridades competentes** vean un caso concreto, o el propio **PROCAMIS**, desde una perspectiva bien diferente. Esta perspectiva, que puede adquirirse a través del replanteamiento del mediador sobre las posiciones adoptadas o sobre los aspectos clave del caso, puede esclarecer otros elementos no advertidos a la luz del planteamiento adoptado por la administración que defiende el ajuste o por el de otra, a la que se le solicita que proceda a la eliminación de la doble imposición. En este sentido, la mediación puede ayudar a resolver algunos aspectos sistémicos de la relación nacida al amparo de los PROCAMIS.

La primera responsabilidad de un mediador es la identificación meridiana y el refuerzo de los objetivos que busca el PROCAMIS, la clarificación de los hechos, la adopción de posturas objetivas y, finalmente, la búsqueda de oportunidades para su resolución. Asimismo, la capacidad del mediador para hacer que las partes se alejen de la disputa clásica e infructuosa sobre “perder o ganar” para encaminarse hacia una discusión más colaborativa y unificada tendente a resolver las cuestiones planteadas, facilitara que las autoridades competentes lleguen a un resultado satisfactorio.

Como ocurre en la mayoría de las cuestiones tributarias relativas a casos concretos, la utilización de partes independientes durante el PROCAMIS requiere naturalmente que todas las partes intervinientes estén de acuerdo en los términos y condiciones de su participación, así como de su adhesión a las disposiciones sobre confidencialidad que resulten pertinentes.

Práctica idónea N° 16: mejora del proceso bilateral

Algunas autoridades competentes han dedicado un tiempo considerable a las deliberaciones bilaterales y multilaterales referidas tanto al proceso en sí como a cuestiones de fondo relacionadas con los convenios, lo que ha generado una evolución en los PROCAMIS. Los avances en los procesos se han dado a conocer mediante la publicación de pautas relacionadas con los PROCAMIS que abarcan desde plazos concretos a los que debe ceñirse el procedimiento hasta la fijación de objetivos generales o mandatos (véase, por ej. los Acuerdos Administrativos firmados el 25 de octubre de 2000 entre las autoridades competentes de Estados Unidos y el Reino Unido, así como las Directrices PATA*). La utilidad de estas pautas es que reafirman lo que en ocasiones el personal con experiencia es capaz de intuir, dejando constancia de los resultados a través de su articulación y publicación. El resultado es un acuerdo o memorando con calidad de legado susceptible de aplicación en todos los casos.

Cuando las partes del convenio registran un abundante número de casos en un período concreto, los memorandos de entendimiento bilaterales han resultado un instrumento útil para mejorar la coherencia en la aplicación y como hoja de ruta para futuras mejoras. También han resultado útiles las sesiones de preparación bilateral en las que las autoridades competentes han recibido idénticos cursos de formación o han llevado a cabo sesiones conjuntas. Es muy posible que la prolongación en el tiempo de la aplicación de estas iniciativas de mejora siga siendo de utilidad para los PROCAMIS.

3.6. Acuerdos entre autoridades competentes

Los acuerdos o resoluciones entre autoridades competentes suelen estar referidos a un caso concreto y a un momento dado. No tienen la consideración de precedente ni para el contribuyente ni para la administración tributaria en relación con los ajustes practicados o las cuestiones que puedan surgir en años posteriores o para el debate entre autoridades competentes respecto de las mismas cuestiones referidas a contribuyentes distintos. De hecho, el intercambio de cartas entre autoridades competentes para la resolución del caso suele reflejar esta circunstancia. Esto es debido a que las autoridades competentes llegan al acuerdo sobre la base de las circunstancias que concurren en el caso de un contribuyente concreto, de las diferencias en las disposiciones contenidas en la legislación tributaria de cada país, así como de la incidencia que tengan los indicadores económicos sobre una operación concreta en un momento dado. Toda comprobación o ajuste referido a años subsiguientes por un contribuyente o una administración tributaria debe basarse en las circunstancias y hechos concretos, así como en las pruebas documentales que existan en relación con esos años.

A menos que ambas autoridades competentes estén de acuerdo, lo habitual es que los contribuyentes no puedan aceptar parcialmente el acuerdo (únicamente respecto a ciertos puntos o ciertos ejercicios). Esto se debe al hecho de que las autoridades competentes consideran holísticamente la solicitud inicial del contribuyente, que suele referirse a aspectos diversos (cuestiones y ejercicios) que concurren en un momento dado y conforman un caso, y que finalmente originan un único resultado. Las soluciones prácticas y pragmáticas alcanzadas en los PROCAMIS con un grado importante de controversia suelen ser el resultado de concesiones y acuerdos mutuos entre las partes, por lo que el procedimiento normal es el de la consideración holística del caso.

* (N. de la T.) Acrónimo procedente de la denominación en inglés de la Asociación de Administraciones Tributarias del área del Pacífico "Pacific Association of Tax Administrators" (PATA), integrada por Australia, Canadá, Japón y Estados Unidos, que ha fijado los principios en virtud de los que los contribuyentes pueden elaborar una documentación uniforme para todos ellos a los efectos de la determinación de los precios de transferencia. A esta documentación se la denomina "Paquete de documentación PATA".

Como se expone en el apartado 3.8. **¿Qué ocurre cuando se alcanza un acuerdo?** Si un contribuyente no queda satisfecho con el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes, podrá rehusarlo. En tal caso, las autoridades competentes considerarán el caso cerrado y asesorarán al contribuyente en consecuencia, o también podrán reconsiderar cualquier posición alternativa, nueva y razonable, que proponga el contribuyente en ese momento. Suponiendo que se rechace el acuerdo de las autoridades competentes y así se haya expresado en tiempo y forma, o que se haya recurrido en virtud de los procedimientos internos aplicables, el contribuyente podrá optar por iniciar un proceso de recurso o por plantear el caso ante los tribunales, cuando sea pertinente. En caso de que estos otros mecanismos de subsanación (recurso por vía administrativa o judicial) no revoquen íntegramente el ajuste, la doble imposición quedará irresuelta.

En tales casos, las autoridades competentes pueden aceptar otra solicitud de asistencia (o reconsiderar la inicial) presentada por el mismo contribuyente, sobre las mismas cuestiones y ejercicios, a fin de subsanar la doble imposición que siga existiendo. En la mayor parte de los casos, las autoridades competentes se limitarán a presentar el caso a las otras autoridades competentes a fin de que estas procedan a la eliminación de la doble imposición en la medida en que las primeras consideren que el convenio lo permite y que ellas mismas no consideren la posibilidad de concederla en esta segunda solicitud. Debe advertirse a los contribuyentes que ambas autoridades competentes pueden compartir los mismos puntos de vista o criterios en el sentido de denegar la eliminación de la doble imposición en una segunda solicitud cuando se haya ofrecido la eliminación total en la resolución inicial del PROCAMIS y el contribuyente la haya rechazado.

3.7. Comunicación al contribuyente

Aún cuando las actuaciones de la **autoridad competente** se realizan en el ámbito puramente administrativo y los contribuyentes no tienen derecho a participar o asistir como observadores durante las discusiones entre autoridades competentes, estas reconocen que el contribuyente es parte del **PROCAMIS** y, como tal, su cliente.

Por tanto, lo adecuado es informar al contribuyente (normalmente por teléfono) sobre los aspectos importantes de las discusiones mantenidas durante el PROCAMIS y en el momento de concluir el expediente. La comunicación no tiene por qué ser un resumen detallado de la reunión, ni revelar íntegramente su contenido. En estas comunicaciones debe darse al contribuyente una idea general sobre la dirección que ha adoptado su caso y, cuando sea posible, el tiempo estimado que llevará su conclusión.

3.7.1. Transparencia en la resolución

En este terreno de la transparencia es en el que, en general, pueden mejorar todas las **autoridades competentes**. En el proceso de resolución del PROCAMIS lo más importante puede ser disipar la posibilidad de que se alegue que las autoridades competentes han mercantilizado los casos. Por ello es importante que el contribuyente no sólo conozca el resultado, sino el procedimiento mediante el que las autoridades competentes han alcanzado su decisión.

Práctica idónea N° 17: resúmenes sobre las decisiones adoptadas

La remisión al contribuyente de un resumen sobre la decisión adoptada en un PROCAMIS, en el que se describan las razones y los principios subyacentes al acuerdo, puede resultar útil para determinar el porqué de tal resultado.

Estos resúmenes pueden adoptar la forma de carta de cierre o comunicarse verbalmente en el transcurso de una reunión convocada para el cierre del PROCAMIS. Estas reuniones pueden resultar beneficiosas en los casos controvertidos o en aquellos en los que se llega a resultados poco frecuentes a fin de garantizar la comprensión de todos los elementos que integran la decisión.

3.8. ¿Qué ocurre cuando se alcanza un acuerdo?

Cuando las autoridades competentes resuelven un PROCAMIS se procede a un intercambio de cartas. Dado que algunos PROCAMIS pueden ser bastante complicados, lo idóneo es proceder al intercambio de cartas inmediatamente después de la conclusión de la discusión del caso, garantizando así la correcta plasmación de los términos acordados. Llegada esta fase, sería conveniente que las autoridades competentes acordaran un calendario provisional para la ejecución del acuerdo.

En ese mismo sentido, se anima a las autoridades competentes a que comuniquen al contribuyente los términos de la resolución tan pronto como las circunstancias lo permitan. Esta comunicación puede ser previa al intercambio de cartas si así lo acuerdan las autoridades competentes.

Si los términos y condiciones de la resolución no son satisfactorios para el contribuyente, este puede retirarse del PROCAMIS y seguir otras vías de reparación que le ofrezca su normativa interna. Si la resolución le parece satisfactoria, el contribuyente manifestará por escrito su conformidad con el PROCAMIS y se comprometerá a abandonar las reclamaciones o recursos que hubiera planteado en su país (cuando corresponda) o se abstendrá de presentar ningún otro recurso relativo a esos mismos ejercicios y cuestiones.

Las autoridades competentes no podrán aplicar al contribuyente el acuerdo alcanzado mediante el PROCAMIS hasta que se haya procedido al intercambio de cartas entre ellas.

Una vez que se haya procedido al intercambio y el contribuyente haya expresado su conformidad, las autoridades competentes deben proceder a darle efecto en su jurisdicción, o realizar los trámites oportunos para ello.

3.9. Plazos recomendados en los PROCAMIS

Aún cuando el tiempo necesario para finalizar un PROCAMIS puede variar en función de su complejidad, la mayoría de las autoridades competentes se fijan como objetivo su conclusión en el plazo de dos (2) años desde la fecha de aceptación de la solicitud de inicio presentada por el contribuyente. El cuadro recogido en el Anexo I es una propuesta de calendario ideal para un PROCAMIS corriente. Naturalmente los plazos pueden ampliarse o recortarse en función de los hechos y circunstancias del caso concreto.

