

ámbito de los desarrollos urbanísticos tiene como cuestión central la atribución de las tareas de descontaminación a un único sujeto. A efectos prácticos, entendemos que dichas tareas deben corresponder al agente urbanizador, en cualquiera de sus distintas modalidades (privada, pública o concesional). La disociación entre la gestión de la urbanización y la descontaminación carece de lógica operativa, y puede derivar en importantes discordancias entre ambas tareas, por ejemplo de programación temporal de los trabajos.

Dicho lo anterior, hay que reconocer que la gestión integrada por un mismo agente de la urbanización y la descontaminación incrementa significativamente sus responsabilidades, que pasan a ampliarse al aseguramiento de la correcta descontaminación del ámbito. Ciertamente, la extensión de la gestión a propietarios de suelos no contaminados (especialmente cuando sean los propietarios mayoritarios de un ámbito) les supone una carga adicional de responsabilidad ajena a su culpa. En cualquier caso, entendemos que esta es una vicisitud necesaria para garantizar el buen fin de la acción urbanística y ambiental. Por otra parte, cabría explorar fórmulas jurídicas para mitigar esa extensión de responsabilidad; se nos ocurre, por ejemplo, la obligación individualizada de los propietarios de suelos contaminados de sufragar un seguro de responsabilidad civil que dé cobertura a la actuación del agente urbanizador-descontaminador.

La nueva norma catalana ha aprovechado también, para evitar situaciones de injusticia material que se habían advertido en la práctica desde la entrada en vigor del nuevo régimen jurídico de suelos contaminados; en concreto, liberando al causante de la contaminación de la obligación de sanear un suelo para que el emplazamiento pueda acoger usos que no han sido promovidos por él.

En definitiva, el desarrollo conjunto de la acción urbanística y el saneamiento de los suelos contaminados abre las puertas a numerosas cuestiones jurídicas, a las que la normativa urbanística y ambiental intenta dar una respuesta inicial. Es de esperar, que la aplicación práctica de estas primeras reglas elementales se acabe positivizando en un corpus jurídico que de plena cobertura a esta problemática.

JUAN ANTONIO LOSTE MADDOZ Y JORDI VIGUER PONT (*)

(*) Abogados del Área de Derecho Público y Procesal de Uría Menéndez (Barcelona).

SOBRE EL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS Y LA NUEVA CLÁUSULA DE ARBITRAJE INTERNACIONAL EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Introducción al procedimiento amistoso

El procedimiento amistoso es un mecanismo suplementario previsto en los convenios internacionales para evitar la doble imposición (en adelante, CDI) con el objeto de resolver los conflictos derivados de la interpretación y aplicación de los CDI mediante la búsqueda del mutuo consenso entre las administraciones implicadas. El procedimiento amistoso permite la interacción de administraciones de distintas naciones de forma directa, sin tener que acudir a vías diplomáticas.

Este procedimiento se localiza en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, MC OCDE) y en el artículo 25 de los Modelos de Convenio de Estados Unidos y de Naciones Unidas. Además, los artículos del MC OCDE, incluido el del procedimiento amistoso, se encuentran matizados por los propios comentarios que la OCDE publica y que se utilizan como referencia para interpretar y aplicar los CDI.

Se caracteriza en términos generales por ser un procedimiento no judicial, impregnado de un cierto carácter informal que procede de su falta de regulación procedimental, cuya meta es lograr que las Administraciones tributarias de los distintos Estados implicados sean capaces de negociar y conseguir una solución para el contribuyente que sufre una imposición no acorde con las disposiciones el CDI. No obstante, y por desgracia, no resulta imprescindible que el procedimiento termine con un acuerdo por parte de las Administraciones, pudiendo quedar la cuestión sin resolver. Por esta razón, se puede afirmar que los procedimientos amistosos son útiles siempre y cuando se consiga llegar a un acuerdo.

La creciente interrelación de las Administraciones tributarias de muchos países y el aumento de las operaciones transnacionales convierte al procedimiento amistoso en un instrumento de gran valor para solucionar la doble imposición internacional; fundamentalmente porque los Estados en ciertas ocasiones no interpretan y aplican de la misma manera los CDI.

