

Economic Analysis of Law Review

Últimas Actuaciones En Materia De Arbitraje Tributario Dentro De La Unión Europea: La Directiva (Ue) 2017/1852 Del Consejo, De 10 De Octubre De 2017, Relativa A Los Mecanismos De Resolución De Litigios Fiscales

Latest Actions on Tax Arbitration Within the European Union: Council Directive (EU) 2017/1852, of October 10, 2017, Relating to Tax Litigation Resolution Mechanisms

Juan Calvo Vérguez ¹
Universidad de Extremadura
Espanha

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar la estructura, contenido y efectos de la nueva Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, la cual establece un marco armonizado y transparente para resolver litigios dirigido a favorecer un entorno empresarial propicio a las inversiones que otorgue seguridad jurídica y donde los mecanismos de resolución sean integradores, eficaces y sostenibles.

Palavras-chave: Unión Europea, Directiva (UE) 2017/1852, resolución de litigios fiscales, doble imposición, arbitraje tributario.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the structure, content and effects of the new Directive (EU) 2017/1852 of the Council, of October 10, 2017, relating to the mechanisms of resolution of tax litigation in the European Union, which establishes a harmonized and transparent framework to resolve litigation aimed at favoring a business environment conducive to investments that provide legal security and where the resolution mechanisms are inclusive, effective and sustainable.

Keywords: European Union, Directive (EU) 2017/1852, resolution of tax litigation, double taxation, tax arbitration.

R: 12/04/20 **A:** 29/05/20 **P:** 31/08/20

¹ E-mail: jucaver@unex.es

1. Consideraciones Generales.

Sin lugar a dudas uno de los principales problemas a los que se enfrentan hoy en día las llamadas empresas transfronterizas es el relativo a la doble imposición. Con la finalidad de hacer frente a dichos problemas operan en la actualidad diversos mecanismos que regulan la resolución de litigios de doble imposición. Dentro de dichos mecanismos destaca el relativo a los procedimientos amistosos previstos en los Convenios de Doble Imposición (CDIs) suscritos por los Estados miembros así como en el Convenio de Arbitraje de la Unión Europea (UE) relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

Con carácter general la Comisión Europea supervisa cada año el número de casos que tratan los Estados miembros y los respectivos resultados obtenidos, existiendo determinados supuestos en los que no se puede invocar mecanismos existentes por no estar incluidos en el ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje de la UE o de los CDIs, mientras que otros permanecen bloqueados sin que se informe a los contribuyentes de los motivos o bien no se resuelven en absoluto.

A pesar de que los mecanismos existentes funcionan en muchos casos correctamente se hace necesario mejorar su funcionamiento en lo que respecta al acceso a ellos de los contribuyentes, su cobertura, su oportunidad y su carácter concluyente. Por otra parte se ha de reconocer que los métodos tradicionales de resolución de litigios ya no se adaptan totalmente a la complejidad y a los riesgos del actual marco fiscal mundial. Se requiere pues mejorar los actuales mecanismos de resolución de litigios de doble imposición en la UE al objeto de diseñar un sistema fiscal justo y eficiente que contribuya a la seguridad jurídica. Y ello con la finalidad de contribuir a la creación de un sistema fiscal equitativo a fin de asegurar que el mercado interior de la UE siga siendo un lugar atractivo para la inversión.

En esta línea con fecha 23 de mayo de 2017 el Consejo Europeo alcanzó un acuerdo sobre un nuevo sistema de resolución de litigios de doble imposición en el seno de la UE, siendo objeto de aprobación una Propuesta de Directiva (la cual sería aplicable a toda reclamación presentada a partir del 1 de julio de 2019, proyectándose sobre cuestiones en litigio relativas a periodos impositivos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018) que tenía por objeto mejorar los mecanismos utilizados para resolver los litigios entre los Estados miembros cuando estos surgen de la interpretación de acuerdos sobre la eliminación de la doble imposición. Dicha Propuesta tomaba como punto de partida el Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas². La citada Propuesta de Directiva se centraba en las empresas y las sociedades, que son las principales afectadas por las situaciones de doble imposición, basándose además en el referido Convenio de Arbitraje de la Unión, actualmente en vigor, y que ya establece un mecanismo de arbitraje preceptivo y vinculante, si bien amplía su cobertura a ámbitos que no están cubiertos actualmente, incluyendo bloques de cumplimiento específicos destinados a hacer frente a las

²Tal y como ha señalado LUCHENA MOZO, G. M^a., “El nuevo escenario comunitario de mecanismos de resolución de litigios de doble imposición en la Unión Europea (Análisis de la STJUE de 12 de septiembre de 2017, asunto C-648/15)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 417, 2017 (consultado en www.ceflegal.com) “El Convenio de Arbitraje (90/436/CEE) de 23 de julio de 1990, a pesar de su peculiar naturaleza jurídica, supuso un avance de trascendental calado en el ámbito de la corrección de la doble imposición, pero también en el desarrollo de los mecanismos de resolución de conflictos derivados de los mismos; y todo ello, pese a las dificultades atravesadas hasta su entrada en vigor en enero de 1995”.

principales deficiencias detectadas en relación con la aplicación y la efectividad de este mecanismo.

Como es sabido las situaciones en las que distintos Estados miembros gravan dos veces la misma renta o patrimonio pueden crear graves obstáculos a la actividad empresarial transfronteriza, imponiendo una carga impositiva excesiva y pudiendo llegar a originar distorsiones económicas y perjudicar las inversiones transfronterizas. Pues bien, al objeto de solventar estos obstáculos la citada Propuesta de Directiva dispuso que los mecanismos de resolución de litigios sean obligatorios y vinculantes, contando con plazos claros y debiendo lograr resultados.

De este modo se proponía crear un entorno fiscal en el que los costes de cumplimiento que han de asumir las empresas se reduzcan al mínimo. Tal y como tendremos ocasión de analizar el texto aprobado prevé la posibilidad de que el contribuyente emprenda un “procedimiento amistoso” en virtud del cual los Estados miembros deben llegar a un acuerdo en el plazo de dos años. Si el procedimiento fracasase se iniciaría un proceso de arbitraje para resolver el litigio en plazos delimitados. Con este fin se nombraría a una Comisión consultiva compuesta por entre tres y cinco árbitros independientes, a los que habrían de sumarse un máximo de dos representantes por cada Estado miembro. Dicha Comisión consultiva emitiría un dictamen sobre la eliminación de la doble imposición en el litigio en cuestión que sería vinculante para los Estados miembros afectados a menos que estos acuerden una solución alternativa.

Así las cosas el Consejo Europeo refrendó el acuerdo transaccional alcanzado sobre las siguientes cuestiones. En primer lugar, el ámbito de aplicación de la Directiva, es decir, el tipo de litigios que ha de abarcar, optándose por un ámbito de aplicación amplio, pero con la posibilidad de excluir, caso por caso, litigios en los que no exista una doble imposición. En segundo término, la delimitación de unas “personalidades independientes”, esto es, criterios destinados a garantizar la independencia de las personas nombradas para integrar la lista de árbitros independientes. En este sentido se acordó que los árbitros no deban ser empleados de empresas de asesoría fiscal ni haber proporcionado asesoramiento fiscal con carácter profesional. A menos que se acuerde lo contrario el Presidente de la Comisión habría de ser un juez. Y, por último, se preveía la posibilidad de crear una especie de “comité permanente”, es decir, una estructura permanente para resolver litigios si los Estados miembros así lo acordasen. Los Estados miembros dispondrían de plazo hasta el 30 de junio de 2019 para incorporar la Directiva a su ordenamiento jurídico nacional. Dicha Directiva se aplicaría a las reclamaciones presentadas después de esa fecha sobre cuestiones relativas al ejercicio fiscal iniciado el 1 de enero de 2018 o posteriormente. No obstante los Estados miembros podrían convenir en aplicar la Directiva a reclamaciones referentes a ejercicios fiscales anteriores.

En resumen, la finalidad de la Propuesta de Directiva de 25 de octubre de 2016 para la resolución de litigios de doble imposición se concretaba en ampliar el ámbito de aplicación de los mecanismos ya existentes tendentes a dirimir los litigios de doble imposición en el marco de la UE. Se pretendía con ello dar una solución real al problema de la doble tributación para crear un marco fiscal más equitativo y justo para las empresas y sociedades de la Unión Europea que propicie el crecimiento de la inversión y que cree un mercado interior equilibrado y eficaz. Al mismo tiempo, la citada Propuesta de Directiva procuró dar respuesta a los contribuyentes que demandan una mayor transparencia en los procedimientos, una ampliación del ámbito de aplicación y una mayor celeridad en la resolución de las controversias. Para ello se trató de mantener el equilibrio entre estos objetivos y la autonomía de los Estados miembros, posibilitando que sean ellos los que acuerden el mecanismo para la supresión de litigios a su

elección, siempre con la condición de conseguir resultados vinculantes que garanticen la eliminación de los dobles gravámenes.

Tal y como se ha indicado la Propuesta se basaba fundamentalmente en los mecanismos contenidos en el Convenio de Arbitraje de la Unión. De hecho, como ha puesto de manifiesto SELMA PENALVA³, estos mecanismos no se sustituyen, sino que se mejoran y actualizan. Con carácter general la citada Propuesta contemplaba tanto un procedimiento amistoso de supresión de la doble imposición como un procedimiento de resolución de litigios vinculante. No obstante se planteaban claras diferencias especialmente en lo relacionado al ámbito de aplicación de los mecanismos de resolución de litigios a todas las situaciones transfronterizas sujetas a un doble gravamen sobre la renta por los beneficios empresariales, en la transparencia del procedimiento así como en lo relativo a la obligación manifiesta de resultados para los Estados miembros y en la determinación de un plazo específico para ello. Al mismo tiempo se perseguía cumplir lo dispuesto en la Propuesta de Directiva sobre la Base Imponible Común Consolidada (BICIS), que garantiza que los beneficios se graven en el lugar donde se generen ya que no todas las sociedades se pueden incluir en este ámbito objetivo de aplicación.⁴

El Comité Económico y Social Europeo acogió satisfactoriamente la Propuesta, señalando la necesidad de regular mecanismos que garanticen una rápida resolución de los casos de doble imposición en la Unión Europea. De acuerdo con lo establecido en ella la Comisión llevaría a cabo un seguimiento de la aplicación en colaboración con los Estados miembros para valorar el grado de cumplimiento de los objetivos. Para ello se procedería a recabar la siguiente información: número de casos pendientes/cerrados/incoados en toda la UE; duración de los mecanismos de resolución de litigios, incluidos los motivos por los que no se han respetado los plazos previstos; número de casos en que el acceso fue denegado por un Estado miembro; cuantías de los impuestos correspondientes (en general y para los casos en que se recurre al arbitraje); y número de casos en que se ha solicitado un arbitraje. Con carácter adicional se preveía que, cinco años después de la aplicación del instrumento, la Comisión procediese a una evaluación de la situación examinando el cumplimiento de los objetivos de los mecanismos para evitar el doble gravamen y analizando las repercusiones generales sobre las sociedades y el mercado interior.

Finalmente la Propuesta de Directiva sería aprobada en la reunión del Consejo del ECOFIN de 10 de octubre de 2017 [Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea. Al amparo de lo establecido por la nueva Directiva aquellas decisiones de los Estados miembros que

³SELMA PENALVA, V., “Supresión de la doble imposición de empresas y sociedades en la Unión Europea: Un objetivo esencial para el buen funcionamiento del mercado interior”, *Gaceta Fiscal*, núm. 381, 2018 (consultado en www.datadiar.com).