La comunicación periódica de novedades al contribuyente y a las otras autoridades competentes puede convertirse en una herramienta útil para centrar a las autoridades competentes (y, más concretamente, al analista que corresponda) en los plazos establecidos para un caso. Durante la fase

de análisis, será muy útil que las autoridades competentes se informen mutuamente sobre los progresos realizados al menos cada tres (3) meses. Estos informes periódicos pueden hacerse llegar por vía telefónica, mediante notas-resumen, correspondencia ordinaria, videoconferencia, reuniones presenciales o cualquier otro método válido para la comunicación entre autoridades competentes. Su objetivo es el de garantizar que ambas autoridades competentes se mantienen bien informadas sobre los avances habidos en el caso y facilitar su resolución en el momento oportuno.

El objetivo de cuatro (4) o seis (6) meses es considerado por la mayoría de las autoridades competentes como realista y adecuado para la elaboración de un primer documento de posición. Su cómputo debe iniciarse en la fecha en la que ocurra la última de las siguientes actuaciones: (a) la recepción de toda la información pertinente y (b) la recepción por la autoridad competente responsable de elaborar el documento de posición inicial de la confirmación emitida por la otra autoridad competente sobre su acuerdo para aceptar el caso. Cuando no pueda alcanzarse este objetivo, debe informarse por escrito a la otra autoridad competente respecto de las razones del retraso así como sobre el plazo probable para la emisión del documento de posición, de forma que esta pueda prever la gestión en lo que a carga de trabajo y recursos respecta.

Cabe esperar que la valoración y respuesta (oral o escrita) de la otra autoridad competente se produzca en el plazo de seis (6) meses tras la recepción del documento de posición. En caso de que sea necesario, puede procederse al intercambio de preguntas y respuestas antes de celebrar una reunión a fin de aclarar cualquier aspecto que no se haya esclarecido previamente. Asimismo, resultaría muy útil intercambiar la información que resulte pertinente con suficiente anticipación a la celebración de reuniones presenciales, lo que posibilitará que estas resulten productivas, y permitirá que las autoridades competentes dispongan del tiempo necesario antes de la reunión para considerar debidamente el caso o cuestión.

Práctica idónea N° 18: recomendaciones sobre los PROCAMIS que se alarguen más de dos años

En algunos casos las autoridades competentes no podrán cumplir el plazo de dos años, u otro plazo acordado entre autoridades competentes, para la conclusión de un caso (véase el Anexo 1 en el que se recoge un paradigma de plazos para la tramitación de los PROCAMIS). Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando no reciban la información puntualmente o cuando el caso resulte especialmente complejo. En tales circunstancias las autoridades competentes podrán limitarse a continuar con sus discusiones o podrán considerar la utilidad de acordar una ampliación razonable en la que poder resolverlo. En aquellos casos en los que se hayan excedido -o haya probabilidad de que se excedan- los plazos que se consideren razonables, es aconsejable que los altos cargos integrados en las autoridades competentes procedan a su revisión a fin de determinar las razones que motivan el retraso y acuerden posteriormente un criterio que permita concluirlos de forma efectiva.

4. LOS PROCAMIS Y LA LEGISLACIÓN INTERNA

4.1. Interacción entre los PROCAMIS y los recursos previstos en la normativa interna

En relación con los ajustes u otras actuaciones practicadas por las administraciones tributarias, los contribuyentes deben proteger su derecho de recurso o reparación al amparo de la legislación nacional en aras de contar con mayor certidumbre, para lo que deben conocer el procedimiento interno que deba seguirse al efecto. Aún cuando lo habitual sea que las autoridades competentes lleguen a un acuerdo y eliminen la imposición no conforme con el convenio, en caso de no haber salvaguardado la posibilidad de recurso ante las instancias nacionales no podrá accederse a otro medio de subsanación toda vez que un PROCAMIS haya quedado irresuelto a pesar de haber utilizado todos los mecanismos o medios disponibles (incluidas las posibilidades que entraña el PROCAMIS de recurrir a mediación, arbitraje, Acuerdos previos de valoración, etc., cuando corresponda).

En la mayoría de los casos, las administraciones tributarias prefieren dirimir el problema bien vía PROCAMIS o mediante los recursos previstos en la legislación interna, pero no por ambas vías a la vez (con excepción de algunos países que ofrecen la posibilidad de recurso interno y PROCAMIS simultáneamente) para evitar la duplicación de esfuerzos. Por tanto, dependiendo de la vía elegida, se recomienda dejar la vía alternativa en suspenso, pendiente del resultado obtenido en la primera, teniendo en cuenta las consecuencias que conlleve tal proceder en cada una de las jurisdicciones.

La elección de procedimientos internos tales como el recurso ante los tribunales en detrimento del PROCAMIS puede implicar en ciertas jurisdicciones que la administración tributaria quede vinculada por la decisión adoptada por el tribunal, impidiéndosela así proceder a la subsanación de la imposición no conforme con el convenio vía PROCAMIS. Las autoridades competentes que no puedan o no deseen desviarse en la tramitación de un PROCAMIS de la decisión adoptada por los tribunales, deben dar a conocer su postura, así como explicar debidamente la base jurídica en la que se asienta.

No obstante lo anterior, en muchos casos un contribuyente podrá presentar ante las autoridades competentes una solicitud de asistencia relacionada con un aspecto de un ajuste y utilizar otra vía de recurso prevista en la legislación interna en relación con otra cuestión independiente de la anterior.

Las autoridades competentes no están vinculadas por las decisiones adoptadas por los tribunales judiciales o administrativos extranjeros. La subsanación de la imposición no conforme con el convenio por parte de una autoridad competente en tales casos dependerá más del fondo de la cuestión que de la imposibilidad de subsanación en el otro país. Por tanto, un país que niegue la posibilidad de acceso a un PROCAMIS o que no subsane la imposición contraria al convenio a través de este, no puede esperar que el otro país proceda a la subsanación unilateral basándose únicamente en esa motivación.

Los Comentarios (y las actualizaciones propuestas) al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE ahondan en esta cuestión de la interacción entre los PROCAMIS y las disposiciones contenidas en la legislación interna en materia de recursos.

4.2. Adopción de medidas de protección que salvaguarden la aplicabilidad del acuerdo alcanzado en el PROCAMIS

El Modelo de Convenio Tributario de la OCDE ofrece posibilidades de recurso, como se establece en el apartado 1 del artículo 25 “con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de estos Estados”. El apartado 2 del mismo artículo establece el método de ejecución del acuerdo mutuo “[E]l acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados Contratantes.”

No obstante, no todos los países se ajustan exactamente a la redacción adoptada por el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE en sus propios convenios, como se señaló en el *apartado 3.2.2. Plazos para la posibilidad de subsanación cuando el tenor de los convenios se desvía del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE*. Por tanto, es aconsejable que los contribuyentes verifiquen el tenor del convenio aplicable a fin de preservar su capacidad para lograr la eliminación de la imposición contraria al convenio. Por otro lado, en caso de no incluir la redacción exacta contenida en el Modelo de la OCDE (u otra similar) en el *artículo sobre PROCAMIS* u otro pertinente, el contribuyente debe asegurarse de que no haya expirado el plazo de presentación de la solicitud en virtud de la normativa interna (es decir, que esté prescrito). Al adoptar esta precaución adicional se garantiza que las *autoridades competentes* puedan acceder a la subsanación solicitada a pesar de que haya transcurrido el plazo previsto por ley interna. En este sentido, el contribuyente debe preservar los derechos que le conceda su normativa nacional mediante la presentación de solicitudes de aplazamiento en relación con las *valoraciones/liquidaciones* (cuando sea posible), la presentación de demandas para la salvaguarda de derechos o la interposición de recursos, cuando sea pertinente.

Las solicitudes de aplazamiento debidamente formalizadas (u otras ampliaciones similares de plazo) permiten a las administraciones tributarias practicar ajustes mediante los que subsanar la imposición no conforme al convenio, o rectificar por otro procedimiento un ajuste como resultado de las negociaciones entre autoridades competentes en relación con ejercicios que de otro modo hubieran estado prescritos a esos efectos.

Los contribuyentes deben tener en cuenta que en la mayoría de las jurisdicciones la solicitud de aplazamiento no constituye en sí misma la presentación de una solicitud de asistencia a una autoridad competente. Es necesaria la presentación de una solicitud ad hoc. Nuevamente, dependiendo del sistema tributario nacional, los contribuyentes son en ocasiones los responsables de dejar en suspenso sus restantes declaraciones tributarias (regionales, estatales, provinciales, etc.) en los casos en que puedan practicarse ajustes derivados del ajuste inicial.

En los casos en los que estén involucradas *partes relacionadas extranjeras*, también es aconsejable adoptar en su debido momento las acciones que sean necesarias ante la administración tributaria extranjera, especialmente en los casos en los que el convenio para evitar la doble imposición aplicable especifique sus propios plazos o cuando no quede claro si el convenio aplicable invalida los plazos impuestos por legislación interna. La razón para proceder de ese modo es que, frecuentemente, las autoridades competentes no rescindirán el ajuste inicial basándose meramente en el hecho de que el ejercicio del contribuyente extranjero está prescrito en la jurisdicción extranjera.

En algunas jurisdicciones, otros niveles de la administración (estados federales, provincias, territorios) tienen potestad para liquidar impuestos sobre la renta, pero en ocasiones no están comprendidos en el ámbito del convenio. Aún cuando los acuerdos de liquidación a los que llegan las autoridades competentes normalmente se ejecutan de forma automática en estas jurisdicciones, sería prudente que los contribuyentes revisaran su normativa interna y, cuando fuera necesario,

protegeran sus derechos de recurso o modificaran sus deudas tributarias para hacerlas coincidir con la valoración efectuada por las autoridades competentes.

4.3. Convenio de liquidación

Los convenios de liquidación se han utilizado en muchos países como herramienta para conseguir una resolución más rápida de las actuaciones inspectoras y ambas partes, contribuyentes y administraciones, han dado la bienvenida a la posibilidad de llegar a un acuerdo respecto de las consecuencias pragmáticas de una inspección. Como su propio contenido semántico indica, el término “convenio” denota que ambas partes involucradas realizan concesiones, circunstancia que dificulta el PROCAMIS.

Una de las concesiones que en ocasiones busca la administración tributaria es limitar la posibilidad de recursos ulteriores, en otras palabras, que el ajuste acordado durante la actuación inspectora sea el ajuste final. Desafortunadamente, algunas administraciones tributarias han incluido a los PROCAMIS entre las concesiones solicitadas al contribuyente (es decir, condicionan el convenio de liquidación a que el contribuyente renuncie al inicio de un PROCAMIS sobre el mismo hecho) y en muchos casos son los contribuyentes quienes han ofrecido la posibilidad de no recurrir al PROCAMIS. La desafortunada consecuencia de este tipo de acuerdos es, con frecuencia, la existencia de doble imposición. Efectivamente, en tales circunstancias este tipo de acuerdos impide a las administraciones tributarias subsanar la doble imposición por medio de un PROCAMIS y puede provocar que la otra administración no proceda a la eliminación de la doble imposición en virtud de su normativa interna en relación con el impuesto pagado a la primera administración por razón del convenio de liquidación.