Análisis del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa

Los CDI suscritos por España no incluyen reglas referentes al inicio y desarrollo del procedimiento amistoso a instancia de los afectados por una imposición disconforme con dicho CDI. Hasta la fecha no existía en España una regulación interna sobre la aplicación del procedimiento amistoso previsto en los CDI. Esto no quiere decir que los obligados tributarios que se vieran afectados por una interpretación o aplicación que generase o pudiera generar una imposición disconforme con el CDI o una doble imposición no pudieran tratar de iniciar dicho procedimiento a través de una solicitud genérica. Sin embargo, la falta de cauce procedimental producía, además de una cierta inseguridad jurídica, una indudable dificultad de acceso a la institución.

Siendo consciente el legislador de la laguna existente respecto a la aplicación de los procedimientos amistosos, en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal introdujo en su artículo segundo, de modificación de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes, una nueva disposición adicional primera referente a esta cuestión. La disposición prevé que un reglamento desarrolle el procedimiento *«para la resolución de estos procedimientos amistosos, así como para la aplicación del acuerdo resultante»*.

Fruto de esta disposición ha sido la elaboración del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (en adelante el «Reglamento»), aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, que desarrolla la normativa mencionada. El Reglamento no sólo regula el régimen del procedimiento amistoso, también aborda el desarrollo del procedimiento sobre la aplicación del convenio CEE/90/436, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

Aquí nos centraremos únicamente en la reglamentación sobre el procedimiento amistoso, que el Reglamento divide en cuatro partes: inicio, desarrollo, terminación y ejecución. También dedica ciertas disposiciones a la suspensión del ingreso de la deuda.

Inicio

Tal y como establecen el artículo 25.1 del MC OCDE y el propio Reglamento, han de cumplirse dos requisitos para solicitar la iniciación del procedimiento amistoso. Por un lado, la persona debe considerar que las medidas adoptadas por uno o

ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no conforme con las disposiciones del CDI y, por otro, debe ser residente del Estado donde presenta la solicitud frente a la autoridad competente (España o el otro Estado).

Si se presta atención al primer requisito, se puede observar que en teoría no resulta necesario que efectivamente se produzca una imposición no conforme con el CDI, únicamente con que se considere que las medidas adoptadas por la Administración *pueden implicar* una imposición no acorde con el CDI se podrá someter el caso a la autoridad competente (artículo 4 del Reglamento). No obstante, si bien la Audiencia Nacional en su Sentencia de 14 de junio de 1999 entendió que era necesario un acto definitivo en el procedimiento inspector para presentar la solicitud de inicio del procedimiento amistoso, en la práctica, y aunque la normativa lo permita, no va a ser frecuente que se solicite un procedimiento amistoso si no se ha producido una liquidación basada en una interpretación que el contribuyente afectado considere no conforme con el CDI.

Una vez que se verifican los requisitos de legitimación para solicitar el inicio del procedimiento, la solicitud deberá presentarse a partir del día siguiente a la *«notificación de la liquidación o equivalente que ocasione o pueda ocasionar, una imposición no conforme con las disposiciones del CDI»*. El plazo máximo será el que prevea cada convenio, normalmente tres años. Por su parte, la Dirección General de Tributos, autoridad competente a efectos del procedimiento amistoso, tendrá un plazo máximo de dos meses para pronunciarse sobre la admisión o no de la solicitud, operando, en su caso, el silencio administrativo positivo. Merece nuestra mejor valoración la aplicación del silencio positivo al régimen de iniciación del procedimiento amistoso, ya que en la práctica obligará a la Administración a pronunciarse en los plazos previstos.

El Reglamento prevé que el solicitante pueda, a su vez, pedir la suspensión del ingreso de la deuda que se pueda originar como consecuencia de dicha interpretación a su juicio no conforme con el CDI.

Sin embargo, el Reglamento no prevé que se pueda suspender el plazo para interponer la reclamación económico-administrativa contra la liquidación que pueda generar la solicitud del procedimiento amistoso.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece en su artículo 235 que *«la recla-*

mación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado [...]». Consecuentemente, el interesado en el procedimiento amistoso no podrá dejar de interponer la reclamación correspondiente contra el acto de liquidación, ya que, de otra forma, perdería la opción de acudir a los tribunales económico-administrativos.