⁴Como es sabido la Propuesta de Directiva sobre la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades de 2011 (que contenía un modelo predeterminado en la tributación del Impuesto) ha sido dividida en dos nuevas Propuestas de Directiva, a saber, una primera sobre la Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades [Propuesta de Directiva de la BICIS COM(2016), 685] y otra sobre la opción de una base imponible consolidada [Propuesta de Directiva de la BICIS COM(2016), 683] que será aplicable a todas las rentas obtenidas en la UE y presentada mediante una única declaración. Esta nueva Propuesta de la BICIS fue auspiciada por la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de 17 de junio de 2015 sobre “un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales”. Acerca de esta cuestión nos remitimos a nuestro trabajo “La nueva Propuesta de la Comisión Europea para la implantación de una Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades: ‘¿A la segunda va la vencida?’ ”, *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2017.

resuelvan las reclamaciones tendrán carácter vinculante para sus autoridades y será ejecutables por la persona afectada siempre que ésta acepte la decisión y renuncie al derecho a utilizar otras vías de acción judicial.

2. Estructura Y Contenido De La Directiva (Ue) 2017/1852 Del Consejo De 10 De Octubre De 2017.

Con carácter general los mecanismos de resolución de la Directiva (UE) 2017/1852 serán de aplicación sobre litigios que tengan su origen en la interpretación de los CDIs o con motivo de aquellas dificultades que surjan durante su aplicación, cuando se planteen problemas de doble imposición jurídica, es decir, cuando sobre una misma renta o patrimonio imponible se imponga una carga fiscal suplementaria en otro Estado miembro, un incremento de la deuda tributaria o la anulación o reducción de pérdidas compensables con beneficios imponibles.

La presente Directiva establece un marco armonizado y transparente para resolver litigios dirigido a favorecer un entorno empresarial propicio a las inversiones que otorgue seguridad jurídica y donde los mecanismos de resolución sean integradores, eficaces y sostenibles. Ello se pretende lograr a través de la introducción de mecanismos obligatorios, vinculantes, con plazos claros y limitados y obligación de lograr resultados. Asimismo se facilita el acceso al procedimiento de resolución de litigios, para lo que se prevé una menor carga administrativa y con costes reducidos al mínimo que favorezca el acceso de pymes y micro-pymes.⁵

Ya en su día la Propuesta de Directiva presentada, apoyándose en gran medida en el esquema del Convenio de Arbitraje de la Unión, procedió a diseñar un nuevo procedimiento amistoso de resolución de litigios en el marco de la Unión Europea que, aplicándose a cualesquiera situaciones transfronterizas sujetas a doble imposición sobre la renta por los beneficios empresariales, permitiese asimismo otorgar una mayor eficacia y seguridad al contribuyente mediante el establecimiento de unos plazos máximos de conclusión y una obligación explícita de resolución, preceptiva y vinculante.

Destaca al respecto la amplitud del ámbito de actuación de la nueva normativa, ya que el procedimiento se podría aplicar a cualesquiera disputas transfronterizas, más allá de las relativas a los precios de transferencia, sujetas a doble imposición por dos o más Estados miembros sobre la renta por los beneficios empresariales. La iniciativa, por tanto, afecta a todos los contribuyentes con rentas procedentes de la actividad empresarial, incluidos los Establecimientos Permanentes situados en uno o varios Estados miembros o cuyo domicilio social radique en un Estado miembro o en una jurisdicción de fuera de la Unión. A tal efecto define el art. 2 de la Directiva al contribuyente como *“toda persona o establecimiento permanente sujeto a los impuestos sobre la renta que figuran en el anexo I de la presente Directiva”* que, para el caso de España, son el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Si bien, en

⁵Véase en este sentido GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^a. J., “Acerca del procedimiento amistoso y arbitraje tributario internacional tras la aprobación de la Directiva (UE) 2017/1852, de 10 de octubre de 2017”, *Nueva Fiscalidad*, octubre-diciembre 2017, pág. 91. Por su parte CHICO DE LA CÁMARA, P. y VELASCO FABRA, G., “La nueva directiva sobre mecanismos de resolución de litigios fiscales: hacia una resolución ágil de las controversias mediante ADRs en el ámbito de la Unión Europea”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 9, 2018 (consultado en www.aranzadigital.es), destacan que *“La nueva norma armonizadora actuará en dos focos naturales de conflictos: (1) Interpretación y aplicación de convenios entre países de la UE que lleven a situaciones de sobreimposición tributaria, y (2), en la corrección de beneficios de empresas asociadas”*.

coherencia con el ámbito de aplicación de esta Propuesta, en este último caso solo abarcaría a los contribuyentes del IRPF que obtuviesen rentas resultantes de una actividad económica.⁶

Por el contrario la Directiva advierte que el procedimiento no se podría aplicar a las rentas o los capitales que pudieran acogerse a una exención fiscal o a los que se aplicase un tipo de gravamen cero de acuerdo con su normativa nacional. Igualmente, y pese a que no se alude a ello expresamente, la iniciativa no se aplicaría a aquellas disputas sobre doble imposición que se pudieran generar sobre otra clase de rendimientos como pueden ser los resultantes del trabajo o los derivados de una donación o herencia.

La Directiva (UE) 2017/1852 contiene el establecimiento de una obligación explícita de resolver, pudiéndose incluso recurrir al arbitraje, si fuera necesario. De esta forma, y en aras de configurar un mecanismo de resolución de litigios eficaz, preceptivo y vinculante, se inclina el citado texto por combinar una fase de procedimiento amistoso con una fase arbitral, con un plazo claramente definido y una obligación de resultados para todos los Estados miembros. A tal efecto se procede a fijar una duración máxima de la fase arbitral de 15 meses, previéndose además un mecanismo de ejecución acelerado por defecto y supervisado por los órganos jurisdiccionales nacionales competentes de cada Estado miembro para aquellos supuestos en los cuales no se constituya en un tiempo razonable una comisión consultiva en la fase arbitral. En tales casos el contribuyente tendría la posibilidad de dirigirse al órgano jurisdiccional para que nombre a las personas independientes que, a su vez, elegirían al presidente. En esencia, este mecanismo de ejecución y nombramiento por defecto para el organismo de arbitraje se inspira en los sistemas existentes en los Estados miembros de la UE, según los cuales son los órganos jurisdiccionales nacionales quienes nombran a los árbitros cuando no lo hayan hecho las partes en un acuerdo de arbitraje.

La Directiva habilita a que las autoridades competentes de los Estados miembros afectados puedan llegar a un acuerdo y establecer una forma alternativa de organismo de resolución de litigios que posibilite resolver el caso empleando otras técnicas tales como la mediación, la conciliación, el peritaje o cualquier otro sistema eficaz. Se contempla la posibilidad de que los contribuyentes puedan participar en el procedimiento, bien mediante la facilitación a la comisión consultiva de cualesquiera información, pruebas o documentos que puedan ser pertinentes para la decisión, o bien mediante su comparecencia o representación ante la misma. Y se permite la interacción de este procedimiento con los procedimientos nacionales. De esta forma, el hecho de que una decisión causante de doble imposición adoptada por un Estado miembro adquiera carácter definitivo con arreglo a su derecho interno no constituiría un obstáculo para que los contribuyentes pudieran recurrir a los procedimientos previstos en la presente propuesta de Directiva.

Asimismo el sometimiento del litigio al procedimiento amistoso tampoco constituiría un obstáculo para que un Estado miembro pudiera emprender o proseguir acciones judiciales o procedimientos encaminados a la aplicación de sanciones administrativas y penales en relación con los mismos hechos. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que un contribuyente optase por recurrir a sus vías judiciales nacionales se suspendería automáticamente el cómputo de los plazos previstos para el desarrollo del procedimiento amistoso. Y, en el hipotético caso de que la legislación interna de un Estado no permitiese a las autoridades competentes el aplicar excepciones a las resoluciones de sus instancias judiciales, la creación de una comisión consultiva solo sería admisible si no se hubiera adoptado ninguna decisión

⁶Véase en este sentido PROSPER ALMAGRO, A. B., “La ruta hacia la supresión de la doble imposición en la Unión Europea”, *Documentos de Trabajo del IEF*, núm. 13, 2017, pág. 86.

definitiva sobre el fondo del asunto o si el contribuyente hubiera desistido de su acción en lo relativo a la doble imposición.

La Directiva (UE) 2017/1852 estructura el procedimiento a seguir a través de una triple fase integrada por la reclamación, el procedimiento amistoso y el procedimiento de resolución de litigios.

2.1. Análisis De La Fase De Reclamación.

En primer lugar, en relación con la llamada fase de reclamación la Directiva condiciona el inicio del procedimiento a la previa presentación por parte de un contribuyente de una reclamación en la que se solicite la resolución de la doble imposición a cada una de las autoridades competentes de los Estados miembros afectados en el plazo de tres años a contar desde la recepción de la primera notificación de la acción de origen de la doble imposición. Con carácter general cualquier persona afectada podría presentar una reclamación en el citado plazo de tres años a partir de la recepción de la primera notificación de la cuestión de litigio, al margen de que utilice o no las vías jurisdiccionales disponibles en el Derecho nacional de alguno de los Estados miembros afectados. La reclamación se presentaría simultáneamente a cada autoridad competente con la misma información en la lengua oficial correspondiente, indicando cuáles son los Estados afectados. Entre otra información se ha de hacer referencia a las normas nacionales aplicables o del CDI, especificando el Convenio de Doble Imposición que se esté interpretando en relación con la cuestión de litigio de que se trate, junto con la copia de la decisión de liquidación tributaria definitiva, acta de inspección fiscal u otro documento que recoja la presunta cuestión de litigio, e incluirá la demás información preceptiva.

La autoridad competente acusaría recibo en los dos meses siguientes a su recepción, pudiendo solicitar información adicional en el plazo de tres meses, la cual debería ser respondida por la persona afectada en otro plazo de tres meses. En efecto, la persona interesada que reciba uno de estos requerimientos de información deberá cumplimentarlo en el plazo de tres meses a partir de la recepción, junto con el envío de copia de la respuesta a los demás Estados afectados. Las autoridades competentes podrían adoptar una decisión sobre la aceptación o desestimación de la reclamación en el plazo de seis meses. En el caso de aceptación una autoridad competente resolvería la cuestión de forma unilateral en el plazo de seis meses o bien daría paso al procedimiento amistoso.⁷

⁷Al objeto de poder ser aceptada desde un primer momento la reclamación ha de contener la siguiente información hacia las autoridades competentes de cada uno de los Estados miembros afectados: identificación de las personas afectadas que hayan presentado la reclamación a las autoridades competentes, así como a cualquier otra persona afectada; periodos de liquidación de que se trate; hechos y circunstancias del caso litigioso y, más específicamente, la naturaleza y la fecha de realización de las actuaciones origen del litigio (como la renta percibida en el otro Estado miembro y de la inclusión de esta en la renta imponible del otro Estado miembro) y el importe en las monedas de los Estados afectados, con copia de los pertinentes documentos; y normas nacionales aplicables y los acuerdos o convenios por lo que se dispone la eliminación de la doble imposición sobre la renta y, en su caso, el patrimonio, en la cuestión de que se trate. Con carácter adicional se ha de facilitar información de la persona afectada que haya presentado la reclamación a las autoridades competentes sobre: una explicación del motivo por el que la persona afectada considera que existe una cuestión en litigio; los detalles de los recursos y procedimientos iniciados por la persona afectada, referida a las operaciones y de las resoluciones judiciales dictadas sobre la cuestión en litigio; el compromiso de la persona afectada de responder a todos los requerimientos formulados por la autoridad competente y de facilitar la documentación pertinente; copia de la notificación del acuerdo de liquidación definitiva, del acta de