En algunas jurisdicciones, cuando a cambio de la renuncia al derecho de subsanación de la imposición no conforme al convenio mediante PROCAMIS el contribuyente haya obtenido ciertas ventajas procedimentales o concesiones otorgadas por una administración tributaria que reduzcan la capacidad de las autoridades competentes para defender su caso mediante un PROCAMIS (por ej. cuando la administración haya condicionado su propuesta de ajuste al acuerdo de que el contribuyente no busque una reducción ulterior a través de un PROCAMIS), suele aplicarse el criterio de que las materias tratadas en el acuerdo no pueden anularse o modificarse mediante un PROCAMIS. De este modo se limita efectivamente la posibilidad de eliminar la doble imposición a través del PROCAMIS por parte de esas autoridades competentes, y puede provocar que las otras autoridades competentes se nieguen igualmente a proceder a tal eliminación.

En otras jurisdicciones, un contribuyente no puede comprometer su derecho de acceso a los PROCAMIS, con independencia de los pactos alcanzados durante la inspección. No obstante, aún cuando este derecho sea explícito en estos países los contribuyentes pueden mostrarse reacios a ponerlo a prueba si ya han acordado no recurrir a un PROCAMIS, lo que queda especialmente patente cuando el contribuyente vaya a enfrentarse a la misma oficina de la administración tributaria y al mismo inspector en el siguiente ciclo.

Como se ha mencionado anteriormente, en ocasiones son los contribuyentes quienes ofrecen su aceptación a la liquidación y renuncia al PROCAMIS cuando de hecho no planteen recurrir a este procedimiento. En estos casos los contribuyentes suelen percibir mayor riesgo en exponerse a la otra administración tributaria, por la que aún no han sido inspeccionados. A los contribuyentes más cautelosos suele preocuparles el hecho de que la exposición que conlleva el PROCAMIS desemboque en una inspección.

4.4. Acuerdo previo unilateral de valoración de precios de transferencia

Los **Acuerdos previos** unilaterales de **valoración de precios de transferencia (APV)** son herramientas unilaterales que abordan cuestiones cuya resolución implica consecuencias bilaterales. Los APV bilaterales ofrecen mayor certidumbre fiscal y tratan la operación de forma más global, por lo que son preferibles a los APV unilaterales. No obstante, aún cuando los APV unilaterales pueden resultar un instrumento útil en determinadas circunstancias, por ejemplo cuando se tratan materias u operaciones no cubiertas por convenio alguno, han demostrado que su utilidad es limitada cuando ambas administraciones tributarias reconsideran el tipo de operaciones cubiertas.

En las consultas realizadas en el seno de la OCDE, el sector empresarial ha hecho público que son muy pocos los casos en los que un APV unilateral, previamente concluido, puede impedir en algunas jurisdicciones a un contribuyente acceder a un **PROCAMIS** en caso de verse sometidos posteriormente a una doble imposición. Los impedimentos de esta naturaleza deben evitarse, pues reducen el funcionamiento efectivo del PROCAMIS.

Práctica idónea N° 19: evitar las restricciones de acceso a los PROCAMIS a través de convenios de liquidación o APV unilaterales

Tanto para contribuyentes como para administraciones tributarias, la práctica idónea es la de evitar incluir una renuncia a la posibilidad de acceder a un **PROCAMIS** en los convenios de liquidación. Dado que los PROCAMIS tratan cuestiones bilaterales, no resulta adecuado contar con dos partes (el contribuyente y una administración tributaria) y excluir a la tercera parte involucrada (la otra administración tributaria) en la resolución final del expediente.

En primer lugar, los contribuyentes pueden no percibir las implicaciones potenciales de la doble imposición ni el hecho de que un ajuste practicado por la otra administración tributaria puede complicar el caso. En segundo lugar, las administraciones tributarias deben analizar las cuestiones planteadas en un marco de cooperación y reciprocidad, así como tener en cuenta el hecho de que los acuerdos unilaterales no son una herramienta útil a largo plazo para las administraciones tributarias.

Por lo que respecta a los **APV** unilaterales, en caso de que se practique en el país extranjero un ajuste contra una operación o aspecto cubierto por un APV unilateral, este se tratará como presentado por el contribuyente para consideración y, por tanto, susceptible de revisión y ajuste al amparo de un PROCAMIS, lo que no ocurre en el caso de los convenios irreversibles.

4.5. Eliminación de la doble imposición durante el proceso de recaudación y en relación con las sanciones e intereses.

Cada país tiene sus propios criterios sobre si los intereses y las sanciones derivados de un ajuste de renta están recogidos o no en el ámbito de los convenios. En opinión de algunos países, el ámbito de ciertos convenios no los comprende. Siendo así, las **autoridades competentes** no pueden renunciar o proceder al cobro de intereses o sanciones resultantes de ajustes que sean objeto de una solicitud de asistencia que se les haya presentado.

4.5.1. Sanciones y PROCAMIS

Por ejemplo, la aplicación de una sanción en materia de precios de transferencia suele estar relacionada con una cuestión de cumplimiento (por ejemplo una sanción impuesta por cuestiones de

documentación), que no está recogida en el PROCAMIS contemplado en los convenios para evitar la doble imposición. Por tanto, las autoridades competentes no podrán tratar sobre la cuantía o aplicabilidad de una sanción en materia de precios de transferencia (dependiendo de la estructura de la sanción) con una administración fiscal extranjera. No obstante, en muchos casos la sanción impuesta en materia de precios de transferencia está vinculada al importe del ajuste practicado sobre la renta, o depende de él. En estos casos, si el importe del ajuste de la renta varía como resultado del acuerdo alcanzado en el PROCAMIS, se procedería también al ajuste indirecto de la sanción, con independencia de que los países consideren que las sanciones están incluidas en el convenio o no.

Incluso cuando el ajuste que ha originado la sanción se mantiene total o parcialmente en el acuerdo alcanzado en el PROCAMIS, algunos países están dispuestos a condonar la sanción a través del PROCAMIS dependiendo de si la justificación inicial para su imposición sigue vigente tras la reconsideración de los hechos y circunstancias por las autoridades competentes.

4.5.2. Intereses y PROCAMIS

Es bien sabido que un contribuyente puede sufrir un efecto económico equivalente a la doble imposición, incluso cuando la doble imposición que lo genera se haya eliminado a través de un PROCAMIS, cuando el tratamiento de los intereses devengados por razón de la deuda tributaria o de las devoluciones obtenidas recibe un tratamiento muy dispar entre ambos países. Por ejemplo, esta situación es común cuando un país aplica intereses por falta de ingreso (o exige el pago del impuesto al contribuyente antes de que se haya resuelto la controversia) y el otro país no paga intereses en relación con el impuesto reembolsado al contribuyente tras la resolución del caso y el resultado es una carga económica importante.

En los casos en los que se acepte que los apartados 1 ó 3 del artículo 25 son también aplicables a los intereses, las autoridades competentes tienen libertad para considerar la simetría de sus criterios en relación con los mismos a fin de evitar una carga indebida al contribuyente. Un problema relacionado con esta cuestión es la repercusión fiscal de los intereses (es decir, si el contribuyente debe tributar respecto de los intereses percibidos por la devolución o si puede deducirse los intereses pagados por falta de ingreso). Las distintas prácticas y criterios nacionales hacen que sea difícil equilibrar las consecuencias tributarias del cobro y el pago de intereses relacionados con importes que han sido objeto de PROCAMIS.

En los ejemplos expuestos, algunos países estarían dispuestos a compensar o minorar los intereses a fin de reducir la asimetría generada por los distintos tratamientos. Estos países normalmente esperarían reciprocidad en casos de similar naturaleza y circunstancias opuestas, si se diera el caso. No obstante la complejidad que entraña, cuando las autoridades competentes muestran una actitud abierta y flexible ante tales circunstancias suelen llegar a ofrecer soluciones al contribuyente con un nivel de simetría razonable.

Con independencia de si la carga que soporta el contribuyente en concepto de intereses es imputable a la divergencia de criterios de los dos países co-signatarios del convenio, lo razonable es exonerar al contribuyente del pago de intereses durante el tiempo que lleve la resolución del PROCAMIS, especialmente cuando el plazo se alargue más allá de lo razonable, dado que el contribuyente no controla el procedimiento durante fases muy dilatadas del mismo, como por ejemplo durante las conversaciones entre autoridades competentes. En aquellos países en los que el convenio no es aplicable a los intereses, algunas administraciones tributarias han adoptado el criterio de eliminar la doble imposición a ellos referida a través de procedimientos internos, dependiendo de factores tales como la existencia de demoras indebidas, situación de penuria o la colaboración prestada por el

contribuyente. No obstante, estos países suelen adoptar el criterio de que esta desgravación no es extensible a los intereses devengados fuera de los plazos del PROCAMIS, dado que son de la opinión de que el PROCAMIS no es un vehículo adecuado para intentar armonizar políticas nacionales divergentes en esta materia.

Práctica idónea N° 20: eliminación de la doble imposición en relación con los intereses

Lo idóneo es que las autoridades competentes consideren la adopción de criterios flexibles que permitan minorar toda carga indebida impuesta al contribuyente en concepto de intereses, resultante de las divergencias de criterio de los países respecto del tratamiento de su pago en relación con los casos remitidos a resolución mediante PROCAMIS. Aunque no es realista esperar la total armonización de su tratamiento a través de la red de convenios, las autoridades competentes pueden elaborar, junto con sus homólogos, unas pautas generales referidas a situaciones conocidas y especialmente negativas de aplicación excesiva de intereses provocadas por cuestiones de política interna.