Nada impide que una vez iniciada la vía económico-administrativa se solicite el procedimiento amistoso. De hecho, el propio Reglamento dedica ciertas disposiciones a regular tal situación. Para solicitar el procedimiento amistoso se tendrán que identificar los *«recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante o por las demás partes implicadas, así como cualquier resolución que hubiera recaído sobre la misma cuestión»*. La mera existencia de recursos administrativos o judiciales iniciados por el solicitante no se encuentra entre las causas enumeradas para denegar el inicio del procedimiento amistoso. Por otra parte, si el procedimiento terminase mediante acuerdo de eliminar la doble imposición, la aceptación por el obligado tributario requiere de su *«renuncia a los recursos pendientes que pudiera presentar respecto a las cuestiones solucionadas»* por el procedimiento amistoso (este último supuesto sigue las indicaciones de la OCDE establecidas en el comentario número 45 al artículo 25 del MC OCDE revisado el 18 de julio de 2008).

En la práctica, el interesado en el procedimiento amistoso, salvo que ya hubiera transcurrido el plazo para interponer la reclamación económico-administrativa pertinente, siempre va a simultanear ambos procedimientos. El contribuyente que se vea afectado por una liquidación producida por la interpretación contraria a las disposiciones de un CDI no puede confiar exclusivamente en el procedimiento amistoso, ya que éste puede dilatarse enormemente en el tiempo y, además, no existe garantía de que se llegue a alcanzar un acuerdo. De esta forma, el procedimiento amistoso únicamente resultará útil si se alcanza un acuerdo que elimine la interpretación contraria al CDI.

Consecuentemente, en nuestra opinión sería mejor alternativa que el legislador permitiera suspender los plazos para interponer reclamaciones económico-administrativas durante el periodo en el que se resuelve el procedimiento amistoso, para que, en el supuesto de que no se llegue a un acuerdo por parte de los Estados implicados, el contribuyente tenga la opción de dirigirse a los tribu-

nales nacionales. Por su parte, la OCDE plantea como solución, para los casos en los que no se permita o no se desee simultanear ambos procedimientos (comentario 25 al artículo 25 del nuevo MC OCDE), la contraria, es decir, que se suspenda el plazo para solicitar el procedimiento amistoso (tres años habitualmente) hasta que se resuelvan los procedimientos internos.

Desarrollo y terminación

La alternativa que se acaba de plantear se encuentra íntimamente ligada con el desarrollo y terminación del procedimiento amistoso. Como ya se comentó anteriormente, el procedimiento amistoso se caracteriza por su falta de formalidad: las administraciones implicadas no están sometidas al cumplimiento de una serie de hitos o plazos durante su desarrollo. Únicamente, el Reglamento establece que *«España dispondrá de cuatro meses desde la fecha de admisión de inicio del procedimiento amistoso, para elaborar una propuesta española inicial sobre el caso»*. Aparte del plazo citado no existe ningún otro que indique, al menos, cuál debe ser el plazo máximo en el que se debe desarrollar el procedimiento amistoso.

Esta es una cuestión difícil de resolver a nivel nacional exclusivamente, ya que de nada sirve que la Administración española se imponga una serie de plazos si la otra Administración implicada no se somete a ellos. Esto lleva a pensar que la mejor solución debería ser una mínima regulación del procedimiento amistoso en los propios CDI. Más efectiva podría ser aún si, además, quedase sometida al principio de silencio positivo. De tal forma, cuando alguno de los representantes de uno de los dos Estados no cumpliera los plazos, se entendería que está aceptando la propuesta del otro Estado. La consecuencia práctica y lógica de aplicar el principio de silencio positivo sería que los representantes de ambos Estados acudirían a las reuniones bilaterales pertinentes y discutirían el fondo del asunto. Probablemente esta alternativa permitiría que finalmente se obtuvieran un mayor número de acuerdos para eliminar la doble imposición o la interpretación no acorde con las disposiciones del CDI.

No obstante, en el Reglamento, el obligado tributario sigue pudiendo rechazar el acuerdo que se hubiera alcanzado entre las distintas autoridades; pero en ningún caso podrá interponer recursos contra los acuerdos de terminación del procedimiento, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos.