En definitiva, las autoridades competentes de los Estados miembros afectados disponen de un plazo máximo de seis meses para adoptar una decisión sobre la aceptación y admisibilidad de la reclamación presentada, pudiéndose entonces plantear las siguientes posibilidades. En primer lugar, que ambos Estados afectados opten por aceptar la reclamación. En estos casos se iniciaría inmediatamente la segunda fase procedimental de este mecanismo, esto es, la fase del procedimiento amistoso (a la que nos referiremos a continuación), cuya duración máxima no podría superar los dos años a contar desde la recepción de la última notificación de la decisión de uno de los Estados miembros relativa a la admisión de la reclamación. Y, en segundo término, que solo uno de los Estados afectados aceptase la reclamación, en cuyo caso el contribuyente podría entablar un recurso contra la resolución desestimatoria de dicho Estado conforme a su normativa nacional. Si el recurso fuera finalmente estimado se iniciaría inmediatamente el procedimiento amistoso. Por el contrario, si el recurso fuera desestimado, dado que solo uno de los Estados afectados habría aceptado la reclamación, se iniciaría la fase de resolución de litigios mediante la constitución de una comisión consultiva encargada de dictaminar acerca de la admisibilidad y aceptación de la reclamación.⁸

Una tercera posibilidad contemplada sería aquella en virtud de la cual ninguno de los Estados afectados aceptase la reclamación por considerarla inadmisibile, por no apreciarse doble imposición o por resultar extemporánea la reclamación. En estos casos estimamos que el contribuyente quedaría nuevamente habilitado para entablar sendos recursos contra las decisiones desestimatorias. Y si ambos recursos fueran desestimados se produciría irremediabilmente el fin de este procedimiento. Por el contrario, si ambos recursos o, al menos, uno de ellos fuera estimado se seguiría el curso procedimental expuesto con anterioridad.

2.2. El Desarrollo Del Procedimiento Amistoso De Resolución De Litigios.

En relación con el procedimiento amistoso de resolución de litigios previsto al efecto en la Directiva 2017/1852 se ha de señalar que el mismo se desarrolla una vez aceptada la reclamación. La duración de este procedimiento sería de dos años a partir de la última notificación de la decisión de uno de los Estados miembros relativa a la aceptación de la reclamación, debiendo alcanzarse a lo largo del citado período de tiempo un acuerdo para suprimir la doble imposición. Este plazo solo sería prorrogable por seis meses si se solicitase, siempre y cuando se justificara por escrito por la autoridad competente y se aceptase por los contribuyentes y las demás autoridades competentes.

A partir de aquí serían varias las posibles alternativas existentes. En primer lugar, que se llegara a un acuerdo para suprimir la doble imposición. Conforme señala el art. 4.2 de la Directiva se entendería que se ha suprimido la doble imposición cuando las rentas sujetas a doble imposición se incluyan en el cómputo de las rentas imponibles en un solo Estado miembro o bien en aquellos casos en los que el impuesto exigible sobre estas rentas en un Estado miembro

la Inspección o de otro documento equivalente que recoja la cuestión litigiosa y copia de cualquier otro documento de las autoridades tributarias referentes a dicha cuestión, cuando proceda; e información sobre cualquier reclamación presentada por la persona afectada en el marco de otro procedimiento amistoso o procedimiento de resolución de litigios y el compromiso expreso de que cumplirá con la obligación de poner término a estos últimos procedimientos. Por último, se ha de proporcionar cualquier otra información adicional específica que sea solicitada por las autoridades nacionales y que se considere necesaria para la resolución de la controversia.

⁸A resultados de lo anterior, si la citada comisión consultiva apreciase finalmente la existencia de doble imposición se podría iniciar el procedimiento amistoso bajo petición de cualquiera de las autoridades competentes previéndose que, si ninguna de estas autoridades así lo solicitara en el término de los 30 días naturales, se pasaría inmediatamente a la fase de resolución de litigios.

se reduzca en un importe igual al impuesto exigible en cualquier otro Estado miembro afectado. Cada autoridad competente de los Estados miembros afectados habría de remitir el acuerdo al contribuyente como decisión vinculante para la autoridad y ejecutables por el contribuyente, siempre que este renuncie al derecho a utilizar las vías de acción judicial nacionales.

Una segunda alternativa sería que las autoridades competentes de los Estados miembros afectados no alcanzasen un acuerdo para suprimir la doble imposición dentro del plazo previsto, en cuyo caso cada autoridad competente habría de informar e indicar los motivos por los que no ha existido acuerdo a los contribuyentes. Y, por último, cabría asimismo la posibilidad de que se desestimase la reclamación porque la misma fuese inadmisibile, porque no existe doble imposición o bien porque el contribuyente no ha respetado el plazo para su interposición.

Con carácter adicional una reclamación se consideraría desestimada cuando las autoridades competentes de los Estados miembros afectados no hubiesen tomado una decisión sobre la reclamación en un plazo de seis meses a partir de la recepción de una reclamación de un contribuyente. Y, en el supuesto en que solo una de las autoridades competentes desestimara la reclamación, las autoridades competentes de los Estados miembros afectados deben crear una comisión consultiva.

Adviértase en consecuencia que a través de este procedimiento amistoso se insta a alcanzar un acuerdo entre los Estados que forman parte de la cuestión en litigio, pudiendo llegar a ser el resultado del mismo una resolución de mutuo acuerdo (art. 4 de la Directiva) o bien que no se alcanzase una resolución de mutuo acuerdo, en cuyo caso se abriría la posibilidad de iniciar el procedimiento de arbitraje.

En todo caso esta segunda fase procedimental solo se podría desarrollar cuando las autoridades competentes de ambos Estados miembros hubiesen aceptado previamente la reclamación presentada por el contribuyente o cuando, habiendo sido ésta aceptada solamente por uno de ellos, la comisión consultiva creada *ad hoc* para dirimir su admisibilidad dictaminase la existencia de doble imposición. A partir de ese preciso instante se iniciaría, tal y como se ha indicado, un plazo de dos años durante los cuales los Estados miembros afectados deberán procurar suprimir la doble imposición mediante la conclusión de algún tipo de acuerdo donde se dictamine que, o bien las rentas sujetas a doble imposición meramente se deben incluir en el cómputo de las rentas imponibles de uno solo de los Estados miembros afectados, o bien que el impuesto exigible sobre estas rentas en un Estado miembro se reduzca en un importe igual al impuesto exigible en cualquier otro Estado miembro afectado.

Tal y como se ha señalado refiriéndose al alcance de este procedimiento la Directiva plantea la posibilidad de prorrogar el procedimiento por un periodo adicional de hasta seis meses a petición de una de las autoridades y previa aceptación por el resto de implicados, siempre y cuando se justificase debidamente por escrito. Asimismo se contempla la obligación de informar en todo momento a los contribuyentes sobre el estado y resultado del procedimiento. Como consecuencia de lo anterior, si el acuerdo adoptado por ambos Estados fuera positivo el mismo se convertiría en vinculante para las autoridades competentes y en ejecutable para el contribuyente, siempre y cuando éste renunciase a su vez al derecho a utilizar las vías de acción judicial nacionales. Por el contrario, si el acuerdo fuera negativo las autoridades competentes habrían de informar al contribuyente de los motivos por los cuales no ha sido posible alcanzar un acuerdo al respecto. Y, salvo que se tratase de un supuesto de fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave, se iniciaría inmediatamente la fase de resolución de litigios mediante la creación de una comisión consultiva.

El laudo arbitral resultante no podrá afectar al vínculo jurídico creado por la ley en cuanto a los derechos y obligaciones que de la misma se derivan, ni a los elementos esenciales y definidores del tributo consustanciales a dicho vínculo (hecho imponible, tipo de gravamen, devengo, etc.), que son consecuencia del principio de legalidad, inspirador y fundamento en el Derecho tributario.

De cara a lograr que el procedimiento arbitral sea efectivo y no colisione con el principio de la tutela judicial efectiva no se permite que un contribuyente acuda al mismo cuando las cuestiones que se intentan someter a la decisión arbitral hayan sido ya resueltas mediante los procedimientos internos, ya sea ante el correspondiente órgano administrativo o Tribunal de Justicia pertinente. Ahora bien sin perjuicio de lo anterior la cuestión de litigio sometida a los procedimientos amistosos o de arbitraje podría haber adquirido previamente carácter definitivo conforme al Derecho nacional. Así, en el caso de recaer sobre la cuestión de litigio una sentencia o resolución judicial sobre la que el Estado miembro no pueda establecer excepciones, éste se verá obligado a actuar atendiendo al estado en que se encuentre el procedimiento.

Si, dentro de un procedimiento amistoso, no se hubiese alcanzado acuerdo todavía, se deberá notificar la resolución judicial para que se ponga fin al procedimiento. Si ya hubiese finalizado el procedimiento amistoso, el Estado miembro comunicará a las demás autoridades competentes la resolución judicial antes de que la persona afectada pueda solicitar la constitución de la comisión consultiva. Y si, una vez iniciado el procedimiento arbitral de resolución de litigios y antes de que la comisión consultiva emita el dictamen, se dictase la resolución judicial referida, se informará de la resolución judicial y se pondrá fin al procedimiento.

Se ha de precisar además que el procedimiento amistoso no cierra la vía jurisdiccional interna a la persona afectada. Ahora bien esta última sí que ralentiza el desarrollo del mismo, en cuanto que el cómputo de los plazos de las autoridades competentes para la aceptación o desestimación de reclamación del procedimiento amistoso o de solucionar la cuestión de litigio de muto acuerdo, comenzarán a partir de que los procedimientos hayan concluido definitivamente por cualquier motivo, la sentencia dictada haya pasado a ser definitiva o se hayan suspendido.

El inicio del procedimiento amistoso o arbitral no elimina la vía para que un Estado miembro pueda emprender o proseguir acciones judiciales o procedimientos orientados a la aplicación de sanciones administrativas y penales en relación con los mismos hechos, pudiendo llegar a denegarse la solicitud al procedimiento arbitral de resolución de litigios si se hubiesen impuesto sanciones por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave, o si hubiese un procedimiento que pudiera dar lugar a dichas sanciones, pudiendo suspenderse los procedimientos de la Directiva. Asimismo se podrá denegar acceso cuando no conlleve doble imposición la cuestión de litigio⁹. Y, en el supuesto de que el contribuyente no hiciese uso de los recursos legales que el ordenamiento interno pone a su disposición, estos quedarán en suspenso pendientes del resultado del procedimiento amistoso o de arbitraje sobre aquellas cuestiones que las autoridades competentes no hayan podido resolver.

2.3. El Desarrollo De La Fase De Resolución De Litigios.

En cuanto al desarrollo de la llamada fase de resolución de litigios, ésta consta de las siguientes fases: solicitud de nombramiento de la comisión consultiva; y resolución del litigio,

⁹Así lo pone de manifiesto GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^a. J., “Acerca del procedimiento amistoso y arbitraje tributario internacional tras la aprobación de la Directiva (UE) 2017/1852, de 10 de octubre de 2017”, ob. cit., pág. 93.

pudiendo variar la resolución de la comisión consultiva dependiendo de los resultados de la reclamación de resolución de la cuestión en litigio (art. 6 de la Directiva).