4.5.3. Recaudación y PROCAMIS

Existen razones diversas para considerar deseable la suspensión de la recaudación de un impuesto que esté pendiente de la resolución de un PROCAMIS. El requerimiento de pago de la liquidación específica como condición previa para poder acceder al PROCAMIS, cuyo inicio se solicita para obtener una imposición conforme a los tipos previstos en el convenio es, en términos generales, incoherente con la intención de facilitar el acceso al PROCAMIS para la resolución de tales controversias. Incluso cuando el PROCAMIS eliminara la doble imposición que pudiera existir u otra imposición no conforme con el convenio, la exigencia de abonar el impuesto antes de que concluya el PROCAMIS puede suponer para el contribuyente el coste del valor del dinero en el tiempo, representado por el importe indebidamente cargado en el plazo previo a la resolución del PROCAMIS, al menos en el caso muy habitual de que las respectivas prácticas nacionales sobre intereses de los Estados contratantes en cuestión no compensen plenamente al contribuyente por tal coste. Así, esto implica que en tales casos el PROCAMIS no logrará el objetivo de eliminar totalmente, en materia económica, la carga de la doble imposición o de la imposición no conforme con el convenio. Es más, incluso si esa carga económica se elimina finalmente, el requerimiento impuesto al contribuyente de proceder al pago del impuesto sobre la misma renta en ambos Estados contratantes puede suponer un problema de efectivo no compatible con el objetivo que persigue el convenio, que es el de eliminar los impedimentos para el comercio y la inversión internacionales. Finalmente, otra lamentable complicación que puede surgir es el retraso en la resolución de casos cuando un país muestra renuencia a embarcarse en negociaciones de buena fe en el marco de un PROCAMIS cuando el resultado probable del mismo sea la devolución de un impuesto ya recaudado. Cuando exista el riesgo de perder el impuesto objeto de debate por razón de quiebra o por la fuga del contribuyente resultan adecuadas las prácticas recaudatorias que permiten la recuperación inmediata. Los procedimientos recaudatorios suelen tener en cuenta el riesgo, por lo que cabe esperar una valoración de riesgo equivalente por parte de los solicitantes del PROCAMIS.

Cuando una administración tributaria no pueda valorar el riesgo, tanto la admisión de garantías como el pago de intereses por la administración sobre los importes que esta deba reembolsar (siempre que la legislación o la práctica vigentes no contemplen ya de hecho esta posibilidad) puede minimizar este efecto negativo de la doble imposición. Esta disposición es menos deseable que una suspensión completa de la recaudación, dado que pueden comprometer el capital circulante del contribuyente y por tanto su liquidez al tener que constituir un gravamen sobre un activo o presentar la garantía requerida por la administración tributaria.

Práctica idónea N° 21: suspensión de la recaudación durante el PROCAMIS

La recaudación del impuesto como condición necesaria para acceder a un mecanismo destinado a eximir al contribuyente total o parcialmente de ese mismo impuesto es, en términos generales, poco razonable. Por tanto, lo idóneo, y el objetivo que debe plantearse la administración, es ofrecer un mecanismo de suspensión o aplazamiento de la liquidación de la deuda tributaria (junto con los intereses que de ella se desprendan) o de la actuación recaudatoria de una administración tributaria en relación con el impuesto sobre la renta objeto de la solicitud de asistencia planteada a la **autoridad competente**. Esta decisión de suspender o diferir la recaudación puede hacerse tras una valoración del riesgo que lleve a cabo la administración tributaria para determinar la capacidad de pago o la calificación crediticia del contribuyente. La suspensión/aplazamiento puede iniciarse desde el momento de la solicitud y permanecer vigente hasta la resolución del caso por las autoridades competentes.

En algunos países, la suspensión o aplazamiento de las actuaciones recaudatorias es imposible por razones diversas que exceden de la mera adopción de criterios políticos sobre esta cuestión. En tal caso, la aceptación de garantías en lugar de la exigencia del pago mientras se lleven a cabo las actuaciones entre autoridades competentes puede ayudar a minimizar las consecuencias de la doble imposición.

Muchos Estados pueden precisar de cambios legislativos para aplicar las prácticas idóneas sugeridas para eliminar la doble imposición en relación con los intereses y la suspensión/aplazamiento de la recaudación.

Los Comentarios (comprendidas las modificaciones propuestas) al **Modelo de Convenio Tributario de la OCDE** ofrecen más orientación sobre la interacción entre los PROCAMIS y la recaudación, los intereses y las sanciones.

4.6. Ajustes secundarios, retención del impuesto y repatriación en relación con los ajustes sobre precios de transferencia

Los **ajustes sobre precios de transferencia** realizados al amparo de la legislación interna pueden generar los denominados “**ajustes secundarios**”. Por ejemplo, el importe del ajuste de renta practicado a una filial por el pago en exceso en una operación con la matriz no residente puede considerarse, en la jurisdicción de la filial, como un dividendo supuesto pagado a la matriz, al que sería aplicable la **retención del impuesto**. En circunstancias normales, este ajuste secundario se invierte en caso de inversión del primario, o en caso de que la otra **autoridad competente** permita un **ajuste correlativo**, si el contribuyente repatría fondos de la no residente equivalentes al importe del ajuste sobre el precio de transferencia. En ambos casos, la desgravación por razón del ajuste secundario será una consecuencia del acuerdo alcanzado en el **PROCAMIS**.

Las valoraciones mutuamente acordadas entre ambas autoridades competentes en relación con un ajuste en materia de precios de transferencia suelen incluir generalmente los términos acordados para la **repatriación** de los fondos relacionados con el ajuste primario. Estos términos son específicos de esa valoración entre las dos administraciones y pueden variar, pero normalmente permiten la repatriación de fondos por medio de un reembolso directo o de una compensación en las cuentas de las sociedades. Lo normal es que los términos acordados permitan al contribuyente hacer la repatriación en un plazo razonable mutuamente acordado y sin sometimiento a retención por parte del país desde el que se realiza la repatriación ni otro gravamen adicional en el país que la recibe. Esta repatriación puede estar sujeta a comprobación.

Atendiendo a lo tratado y a las prácticas idóneas en materia de **eliminación de la doble imposición respecto de los intereses**, normalmente no hay renuncia a la aplicabilidad de intereses respecto de la deuda tributaria imputable al ajuste primario inicial, o a parte del mismo, siempre que así se contemple la resolución del PROCAMIS. No obstante, cuando el país receptor de la **repatriación** exija que el pago incluya un elemento de interés para compensar a su contribuyente residente por la utilización de sus fondos por parte de la **empresa asociada** extranjera desde el momento de la operación inicial hasta la repatriación, las autoridades competentes pueden acordar permitir que se realice la repatriación sin intereses a fin de minimizar las complicaciones que esta entraña.

Un acuerdo de **repatriación** suscrito en la fase de inspección no debe impedir que el contribuyente presente ante las autoridades competentes una solicitud de asistencia, ni implica participación ni acuerdo con el ajuste realizado por la inspección. Cuando un contribuyente solicite asistencia a la autoridad competente una vez concluido un acuerdo de repatriación, lo procedente es que la autoridad competente modifique el acuerdo de repatriación siguiendo los cambios habidos en el importe del ajuste como resultado del PROCAMIS y que renuncie al requisito de que la repatriación incluya intereses. Cuando un contribuyente solicite asistencia a las autoridades competentes sin haber concluido el acuerdo de repatriación en la fase de inspección, la autoridad competente podrá acordar los términos de esta con la autoridad competente del país co-signatario del convenio.

5. PAUTAS SOBRE LA ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES

5.1. Facultades y accesibilidad

Es una característica de los convenios la designación de la persona que interviene en cada país como **autoridad competente** (por ej. “el Ministro de Hacienda o su representante autorizado”) [o una expresión equivalente en función de la estructura organizativa del Estado pertinente]. La delegación ulterior de sus facultades suele recaer en la administración tributaria del país. Dado que las designaciones se realizan al más alto nivel dentro de la administración, por razones prácticas y administrativas las facultades y capacidades inherentes a la función de autoridad competente se delegan habitualmente a los funcionarios que serán quienes desarrollen las funciones cotidianas relacionadas con esta tarea.

Por tanto, la mayoría de las autoridades competentes delegan las plenas facultades inherentes a esta función (dicho de otro modo, la capacidad jurídica para concluir acuerdos respecto de los **PROCAMIS**) al personal que desarrolla el trabajo cotidiano relacionado con estos procedimientos. Es aconsejable contar con personal clave que pueda tomar decisiones importantes sobre expedientes con los que mantenga una estrecha vinculación. Siendo así, las autoridades competentes pueden mitigar un obstáculo muy común para el éxito de cualquier proceso resolutorio, que es el de que quienes toman las decisiones estén muy alejados de la información.

Para que la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición tenga la máxima efectividad y eficacia, es importante contar con autoridades competentes a las que los contribuyentes puedan acceder con facilidad, y que tengan capacidad suficiente para culminar la misión que se les ha encomendado.

Práctica idónea N° 22: fácil acceso a la autoridad competente

Es importante que las administraciones den a conocer el nombre de los funcionarios en quienes se ha delegado la capacidad de ejercer la función de **autoridad competente**, junto con sus datos de contacto. Los países miembros de la OCDE deben mantener actualizada esta información en su **reseña nacional** que aparece en el cibernsio de la Organización.

Los funcionarios que integran la autoridad competente y que desarrollan el trabajo diario de análisis de los casos son los representantes que suelen precisar de la delegación de facultades para la toma de decisiones necesarias para concluir los **PROCAMIS**. Las discusiones desarrolladas en el marco de los PROCAMIS pueden verse entorpecidas si la persona con capacidad decisoria o quien lleva a cabo las recomendaciones finales está muy desvinculada de las negociaciones bilaterales concretas. Como ocurre en las negociaciones más genéricas, si una persona que puede ejercer influencia o tiene capacidad para concluir el caso asiste a las reuniones celebradas por razón del PROCAMIS, las oportunidades para avanzar y adoptar una decisión mejoran. Sin embargo, por razones de coherencia y transparencia internas, las autoridades competentes pueden decidir realizar amplias consultas entre sus departamentos y llegar a la decisión por consenso (utilizando para ello, por ejemplo, un comité de análisis interno de carácter informal).

5.2. Organización de las funciones de las autoridades competentes

El desarrollo de las funciones de la **autoridad competente** precisa de dotación de personal (competente para su desempeño), presupuestaria (especialmente para pagar las traducciones y los

gastos de viaje y el alojamiento para las reuniones presenciales que se celebren con la otra autoridad competente) y de medios (acceso a las bases de datos de las sociedades, datos sobre el sector industrial y sobre la legislación tributaria extranjera) a fin de cumplir con las obligaciones contraídas en virtud de los convenios. En concreto, el capítulo de recursos humanos es probablemente el que influye más decisivamente en la capacidad del Estado contratante para llevar a cabo una correcta actuación en el marco de los PROCAMIS.

En ocasiones, la función de la autoridad competente se divide entre una sección a la que se encarga la resolución de casos específicos (es decir, las solicitudes presentadas por contribuyentes para la subsanación de una imposición “no conforme con el convenio”, como se describe en los dos primeros apartados del artículo sobre PROCAMIS, o los casos de doble imposición no previstos en el convenio amparados por el tercer apartado de ese mismo artículo) y una unidad de política fiscal en la que se analicen cuestiones de interpretación general y otras cuestiones generales relacionadas con la aplicación de los convenios, en las que no se atiende a casos concretos.

Las autoridades competentes suelen contar con unidades especializadas para tratar el amplio espectro de PROCAMIS posibles. Lo ideal sería que la autoridad competente pudiera contar con personal experto en las siguientes áreas:

- Análisis jurídico: conocimientos en materia de interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición pertinentes; conocimiento que incluiría también la legislación interna y extranjera, normas, jurisprudencia y los criterios internacionalmente aceptados tales como el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia.
- Análisis económico: conocimiento y comprensión (en concreto en relación con los precios de transferencia) de los aspectos económicos de una operación, así como conocimientos del mercado, sector y práctica comercial.
- Análisis contable y estadístico: conocimiento de las prácticas y criterios contables adoptados por los grandes contribuyentes. En casos concretos también es preciso tener conocimientos en el área de análisis de datos estadísticos (por ej.: PROCAMIS relacionados con APV sobre aspectos complejos en materia de precios de transferencia).
- Experiencia en inspección: dado que las actas de inspección son, con frecuencia, la mayor fuente de información en los PROCAMIS, también es necesario conocer el procedimiento de la actuación inspectora (requisitos de documentación, carga de la prueba, etc.) y de las técnicas de inspección (por ej. búsqueda de comparables).

En algunos casos resulta útil agrupar los expedientes en función de áreas geográficas o de sectores de actividad, dependiendo de la composición del inventario de casos presentados ante la autoridad competente. La especialización por sectores de actividad resulta muy aconsejable para acrecentar el conocimiento sobre el sector o la experiencia técnica, mientras que la división por áreas geográficas puede ayudar a fomentar las relaciones entre autoridades competentes si, a lo largo del tiempo, son las mismas personas las que analizan casos diversos.

En algunos países la unidad de la autoridad competente es muy reducida por lo que en ocasiones deben contar con expertos externos. Uno de los beneficios de que la unidad sea pequeña es su mayor coherencia; sin embargo, las desventajas de contar con recursos limitados y la imposibilidad de contar con expertos propios pueden llevar a que la función de la autoridad competente dependa de otras áreas que pueden tener sus propias prioridades. En tal caso, el funcionario responsable de

mayor rango deberá controlar muy de cerca los avances habidos en los PROCAMIS y la gestión de sus recursos.

También es importante proceder a la valoración del riesgo de una solicitud de inicio de PROCAMIS en sus fases iniciales, de forma que la autoridad competente o el funcionario responsable de mayor rango asignen el caso de la forma más conveniente. Por ejemplo, cuando se trate de un caso muy complejo, con cuantías muy importantes en juego, o cuando el caso implique la interpretación de un artículo del convenio que pueda tener repercusiones ulteriores sobre la política fiscal del Estado, deberá asignarse a un funcionario de alto rango o a personal con experiencia y cualificación. Por otro lado, los casos rutinarios relacionados con pequeñas cantidades pueden asignarse a personal que tenga menos experiencia, suponiendo que estén debidamente supervisados. Si se adopta este criterio, el personal más cualificado y experto puede centrarse en los casos complejos y difíciles, a la vez que se reduce el riesgo de que los casos menores queden pendientes durante largos períodos.

La gestión de los casos o del volumen de trabajo tienen una repercusión importante en los plazos que deben seguirse durante la tramitación del PROCAMIS. Un buen sistema de gestión de datos puede ahorrar mucho tiempo y ser extremadamente valioso en la gestión y control de los casos. Los programas estadísticos generales y sobre casos concretos pueden resultar útiles para mejorar el desarrollo y el cumplimiento de plazos de los PROCAMIS.

Para mejorar el nivel de objetividad se recomienda que las autoridades competentes sean independientes del personal que realiza el trabajo de campo, directa o indirectamente relacionado con el ajuste inicial, y que estos últimos no intervengan en las discusiones entre autoridades competentes. No obstante, cuando las autoridades competentes estén de acuerdo, podrá consultárseles a fin de que aporten datos sobre el caso y sobre la base de todo ajuste que haya podido realizarse, así como para que contesten a cuestiones puntuales que puedan plantearse.

Una autoridad competente dotada de personal suficiente para abordar el volumen de trabajo habitual o previsto mejorará el grado de eficiencia en la resolución de cuestiones y casos. Además de contar con un nivel adecuado de personal, el nivel de capacitación para abordar los temas que se presenten (por ejemplo, cuestiones sobre precios de transferencia o de interpretación de convenios) mejorará no sólo la calidad del resultado, sino también la eficiencia del mecanismo que constituyen los PROCAMIS.

Práctica idónea N° 23: independencia y recursos de una autoridad competente

Para fomentar la independencia en la revisión de un caso por una **autoridad competente**, se recomienda que esta sean autónoma de la función inspectora ejercida por las administraciones tributarias.

En algunos casos, las autoridades competentes pueden adoptar un criterio distinto del admitido durante la inspección para explicar un resultado o **abordar una cuestión**. Este puede ser un ejercicio útil, especialmente en los casos relativos a los **precios de transferencia** y no debe considerarse como una “rectificación de la inspección”. Por ejemplo, si el caso no se fundamenta y sustantiva correctamente durante la fase de inspección, la autoridad competente del Estado que inició el ajuste deberá proceder a una subsanación unilateral retirando el ajuste sin involucrar en el proceso a la otra autoridad competente. El principio rector debe ser que la función de la autoridad competente es la de garantizar una aplicación justa y adecuada del convenio, sin pretender corroborar todos los ajustes propuestos por las autoridades fiscales de su país.

Un nivel de financiación suficiente e independiente favorecerá también la autonomía de las autoridades competentes y les permitirá desarrollar su tarea sin depender excesivamente de otras áreas de la administración tributaria que no comparten su objetivo primordial, que es el de eliminar la doble imposición. Las administraciones tributarias tienen que garantizar que la función de las autoridades competentes está suficientemente dotada de personal cualificado, recursos económicos, formación y demás necesidades del programa, a fin de poder ejercer las responsabilidades derivadas del PROCAMIS con eficiencia, efectividad y puntualidad.

5.3. Indicadores de ejecución y formación

Los indicadores de ejecución, tales como el tiempo necesario para la resolución de un caso, la coherencia y los resultados desde la perspectiva de la consecución de los objetivos y de la adhesión a los principios fijados, ayudan a mantener los fines y propósitos del programa de PROCAMIS. Las evaluaciones del personal basadas en estos criterios, especialmente para el personal recientemente incorporado, pueden ayudar a mejorar estos elementos clave.

El entrenamiento para el desarrollo de las habilidades de relación social*, tales como la resolución de conflictos y la inducción de consensos puede resultar muy útil en la consecución de acuerdos amistosos en los PROCAMIS. El entrenamiento específico en las propuestas que entrañen un beneficio para ambas partes ayuda a dotar de significado al concepto de “resolución conjunta de los problemas”.

Práctica idónea N° 24: indicadores de ejecución de la función desarrollada por la autoridad competente y del personal que la integra

La utilización de indicadores de ejecución adecuados para la función de autoridad competente y del personal que la integra, relacionados con la coherencia en la aplicación del programa, los plazos de resolución y los resultados obtenidos desde la perspectiva de la consecución de objetivos y la adhesión a los principios fijados, ayuda a mejorar los objetivos básicos de los PROCAMIS. Las deficiencias observadas se resolverán mediante el entrenamiento adecuado.

Un indicador que no debe utilizarse para medir el rendimiento del programa de PROCAMIS o de su personal es la cantidad de ajustes practicados durante la fase de inspección que se han mantenido o el importe de la recaudación. Aunque las administraciones tributarias puedan desear recabar datos relacionados con estos aspectos para la evaluación de la calidad de los ajustes iniciales efectuados durante la fase de inspección, se aconseja que esta información quede al margen de la utilizada para valorar los programas en los que interviene la autoridad competente.

* (N. de la T.) “Soft skills” es la expresión utilizada en inglés para hacer referencia a las habilidades para la relación con otras personas, básicamente en el ámbito laboral, aunque es extensible a otros ámbitos. Están constituidas por la suma de características de la personalidad, desenvolvimiento social, habilidades en el lenguaje, etc. que identifican al trabajador. Frente a ellas, las “hard skills” son las habilidades requeridas para llevar a cabo una determinada tarea, adquiridas por medio del entrenamiento y la formación específica, o aprendidas en el puesto de trabajo.

6. OTROS PROGRAMAS DE PROCEDIMIENTO AMISTOSO

6.1. Procedimiento acelerado entre autoridades competentes (PAAC)

Además de la solicitud de asistencia remitida a las autoridades competentes referida a un ajuste de renta concreto, algunas autoridades competentes permiten a los contribuyentes requerir su asistencia en relación con las declaraciones tributarias de los ejercicios subsiguientes sobre esa misma cuestión. Una vez recibida la solicitud para este tipo de procedimiento, la autoridad competente puede consultar con las autoridades que corresponda dentro de la propia administración tributaria (inspección u oficina local) para determinar si, teniendo en cuenta las circunstancias concretas del contribuyente, es procedente iniciar el PAAC. Por lo general, la cuestión planteada debe ser recurrente y estar relacionada con un ajuste concreto.

Posteriormente, las autoridades competentes consultarán a la autoridad competente extranjera mediante un PROCAMIS instado para la resolución del caso. En la mayoría de las ocasiones la solicitud o aceptación de un PAAC no impedirá o reducirá el derecho que tiene la administración tributaria para inspeccionar o revisar posteriormente las cuestiones abordadas en él.

6.2. Acuerdos previos de valoración de precios de transferencia (APV)

Muchas autoridades competentes tratan también las solicitudes de Acuerdos previos de valoración de precios de transferencia (APV). Estos programas ayudan a los contribuyentes a precisar, por adelantado, los métodos de determinación de los precios de transferencia y su aplicación a operaciones concretas internacionales que no se efectúan en condiciones de plena competencia en relación con determinados ejercicios, con la intención de evitar la doble imposición en la que, de no seguir este procedimiento, se incurriría. Si es posible recurrir a este tipo de programa, el contribuyente deberá solicitar un APV bilateral en relación con operaciones internacionales concretas, que se llevará a cabo al amparo del artículo sobre PROCAMIS del convenio aplicable. Una vez concluidos, los APV bilaterales elevan el nivel de certidumbre en ambas jurisdicciones, por lo que reducen notablemente la probabilidad de doble imposición.

Cada vez se recurre más a este procedimiento, debido a que permiten prevenir los conflictos antes de que surjan y, a largo plazo, son una herramienta rentable tanto para los contribuyentes como para las administraciones. Muchos países publican informes anuales sobre sus APV, en los que se describen las actuaciones y se publican los datos estadísticos con la intención de fomentar su uso y garantizar la transparencia del proceso. Para obtener más detalles sobre los diversos programas de APV vigentes, véase la última versión actualizada de las “OECD Country Profiles”^{*}.

Práctica idónea N° 25: implantación y fomento de Procedimientos acelerados entre autoridades competentes (PAAC) y Acuerdos previos de valoración de precios de transferencia bilaterales (APV)

La implantación y promoción activa de los PAAC y APV reducirá el número de controversias internacionales de índole fiscal y dotará a los contribuyentes y a las administraciones tributarias de mayor certidumbre. Los PAAC y APV bien desarrollados dotan a los contribuyentes de una alternativa eficaz al tradicional PROCAMIS.