Ejecución

Finalmente, si los Estados han alcanzado un acuerdo, el Reglamento establece que el acuerdo sea ejecutado de oficio o a instancia del interesado. Claramente ha sido un avance respecto a lo que preveía el proyecto según el cual, era tarea del obligado tributario solicitar la ejecución de dicho acuerdo para lo que contaría con un plazo máximo de seis meses, transcurrido el cual podría perder el derecho a la práctica de una nueva liquidación tributaria conforme al acuerdo alcanzado.

Sobre la nueva cláusula de arbitraje en el MD OCDE

La OCDE, consciente de las carencias de las que adolece el procedimiento amistoso como único sistema de resolución de conflictos en el marco de su Modelo de Convenio, ha realizado una modificación de relevancia en ese Modelo. Dicha modificación consiste en la introducción de la posibilidad de acudir al arbitraje internacional para aquellas cuestiones que no hubieran sido resueltas en el seno de un procedimiento amistoso (nuevo apartado 5 del artículo 25 MC OCDE). Esta posibilidad aún no se ha valorado en el Reglamento, aunque la opción más probable es que, en su caso, dicha cláusula se incluya sólo en algunos CDI y no resulte necesario que un reglamento desarrolle su procedimiento de aplicación.

El arbitraje internacional es un mecanismo mediante el cual los Estados involucrados deciden someterse voluntariamente a la decisión de un tercero, ajeno a cualquiera de ellos, que será quien resuelva la controversia.

La actualización del MC OCDE de 18 de julio de 2008 establece que para que la persona interesada pueda acceder al arbitraje internacional se han de cumplir dos requisitos. En primer lugar, que la persona afectada por la interpretación no acorde con la CDI hubiera presentado en plazo el caso ante las autoridades competentes del Estado correspondiente (solicitud procedimiento amistoso) y, en segundo lugar, que las autoridades competentes de los distintos Estados hubieran sido incapaces de resolver el asunto en el plazo de dos años desde que se aceptara la solicitud.

Cuando se cumplan los requisitos necesarios para acudir al arbitraje los Estados deberán adoptar de mutuo acuerdo las disposiciones que vayan a regular el desarrollo del arbitraje. En este sentido, el nuevo MC OCDE también contiene un anexo don-

de recoge un ejemplo de acuerdo para la implementación del proceso arbitral. Dentro de este modelo de implementación del proceso arbitral, que obviamente los Estados pueden seguir o no, la OCDE prevé que cada uno de los Estados elija un árbitro y que luego estos dos elijan al tercero, que actuaría como presidente. Si el tercero no es elegido en plazo, el propio director del Centro para las Políticas Fiscales y Administrativas de la OCDE lo elegirá.

Una cuestión que resulta interesante es quién podría actuar de árbitro en un hipotético procedimiento arbitral. El nuevo MC OCDE otorga esa posibilidad a cualquier persona que no hubiera estado involucrada previamente en el caso que se somete a arbitraje. No obstante, algunas voces, como las de SERRANO ANTÓN («Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional. ¿Hacia un Tribunal Fiscal Internacional?», *Quince-na Fiscal*, 2005, fascículo 007/008, págs. 33-38), plantearon la posibilidad de que este tipo de cuestiones se pudieran someter al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas o, incluso, a un Tribunal de Justicia Internacional que se pudiera crear al efecto.

Tras alcanzar una solución al conflicto, los Estados se encuentran vinculados por la decisión. A pesar de ello, el contribuyente podría no aceptar el acuerdo mutuo por el que se implementaría el laudo arbitral, medio a través del cual los Estados tendrían que aplicar la decisión de los árbitros. Es decir, la decisión arbitral no resulta de aplicación directa, sino que necesita de un consenso entre las partes sobre la manera de ejecutar tal decisión. Ello puede presentar problemas con la normativa interna de cada Estado parte. En particular, España planteó en su momento una reserva al considerar que la aplicación de beneficios fiscales y devoluciones derivadas del acuerdo alcanzado en el seno de un procedimiento amistoso debía someterse a los límites temporales prescritos en su normativa interna.

Como no podría ser de otra manera, la cláusula establece también que no deben someterse a arbitraje aquellas cuestiones que ya hayan sido resueltas por un tribunal de cualquiera de los Estados contratantes. Nuevamente nos encontramos con el problema de simultanear dos procedimientos.