Habiéndose iniciado un procedimiento amistoso pero no llegándose a una resolución de mutuo acuerdo la comisión consultiva procedería a la emisión de un dictamen sobre la eliminación de la doble imposición del litigio, vinculante, a menos que éstos acuerden una solución alternativa. En cambio si se remitiese la cuestión a la comisión consultiva porque hubiese sido desestimada la reclamación a las autoridades competentes, la citada comisión consultiva procedería a analizar si procedería aceptar la reclamación o si fue correcta la desestimación. Y, en el supuesto de que se aceptase la reclamación, se podría proponer por alguna de las autoridades competentes la iniciación de un procedimiento amistoso que seguiría lo anteriormente dispuesto o, en su defecto, la comisión emitiría un dictamen sobre la cuestión. Finalmente, una vez emitido el dictamen por la comisión consultiva, las autoridades competentes procederían a adoptar una solución de mutuo acuerdo, en cuyo defecto se aplicaría la solución prevista en el dictamen al tener carácter vinculante.

Analizando de manera específica el desarrollo que la Directiva lleva a cabo del procedimiento ante la comisión consultiva o comisión de resolución alternativa de litigios, la citada comisión consultiva (que constituye una comisión alternativa de litigios) ha de emitir un dictamen sobre la supresión de la doble imposición de conformidad con el art. 13 de la Directiva, adoptando así una decisión sobre la admisibilidad y sobre la aceptación de la reclamación en el plazo de seis meses a partir de la fecha de notificación de la última decisión por la que se desestimaría la reclamación. En otro caso se entendería desestimada nuevamente.

Repárese por tanto en el hecho de que la Directiva plantea la posibilidad de que las autoridades competentes de los Estados miembros afectados recurran a la creación de una comisión alternativa a la comisión consultiva para que emita un informe en el plazo de seis meses. Esta comisión de resolución alternativa de litigios podría recurrir a la conciliación, la mediación, la pericia, la adjudicación o cualquier otro procedimiento para resolver la doble imposición. En líneas generales las principales diferencias existentes entre ambas comisiones se limitan a su composición y forma ya que, aunque la Directiva no lo determine expresamente, nada se opone a que la comisión consultiva, al igual que la comisión alternativa, emplee la conciliación o cualesquiera otras técnicas para resolver el litigio.

La opción entre la constitución de una comisión consultiva o una comisión de resolución alternativa de litigios corresponderá a las autoridades competentes de los Estados miembros, que podrían asimismo convenir la creación de una comisión de resolución alternativa de litigios en forma de comité con carácter permanente. La composición de la comisión consultiva estará formada por un presidente y dos o cuatro personalidades independientes, nombradas por cada una de las autoridades competentes y dos o cuatro representantes de los Estados miembros. No obstante se prevé que la comisión de resolución alternativa pueda diferir en su composición y forma respecto de la comisión consultiva, pudiéndose acordar normas de funcionamiento propias, si bien siempre de acuerdo con el art. 11 de la Directiva. De cualquier manera ambas comisiones (la comisión consultiva y la comisión de resolución alternativa) deberán cumplir los requisitos relativos a la independencia de sus miembros.

Ahora bien al margen de las diferencias de composición y forma señaladas, la principal diferencia entre ambas comisiones reside, a nuestro juicio, en la forma de resolución del litigio. Y es que, mientras que la comisión consultiva únicamente podrá seguir el procedimiento de dictamen independiente previsto en el art. 8 de la Directiva, la comisión de resolución alternativa

podrá adoptar cualquier otro tipo de procedimiento, tal como el procedimiento de arbitraje de la oferta definitiva, siempre que haya sido acordado por los Estados miembros afectados.

Las autoridades competentes disponen de un plazo máximo de 50 días naturales para constituir una comisión consultiva formada por un grupo de tres a cinco personas independientes (uno o dos árbitros por cada Estado miembro, más un presidente independiente) así como dos representantes de cada Estado miembro¹⁰. Una vez constituida esta comisión consultiva habrá de emitir, a más tardar seis meses después de la fecha de su creación, un dictamen dirigido a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados sobre el modo adecuado de erradicar la doble imposición.

De cualquier manera, una vez constituida una u otra comisión, ésta emitirá un dictamen resolutorio en el plazo de seis meses (ampliable por otros tres meses) por la índole de la cuestión en litigio. Finalmente, una vez notificado el dictamen a la autoridad competente de los Estados miembros, ésta dispondría de seis meses para acordar la resolución de la cuestión en litigio, pudiendo adoptar una decisión que se aparte del dictamen de la comisión. En todo caso, y en aras de garantizar la necesaria transparencia, los dictámenes de las comisiones (si así lo conviniesen las autoridades competentes y lo consienten las personas afectadas) podrán publicarse íntegramente.

Refiriéndose a la información, pruebas y comparecencia señala el art. 6 de la Directiva que el contribuyente o contribuyentes afectados podrán facilitar a la comisión consultiva o a la comisión de resolución alternativa de litigios toda la información, las pruebas o los documentos que estimen pertinentes para la decisión y, asimismo, y previa solicitud, podrán comparecer ante ella. Además, junto con los contribuyentes los Estados miembros afectados quedan obligados a proporcionar la información, pruebas o documentos que soliciten la comisión consultiva o la comisión de resolución alternativa de litigios.

Sólo en cuatro supuestos las autoridades competentes de los Estados miembros afectados podrían negarse a facilitar los referidos datos, a saber: cuando la obtención de la información requiera la realización de medidas administrativas que sean contrarias al Derecho interno; cuando no pueda obtenerse información en virtud de su Derecho interno; cuando la información atañe a secretos comerciales, empresariales, industriales o profesionales o a procedimientos comerciales; y cuando la divulgación de información sea contraria al orden público.

Ciertamente se trata de unos supuestos que guardan similitud con los señalados en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, como límites al intercambio de información de carácter tributario entre Estados miembros. Se ha de destacar además la obligación de secreto que afecta a los miembros de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios, advirtiéndose a este respecto que en caso de infracción los Estados miembros adoptarán las medidas sancionadoras pertinentes.

La salvaguarda del secreto profesional así como la garantía de proteger los datos personales de los sujetos que intervienen en este proceso adquiere gran trascendencia. El

¹⁰Concretamente la solicitud de constitución de la comisión consultiva ha de formularse por escrito en el plazo de 50 días a partir de la recepción de la notificación: de la resolución desestimatoria unilateral de un Estado miembro de la reclamación (art. 3.5 de la Directiva, que establece el plazo de seis meses que cada uno de los Estados miembros afectados tiene para adoptar una decisión sobre la aceptación o la desestimación de la reclamación); de la resolución en la que se informa que no se ha llegado a un acuerdo amistoso (art. 4.3 de la Directiva); o de la fecha de la resolución del tribunal u órgano judicial correspondiente sobre la resolución desestimatoria de la reclamación de litigio presentada (art. 5.3 de la Directiva).

contribuyente o contribuyentes afectados podrían aportar toda la información, documentos o cualquier otra prueba que considerasen oportuna, tanto en el procedimiento amistoso como en el desarrollado ante la comisión consultiva o ante la comisión de resolución alternativa. Asimismo las autoridades competentes de los Estados miembros afectados también podrían intercambiar entre sí cualquier tipo de información relevante, debiendo además facilitarla a petición de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios.

Para hacer efectivo este intercambio de información, además de las cláusulas de intercambio de información previstas en la mayor parte de los convenios bilaterales de doble imposición, se ha de tener asimismo presente la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que regula tres mecanismos de intercambio de información entre Estados miembros: previa solicitud, de forma automática y de manera espontánea.

El procedimiento de resolución de litigios previsto en la Directiva se inicia igualmente con la reclamación del contribuyente. Cualquier afectado por una doble imposición podría presentar una reclamación solicitando su resolución a cada una de las autoridades competentes de los Estados miembros intervinientes en el plazo de tres años contados a partir de la recepción de la primera notificación de la acción origen de la doble imposición, independientemente de que utilice o no a las vías de acción judicial disponibles en el Derecho nacional de alguno de los Estados miembros afectados, indicando a cada autoridad competente cuáles son los otros Estados miembros afectados. Las autoridades competentes habrían de acusar recibo de la reclamación en el plazo de un mes a contar desde su recepción. Asimismo también deben informar a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados.

De este modo la fase de inicio del procedimiento tendrá lugar siempre mediante la interposición de reclamación por parte del contribuyente. Una vez aceptada la reclamación se iniciaría, como ya se ha analizado, un procedimiento amistoso. Y, en caso de no culminar dicho procedimiento con un acuerdo, se requeriría la intervención de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios.

La Directiva 2017/1852 no contempla la posibilidad de iniciar de oficio este procedimiento lo que, sin embargo, hubiera podido representar un avance en la protección y salvaguarda de los contribuyentes y de los intereses del mercado común. Asimismo, tampoco determina expresamente las razones o motivos por los que las autoridades competentes de los Estados miembros deban aceptar o rechazar una reclamación. No obstante de la lectura de su art. 3.3 se desprende que, en el supuesto de que contuviese toda la información que dicho precepto enumeraba, la reclamación habría de ser aceptada, iniciándose por tanto el procedimiento amistoso de resolución de litigios.

En resumen, en cuanto a la información requerida para la interposición de la demanda la Directiva 2017/1852 se centra fundamentalmente en los datos generales para la identificación del contribuyente y de la liquidación, aludiendo asimismo a los hechos y demás circunstancias relacionadas con las operaciones y con las actuaciones que originan la presunta doble imposición. Con carácter adicional exige que el reclamante incorpore las normas nacionales y los tratados de doble imposición aplicables, así como que explique los motivos por los que considera que existe doble imposición y los recursos o reclamaciones que, en su caso, hubiese interpuesto, comprometiéndose a facilitar la información o la documentación que le requiriese cualquiera de las autoridades competentes de los Estados miembros de la forma más rápidamente posible.

Tanto la solicitud de datos identificativos del contribuyente y de la liquidación como de pruebas de los hechos y circunstancias que rodean a las operaciones realizadas constituyen datos fundamentales para la interposición de la demanda. No obstante cabe plantearse si no podría resultar más conveniente que fuesen las propias autoridades competentes las que identifiquen y estudien la normativa y los tratados internacionales que pudieran afectar a esas operaciones en lugar de trasladar al contribuyente la obligación de localizar y analizar una información, que tiene menos accesible que una Administración Pública.¹¹

En cuanto al dictamen de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios y decisión definitiva, atendiendo al contenido de la Propuesta de Directiva, en el plazo de seis meses a contar desde su creación la comisión consultiva o la comisión de resolución alternativa de litigios ha de emitir un dictamen dirigido a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados tomando en consideración las normas nacionales aplicables y los tratados de doble imposición. A continuación el presidente habría de transmitir el dictamen a las autoridades competentes, que tendrían un plazo de seis meses desde la notificación del dictamen para alcanzar un acuerdo sobre la supresión de la doble imposición. No obstante podrían adoptar una decisión que se apartase del dictamen de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios, teniendo presente además que en caso de no alcanzar un acuerdo no quedarían vinculadas por dicho dictamen.

Una vez hubiesen adoptado la decisión definitiva por la que se suprime la doble imposición ésta habría de transmitirse a los contribuyentes en los treinta días naturales siguientes a la fecha de su adopción, siendo esta decisión definitiva vinculante para la autoridad y ejecutable por el contribuyente, siempre que se renuncie al derecho a utilizar las vías de acción judicial nacionales.

Se diseña así un procedimiento ante la comisión consultiva o comisión alternativa de resolución de conflictos que, sin embargo, no parece satisfacer plenamente los objetivos perseguidos por la norma comunitaria ya que, si bien aporta celeridad a la resolución de los conflictos relativos a la doble imposición siempre y cuando las autoridades competentes de los Estados miembros afectados acepten su dictamen, en el supuesto de que no fuese así, esto es, si no lo hiciesen y no se alcanzase un acuerdo, su decisión no sería vinculante, por lo que no podría atribuírsele un carácter totalmente concluyente a este mecanismo de resolución de conflictos. Coincidimos a este respecto con SELMA PENALVA¹² cuando afirma que en este aspecto el Convenio de Arbitraje parece aportar una solución más pragmática al contribuyente que en su momento interpuso la reclamación que su las autoridades competentes se apartan del dictamen de la comisión consultiva sin llegar a un acuerdo prevalecerá el dictamen.

Dicho dictamen, que debería adoptarse por mayoría simple de sus miembros y basarse en las normas nacionales aplicables y los tratados de doble imposición, serviría además como referencia o punto de apoyo para la subsiguiente decisión, definitiva y vinculante, de las autoridades competentes. De esta forma, una vez notificado aquél, se abriría nuevamente un plazo adicional de seis meses para que dichas autoridades puedan alcanzar un acuerdo acerca de la supresión de la doble imposición. En este sentido la Directiva habilita a que estas autoridades pudieran tanto respetar el contenido del dictamen como apartarse del mismo¹³. Ahora bien, si no

¹¹De esta opinión se muestra partidaria SELMA PENALVA, V., "Supresión de la doble imposición de empresas y sociedades en la Unión Europea: Un objetivo esencial para el buen funcionamiento del mercado interior", ob. cit. (consultado en www.datadiar.com).

¹²SELMA PENALVA, V., "Supresión de la doble imposición de empresas y sociedades en la Unión Europea: Un objetivo esencial para el buen funcionamiento del mercado interior", (consultado en www.datadiar.com).

pudieran alcanzar ningún acuerdo en uno u otro sentido el dictamen de la comisión consultiva se convertiría en vinculante para ambas.

La decisión final (o el dictamen, en defecto de éste) resultaría preceptivo para dichas autoridades y ejecutable por el contribuyente, siempre y cuando éste renunciara a su derecho a utilizar las vías de acción judicial nacionales. En cuanto a su publicidad, y al objeto de mejorar la transparencia de este procedimiento, la Directiva prevé la publicación íntegra de la decisión definitiva, siempre y cuando se contara con el previo consentimiento de cada uno de los contribuyentes afectados. No obstante si alguno de ellos se negara se admitiría una publicación parcial donde se incluiría un resumen de la misma, especificándose su temática y objeto, la fecha y los periodos de liquidación, la motivación jurídica y un breve sumario del resultado.

2.4. Recapitulación.

Con carácter general el plazo máximo para la resolución de la reclamación es de ocho meses, resultante del acuse recibo de la recepción reclamación (dos meses) y del plazo de aceptación o desestimación de la reclamación (seis meses). En cambio, si se realiza una solicitud información adicional por parte de la autoridad competente a la persona afectada se incrementará el plazo en seis meses (tres meses de la solicitud y otros tres meses por la respuesta), resultando de ello un plazo total de catorce meses.

En el supuesto de que se solicitase procedimiento amistoso por cualquiera de las autoridades competentes la comisión consultiva iniciaría el procedimiento amistoso y se resolvería en el plazo de dos años. En cambio si no se solicitase procedimiento amistoso por cualquiera de las autoridades competentes la comisión emitiría un dictamen en el plazo de 60 días sobre la manera de resolver la cuestión en litigio. Sin embargo, si la reclamación presentada se debiese a que los Estados miembros no resolvieron de mutuo acuerdo la cuestión de recurso sería la comisión consultiva la que emitiría un dictamen sobre la manera de resolver la cuestión en litigio.

Siendo la reclamación desestimada por alguna de las autoridades competentes, o bien si éstas no llegaron a resolver el litigio de mutuo acuerdo por el procedimiento amistoso, la persona afectada podría solicitar la constitución de una comisión consultiva para resolución de litigios. La comisión procederá a la resolución del litigio bien instando a las autoridades competentes a llegar a un acuerdo amistoso, bien emitiendo un dictamen sobre la cuestión en litigio. Así, si la reclamación presentada fue desestimada por alguna de las autoridades competentes se adoptará una decisión sobre la aceptación de la reclamación en el plazo de seis meses a partir de la fecha de la constitución y se notificará a las autoridades competentes en 30 días desde su adopción¹⁴. Una vez aceptada la reclamación, su resolución podrá realizarse o no por el procedimiento amistoso, a voluntad de las autoridades competentes.

¹³El contenido del dictamen se ha de basar en las disposiciones del convenio aplicable por el que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio, así como en las normas nacionales aplicables al caso. Dicho dictamen se acordará, como se ha indicado, por mayoría simple de sus miembros, sin perjuicio del voto de calidad del presidente en caso de empate. Véase a este respecto GARCÍA DE PABLOS, J. F., "La resolución de litigios fiscales en la Unión Europea", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 422, 2018 (consultado en www.ceflegal.com).

¹⁴Si dicha notificación no se hubiere realizado en el plazo de 30 días la parte interesada podrá presentar recurso en su Estado miembro de residencia, de conformidad con la normativa nacional aplicable y al objeto de obtener una decisión definitiva.

En todo caso la solicitud de resolución de litigios a una comisión consultiva por parte de la persona afectada solo se podrá realizar cuando no pueda interponerse un recurso, no haya recurso o haya renunciado formalmente a su derecho a recurso. La solicitud de constitución de la comisión consultiva ha de efectuarse en un plazo de 50 días a partir de la fecha de recepción de la notificación o de la fecha de pronunciamiento de la resolución por el tribunal correspondiente. La comisión se ha de constituir en el plazo de 120 días a partir de la resolución de dicha solicitud¹⁵. A decisión de los países implicados, la comisión consultiva podrá ser sustituida por una comisión de resolución alternativa de litigios.

Una vez aceptada la reclamación el plazo de resolución habrá que distinguir si se adopta una resolución unilateral por una de las autoridades competentes o si se opta por una resolución con mutuo acuerdo entre las autoridades competentes. Para la resolución unilateral se establece un plazo máximo de 6 meses, de modo que resulta un plazo total de 14 meses, junto con el plazo máximo de aceptación de la reclamación sin solicitud de información adicional. En el caso de solicitud de información adicional el plazo total sería de 20 meses. Y, optándose por una resolución con mutuo acuerdo entre las autoridades competentes, el plazo de resolución de la cuestión será de dos años, prorrogable en un año adicional, de lo que resultaría un plazo máximo de tres años y ocho meses desde la presentación de la reclamación si hay resolución de mutuo acuerdo. Por último, en caso de haber solicitado información adicional para resolver la aceptación de la solicitud el plazo máximo sería de cuatro años y dos meses.¹⁶

Tras la adopción de la resolución unilateral la autoridad que resuelve lo comunicará a la persona afectada como decisión vinculante para la autoridad y ejecutable por la persona afectada, siempre que acepte la decisión y renuncie a otras vías de acción judicial. En el supuesto de que hubieran iniciado procedimientos judiciales la decisión pasaría a ser ejecutable y vinculante una vez que, en el plazo de 60 días, la persona afectada aporte pruebas a las autoridades de que se han tomado medidas para poner fin a los procedimientos.

Si las autoridades competentes no alcanzasen un acuerdo en la manera de resolver el litigio la autoridad competente de cada uno de los Estados afectados comunicaría a la persona afectada los motivos de la imposibilidad de alcanzar un acuerdo. En el supuesto de que se adoptase una resolución unilateral, la autoridad que resolviese lo comunicaría a la persona afectada y a las demás autoridades competentes y concluirían los procedimientos de resolución de litigios fiscales. Y si se recurriera al procedimiento de arbitraje, los plazos de la primera etapa de intervención de la comisión consultiva comprenderían un máximo total de 13 meses resultantes de los plazos relativos a la resolución de la solicitud de constitución comisión consultiva (50 días), la constitución de la citada comisión (120 días), el pronunciamiento de aceptación de la

¹⁵En el supuesto de que una comisión consultiva no estuviera constituida en el plazo de 120 días a contar desde la recepción de una solicitud de un particular afectado, esta persona podría solicitar a un tribunal o a cualquier organismo o persona designada por el derecho nacional (organismo nacional de designación) para que realice las funciones indicadas. Si el Estado miembro de que se trate no hubiese designado al menos una personalidad independiente, la persona afectada podría dirigirse al tribunal o al organismo nacional de designación de ese Estado miembro a fin de que nombre a esa personalidad independiente entre los integrantes de la lista. Del mismo modo si ninguno de los Estados miembros hubiera designado al menos una personalidad independiente la persona afectada podrá pedir que cada uno de los Estados nombre a dos personalidades independientes de los integrantes de la lista.

¹⁶Véase a este respecto GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^a. J., "Acerca del procedimiento amistoso y arbitraje tributario internacional tras la aprobación de la Directiva (UE) 2017/1852, de 10 de octubre de 2017", ob. cit., pág. 88.

reclamación por la comisión (seis meses desde la constitución) y la notificación del pronunciamiento a las autoridades competentes (30 días).

Transcurrida esta primera fase, la duración de la fase de resolución de la comisión consultiva dependería de la respuesta de los Estados afectados al requerimiento de resolución de la reclamación. Una vez aceptada la reclamación por la comisión consultiva, si la reclamación del procedimiento amistoso fuese desestimada por alguna de las autoridades competentes, a petición de éstas se podría iniciar un nuevo procedimiento amistoso, de modo que habría que añadir un nuevo plazo de dos años. Sin embargo si la reclamación fue desestimada por alguna de las autoridades competentes y ninguna de ellas solicitase que se iniciara el procedimiento amistoso en el plazo de 60 días la comisión consultiva procedería a la emisión de un dictamen en el plazo de otros 60 días.

En cambio, si la reclamación se planteó porque los Estados miembros no llegaron a un acuerdo sobre la cuestión de recurso los plazos se acortarían, ya que no se le daría opción de resolución a las autoridades competentes, resultando un máximo de entre 12 y 15 meses teniendo presente la resolución de la solicitud de constitución comisión consultiva (50 días), la constitución de la comisión consultiva (120 días) y la resolución por la comisión (6 meses desde la constitución con posibilidad de un aplazamiento de 3 meses más).

En todo caso cuando corresponda solucionar el litigio mediante dictamen éste se adoptará por mayoría simple de los miembros de la comisión de resolución alternativa de litigios o de la comisión consultiva y se deberá emitir en el plazo de 6 meses, ampliable en tres meses más como se ha indicado. Una vez recibido el dictamen las autoridades competentes se pondrán de acuerdo sobre la forma de resolver la cuestión en el plazo de seis meses a partir de la notificación. Si llegaran a un acuerdo diferente, éste sustituirá al dictamen. No obstante, en el caso de no existir acuerdo quedarán vinculados por el dictamen de la comisión. La decisión definitiva será vinculante y no sentará precedente, pero su aplicación al caso concreto estará condicionada a su aceptación por parte afectada y siempre que se renuncie a utilizar las vías de acción judicial nacionales.

Ha de quedar claro en consecuencia que, una vez emitido el dictamen, éste no sería vinculante directamente, sino que constituiría un simple punto de partida para resolver la cuestión de litigio para las Administraciones afectadas, operando como una propuesta que manifiesta la existencia de la posibilidad de dar una solución al litigio, si bien las Administraciones podrán dar una solución diferente del dictamen. Únicamente en caso de que no alcancen un acuerdo sobre la forma de resolver el litigio quedarán vinculadas al dictamen.

La decisión definitiva podrá coincidir o no con el dictamen emitido por la comisión, si bien deberá tener siempre carácter vinculante para los Estados miembros afectados, de modo que así se garantiza la resolución definitiva del litigio en cuestión. No obstante también se prevé que la decisión definitiva no sienta precedente. Así, si bien se trataría de una decisión definitiva que daría solución al litigio concreto planteado, no resolvería para el futuro el conflicto que le dio origen.

La Directiva recoge en todo caso el deber expreso de las autoridades competentes de implantar la decisión adoptada conforme a su Derecho interno, aún cuando se tuviera que modificar la imposición inicial y al margen, incluso, de los plazos previstos por la normativa interna. En el supuesto de que algún Estado no insertara en tiempo y forma la aludida decisión se habilitaría igualmente al contribuyente para que pudiera recurrir la misma frente al órgano jurisdiccional competente del Estado miembro incumplidor.

Por tanto, una vez aceptada la decisión se aplicará con arreglo al Derecho interno de los Estados miembros afectados los cuales, como consecuencia de la decisión definitiva, deberán modificar su posición inicial, incluso en los casos de que se haya producido la prescripción según su legislación interna. Se exceptúa no obstante aquel supuesto en el que el órgano jurisdiccional u otra instancia judicial de un Estado miembro afectado señalen que ha existido falta de independencia de acuerdo con sus normas nacionales aplicables en la vía judicial y conforme a los criterios indicados en el art. 8 de la Directiva. En el supuesto de que no se hubiese aplicado la indicada decisión definitiva la persona interesada podrá dirigirse al órgano jurisdiccional competente del Estado miembro que no la haya aplicado para exigir su ejecución.

Por otra parte la presentación de una reclamación de procedimiento amistoso, según lo señalado por la Directiva, pondrá fin a cualquier otro procedimiento amistoso o de resolución de litigios con arreglo al CDI que esté interpretando o se esté aplicando en relación con la cuestión debatida, a partir de la fecha de la recepción de la reclamación por cualquiera de los Estados miembros afectados.

3. Reflexiones Críticas Acerca De Los Posibles Efectos Derivados De La Aplicación De La Nueva Directiva Y Su Coexistencia Con El Convenio Europeo De Arbitraje.

La Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, regula los mecanismos de resolución de litigios entre los Estados miembros de la Unión Europea cuando dichos litigios surgen de la interpretación y aplicación de los acuerdos y convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio y establece los derechos y las obligaciones de las personas afectadas cuando surjan tales litigios.

Dicha Directiva prevé un sistema de “doble instancia” basado en el modelo del Convenio Europeo de Arbitraje (90/436/CEE) en el que, tras la solicitud del sujeto pasivo, las Administraciones nacionales disponen de un plazo de dos años para llegar a una solución amistosa del caso planteado. En caso de no llegarse a un acuerdo se prevé el desarrollo de una segunda fase ante una comisión consultiva (*Advisory Commision*) o ante una comisión de resolución alternativa de litigios (*Alternative Dispute Resolution Commision*). Y, una vez alcanzada una resolución por una de estas Comisiones, las autoridades de los Estados implicados dispondrán de un plazo de seis meses para llegar a un acuerdo.

Tal y como se ha precisado a lo largo del presente trabajo el objetivo principal de la Directiva reside en establecer un procedimiento eficaz y eficiente que garantice la resolución efectiva de los litigios relacionados con la interpretación y aplicación de tales tratados fiscales bilaterales y del Convenio de Arbitraje de la Unión, en particular los litigios que dan lugar a doble imposición. En nuestra opinión la Directiva (UE) 2017/1852 representa un avance significativo en el camino que conduce a la supresión de la doble imposición en la UE, procediendo a ampliar el ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje, facilitando el acceso a los mecanismos correctores, agilizando el procedimiento de eliminación del doble gravamen y permitiendo una mayor información y participación de los contribuyentes afectados. No obstante estimamos que también adolece de deficiencias, especialmente a la hora de aportar soluciones que efectivamente permitan eliminar las situaciones de doble imposición.

En el supuesto de que los Estados miembros desestimasen las reclamaciones las personas afectadas tendrían derecho a interponer recurso ante la autoridad competente de los mismos y de

conformidad con la normativa nacional, si bien esta opción resulta incompatible con la posibilidad de resolución de la reclamación mediante arbitraje a través de un procedimiento de dictamen independiente ante la comisión consultiva o ante la comisión alternativa. Y, en el hipotético caso de que los Estados miembros desestimases las reclamaciones o no alcanzasen un acuerdo para ello las personas afectadas podrían solicitar (quedando además los Estados miembros obligados a ello), la constitución de una comisión consultiva que resuelva sobre la reclamación mediante arbitraje. Los Estados miembros podrán convenir la constitución de una (equiparable) comisión alternativa, la cual podría entrar a resolver la reclamación mediante cualquier técnica de resolución de conflictos.

Si bien la nueva Directiva entró en vigor el 3 de noviembre de 2017, a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea, será aplicable a toda reclamación presentada a partir del 1 de julio de 2019 en adelante respecto de las cuestiones en litigio referentes a rentas o patrimonio obtenidos en un ejercicio fiscal que se haya iniciado el 1 de enero de 2018 o con posterioridad a esa fecha. No obstante las autoridades competentes de los Estados miembros afectados podrán acordar aplicar la Directiva a toda reclamación que se haya presentado con anterioridad a dicha fecha o a ejercicios fiscales anteriores. Por su parte, los Estados miembros pondrán en vigor, a más tardar el 30 de junio de 2019, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la Directiva. Y, a más tardar, el 30 de junio de 2024 la Comisión evaluará la aplicación de la presente Directiva y presentará un informe al Consejo. Dicho informe irá acompañado, si procede, de una propuesta legislativa.

De este modo la fecha límite prevista para la transposición de la Directiva (UE) 2017/1852 al Derecho interno está prevista para el 1 de julio de 2019 y será aplicable a aquellas cuestiones de litigio sobre rentas o patrimonio correspondientes a un ejercicio fiscal iniciado desde el 1 de enero de 2018, si bien podrá acordarse su aplicación a reclamaciones presentadas o ejercicios anteriores a dicha fecha. A partir de este momento el procedimiento del Convenio de Arbitraje de la Unión desaparecerá al formar parte del ámbito de aplicación del nuevo procedimiento de resolución de litigios.

El referido Convenio de Arbitraje se aplica, por su parte, en aquellos casos en los que una empresa de un Estado contratante participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro Estado contratante, o un representante autorizado, así como cuando las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa de otro Estado contratante y cuando una empresa de un Estado contratante ejerce su actividad en otro Estado contratante a través de un Establecimiento Permanente (EP) que esté situado en este último y se atribuyen a dicho EP los beneficios que hubiese podido realizar si hubiera constituido una empresa diferente que hubiera ejercido idénticas o análogas actividades en condiciones idénticas o análogas y que hubiera tratado con total independencia con la empresa de la que fuese EP.

El procedimiento amistoso se encuentra regulado en el art. 6 del Convenio y es muy similar al regulado en los diferentes convenios bilaterales. Resulta de aplicación en aquellos supuestos en los que una empresa o sociedad considera que no se han respetado los principios del convenio tendentes a evitar una doble tributación. La afectada, además de acudir a los recursos previstos en su derecho interno, puede presentar su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o en el que se encuentre su establecimiento permanente, indicando si otros Estados contratantes pueden verse afectados.

El procedimiento amistoso diseñado al efecto se inicia con la presentación de una reclamación por parte de cualquier persona afectada a cada una de las autoridades tributarias de los Estados miembros afectados en la que solicite la resolución de la misma. Dicha reclamación se presentará en el plazo de tres años a partir de la recepción de la primera notificación de la acción que produzca o que vaya a producir una cuestión en litigio. Una vez tenga conocimiento del asunto, la autoridad competente “advertirá sin demora” a las autoridades competentes de los otros Estados contratantes y “se esforzará” en resolver el caso mediante un acuerdo amistoso con ellas. Las autoridades competentes adoptarán una decisión sobre la aceptación o desestimación de la reclamación en el plazo de seis meses.

Adviértase por tanto que cualquier persona afectada tendrá derecho a presentar una reclamación sobre una cuestión en litigio a cada una de las autoridades competentes de cada uno de los Estados miembros afectados en la que solicite la resolución de la misma. Cuando una persona afectada desee retirar una reclamación presentará simultáneamente a todas las autoridades competentes de los Estados miembros afectados una notificación escrita de desistimiento. Dicha notificación pondrá fin con efecto inmediato a todos los procedimientos contemplados en la presente Directiva. Las autoridades competentes de los Estados miembros que reciban una notificación de desistimiento deberán informar de ello sin demora a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados.

Ciertamente se ha de reconocer que el procedimiento amistoso regulado en este Convenio adolece de imprecisión jurídica, ya que emplea términos y expresiones genéricas e indeterminadas como, por ejemplo, cuando hace referencia al plazo en el que la autoridad competente del Estado de residencia de la entidad afectada tiene que ponerse en contacto con las autoridades competentes de los demás Estados, señalando que habrá de hacerlo “sin demora”, es decir, sin tardanza, sin dilación. Nada se señala sin embargo acerca del plazo concreto¹⁷. Con carácter adicional se dispone que habrá de instarse a las autoridades competentes a “esforzarse” para llegar a un acuerdo amistoso.

Si, por cualquier razón, una cuestión en litigio dejase de existir, todos los procedimientos contemplados en la Directiva deberán terminar con efecto inmediato y las autoridades competentes de los Estados miembros afectados informarán sin demora a la persona afectada de esta situación y de las razones generales de la misma.

El hecho de que una determinada acción que origine una cuestión en litigio realizada por un Estado miembro adquiera carácter definitivo con arreglo al Derecho nacional no será óbice para que las personas afectadas puedan recurrir a los procedimientos contemplados en la Directiva. El sometimiento del litigio al procedimiento amistoso o al procedimiento de resolución de litigios no ha de impedir además que un Estado miembro pueda emprender o proseguir acciones judiciales o procedimientos encaminados a la aplicación de sanciones administrativas y penales en relación con los mismos hechos.

Las personas afectadas podrán recurrir a las vías de acción judicial a su alcance con arreglo al Derecho interno de los Estados miembros afectados. No obstante, cuando la persona afectada haya iniciado procedimientos para acometer dichas vías de acción judicial los plazos establecidos al efecto comenzarán a partir de la fecha en que una sentencia dictada en dichos

¹⁷Véase en este sentido SELMA PENALVA, V., “Supresión de la doble imposición de empresas y sociedades en la Unión Europea: Un objetivo esencial para el buen funcionamiento del mercado interior”, ob. cit., para quien el procedimiento amistoso “no concreta cuáles son los trámites que deben desarrollarse ni cuáles son las fases del proceso, aunque, a diferencia de los procedimientos amistosos regulados en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, este Convenio sí que regula una medida alternativa en caso de no alcanzar un acuerdo amistoso entre los Estados interesados en un plazo determinado, nos referimos al llamado procedimiento arbitral”.

procedimientos haya pasado a ser definitiva o en que dichos procedimientos hayan concluido definitivamente por otro motivo o se hayan suspendido.

De cualquier manera, de aceptarse la reclamación los Estados miembros deberán procurar recurrir a formas de resolución de litigios alternativas no vinculantes tales como la mediación o la conciliación durante las fases finales del período del procedimiento amistoso. De no llegarse a un acuerdo amistoso sobre la manera de resolver la cuestión en litigio dentro de los plazos establecidos el caso habría de someterse a un procedimiento de resolución de litigios.

El art. 7 del Convenio señala que si las autoridades competentes interesadas no llegaran a un acuerdo que consiguiera evitar la doble tributación en el plazo de dos años se iniciará el procedimiento arbitral.

Tal y como se ha analizado a través del presente trabajo a la hora de acometer el desarrollo del procedimiento de resolución de litigios previsto en la Directiva 2017/1852 se señala que debe haber flexibilidad en la elección del método para la resolución de litigios, bien mediante estructuras *ad hoc* bien mediante estructuras más permanentes. Los procedimientos de resolución de litigios podrán adoptar la forma de una comisión consultiva compuesta por representantes de las autoridades fiscales afectadas y de personalidades independientes, cuyo proceso de nombramiento regula la Directiva, o bien de una comisión de resolución alternativa de litigios. Este órgano estará formado por dos representantes de cada autoridad competente de que se trate (uno solo de cada Estado si se llega a ese acuerdo) y por un número par de personalidades independientes nombradas de común acuerdo o mediante sorteo. Además, se creará una lista de personalidades independientes formada por personas independientes nombradas por los Estados contratantes, eligiéndose al presidente de la comisión de entre los miembros de dicha lista. A tal efecto la nueva regulación comunitaria recoge las normas de funcionamiento de la comisión consultiva y de la comisión de resolución de litigios alternativa que debe notificar la autoridad competente de los Estados miembros afectados a la persona afectada, así como el reparto de los costes del procedimiento.

La comisión consultiva o, en su caso, la comisión de resolución alternativa de litigios emitirán un dictamen dirigido a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados en el plazo de seis meses, prorrogables otros tres, y a partir de dicha notificación las autoridades competentes se pondrán de acuerdo sobre la forma de resolver la cuestión en litigio en el plazo de seis meses. En el momento en que se haya formado la comisión ésta se reunirá sin demora, ya que en el plazo de seis meses desde la consulta debe emitir un dictamen motivado aprobado por mayoría simple. Una vez emitido este dictamen las autoridades competentes intervinientes en el procedimiento deben tomar una decisión que asegure la supresión de doble imposición en un plazo de seis meses contado a partir de la fecha en que la comisión consultiva emitiera su dictamen. Llegados a este punto se plantearán dos posibilidades: que acojan en bloque el dictamen emitido; y que se aparten del mismo siempre que hayan llegado a un acuerdo. En caso de no haber acuerdo prevalecerá el dictamen consultivo.

A priori la decisión definitiva que se adopte podría apartarse del dictamen. Ahora bien si las autoridades competentes no alcanzasen un acuerdo sobre la forma de resolver la cuestión en litigio quedarían vinculadas por dicho dictamen. La decisión definitiva debe notificarse a la persona afectada, siendo vinculante para los Estados miembros afectados y no sentando precedente. Se aplicará siempre que la persona o personas afectadas acepten dicha decisión y renuncien al derecho a utilizar las vías de acción judicial nacionales en el plazo de sesenta días a partir de la fecha en la que se haya notificado la decisión definitiva, de ser el caso.

Los Estados miembros podrían elegir, por medio de un acuerdo bilateral, utilizar cualquier otro procedimiento de resolución de litigios como, por ejemplo, el procedimiento de arbitraje de la “oferta definitiva” (o arbitraje de “la última mejor oferta”), destinado a resolver el litigio de manera vinculante. Las autoridades tributarias deben tomar una decisión vinculante definitiva por referencia al dictamen de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios.

A nuestro juicio este procedimiento de resolución de litigios resulta menos abstracto que el procedimiento amistoso, ya que establece unas actuaciones claras a realizar y unos plazos para llevarlas a cabo. Con carácter adicional el dictamen que le pone fin no constituye una mera recomendación en la que se insta a dos Estados a llegar a un acuerdo, sino que se trata de una decisión motivada que proporciona una solución al conflicto y que puede llegar a ser vinculante si, pese a todo, los Estados interesados no llegan a un acuerdo que garantice la eliminación de la doble imposición. Se trata no obstante de un procedimiento largo que no aporta soluciones ágiles a las empresas, que lo que demandan de las autoridades competentes son respuestas rápidas y eficaces que eviten los excesos de tributación al operar en el mercado europeo.

Tal y como se ha precisado con anterioridad el sometimiento del litigio al procedimiento amistoso o, en su caso, al procedimiento de resolución de litigios no será obstáculo para que un Estado miembro pueda emprender o proseguir acciones judiciales o procedimientos encaminados a la aplicación de sanciones administrativas y penales en relación con los mismos hechos. Por su parte las personas afectadas podrán recurrir a las vías de acción judicial a su alcance con arreglo al Derecho interno de los Estados miembros afectados. Con carácter general la propia Directiva 2017/1852 no excluye la simultaneidad entre los recursos judiciales internos y los procedimientos europeos de resolución de controversias, si bien establece reglas de interacción susceptibles de llegar a limitar o condicionar tal simultaneidad procedimental. En este sentido se regulan estos supuestos de interacción con los procedimientos nacionales y las excepciones.¹⁸

Desde nuestro punto de vista cabe plantearse si la creación de futuras comisiones arbitrales al amparo de lo establecido en la Directiva 2017/1852 (y, ya con anterioridad, en el Convenio 90/436/CEE) merma la eventual asunción de una función arbitral por parte del propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en materia de CDIs. Con carácter general la Directiva 2017/1852 encomienda la resolución de este tipo de disputas a una comisión de árbitros, reduciendo el papel que el TJUE podría tener a estos efectos sobre la base jurídica del art. 273 del TFUE. Tal y como se ha señalado la comisión arbitral estará integrada por especialistas en Derecho tributario (y, en concreto, en fiscalidad internacional), mientras que el TJUE no tiene tal especialidad. Por otra parte la ausencia de influencia en el TJUE de la autoridad competente puede servir para reclamar una mayor objetividad del Tribunal. Y su carácter único, junto a la publicidad de sus decisiones, puede dotar de una mayor coherencia a sus laudos arbitrales e incrementar la transparencia y efectos de sus laudos. Todo ello sin perjuicio de reconocer que la eventual atribución de una función arbitral al TJUE en el ámbito de los CDIs podría llegar a limitar la autoridad del Tribunal.

¹⁸Ahora bien sin perjuicio de lo anterior conviene tener presente que el contribuyente no es parte en el procedimiento conforme a lo dispuesto en el Estatuto de Funcionamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, siendo por tanto las posibilidades de intervención limitadas. En base a ello opina LUCHENA MOZO, G. M^a., “El nuevo escenario comunitario de mecanismos de resolución de litigios de doble imposición en la Unión Europea (Análisis de la STJUE de 12 de septiembre de 2017, asunto C-648/15)”, ob. cit. (consultada en www.ceflegal.com) que “En la medida en que los problemas mundiales de fiscalidad requieren respuestas mundiales, la fiscalización de las actuaciones de los Estados y la coordinación fiscal internacional deberían ir acompañadas de una convergencia global para el ejercicio de los recursos legales disponibles para los contribuyentes con el fin de preservar la eficacia también en situaciones transfronterizas bajo un modelo ‘multilateral cooperative compliance’”.

En todo caso la Sentencia del TJUE de 12 de septiembre de 2017 (As. C-648/15, *Austria /Alemania*) se encargó de plasmar esta labor del Tribunal en su función de árbitro de disputas relativas al CDI Austria-Alemania, entrando a resolver a tal efecto cómo un determinado producto financiero debía calificarse a los efectos del art. 11 (intereses) del citado CDI. Con carácter general el citado precepto permite que los intereses que generan ciertos productos sean gravados en la fuente, mientras que otros sólo se gravan en el Estado de residencia. Sobre la calificación del producto financiero en cuestión Alemania y Austria mantenían posiciones diversas. A través de la citada Sentencia el Tribunal reafirma su competencia relativa a la interpretación del CDI que le atribuía la función arbitral, señalando que la eliminación de la doble imposición está relacionada con el objeto de los Tratados a que se refiere el art. 273 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) en el sentido de que la misma es beneficiosa o contribuye a la realización del mercado interior.

Como es sabido al amparo de lo dispuesto por el citado art. 273 del TFUE el TJUE puede tener competencias para pronunciarse sobre cualquier controversia entre los Estados miembros relacionada con el objeto de los Tratados, si dicha controversia le es sometida en virtud de un compromiso¹⁹. Vino así a poner de manifiesto el Tribunal que la atribución de jurisdicción y de una función arbitral no tiene necesariamente que tener una conexión directa con el Derecho de la UE, reconociendo además que el compromiso genérico del art. 25.5 del CDI firmado entre Austria y Alemania, sin que exista un compromiso específico en el caso concreto, puede llegar a constituir una cláusula válida a efectos de atribución de una función arbitral al TJUE. Así el compromiso entre dos autoridades competentes de los Estados miembros de solucionar sus disputas a través de esta fórmula también podría valer para otorgar al Tribunal el papel de árbitro de una controversia sobre la interpretación y aplicación de un CDI entre dos Estados miembros. De cualquier manera a través de la presente Sentencia el Tribunal admite la aplicación de un mecanismo de resolución de disputas alternativo al propuesto por la Directiva 2017/1852 ó en los CDIs específicos, cuya fuerza vinculante resulta no obstante idéntica a la propia de un procedimiento amistoso y no de una sentencia como tal.

Por su parte la Sentencia del TJUE de 6 de marzo de 2018 dictamina que la cláusula de arbitraje incluida en un Acuerdo firmado en su día en 1991 entre Eslovaquia y Países Bajos sobre la protección de inversiones no es compatible con el Derecho de la UE. Y ello en tanto en cuanto dicha cláusula sustrae del mecanismo de control judicial del Derecho de la UE los litigios que pueden versar sobre la aplicación o la interpretación de la legislación comunitaria, como la libertad de establecimiento o la libre circulación de capitales²⁰. Tal y como se afirma en la citada Sentencia “(...) *El mecanismo de resolución de controversias no permite garantizar que los litigios se diriman*

¹⁹Téngase presente a este respecto que el elemento fundamental sobre el que se asienta el Derecho de la UE es que cada Estado miembro comparte con todos los demás Estados miembros una serie de valores comunes en los que se fundamenta la Unión (art. 2 TUE). Dicha premisa implica y justifica la existencia de una confianza mutua entre los Estados miembros en el reconocimiento de esos valores y, por tanto, en el respeto del Derecho de la UE que los aplica. En virtud del principio de cooperación leal (art. 4.3 TUE) incumbe a los Estados miembros asegurar en sus respectivos territorios la aplicación y el respeto del Derecho de la UE así como adoptar con ese fin todas las medidas generales o particulares apropiadas para garantizar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión. Al objeto de preservar las características propias y la autonomía del Derecho de la UE los Tratados contienen un sistema jurisdiccional destinado a garantizar la coherencia y la unidad en la interpretación del Derecho de la UE, correspondiendo tanto a los órganos jurisdiccionales nacionales como al Tribunal de Justicia garantizar su plena aplicación.

²⁰Refiriéndose al alcance del citado pronunciamiento véase MORENO GONZÁLEZ, S., “Tratados bilaterales de inversión y derecho de la Unión Europea: el impacto del asunto Achmea en el ámbito tributario”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 8, 2018 (consultado en www.aranzadigital.es).

ante un órgano jurisdiccional perteneciente al sistema judicial de la Unión. (...) En estas circunstancias, el tribunal llega a la conclusión de que la cláusula arbitral vulnera la autonomía del Derecho de la Unión y, por tanto, no es compatible con este”.

En el presente caso planteado el art. 8.6 del Acuerdo bilateral permitía al tribunal arbitral resolver la controversia planteada teniendo en cuenta el Derecho vigente de la Parte contratante afectada y las disposiciones aquél así como de cualquier otro tratado pertinente entre las Partes contratantes. Dicha circunstancia no contradice el Derecho Comunitario, de manera que un tribunal arbitral puede verse obligado a interpretar o aplicar el Derecho de la Unión, en particular las disposiciones relativas a las libertades fundamentales, entre las que se encuentra la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales. Y ello con independencia de que en el procedimiento principal el tribunal arbitral no hubiese interpretado ningún precepto del Derecho de la UE. En la medida en que exista esa mera posibilidad la autonomía del Derecho de la UE puede verse afectada.

A priori solo si dicho tribunal arbitral puede ser considerado un “órgano jurisdiccional” de uno de los Estados miembros en el sentido del art. 267 TFUE la autonomía del Derecho de la UE no se vería vulnerada. Sin embargo en el presente caso planteado el tribunal arbitral no constituía un elemento del sistema judicial establecido en los Países Bajos y en Eslovaquia. Y el carácter excepcional de la jurisdicción de este tribunal arbitral en relación con la de los órganos judiciales de esos dos Estados miembros determina que aquél no estuviese facultado para solicitar una decisión prejudicial al Tribunal de Justicia.

Por lo que respecta a la cuestión relativa a si el laudo emitido por ese tribunal arbitral está sujeto, conforme al art. 19 TUE, al control de un órgano jurisdiccional de un Estado miembro que garantice que las cuestiones relativas al Derecho de la Unión que pudiera tener que tratar ese tribunal arbitral puedan ser sometidas, en su caso, al Tribunal de Justicia en el marco de un procedimiento prejudicial el TJUE destaca que, según el art. 8.7 del Acuerdo bilateral, la decisión del tribunal arbitral es definitiva. Y, al amparo de lo establecido por el art. 8.5 del citado Acuerdo, dicho tribunal arbitral determina su propio procedimiento aplicando el Reglamento de Arbitraje de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, eligiendo el mismo el Derecho aplicable al procedimiento que regula el control judicial de la validez del laudo por el que se pone fin a la controversia sometida.

Refiriéndose de manera específica a las diferencias existentes en este punto entre el arbitraje comercial y el arbitraje de inversiones señala el TJUE a través de la presente Sentencia que *“Las exigencias relativas a la eficacia del procedimiento arbitral justifican que el control de los laudos arbitrales ejercitado por los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros tenga carácter limitado, siempre que las disposiciones fundamentales del Derecho de la Unión puedan ser examinadas en el marco de dicho control y, en su caso, puedan ser objeto de una petición de decisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia. Sin embargo, un procedimiento de arbitraje como el previsto en el art. 8 del TBI se distingue de un procedimiento de arbitraje comercial. Mientras éste último tiene su origen en la autonomía de la voluntad de las partes, el primero resulta de un tratado mediante el cual los Estados miembros se comprometen a sustraer de la competencia de sus propios tribunales y, por tanto, del sistema de vías de recurso judicial que el artículo 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo, les impone establecer en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión los litigios que puedan referirse a la aplicación o interpretación de ese Derecho”.*

En consecuencia las consideraciones realizadas por la jurisprudencia comunitaria en relación al arbitraje comercial no son extrapolables a un procedimiento de arbitraje como el previsto en el art. 8 del Acuerdo bilateral, estableciéndose a través de este último un mecanismo de resolución de litigios entre un inversor y un Estado miembro que puede llegar a impedir que

dichos litigios sean dirimidos, a pesar de que pudieran referirse a la interpretación o aplicación del Derecho de la Unión, de modo que se garantice la plena eficacia de ese Derecho.

Por último otorga el TJUE trascendencia, a la hora de apreciar el respeto o contravención del principio de autonomía del Derecho de la Unión, al hecho de que la UE haya sido o no parte de un tratado internacional en el que se prevé el sometimiento de potenciales litigios a organismos que no formen parte del sistema jurisdiccional de la Unión. Tal y como afirma el Tribunal a este respecto *“Es cierto que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un acuerdo internacional que prevé la creación de un órgano jurisdiccional encargado de la interpretación de sus disposiciones y cuyas resoluciones vinculan a las instituciones, incluido el Tribunal de Justicia, no es, en principio, incompatible con el Derecho de la Unión. En efecto, la competencia de la Unión en materia de relaciones internacionales y su capacidad para celebrar acuerdos internacionales implican, necesariamente, la facultad de someterse a las resoluciones de un órgano jurisdiccional creado o designado en virtud de tales acuerdos, por lo que a la interpretación y a la aplicación de sus disposiciones se refiere, siempre que se respete la autonomía de la Unión y de su ordenamiento jurídico (...) No obstante, en el presente asunto, además de que los litigios comprendidos en el ámbito de competencias del tribunal arbitral previsto en el artículo 8 del TBI pueden tener por objeto la interpretación tanto de dicho Tratado como del Derecho de la Unión, la posibilidad de someter estos litigios a un organismo que no constituye un elemento del sistema jurisdiccional de la Unión está establecida por un tratado que no ha sido celebrado por la Unión, sino por ciertos Estados miembros. Pues bien, dicho artículo 8 puede poner en peligro, además del principio de confianza mutua entre los Estados miembros, la preservación del carácter propio del Derecho establecido por los Tratados, garantizado por el procedimiento de remisión prejudicial previsto en el artículo 267 TFUE, por lo que no es compatible con el principio de cooperación leal (...)”*.

En resumen, el citado pronunciamiento del TJUE dio la razón a la postura defendida por Eslovaquia y que apoyaban, entre otros, España y la Comisión Europea, concluyendo a tal efecto que los arts. 267 y 344 del TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una disposición de un tratado internacional celebrado entre Estados miembros conforme a la cual un inversor de uno de esos Estados miembros puede, en caso de controversia sobre inversiones realizadas en el otro Estado miembro, iniciar un procedimiento contra este último Estado miembro ante un tribunal arbitral cuya competencia se ha comprometido a aceptar dicho Estado miembro. Tal y como explica el TJUE el tribunal de arbitraje que se constituya para dirimir una determinada controversia en virtud del Acuerdo entre Países Bajos y Eslovaquia puede verse obligado a interpretar y a aplicar la legislación comunitaria, en particular disposiciones sobre la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales. Sin embargo este tribunal no puede presentar una petición de decisión prejudicial ante el TUE porque no forma parte de los sistemas judiciales de alguno de los dos países y, por tanto, no puede calificarse de órgano jurisdiccional de Eslovaquia o Países Bajos.

Por otro lado declara el Tribunal a través de la presente Sentencia que las decisiones del tribunal de arbitraje son "definitivas" en virtud del acuerdo de protección de inversiones, por lo que sus laudos no estarían sometidos al control de un órgano jurisdiccional de un Estado miembro que sí tiene la facultad de presentar cuestiones prejudiciales a la Justicia europea. Y, en base a ello, concluye el Tribunal que el Acuerdo entre Eslovaquia y Países Bajos establece un mecanismo de resolución de disputas que no permite garantizar que los litigios citados se diriman ante un órgano jurisdiccional perteneciente al sistema judicial de la Unión. De conformidad con lo manifestado por el Tribunal la cláusula de arbitraje incluida en el acuerdo de protección de inversiones de estos dos países vulnera la autonomía del Derecho de la UE y, en consecuencia, no es compatible con éste. En todo caso subraya el TJUE que su pronunciamiento se refiere a tratados bilaterales de los que la UE no forma parte y en los que solo participan un número reducido de Estados.

Si bien el presente pronunciamiento no aborda directamente cuestiones de naturaleza tributaria, los principios aplicados en esta Sentencia pueden tener una incidencia no meramente circunstancial en el ámbito fiscal, en la medida en que revelan la clara intención del TJUE de preservar el principio de autonomía del Derecho de la UE ante todos los Estados miembros y, en su caso, también ante los terceros que adquieran derechos y obligaciones en virtud de un tratado celebrado entre Estados miembros de la UE. Así las cosas el citado pronunciamiento podría llegar a incidir sobre asuntos en los que se ven implicadas medidas de naturaleza tributaria y en los que se cuestiona la existencia de una ayuda estatal.

Para finalizar se ha de tener presente que, al amparo del criterio interpretativo defendido por la Comisión Europea, el conjunto de las cláusulas de arbitraje previstas en los Tratados bilaterales de inversión entre países de la UE son inaplicables y cualquier Tribunal de arbitraje establecido sobre la base de esas cláusulas carece de jurisdicción. Así se establece en una Comunicación de la Comisión sobre la protección al inversor. El citado documento procedió a invalidar el mecanismo de arbitraje establecido en su día en base al art. 26 del Tratado de la Carta de la Energía en cuanto a relaciones dentro de la UE, estableciendo que el hecho de que la UE sea parte también de ese Tratado no afecta a dicha conclusión.

Se estimaba así por la Comisión a través de la citada Comunicación que tanto los arbitrajes previstos en los Tratados bilaterales de inversión como en los de la Carta de la Energía socavan el sistema legal de soluciones previsto en los Tratados de la UE, recordando además que el conjunto de los tribunales nacionales de la UE tienen la obligación de anular cualquier compensación arbitral concedida en base a las cláusulas incompatibles con el Tratado de la UE.

Recuérdese a este respecto que, tal y como se ha analizado con anterioridad, la Sentencia del TJUE de 6 de marzo de 2018 (Asunto *Achmea*) declaró incompatible con las leyes europeas las cláusulas sobre arbitraje recogidas en algunos Tratados bilaterales entre países de la UE. Y, a pesar de que *a priori* cabía estimar que el citado pronunciamiento solo se refería a los Tratados bilaterales de inversión y no ponía en cuestión la aplicación de la Carta de la Energía, a tenor de la interpretación de la citada Sentencia del TJUE efectuada por la Comisión habría de extenderse la nulidad a todos los arbitrajes que afecten a inversiones extracomunitarias, a excepción de aquellas reclamaciones procedentes de inversores de fuera de la UE.²¹

En suma, de acuerdo con lo manifestado por la Comisión Europea el mecanismo de arbitraje socava el sistema legal de soluciones previsto en los Tratados comunitarios, teniendo los tribunales nacionales de los Estados miembros la obligación de anular cualquier compensación arbitral concedida.

4. Bibliografía.

CALVO VÉRGEZ, J., “La nueva Propuesta de la Comisión Europea para la implantación de una Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades: ‘¿A la segunda va la vencida?’”, *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2017.

²¹Recuérdese además a este respecto que ya en el año 2016 la Comisión resolvió expedientar a un total de cinco países (Austria, Holanda, Rumanía, Eslovaquia y Suecia) para exigirles que cancelasen todos los Tratados bilaterales de protección a la inversión intracomunitaria.

- CHICO DE LA CÁMARA, P. y VELASCO FABRA, G., “La nueva directiva sobre mecanismos de resolución de litigios fiscales: hacia una resolución ágil de las controversias mediante ADRs en el ámbito de la Unión Europea”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 9, 2018.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F., “La resolución de litigios fiscales en la Unión Europea”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 422, 2018.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^a. J., “Acerca del procedimiento amistoso y arbitraje tributario internacional tras la aprobación de la Directiva (UE) 2017/1852, de 10 de octubre de 2017”, *Nueva Fiscalidad*, octubre-diciembre 2017.
- LUCHENA MOZO, G. M^a., “El nuevo escenario comunitario de mecanismos de resolución de litigios de doble imposición en la Unión Europea (Análisis de la STJUE de 12 de septiembre de 2017, asunto C-648/15)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 417, 2017.
- MORENO GONZÁLEZ, S., “Tratados bilaterales de inversión y derecho de la Unión Europea: el impacto del asunto Achmea en el ámbito tributario”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 8, 2018.
- PROSPER ALMAGRO, A. B., “La ruta hacia la supresión de la doble imposición en la Unión Europea”, *Documentos de Trabajo del IEF*, núm. 13, 2017.
- SELMA PENALVA, V., “Supresión de la doble imposición de empresas y sociedades en la Unión Europea: Un objetivo esencial para el buen funcionamiento del mercado interior”, *Gaceta Fiscal*, núm. 381, 2018.