^{*} (N. de la T.) En inglés para su identificación en el ciber sitio de la OCDE. Se trata de las reseñas nacionales de los países integrantes de la OCDE citadas en diversas ocasiones a lo largo del texto.

6.3. Otros tipos de procedimientos amistosos

Aunque no es lo normal, las autoridades competentes podrán, en circunstancias muy concretas, iniciar actuaciones entre ellas y proceder después a debate sin que medie la solicitud de un contribuyente, respecto de toda situación en la que se observe una imposición no conforme con un convenio, a fin de proteger sus intereses nacionales.

Por ejemplo, una autoridad competente puede no estar de acuerdo con la interpretación que sus co-signatarios de convenio otorguen a una disposición del mismo. Esta situación puede afectar a un contribuyente o grupo de contribuyentes. En cualquier caso, si está justificado y es viable, debe informarse a los contribuyentes sobre las actuaciones que lleve a cabo la autoridad competente, pudiéndoseles invitar a que hagan las declaraciones oportunas, e informándoseles en cualquier caso del resultado, cuando corresponda.

Otro tipo más frecuente de PROCAMIS iniciado sin que medie solicitud de contribuyentes es aquel mediante el que las autoridades competentes desean aclarar con sus co-signatarios del convenio la interpretación o aplicación del mismo, como se recoge en el subapartado 1.2.2. *Casos relativos a la Interpretación o la aplicación del convenio y doble imposición en los casos no previstos en el mismo.*

ANEXO 1 PARADIGMA DE PLAZOS EN UN PROCAMIS COMÚN

Fase	Actuación	Ejemplo de plazos deseables
Primera	Inicio del PROCAMIS por el contribuyente: remisión de la solicitud.	Plazo previsto en el convenio (Modelo OCDE: 3 años desde la notificación de la acción que origina una imposición no conforme con el convenio).
	<p>Confirmación de la recepción de la solicitud de inicio del PROCAMIS al contribuyente y notificación a la otra autoridad competente (AC) de la solicitud.</p> <p>En los casos relacionados con precios de transferencia, el contribuyente o la empresa asociada del otro país deben contactar también con las AC en ese otro país y facilitarles inmediata y simultáneamente toda la documentación pertinente.</p> <p>Revisión preliminar del caso por la AC que recibe la solicitud.</p> <p>Posible requerimiento de más información al contribuyente.</p>	En el plazo de un mes desde el inicio del PROCAMIS por el contribuyente.
	<p>Decisión por las AC que han recibido la solicitud sobre la idoneidad del inicio del PROCAMIS.</p> <p>Notificación al contribuyente por esas AC sobre la aceptación o rechazo del caso.</p> <p>(En caso de aceptación) Propuesta a la otra AC para iniciar las discusiones sobre el PROCAMIS. Emisión de la carta de inicio a la otra AC.</p>	En el plazo de un mes desde que se haya remitido la información pertinente a la AC destinataria de la solicitud de inicio.
	Confirmación por la otra AC de la recepción de la solicitud de inicio del PROCAMIS, revisión preliminar para determinar si la solicitud está completa y notificación de la decisión de aceptación o denegación.	En el plazo de un mes desde la recepción de la carta de inicio de la AC que ha recibido la solicitud.
Segunda	<p>Análisis y evaluación por la AC del país que ha iniciado el ajuste.</p> <p>Inicio de las consultas con la otra AC (si las AC del país que practicó el ajuste inicial no pueden llegar por sí mismas a una solución satisfactoria, es decir, a subsanar unilateralmente la imposición no conforme con el convenio): emisión del documento de posición por la AC del país que inició el ajuste.</p>	Lo idóneo serían 4 meses, pero no más de 6 desde que ambas AC hayan decidido iniciar consultas en el marco del PROCAMIS.

Fase	Actuación	Ejemplo de plazos deseables
Segunda	Revisión del caso por la otra AC (aquella a la que se le solicita que proceda a la subsanación de la imposición no conforme con el convenio). Valoración preliminar para considerar si el documento de posición está completo y notificación de la información que pudiera no estar incluida. Adopción de resolución sobre la posibilidad de conceder subsanación unilateral al contribuyente. Respuesta al documento de posición por la otra AC.	En el plazo de 6 meses desde la recepción del documento de posición.
	Negociación entre ambas AC ²	6 meses
Tercera	Acuerdo mutuo entre las AC: documentación del acuerdo en forma de memorando de entendimiento.	En el plazo de 24 meses desde la fecha de aceptación de la solicitud del PROCAMIS
	Aprobación del acuerdo por el contribuyente (y otras partes interesadas ³).	Remisión inmediata tras la conclusión del acuerdo mutuo. Un mes de plazo para la respuesta.
	Confirmación de los términos y condiciones del acuerdo mutuo: intercambio de cartas de cierre.	Tan pronto como sea posible tras la aceptación del acuerdo por el contribuyente (y restantes partes intervinientes).
	Aplicación del acuerdo mutuo.	Antes de 3 meses tras el intercambio de cartas de cierre.

-
2. En esta fase, o en cualquier otra, pueden organizarse reuniones presenciales entre las AC cuando sea preciso.
 3. Cuando se exija o sea necesario obtener el consentimiento de las autoridades fiscales locales o de una subdivisión administrativo-territorial.

ANEXO 2 PRÁCTICAS IDÓNEAS

- Práctica idónea N° 1:** Resolución y publicación de los problemas relativos a la interpretación o la aplicación.
- Práctica idónea N° 2:** Uso decidido de las facultades conferidas en el apartado 3 del artículo 25 para eliminar la doble imposición.
- Práctica idónea N° 3:** Criterio bien fundamentado para la resolución de las cuestiones planteadas.
- Práctica idónea N° 4:** Transparencia y simplicidad en los trámites para solicitar un PROCAMIS.
- Práctica idónea N° 5:** Entrega de información íntegra, precisa y oportuna a las autoridades competentes.
- Práctica idónea N° 6:** Posibilidad de presentación electrónica.
- Práctica idónea N° 7:** Pronta resolución de los casos.
- Práctica idónea N° 8:** Pronta comunicación de un posible caso.
- Práctica idónea N° 9:** Interpretación liberal de los plazos e información sobre los derechos recogidos en el convenio.
- Práctica idónea N° 10:** Evitar que se imposibilite optar a la eliminación de la doble imposición a través de un PROCAMIS por ajuste o notificación fuera de plazo.
- Práctica idónea N° 11:** Prestación de asistencia a través de PROCAMIS en los casos definidos como “elusión fiscal”.
- Práctica idónea N° 12:** Los países deben eliminar o minimizar las “excepciones” a los PROCAMIS.
- Práctica idónea N° 13:** Presentación realizada por el contribuyente ante las autoridades competentes.
- Práctica idónea N° 14:** Cooperación y transparencia.
- Práctica idónea N° 15:** Reuniones entre autoridades competentes.
- Práctica idónea N° 16:** Mejora del proceso bilateral.
- Práctica idónea N° 17:** Resúmenes sobre las decisiones adoptadas.
- Práctica idónea N° 18:** Recomendaciones sobre los PROCAMIS que se alarguen más de dos años.
- Práctica idónea N° 19:** Evitar las restricciones de acceso a los PROCAMIS a través de convenios de liquidación o APV unilaterales.
- Práctica idónea N° 20:** Eliminación de la doble imposición en relación con los intereses.
- Práctica idónea N° 21:** Suspensión de la recaudación durante el PROCAMIS.
- Práctica idónea N° 22:** Fácil acceso a la autoridad competente.
- Práctica idónea N° 23:** Independencia y recursos de una autoridad competente.
- Práctica idónea N° 24:** Indicadores de ejecución de la función desarrollada por la autoridad competente y del personal que la integra.
- Práctica idónea N° 25:** Implantación y fomento de Procedimientos acelerados entre autoridades competentes (PAAC) y Acuerdos previos de valoración de precios de transferencia bilaterales (APV).

ANEXO 3. GLOSARIO DEL MANUAL PARA LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

Acuerdo previo de valoración de precios de transferencia (“APV”)

Acuerdo que determina, con carácter previo a la realización de una **operación vinculada**, una serie de criterios pertinentes (por ej. el método, los comparables y ajustes que se han de efectuar, así como las hipótesis fundamentales respecto a la evolución futura) con el fin de determinar el **precio de transferencia** de tales operaciones durante un período concreto. Un acuerdo previo de valoración de precios de transferencia puede ser unilateral, cuando sólo interviene una Administración tributaria y un contribuyente o multilateral, cuando se requiere el consenso entre dos o más administraciones tributarias.

Ajuste compensatorio

Ajuste mediante el que el contribuyente declara un precio de transferencia con fines tributarios que, en su opinión, corresponde a un precio de **plena competencia** en el marco de una **operación vinculada**, aún cuando difiera del realmente cargado entre las **empresas asociadas**. El ajuste debe realizarse antes de la presentación de la declaración tributaria.

Ajuste correlativo

Es un concepto utilizado en el área de los **precios de transferencia**. Se trata de un ajuste que produce un incremento o reducción en el impuesto exigido a un integrante del grupo de contribuyentes asociados en relación con el “**ajuste primario**” efectuado a otro integrante del mismo grupo. El ajuste puede realizarse en el importe de la renta del contribuyente o sobre una deducción o desgravación efectuada en virtud de un **crédito por un impuesto extranjero** o un mecanismo de exención. Esta expresión se suele considerar intercambiable con la de “**ajuste correspondiente**”, si bien al hablar de un ajuste monetario concreto, algunos prefieren referirse a los “ajustes correlativos”.

Ajuste correspondiente

Se trata de un ajuste de la deuda tributaria de la **empresa asociada** establecida en una segunda jurisdicción fiscal, efectuado por la administración tributaria de esa jurisdicción para tener en cuenta el **ajuste primario** realizado por la administración tributaria de la primera jurisdicción, de forma que la atribución de los beneficios en ambas jurisdicciones resulte coherente.

Ajuste del precio de transferencia

El ajuste practicado en la base imponible de una empresa cuando una jurisdicción tributaria aplica el principio de plena competencia a las operaciones entre **empresas asociadas** en un caso de precios de transferencia. Véase “**ajuste primario**” (por la jurisdicción inicial), “**ajuste correspondiente**” (por la jurisdicción a la que pertenece la otra empresa asociada) y “**ajuste compensatorio**” (declarado por el contribuyente sobre la base del principio de plena competencia aún cuando difiera de los términos y condiciones reales de la operación. Véase también “**ajuste secundario**” (ajuste derivado de la aplicación del impuesto a ciertas operaciones supuestas o presuntas).

Ajuste primario

Es el ajuste que una administración tributaria realiza en una primera jurisdicción sobre la renta imponible de una sociedad como resultado de la aplicación del **principio de plena competencia** a las operaciones realizadas con una **empresa asociada** en una segunda jurisdicción tributaria.

Ajuste secundario

El ajuste que resulta de la aplicación del impuesto a una **operación secundaria** en un caso de determinación de **precios de transferencia**.

Análisis funcional

Es el análisis de las funciones desarrolladas (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos) por empresas asociadas en operaciones vinculadas y las desarrolladas por empresas independientes en operaciones comparables no vinculadas.

Autoridad competente

“Autoridad competente” es la expresión utilizada en los convenios para evitar la doble imposición para identificar a la persona que interviene como representante del Estado a los fines de su aplicación, tal como se recoge en el **artículo 3** de los convenios. Un ejemplo de esta cláusula podría ser:

La expresión “autoridad competente” significa, en el caso de Utopía, el Comisario para asuntos tributarios o su representante autorizado y, en el caso de Ruritania, el Ministro de Hacienda o su representante autorizado.

La autoridad competente tiene ciertas funciones específicas en virtud del convenio, comprendida la de intervenir como persona de contacto tanto para los contribuyentes como para la otra autoridad competente en los **Procedimientos Amistosos**. En algunas ocasiones puede haber diversas autoridades competentes para atender distintas funciones relacionadas con el convenio.

Comparabilidad (análisis de)

Comparación entre una o varias operaciones vinculadas con otras no vinculadas. Las operaciones vinculadas y no vinculadas son comparables en tanto que ninguna de las diferencias afecte sustancialmente al factor considerado en función del método aplicado (por ej., el precio o el margen), o siempre que puedan realizarse ajustes precisos que eliminen los efectos sustanciales de dichas diferencias.

Crédito por impuesto extranjero

Es el crédito concedido por impuestos pagados en el extranjero al calcular el impuesto debido en el país de residencia de una persona. En efecto, un contribuyente no tiene que pagar el impuesto del país de residencia respecto de la renta cuando el país de la fuente la haya gravado al mismo nivel o superior. Cuando el impuesto del país de residencia es más elevado, se deduce el importe del impuesto extranjero del impuesto local que hubiera correspondido pagar. Este procedimiento evita la doble imposición cuando, como ocurre con frecuencia, los convenios para evitar la doble imposición otorgan potestades tributarias tanto al país de residencia como al de fuente.

Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE

Se refiere a las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias publicadas por primera vez por la OCDE en 1995, junto con las modificaciones oportunas. Las Directrices constituyen una pauta para la aplicación del principio de plena competencia en la determinación del precio de transferencia entre empresas asociadas.

Doble imposición económica

La “doble imposición económica” ocurre cuando dos personas jurídicas distintas tributan por la misma renta u otro concepto sujeto a imposición en más de un Estado. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando dos Estados adoptan puntos de vista distintos sobre la renta obtenida en las operaciones entre la filial residente en uno de los Estados y la matriz, residente en el otro Estado, de forma que al menos una parte de ella tributa en ambos Estados. El Modelo de Convenio de la OCDE no aborda el problema de la doble imposición económica, pero en su artículo 9 se tratan ciertos aspectos de este tipo de doble imposición en el caso de empresas asociadas. Como se observa en el apartado 40 de los Comentarios al artículo 10, la legislación interna de algunos Estados y su práctica habitual en relación con la aplicación de los convenios, pretenden mitigar la doble imposición económica provocada por la imposición simultánea de la renta de la sociedad a nivel de esta y la de los dividendos en el nivel de los accionistas. Compárese con “doble imposición jurídica”.

Doble imposición jurídica

Se observa “doble imposición jurídica” cuando la misma persona jurídica tributa dos veces respecto de la misma renta u otro concepto sujeto a imposición en más de un Estado. Es frecuente la situación en la que el país de la fuente grava un pago en el momento en que el beneficiario lo percibe (retención del impuesto sobre dividendos o intereses, por ejemplo, que en realidad constituye un impuesto gravado sobre el perceptor, recaudado por un agente retenedor como pueda ser la entidad que paga los dividendos) y el país de residencia del perceptor somete también a imposición a esa persona por razón del mismo concepto como parte de su renta mundial. La división de las potestades tributarias que prevé el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, en combinación con el efecto que produce el artículo 23, está diseñada para impedir en la medida de lo posible dicha doble imposición jurídica. Compárese con la “doble imposición económica”

Doble residencia

Es aquella situación en la que una persona, ya sea física o jurídica, tiene la consideración de “residente” en virtud de la legislación interna de los dos Estados que han concluido un convenio para evitar la doble imposición. Este hecho implicaría la posibilidad de una doble imposición jurídica: ambos Estados aplicarían sus impuestos sobre esa persona como residente. Las disposiciones del artículo 4(2) y del artículo 4(3) del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE están planteadas para resolver tales situaciones considerando a esa persona –a los efectos del convenio- residente de un único Estado. Véase también: “Normas de desempate”.

Empresas asociadas

Dos empresas están asociadas entre sí cuando una de ellas cumple respecto de la otra las condiciones expresadas en el artículo 9, apartados 1a) o 1b) del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Para la definición del término “empresa” véase el artículo 3.

Empresas independientes

Se dice que dos empresas son independientes si no son **empresas asociadas** entre sí.

Empresa multinacional (Multinacional)

Una entidad integrada en un grupo multinacional.

Establecimiento permanente (EP)

La definición de esta expresión está recogida en el **artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE** y se utiliza para determinar si la renta empresarial de una entidad residente de un Estado signatario del convenio debe someterse a imposición en virtud del artículo 7 en el otro Estado. Como expresa claramente el **artículo 7**, el importe de la renta empresarial que puede someterse a imposición de ese modo es el importe atribuible en virtud de dicho artículo al establecimiento permanente. La prueba de la existencia de un EP es básicamente una prueba para determinar la existencia de una relación económica suficiente que justifique la imposición por el Estado de la fuente de dicha renta empresarial al amparo del Convenio.

Normalmente es necesaria la concurrencia de dos aspectos para que se determine la existencia de un EP: la vinculación a un lugar determinado (aspecto geográfico) y la presencia durante un cierto tiempo (aspecto temporal). No obstante, en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE existen normas especiales para ciertos tipos de EP, tales como los EP vinculados a la “construcción”, en los que el período de tiempo que se exige es superior a doce meses, y ciertos tipos de EP constituidos por “agentes dependientes”, en los que no se aplica límite temporal alguno. El Modelo de Convenio Tributario de la OCDE recoge asimismo ciertas exclusiones, se trata de “presencias” de las que se dice claramente que no constituyen EP, tales como las actividades relacionadas exclusivamente con el almacenaje, la exposición o la entrega de bienes o mercancías u otras actividades consideradas “de carácter auxiliar o preparatorio”.

En ocasiones, la expresión “establecimiento permanente” se utiliza también en el ámbito de la legislación interna, pero puede no coincidir exactamente en su significado con el otorgado en los convenios para evitar la doble imposición.

Estado de la fuente

Es el Estado en el que, a los efectos del convenio, se considera que se origina un importe de renta sujeto a imposición. Dado que las normas nacionales sobre dónde surge la renta difieren (por ej. algunos países analizarían dónde se originan los beneficios que después se distribuyen como dividendo para considerarlo como fuente del dividendo, mientras que otros analizarían el Estado desde el que se pagan los dividendos), el **Modelo de Convenio Tributario de la OCDE** contiene diversas pautas implícitas o expresas.

Por ejemplo, un convenio entre el Estado A y el Estado B, de haberse basado en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, hubiera permitido al Estado B, como Estado de fuente, aplicar una retención limitada sobre los dividendos pagados por personas jurídicas residentes en el Estado B a residentes del Estado A (véase el **artículo 10**), e impediría al Estado B gravar los dividendos pagados a un residente del Estado A por una persona jurídica residente en el Estado C, aún cuando esos dividendos se pagaran con cargo a beneficios obtenidos por la entidad en el Estado B (véase el **artículo 21**). Los Estados de fuente pueden, en virtud de las disposiciones generales del derecho

tributario internacional, gravar las rentas nacidas en ese Estado. El Estado de residencia puede conceder entonces una exención, conforme a su legislación interna, o aplicar el método de imputación por el impuesto pagado en el país de la fuente. Los convenios para evitar la doble imposición suelen limitar o impedir la imposición en el Estado de la fuente, y por lo general establecen, en virtud del artículo 23, que el Estado de residencia debe conceder un crédito o exención por el impuesto pagado en el Estado de la fuente. Compárese con “Estado de residencia”.

Estado de residencia

El Estado de residencia es el país del que una persona es residente en un momento dado en virtud del convenio. Conforme al derecho tributario internacional, la residencia constituye la base para la tributación de la renta mundial del residente. Para conocer más sobre la residencia conforme a un convenio, véase el texto del artículo 4 y su explicación.

Grupo de empresas multinacional (Grupo multinacional)

Es un grupo de empresas asociadas con establecimientos empresariales en dos o más países.

Imposición “en fuente”

Impuesto aplicado sobre un elemento de renta en el Estado origen de la renta, o imposición sobre un elemento patrimonial aplicada en el Estado en el que está situado dicho patrimonio. Muchos artículos del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE prevén la exención o la reducción de dicha imposición “en fuente” respecto de ciertos elementos de renta o de patrimonio.

Inspecciones fiscales simultáneas

Una inspección fiscal simultánea, como se define en la Parte A del Modelo de Acuerdo de la OCDE para la realización de inspecciones fiscales simultáneas, significa un “acuerdo entre dos o más partes con objeto de revisar simultánea e independientemente, cada una en su propio territorio, la situación fiscal de un contribuyente o contribuyentes, que presente(n) para ellas un interés común con vistas al intercambio de la información que pudieran obtener.”

Liquidación (tributación mediante)

Es el método de tributación en el que o bien las autoridades fiscales o bien el contribuyente (auto-liquidación) calculan el impuesto debido respecto de un período dado, normalmente un año civil o un ejercicio fiscal. Según este método, el contribuyente paga el impuesto sobre el importe bruto de la renta ya percibida, y se opone a la liquidación final correspondiente al impuesto retenido, método en el que se practica una retención por el impuesto correspondiente que se remite a las autoridades fiscales con carácter previo al pago de un importe neto (de dividendos, por ejemplo) al contribuyente.

Método de exención

Es el método para eliminar la doble imposición previsto en el artículo 23A del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. En virtud de este método, cuando un residente (R) de uno de los Estados signatarios percibe un importe que puede someterse a imposición en el otro Estado (al que podemos referirnos a estos efectos como “Estado de la fuente”) en virtud del Convenio, el Estado de residencia, al someter a imposición a R, deberá exonerar ese importe de la tributación en residencia. Dicho de otro modo, R no tendrá que tributar en residencia respecto del importe sobre el que el Estado de la fuente pueda aplicar el impuesto según lo dispuesto en el convenio, con independencia de que lo haga o no efectivamente. Este es el principio que subyace al apartado 1 del artículo 23A.

El apartado 2, no obstante, prevé una excepción, según la cual, cuando las cantidades estén sujetas únicamente a imposición en fuente con un cierto límite en virtud del artículo 10 (Dividendos) o el artículo 11 (Intereses), el Estado de residencia sólo tendrá que conceder un crédito por el impuesto pagado en lugar de una exención respecto de ese importe. El apartado 4 constituye una excepción a la cláusula de exención general prevista en el apartado 1. En él se establece que la obligación no se aplica en aquellas circunstancias en las que hacerlo generara una doble imposición como resultado de los distintos criterios de aplicación del convenio, siendo ambos coherentes con el mismo. Este sistema de exención aborda el problema de la “doble imposición jurídica” cuando el obligado tributario en el Estado de residencia coincide con el obligado tributario en el país de la fuente.

El artículo 23A no constituye un sistema de “exención integral”, sino que se trata de un sistema de “exención con progresividad” (apartado 3). Esto significa que aún cuando una cantidad que pueda someterse a imposición en el Estado de la fuente esté exenta en el Estado de residencia, el Estado de residencia puede seguir teniéndola en cuenta al calcular el impuesto resultante para ese residente respecto de sus restantes rentas (es decir, aquellas no exentas). Por ejemplo, la renta exenta puede incluirse en el cálculo del tipo marginal aplicable a las restantes rentas.

Métodos para la determinación del precio de transferencia

Son los métodos utilizados para realizar los ajustes en los precios de transferencia. A continuación se enumeran los métodos y la terminología utilizados en el ámbito de los precios de transferencia:

Margen del coste incrementado: margen calculado tomando como referencia los márgenes determinados a partir de los costes directos e indirectos incurridos por un proveedor de bienes o de servicios en una operación.

Margen sobre el precio de reventa: margen que representa la cuantía con la cual un revendedor intenta cubrir su gastos vinculados a la venta y otros gastos de explotación y, habida cuenta de las funciones realizadas (y de los activos utilizados, así como los riesgos asumidos), obtener un beneficio adecuado.

Método del beneficio del conjunto de las operaciones: método de fijación de los precios de transferencia que examina los beneficios resultantes de determinadas operaciones vinculadas de una o varias empresas asociadas que participan en dichas operaciones.

Método del coste incrementado: método de determinación del precio de transferencia que utiliza los costes incurridos por el proveedor de bienes (o de servicios) en el marco de una operación vinculada. Se añade a estos costes un margen del coste incrementado apropiado para obtener un beneficio adecuado, dadas las funciones realizadas (teniendo presente los activos utilizados y los riesgos asumidos) y las condiciones de mercado. Puede considerarse como un precio de plena competencia de la operación vinculada inicial el resultado obtenido, una vez sumado el margen del coste incrementado a los costes citados.

Método del margen neto del conjunto de las operaciones: método del conjunto de las operaciones que examina, con relación a una base apropiada (por ejemplo, los costes, las ventas o los activos), el margen de beneficio neto que un contribuyente obtiene como consecuencia de una operación vinculada (o de operaciones que deben agregarse en virtud de los principios del Capítulo I de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia).

Método del precio de reventa: método de determinación del precio de transferencia basado en el precio al que se vende un producto a una empresa independiente previamente adquirido a una

empresa asociada. Del precio de reventa se resta el **margen del precio de reventa**. El resultado obtenido, una vez deducido el margen del precio de reventa, puede considerarse (tras el ajuste para tener en cuenta otros costes asociados a la adquisición del producto –por ejemplo, los derechos de aduana-) como un precio de **plena competencia** de la transmisión inicial del bien entre las empresas asociadas.

Método del precio libre comparable (CUP): método de determinación del precio de transferencia que consiste en comparar el precio de los bienes o servicios transferidos en una **operación vinculada** con el precio facturado de los bienes o servicios transferidos en el marco de una operación no vinculada en circunstancias comparables.

Método del reparto de beneficios: método del beneficio del conjunto de las operaciones que consiste en identificar la renta conjunta que se ha de repartir entre las **empresas asociadas** como consecuencia de una **operación vinculada** (o de operaciones vinculadas que se han de agregar en virtud de los principios del Capítulo I de las **Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia**) y, a continuación, en dividir estos beneficios entre las empresas asociadas, fundándose en un criterio económicamente válido que se aproxime a la división de beneficios que cabría esperar ver reflejada en un acuerdo de **plena competencia**.

Métodos tradicionales basados en las operaciones: el método del precio libre comparable, el método del precio de reventa y el método del coste incrementado.

Modelo de Convenio Tributario de la OCDE

Se refiere al Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y el patrimonio publicado por la OCDE, con las actualizaciones oportunas. El Modelo de Convenio Tributario comprende asimismo los Comentarios a los artículos que lo integran. Este Modelo de la OCDE sirve como modelo para la negociación de los convenios bilaterales entre los países.

Normas antiabuso / legislación antielusión

Integradas en la normativa tributaria interna, su objeto es impedir que los contribuyentes eviten el impuesto correspondiente o abusen de la norma con el único fin de reducir, evitar o diferir el impuesto.

Normas “de desempate”

Estas normas, recogidas en el **Artículo 4 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, apartado 2 en relación con las personas físicas y apartado 3 en relación con las personas jurídicas**, están orientadas a determinar un único lugar de residencia a los efectos del convenio, en aquellos casos en los que una persona sea residente de los dos Estados conforme a la normativa interna de ambos. Esta circunstancia es más obvia cuando los dos Estados aplican criterios distintos para la determinación de la residencia. En términos generales, las normas “de desempate” no afectan a la situación del contribuyente en relación con la normativa fiscal interna, aún cuando existen normativas internas en las que se establece expresamente la no aplicación de determinados beneficios fiscales a quienes, siendo considerados residentes en virtud de la normativa interna, las normas “de desempate” incluidas en un convenio consideren residente exclusivo del otro Estado contratante. Véase también **Doble Residencia**.

Operación vinculada

Operación desarrollada en el seno de dos **empresas asociadas** entre sí.

Operación secundaria

Es una operación supuesta (es decir, presunta) a la que proceden algunos países en virtud de su legislación interna sobre **precios de transferencia**, tras haber propuesto un **ajuste primario**, a fin de realizar una atribución real de las rentas que resulte compatible con el ajuste primario. Las operaciones secundarias pueden ser dividendos presuntos (que se tratan como si fueran dividendos reales, aún cuando normalmente no se consideraran como tales), aportaciones al capital igualmente presuntas o préstamos supuestos.

Operaciones no vinculadas

Concepto utilizado en el ámbito de los precios de transferencia para referirse a las operaciones realizadas entre empresas **independientes** (es decir, que no son “**empresas asociadas**”).

Parte examinada

Participante en una **operación vinculada** en referencia al que se aplica un **método** concreto **de determinación del precio de transferencia**.

Precio de transferencia

Los términos y condiciones aplicables a las operaciones entre **empresas asociadas**.

Principio de Plena competencia (*arm's length*)

Norma internacional acordada por los países miembros de la OCDE que debe utilizarse para determinar los precios de transferencia con fines fiscales. Esta norma se expone en el **artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE** en los siguientes términos: cuando “las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por **empresas independientes**, la renta* que habría obtenido una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se ha realizado a causa de las mismas, podrá incluirse en la renta de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”.

PROCAMIS

Véase procedimiento amistoso.

Procedimiento Acelerado entre Autoridades Competentes (“PAAC”)

Además de la petición de asistencia por las autoridades competentes respecto de un ejercicio vigente, el contribuyente puede solicitar asistencia en relación con los ejercicios presentados posteriormente, pero aún no inspeccionados, en relación con la misma cuestión. La inclusión de estos ejercicios ulteriores en el PROCAMIS (ejercicios “PAAC”) no sólo eliminan la posibilidad de doble imposición futura, sino que también reducen la carga que implica el seguimiento de otra actuación inspectora y procedimiento amistoso independientes.

Procedimiento amistoso (PROCAMIS)

Dispositivo a través del que las **autoridades competentes** se consultan entre sí a fin de resolver sus diferencias relativas a la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición. Este

* (N. de la T.) En el tenor de la versión en español de 2008 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, el término utilizado es “utilidades”.

procedimiento, descrito y autorizado por el artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, puede utilizarse para eliminar la doble imposición que pueda surgir en un ajuste de precios de transferencia, siendo asimismo importante en relación con otros aspectos de la aplicación de los convenios. En el caso de un PROCAMIS relativo a operaciones entre empresas asociadas, véase también el artículo 9, especialmente el apartado 2.

Rango de plena competencia

Es un rango de precios aceptables para determinar si las condiciones en las que se ha efectuado una operación vinculada son de plena competencia y que resultan, o bien de la aplicación del mismo método de determinación de precios de transferencia a múltiples datos comparables, o bien de la aplicación de diferentes métodos de determinación de precios de transferencia.

Eliminación unilateral de la doble imposición

Como parte del PROCAMIS, una autoridad competente elimina la doble imposición o la imposición no conforme con el convenio. Esta eliminación unilateral puede realizarse o bien suprimiendo el ajuste inicial por una de las autoridades competentes o bien mediante un ajuste correlativo aplicado por la otra autoridad competente.

Repatriación

En el contexto de los precios de transferencia, este término hace referencia al acto por el que una empresa que ha sido parte en una operación vinculada con una empresa asociada, respecto de la que se haya determinado en virtud de un ajuste de precios de transferencia que ha obtenido un importe de renta que excede del rango de plena competencia, devuelve el exceso de renta obtenido en la operación.

Retención del impuesto

Un impuesto gravado en fuente en virtud del que un tercero, el agente pagador (por ejemplo, un banco que pague intereses o una sociedad que distribuya dividendos entre sus accionistas), debe “retener” un importe del pago y remitirlo a las autoridades fiscales locales. Este método es una forma común de garantizar la recaudación del impuesto en relación con la renta devengada por contribuyentes que residan en el extranjero y que estén por tanto fuera de la jurisdicción inmediata de un Estado. Tal retención constituirá el impuesto “final” en tanto que no deba realizarse un ajuste ulterior como parte de la declaración. Por el contrario, puede constituir un “pago a cuenta” y, dependiendo de la obligación final del contribuyente, puede procederse a una devolución o (lo que es más infrecuente) al requerimiento de un pago adicional. Los artículos 10 y 11 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE fijan los límites de retención del impuesto aplicables a los dividendos y los intereses en virtud del convenio. Una cuestión importante que se plantea en este sentido es si la retención del impuesto debe aplicarse sobre una base bruta (como en virtud del artículo 11) o sobre una base neta (como ocurre en el caso de los beneficios empresariales contemplados en el artículo 7).

IEF Instituto de
Estudios Fiscales
50 aniversario

OCDE 

ISBN: 978-84-8008-325-6



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y HACIENDA

SECRETARÍA DE ESTADO
DE HACIENDA Y PRESUPUESTOS

INSTITUTO DE ESTUDIOS
FISCALES