Retomando la alternativa que ya se expuso en el apartado anterior referente a la posibilidad de suspender los plazos para interponer un recurso contencioso-administrativo en el supuesto de solicitar

el inicio de un procedimiento amistoso, llegado el caso en que no se resolviera el procedimiento amistoso, el interesado tendrá la posibilidad de acudir al arbitraje fiscal internacional. No obstante, en ese momento debería elegir una de las vías posibles, renunciando a la otra, o bien opta por someter la cuestión a los tribunales nacionales, o bien confía la cuestión al arbitraje. Llegado ese punto, el obligado tributario tendrá que tomar una decisión sobre la vía que debe seguirse, ya que simultanear ambos procedimientos podría generar multitud de problemas, tanto de competencia como de costes para los Estados.

Aunque será un punto ciertamente polémico, a nuestro parecer la cláusula de arbitraje fiscal internacional puede tener perfecto encaje en nuestro ordenamiento jurídico, puesto que, en ese caso, España y el Estado correspondiente someterían voluntariamente la cuestión a un tercero en vez de llegar a un acuerdo bilateral. Es decir, este arbitraje no supone una mayor cesión de soberanía que la resolución del procedimiento amistoso y tendría el mismo encaje legal que éste, si bien el acuerdo entre los Estados se alcanza por sumisión a la opinión de un tercero que las partes hacen suya como solución amistosa. En este sentido, los CDI válidamente suscritos por España forman parte del ordenamiento interno (artículos 94 a 96 de la Constitución) y son instrumentos que reparten la potestad tributaria de los Estados que los suscriben, potenciando y garantizando el tratamiento fiscal de las operaciones internacionales sobre las que se aplican las disposiciones de los CDI. En los procedimientos amistosos los Estados deciden de mutuo acuerdo sobre cuestiones sobre las que se han repartido su potestad tributaria soberana, y ello resulta perfectamente válido para ambos, luego por la misma razón y sobre la misma base debería poder adoptarse una cláusula de arbitraje en un CDI suscrito por España.

Conclusiones

La regulación del procedimiento amistoso por parte del legislador español merece una valoración positiva en términos generales. A nuestro entender, los problemas podrán surgir de simultanear los procedimientos amistosos con los económico-administrativos. Creemos que la opción para solucionar o anticipar tales problemas pasa por permitir suspender el procedimiento económico-administrativo mientras se resuelve el procedimiento amistoso y por establecer una regulación mínima en los CDI para los procedimientos amistosos.

Asimismo, consideramos que la cláusula de arbitraje introducida en el nuevo MC OCDE puede suponer un avance dentro del panorama fiscal internacional. Es importante que las autoridades españolas mediten sobre las posibilidades que ofrece la aplicación de esta mejora y que, en su caso, se adapte la normativa nacional en lo que fuere necesario.

PABLO ABENIACAR ARIAS (*)

PORTUGAL

O NOVO REGIME DA RESPONSABILIDADE EXTRA CONTRATUAL DO ESTADO E DAS ENTIDADES PÚBLICAS

Introdução

A Lei nº 67/2007, de 31 de Dezembro («Lei 67/2007»), aprovou o novo regime da responsabilidade extracontratual do Estado e das demais entidades públicas, tendo revogado o diploma que há mais de 40 anos disciplinava esta matéria – o Decreto-Lei nº 48 051, de 21 de Novembro de 1967 («DL 48 051»).

De salientar que se impunha a publicação de um diploma que concretizasse o disposto no artigo 22º da Constituição da República Portuguesa («CRP»), que consagra a responsabilidade civil solidária do Estado e das demais entidades públicas pelos danos causados pelos respectivos órgãos, funcionários ou agentes, decorrentes de acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício.

A Lei 67/2007 — após um capítulo inicial dedicado às disposições gerais — apresenta uma estrutura tripartida, com base na clássica divisão dos poderes do Estado — poderes legislativo, executivo e judicial —, definindo as situações de dano decorrentes do exercício dos referidos poderes susceptíveis de gerar um dever de indemnizar, bem como o regime de efectivação da responsabilidade.

Em contraponto, o DL 48 051 referia-se genericamente aos «actos de gestão pública» como «facto» gerador da responsabilidade, não individualizan-

(*) Del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid).