

La resolución de litigios fiscales en la Unión Europea

Jesús Félix García de Pablos

Doctor en Derecho

Profesor de la Escuela de Práctica Jurídica. UCM

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UNED

EXTRACTO

La Directiva 1852/2017/UE del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, tiene como objetivo conseguir que la resolución de esos litigios sea realizada de una manera justa, transparente y eficaz en el espacio europeo. Esta Directiva determina los mecanismos y los procedimientos para la resolución de los litigios tributarios derivados de la aplicación de los tratados bilaterales, lo que hará posible una mejor configuración del mercado interior.

Palabras clave: interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición; resolución de conflictos tributarios; el arbitraje internacional en la fiscalidad transnacional.

Fecha de entrada: 01-02-2018 / Fecha de aceptación: 07-03-2018

The resolution of tax litigation in the European Union

Jesús Félix García de Pablos

ABSTRACT

Council Directive 1852/2017/EU of 10 October 2017, relating to the mechanisms for resolving tax disputes in the European Union, aims to ensure that the resolution of these disputes is carried out in a fair, transparent way and effective in the European space. This Directive determines the mechanisms and procedures for the resolution of tax disputes arising from the application of the bilateral treaties, which will make possible a better configuration of the internal market.

Keywords: interpretation and application of the agreements to avoid double taxation; resolution of tax disputes; international arbitration in transnational taxation.

Sumario

- I. Introducción
 - II. La Directiva 1852/2017/UE del Consejo
 - III. Procedimientos de resolución de litigios
 - 3.1. Procedimiento amistoso
 - 3.2. Resolución del litigio por la Comisión Consultiva o por la Comisión alternativa de litigios
 - A) Resolución del litigio por la Comisión Consultiva
 - B) Comisión de resolución alternativa de litigios
 - C) Resolución de litigios promovidos por particulares y empresas de menor tamaño
 - 3.3. Decisión definitiva
 - IV. Derecho español y resolución de litigios en la Unión Europea
 - V. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

García de Pablos, J. F. (2018). La resolución de litigios fiscales en la Unión Europea. *RCyT. CEF*, 422, E1-E29.

I. INTRODUCCIÓN

La resolución amistosa de los conflictos tributarios y el arbitraje internacional habían sido descartados anteriormente por la negativa de los Estados a ceder su soberanía en el ámbito tributario. Sin embargo, la globalización e internacionalización de la economía, así como el incremento progresivo de la complejidad fiscal internacional, han llevado a la comunidad internacional a introducir nuevos procedimientos para la resolución de las cuestiones litigiosas, en materia comercial y sobre doble imposición internacional.

Uno de los principios del Derecho Internacional es el de la libre elección de los medios de resolución de las controversias¹, entre la negociación, la mediación de un tercero imparcial², la conciliación, los medios jurisdiccionales y el arbitraje a través de una decisión de un tercero basada en derecho y jurídicamente obligatoria³. Por lo que, dentro de la Unión Europea, resultaba imprescindible la fijación de los mecanismos y de los procedimientos para la resolución de los litigios tributarios derivados de la aplicación de los tratados bilaterales, que hicieran posible una mejor configuración del mercado interior.

Era necesaria, por tanto, la creación de mecanismos dentro de la Unión Europea con la finalidad de garantizar la resolución efectiva de los litigios relacionados con la interpretación y aplicación de los tratados fiscales bilaterales, y en particular de los litigios en materia de doble imposición y que no se resolvían de una manera efectiva y oportuna. Por lo cual ha sido necesaria la aprobación de la Directiva 1852/2017/UE del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea (en adelante Directiva), con el objetivo de conseguir mayor transparencia y reforzar los mecanismos contra el fraude fiscal, al mismo tiempo que garantizar que la resolución de litigios sea realizada de una manera justa, transparente y eficaz⁴.

El nuevo marco normativo introduce unos procedimientos de resolución de litigios en el ámbito tributario que al mismo tiempo garanticen la seguridad jurídica, la eficacia y la justicia de los sistemas tributarios en la Unión Europea, respetando los derechos fundamentales reconocidos, en particular en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea⁵, y concretamente el pleno respeto del derecho a un juicio justo y a la libertad de empresa.

¹ Casanovas, O. y Rodrigo, Á. J. (2015, p. 319).

² Díez de Velasco Valejo, M. (2009, p. 927).

³ Díez de Velasco Valejo, M. (2009, p. 935).

⁴ Directiva que podrá ser desarrollada por medidas de la Unión Europea, de acuerdo con el principio de subsidiariedad, establecido en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea, para establecer un procedimiento eficaz y eficiente para resolver los litigios en materia de doble imposición en el correcto funcionamiento del mercado interior.

⁵ Diario Oficial de la Unión Europea c 364, 18 de diciembre de 2000.

La resolución de los litigios fiscales relativos a la doble imposición, sobre la base de la interpretación y aplicación de los tratados fiscales bilaterales, debe alcanzarse mediante la tramitación de un procedimiento iniciado por una persona interesada a través de la presentación de una reclamación ante los Estados miembros afectados de cara a la resolución del litigio por un procedimiento amistoso⁶.

En segundo lugar, de no llegarse a un procedimiento amistoso en un plazo de dos años, el litigio en cuestión debe someterse al procedimiento de resolución de litigios propiamente al que se refiere la citada Directiva, si bien sobre la base de diversos métodos, por un lado, a través de unas estructuras *ad hoc*, o, por otro, mediante estructuras más permanentes. Resolución sobre la base de comisiones consultivas formadas por representantes de las Administraciones fiscales afectadas y de personalidades independientes, o bien por comisiones de resolución alternativa de litigios, dado que esta última fórmula va a permitir una mayor flexibilidad en la elección del método de resolución del litigio tributario. Además, los Estados miembros podrán elegir, por medio de un acuerdo bilateral, y así utilizar cualquier otro procedimiento de resolución de litigios, como el procedimiento de arbitraje de la «oferta definitiva» (arbitraje de la «última mejor oferta»), para resolver el litigio de una manera vinculante.

Procedimientos que se someten a una serie de plazos de resolución y trámites procedimentales, así como de otra manera se simplifican tales trámites para las personas y las microempresas y pequeñas y medianas empresas para evitar una menor carga administrativa.

En tercer lugar, las Administraciones tributarias de los Estados deberán seguidamente tomar una decisión vinculante por referencia al Dictamen de la Comisión Consultiva o de la Comisión de resolución alternativa de litigios, prevista en la Directiva.

Directiva que ha de aplicarse a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta (IRPF, IS, ISD) y patrimonio, sobre la aplicación de tratados fiscales bilaterales y del Convenio de Arbitraje de la Unión (90/436/CEE).

II. LA DIRECTIVA 1852/2017/UE DEL CONSEJO

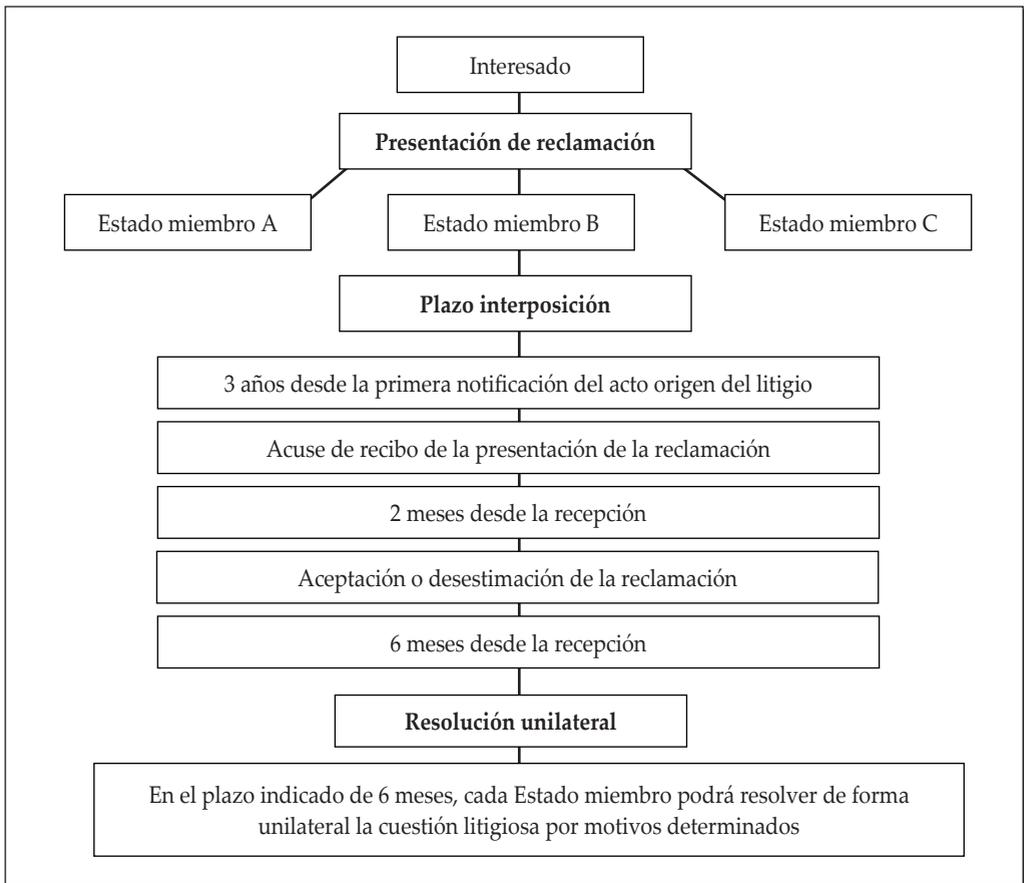
Las situaciones en que los diferentes Estados miembros aplican o interpretan de modo diferente las disposiciones de los acuerdos y convenios fiscales bilaterales para la Unión Europea pueden crear graves obstáculos para las empresas que operan a escala transfronteriza desde el punto de vista comunitario. Es decir, pueden generar una carga fiscal excesiva a las empresas y establecer distorsiones e ineficacias económicas, así como incidir negativamente en las inversiones transfronterizas. Conclusiones que han de hacerse extensibles a la aplicación e interpre-

⁶ Los Estados pueden resolver el litigio, por fórmulas alternativas no vinculantes, como la mediación y la conciliación, durante las fases finales del periodo del procedimiento amistoso.

tación del convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE)⁷, llamado Convenio de Arbitraje de la Unión⁸.

Para evitar esas distorsiones, la Directiva⁹ ha establecido las normas correspondientes a un mecanismo de resolución de litigios entre los Estados miembros, cuando dichos litigios surjan 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. Igualmente establece los derechos y las obligaciones de las personas afectadas cuando se produzcan los citados litigios (*cuestiones en litigio*).

Cuadro 1. Inicio del procedimiento



⁷ Diario Oficial de las Comunidades Europeas n.º L 225, de 20 de agosto de 1990.

⁸ En materia de precios de transferencia y a la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.

⁹ Diario Oficial de la Unión Europea n.º L 265, de 14 de octubre de 2017.

La indicada Directiva reconoce a toda persona física o jurídica afectada a presentar una reclamación sobre una cuestión en litigio a cada una de las autoridades competentes y de cada uno de los Estados miembros afectados en la que se solicite la resolución de la misma. El plazo de que dispone será de tres años para su presentación a partir de la recepción de la primera notificación de la acción que produzca o vaya a producir una cuestión en litigio, independientemente de que dicha persona utilice o no las vías de acción judicial disponibles en el derecho nacional de alguno de los Estados miembros afectados. Para ello, la persona afectada deberá presentar simultáneamente la reclamación con la misma información a cada autoridad competente, y deberá indicar en la reclamación cuáles son los otros Estados miembros afectados¹⁰.

Cada autoridad competente acusará recibo de la reclamación en el plazo de dos meses desde su recepción, al mismo tiempo que deberá informar de la recepción de la reclamación a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados en el plazo de dos meses desde dicha recepción y de la(s) lengua(s) que se pretende(n) utilizar en sus comunicaciones durante los correspondientes procedimientos.

Para ser aceptada desde un principio, la reclamación deberá contener la siguiente información hacia las autoridades competentes de cada uno de los Estados miembros afectados:

- a) Identificación de las personas afectadas que hayan presentado la reclamación a las autoridades competentes, así como a cualquier otra persona afectada.
- b) Los periodos de liquidación de que se trate.
- c) Los 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.
- d) 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 trate¹¹.
- e) La 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.

¹⁰ El interesado deberá presentar la reclamación en cada Estado miembro afectado en una de las lenguas oficiales del Estado, o en cualquier idioma que ese Estado acepte.

¹¹ Si haya más de un convenio, deberá especificar el acuerdo interpretado a efectos de la cuestión litigiosa.

- 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.
 - 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 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.
 - 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 procedimientos¹².
- f) Cualquier otra información adicional específica que sea solicitada por las autoridades nacionales y que se considere necesaria para la resolución de la controversia.

Las autoridades de cada uno de los Estados miembros afectados podrán solicitar esta última información adicional en el plazo de tres meses a partir de la recepción de la reclamación, al mismo tiempo que podrán solicitar información adicional durante el procedimiento amistoso previsto en el artículo 4 de la Directiva. 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.

Por tanto, una vez recepcionada la solicitud, cada uno de los Estados miembros deberá resolver sobre la aceptación o la desestimación de la reclamación en el plazo de seis meses desde dicha recepción o en el plazo de seis meses desde la recepción de la información complementaria indicada en el párrafo anterior, si esta es posterior. Al mismo tiempo deberá informarse rápidamente a las personas afectadas y a los demás Estados miembros.

De forma que en el plazo(s) señalado en el párrafo anterior, cada Estado miembro podrá resolver de forma unilateral, sin la participación de los Estados miembros de que se trate y, en tal supuesto, la autoridad de resolución deberá notificar la misma a la persona afectada y a los Estados miembros afectados, tras lo cual concluirán los procedimientos contemplados en la citada Directiva.

No obstante dicha Directiva prevé que, en caso de desistimiento de la reclamación presentada, el interesado deberá notificarlo de forma simultánea a todos los Estados afectados. Desistimien-

¹² Artículo 16.5 de la Directiva.

to que pondrá fin de forma automática a todos los procedimientos previstos en dicha Directiva, debiendo los Estados informar a los demás Estados miembros afectados.

Además, en el caso de que, por cualquier razón, la cuestión litigiosa dejase de existir, los indicados procedimientos terminarán inmediatamente, debiendo los Estados afectados informar al interesado de las razones al efecto.

Finalmente, esta Directiva hace una salvedad en el sentido de que en estas cuestiones será aplicable también la normativa nacional sobre protección de la información, así como de la protección del secreto comercial, empresarial, industrial o profesional o de los procedimientos comerciales.

III. PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS

Se ha señalado anteriormente que los Estados miembros afectados deberán presentar una decisión sobre la aceptación o desestimación de la reclamación dentro del plazo general de seis meses a partir de la recepción de la misma (desde la entrega de la documentación complementaria, si es posterior).

Además cada uno de los Estados tiene capacidad dentro del indicado plazo de seis meses para resolver el litigio de forma unilateral, sin la participación de los demás Estados. No obstante, la resolución desestimatoria deberá estar justificada en los siguientes motivos:

- a) Que la reclamación carezca de la información exigida para su tramitación, antes señalada, de acuerdo con el artículo 3.3 de la Directiva (identificación del interesado, concepto y periodos de liquidación, normativas nacionales, etc.), o bien que no se haya presentado en plazo la información complementaria requerida.
- b) Que no haya cuestiones en litigio.
- c) Que se haya presentado la reclamación fuera del plazo de tres años a partir de la recepción de la primera notificación del acto objeto del litigio.

En caso contrario, los Estados miembros aceptarán la reclamación de forma expresa. No obstante, en el caso de que los Estados no resuelvan en el indicado plazo de seis meses, se considerará por silencio positivo que el Estado en cuestión la acepta.

Mientras que si todos los Estados desestiman la reclamación, el interesado tendrá derecho a interponer el correspondiente recurso contra la decisión del Estado de que se trate conforme a su normativa nacional. Es decir, que el legislador español ha de determinar si la inadmisión es impugnabile en vía económico-administrativa o directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

En efecto, si el interesado interpuso recurso contra la desestimación, no podrá presentar la solicitud de constitución de la Comisión Consultiva en el caso de que la reclamación haya sido desestimada por al menos un Estado miembro, en los siguientes casos:

- a) Cuando la decisión estuviese recurrida con arreglo a la normativa nacional del Estado miembro de que se trate.
- b) Cuando la resolución desestimatoria pudiera ser recurrida con arreglo al procedimiento de recurso de los Estados miembros de que se trate.
- c) Cuando una decisión desestimatoria haya sido confirmada con arreglo al procedimiento de recurso planteado de acuerdo con la normativa nacional (letra a), pero no sea posible establecer excepciones a la resolución del tribunal correspondiente u otros órganos judiciales en cualquiera de los Estados miembros de que se trate.

Por tanto, en el caso de que se haya ejercido el derecho de recurso conforme al derecho nacional, la resolución judicial se tendrá en cuenta a efectos de la solicitud del interesado para la resolución de litigios por la Comisión Consultiva.

El procedimiento de resolución de litigios se estructura de la siguiente manera: en primer lugar, la resolución amistosa y, en su defecto, a través de las Comisiones Consultivas o de las Comisiones de resolución alternativa de litigios.

3.1. PROCEDIMIENTO AMISTOSO

En el supuesto de que las autoridades de los Estados miembros afectados hubieran decidido aceptar la reclamación presentada, estos Estados deberán procurar solucionar la cuestión en litigio de mutuo acuerdo en el plazo de dos años a partir de la última notificación referida a la aceptación de la reclamación de uno de los Estados miembros. Plazo que podrá prorrogarse por un periodo adicional de un año a petición de una autoridad competente de un Estado miembro afectado dirigida a los demás Estados afectados, siempre que se justifique por escrito por parte del Estado solicitante.

Por tanto, en el supuesto de que se llegara a un acuerdo de resolución del litigio dentro del plazo general de dos años, antes indicado, cada uno de los Estados miembros deberá notificar sin demora el citado acuerdo a la persona interesada, como decisión vinculante para el mencionado Estado y ejecutable por la persona afectada, siempre que esta acepte dicha decisión y renuncie al derecho a utilizar las acciones judiciales, en su caso.

Si los procedimientos judiciales se hubieran iniciado, la referida decisión pasará únicamente a ser vinculante y ejecutable una vez que la persona interesada aporte pruebas a los Estados miembros afectados de que se han adoptado medidas para poner fin a dichos procedimientos. El plazo máximo de entrega de dichas pruebas será de 60 días desde la notificación por el Estado que haya notificado la decisión señalada a la persona interesada. Por lo que, una vez acreditada la solicitud de finalización de los procedimientos judiciales (desistimiento), la decisión será inmediatamente ejecutiva, con independencia de cualquier plazo fijado por el derecho interno de los

Estados miembros de que se trate. Es decir, que si se llega a un acuerdo amistoso, dicho acuerdo tendrá carácter vinculante, incluso cuando la cuestión se encuentra pendiente de resolución por recursos administrativos o reclamaciones económico-administrativas, mientras que si existe un proceso judicial ha de ponerse término al mismo para que esa decisión sea vinculante.

Por último, en el supuesto de que los Estados miembros en cuestión no hayan alcanzado un acuerdo de resolución del litigio dentro del referido plazo de dos años desde la última notificación de la aceptación de la reclamación, cada uno de los Estados miembros afectados deberá informar de dicha situación a la persona interesada, indicando los motivos de la imposibilidad de llegar a un acuerdo.

3.2. RESOLUCIÓN DEL LITIGIO POR LA COMISIÓN CONSULTIVA O POR LA COMISIÓN ALTERNATIVA DE LITIGIOS

Si no se ha llegado a un acuerdo en el plazo de dos años desde la aceptación de la reclamación por uno de los Estados miembros, ha de procederse a la resolución de la misma a través de la intervención de una Comisión Consultiva o bien de una Comisión de resolución alternativa de litigios.

A) Resolución del litigio por la Comisión Consultiva

A raíz de una solicitud presentada a los Estados miembros afectados, dichos Estados deberán constituir una *Comisión Consultiva*¹³, a instancia de la persona afectada, en estos dos casos:

1. Cuando la reclamación presentada fue desestimada por al menos un Estado miembro, pero no por todos los miembros afectados.
2. Las autoridades competentes de los Estados miembros afectados hayan aceptado la reclamación presentada por la persona interesada, pero no hayan llegado a un acuerdo sobre la manera de resolver de mutuo acuerdo la cuestión litigiosa, por el procedimiento amistoso en el plazo indicado en el artículo 4.1 de la Directiva.

No obstante, la persona interesada solo podrá realizar dicha solicitud de constitución de la Comisión en el caso de que, de conformidad con las normas nacionales aplicables contra la desestimación, no pueda interponerse un recurso, o no haya recurso pendiente, o bien la persona afectada haya renunciado formalmente a su derecho a formular recurso. De forma que la solicitud de constitución de la Comisión Consultiva debe hacer referencia a una de esas tres cuestiones.

¹³ Composición: un presidente, un representante de cada uno de los Estados afectados, una personalidad independiente designada por cada uno de los Estados a partir de una lista.

Es decir, que la solicitud de la constitución de la indicada Comisión no cabe cuando se ha recurrido la desestimación de una reclamación o este recurso se encuentra pendiente de resolución¹⁴.

Esta solicitud de constitución deberá formularse por escrito en el plazo de 50 días a partir de la recepción de la notificación:

- a) De la resolución desestimatoria unilateral de un Estado miembro de la reclamación (art. 3.5 de la Directiva).
- b) De la resolución en la que se informa que no se ha llegado a un acuerdo amistoso (art. 4.3 de la Directiva).
- c) 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).

La Comisión Consultiva constituida en el plazo de 120 días desde la recepción de la solicitud deberá adoptar una decisión relativa a la aceptación de la reclamación en el plazo de seis meses desde su constitución¹⁵.

No obstante, cuando se confirme que se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Directiva (identificación del interesado, concepto tributario, normativa aplicable y controversia), se iniciará previamente el procedimiento amistoso previsto en el artículo 4 de la indicada Directiva a solicitud de cualquiera de los Estados implicados. De forma que el Estado afectado notificará dicha solicitud de acuerdo amistoso a la Comisión Consultiva constituida al efecto, al resto de los Estados miembros y a la persona interesada.

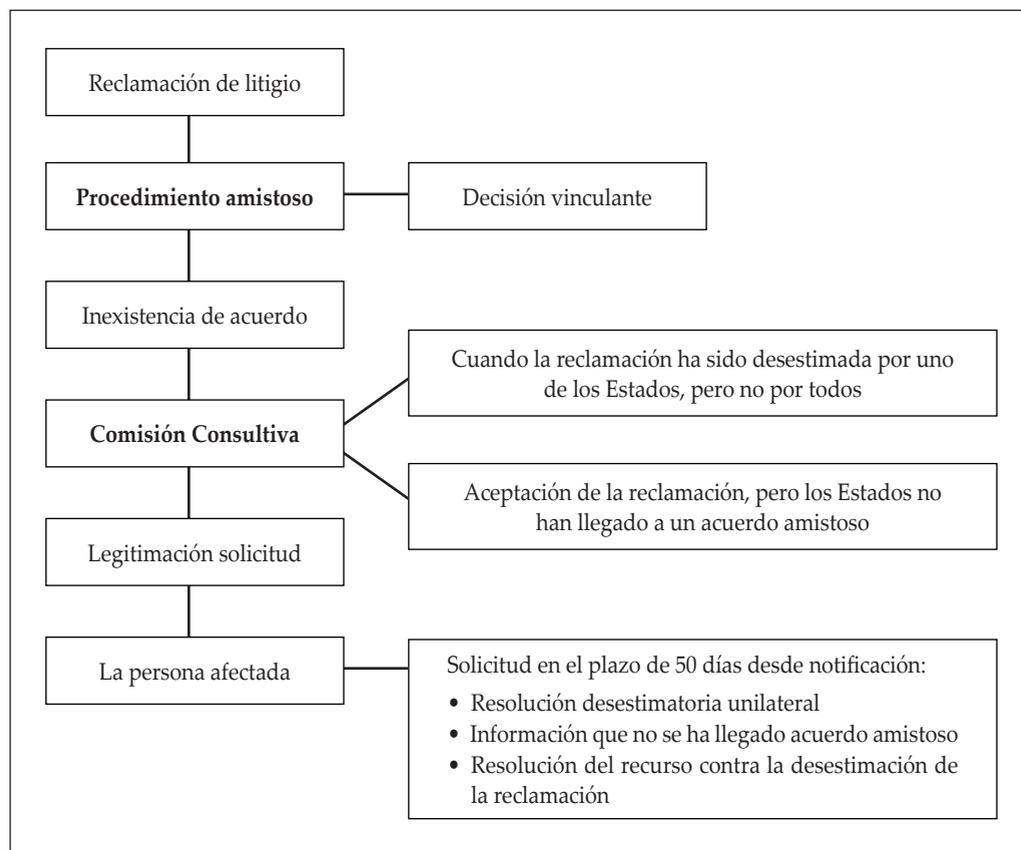
En este caso, la resolución amistosa del litigio debe realizarse en el plazo de dos años a partir de la notificación de la resolución adoptada por la Comisión Consultiva sobre la aceptación de la reclamación.

Sin embargo, en el caso de que ninguno de los Estados miembros solicite el inicio del procedimiento amistoso en el plazo de 60 días a partir de la fecha de la notificación de la resolución de la Comisión Consultiva de aceptación de la reclamación, esta Comisión emitirá un Dictamen sobre la manera de resolver el litigio con arreglo al procedimiento del artículo 14.1 de la Directiva, de forma que, a efectos de este artículo, se considerará que la Comisión Consultiva fue constituida en la fecha en que caducó el plazo de 60 días indicado. Fecha a partir de la cual cuenta el plazo de seis meses para que la Comisión emita el Dictamen.

¹⁴ Será el legislador español el que establezca la posible impugnación de la resolución desestimatoria de una reclamación en materia de resolución de litigios y el órgano a quien corresponde su estudio.

¹⁵ Notificada en el plazo de 30 días desde su adopción a los Estados miembros.

Cuadro 2. Procedimiento amistoso y constitución de la Comisión Consultiva



Finalmente, en el supuesto de que las autoridades competentes de los Estados miembros afectados hayan aceptado la reclamación presentada por la persona interesada, pero no hayan llegado a un acuerdo sobre la manera de resolver de mutuo acuerdo la cuestión litigiosa por el procedimiento amistoso del artículo 4.1 de la Directiva, la Comisión Consultiva emitirá un dictamen sobre la manera de resolver el litigio de acuerdo con el artículo 14.1 de la Directiva.

Este artículo indica que el dictamen de la Comisión Consultiva deberá realizarse con un plazo máximo de seis meses, desde la fecha de creación, aplicable a otros tres meses sobre la base del contenido del litigio, y será dirigido a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados a través de su presidente.

El contenido del dictamen se basará 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. Dictamen que se acordará por mayoría simple de sus miembros, sin perjuicio del voto de calidad del presidente en caso de empate.

Las normas de designación de las personalidades independientes e integrantes de dicha Comisión deberán ser aprobadas por los Estados y, si no está aprobada la forma de designación, esta se realizará por sorteo. No obstante, salvo que las personalidades independientes hayan sido designadas por un órgano jurisdiccional o el organismo nacional de designación, los demás Estados miembros afectados podrán oponerse al nombramiento por cualquier motivo previamente acordado entre los Estados afectados, o bien por: a) cuando la persona pertenezca a una de las Administraciones fiscales afectadas; b) cuando la persona tenga o haya tenido una participación importante o derecho de voto en la empresa de la persona afectada, o haya sido empleada o asesora, en cualquier momento de los últimos cinco años anteriores a la fecha de designación, de cualquier persona afectada; c) cuando la persona no ofrezca garantías suficientes de objetividad para la resolución del litigio, y d) cuando dicha persona sea empleada de una sociedad que preste asesoría fiscal, preste servicio de asesoría como profesional, durante los tres años anteriores a su designación. Al mismo tiempo que los Estados tendrán capacidad para exigir a las personalidades independientes que revelen toda relación o interés sobre el asunto que pueda afectar a su independencia o imparcialidad, y en el plazo de un año desde la emisión del dictamen las personalidades independientes no deben incurrir en alguna de las causas de oposición al nombramiento por los Estados miembros antes citadas.

A estos efectos se creará una lista de personalidades independientes designadas por los Estados miembros, dado que cada Estado deberá designar al menos tres personas independientes y capaces de actuar con imparcialidad. Al mismo tiempo que deberán mantener dicha independencia, de forma que cuando un Estado miembro tenga motivos suficientes para que una personalidad independiente deje de estar en la lista, lo pondrá en conocimiento de la Comisión Europea, la cual informará al Estado que hubiera procedido al nombramiento para que tome la decisión oportuna en el plazo de seis meses e informado también a la Comisión Europea.

No obstante, si una Comisión Consultiva no estuviera constituida en el plazo de 120 días, desde la recepción de una solicitud de un particular afectado, esta persona podrá 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. Al mismo tiempo que, si el Estado miembro no ha designado al menos una personalidad independiente, la persona afectada podrá 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.

Las personas afectadas se dirigirán a cada uno de los Estados miembros en cuestión, cuando haya finalizado el plazo de 120 días, desde la recepción de una solicitud de un particular afectado, y en el plazo de 30 días desde el final del citado periodo.

A la vista de la solicitud el tribunal correspondiente o el organismo nacional de nombramiento tomará la decisión oportuna sobre el nombramiento de personalidades independientes. Nombramiento por los órganos judiciales de acuerdo con la normativa nacional en materia de arbitraje civil y

mercantil por no haberse llegado a un acuerdo entre las partes, al igual que cuando el nombramiento corresponda a un organismo nacional de designación. Esta designación podrá ser recurrida por el Estado miembro que haya incumplido su obligación de nombrar en el caso de que esté previsto en su normativa nacional. Por lo que en caso de denegación, se tendrá derecho a interponer recurso contra la resolución del órgano judicial, de conformidad con las normas procesales nacionales.

B) Comisión de resolución alternativa de litigios

Los Estados miembros afectados pueden convenir, de acuerdo con el artículo 10 de la Directiva, la constitución de una Comisión de resolución alternativa de litigios, en lugar de la anteriormente citada Comisión Consultiva.

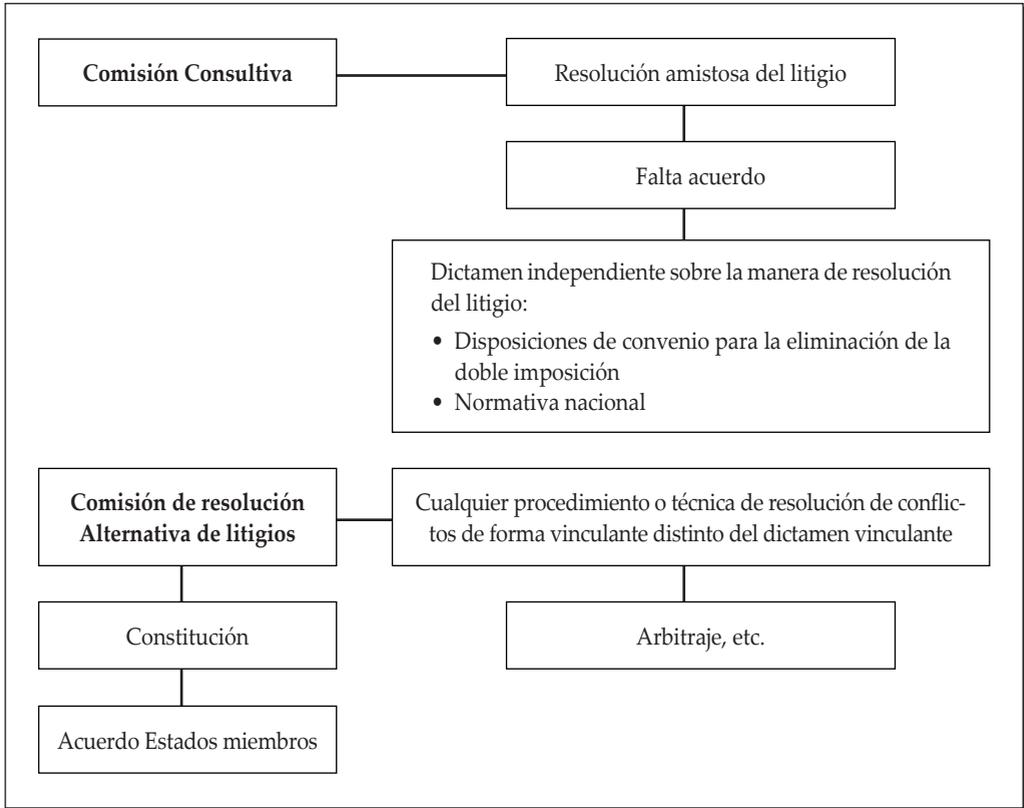
La Comisión de resolución alternativa de litigios, que podrá crearse en forma de comité de carácter permanente, deberá emitir un dictamen en el plazo correspondiente. Mientras que los Estados miembros podrán oponerse al nombramiento de los integrantes de la Comisión: a) cuando la persona pertenezca a una de las Administraciones fiscales afectadas; b) cuando la persona tenga o haya tenido una participación importante o derecho de voto en la empresa de la persona afectada, o haya sido empleada o asesora, en cualquier momento de los últimos cinco años anteriores a la fecha de designación, de cualquier persona afectada; c) cuando la persona no ofrezca garantías suficientes de objetividad para la resolución del litigio, y d) cuando dicha persona sea empleada de una sociedad que preste asesoría fiscal, preste servicio de asesoría como profesional, durante los tres años anteriores a su designación, al mismo tiempo que, durante los 12 meses siguientes a la decisión de la Comisión, los miembros no deberán ocupar una situación susceptible de ser alegada como motivo de oposición a su imparcialidad por los Estados miembros.

Por otra parte, salvo las salvedades enunciadas en el párrafo anterior, la Comisión de resolución alternativa de litigios puede diferir de la Comisión Consultiva en cuanto a su composición y a su forma. No obstante, la Comisión alternativa de litigios podrá aplicar, cuando proceda, cualquier procedimiento o técnica de resolución de conflictos, para resolver el conflicto de forma vinculante.

Además, como alternativa al tipo de procedimiento de resolución por la Comisión Consultiva, es decir, el procedimiento de dictamen independiente, los Estados miembros afectados podrán acordar cualquier otro tipo de procedimiento de resolución de litigios, como procedimiento de arbitraje de la «oferta definitiva» (arbitraje de la «última oferta mejor») y que será aplicado por la Comisión de resolución alternativa de litigios.

El dictamen de la Comisión alternativa de litigios deberá ser emitido en el plazo de seis meses desde la fecha de la creación de la misma y se dirigirá a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados, salvo que dicha Comisión alternativa de litigios considere que la índole del litigio exija una ampliación de dicho plazo de tres meses. Dicho dictamen se basará en los convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio, así como de las normas nacionales aplicables, y se dirigirá a las autoridades competentes.

Cuadro 3. Resolución de conflictos por las comisiones



C) Resolución de litigios promovidos por particulares y empresas de menor tamaño

El artículo 17 de la Directiva señala que cuando la persona afectada sea un particular o una empresa que no sea grande y no forme parte de un grupo que sea grande¹⁶ (ambos según la definición de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento y del Consejo¹⁷). Es decir, las empresas de menor tamaño son aquellas que no rebasen dos de los siguientes parámetros en la fecha de cierre del balance:

¹⁶ Se entenderá por grupos grandes los constituidos por una sociedad matriz y sus filiales que vayan a incluirse en una consolidación y que, de manera consolidada, rebasen los límites numéricos de por lo menos dos de los tres criterios siguientes en la fecha de cierre del balance de la sociedad matriz: total del balance: 20 millones de euros; volumen de negocios neto: 40 millones de euros; número medio de empleados durante el ejercicio: 250.

¹⁷ Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se

- a) Total del balance: 20.000.000 de euros.
- b) Volumen de negocios neto: 40.000.000 de euros.
- c) Número medio de empleados durante el ejercicio: 250.

En estos casos, la persona afectada podrá presentar las reclamaciones, las respuestas a una solicitud de información adicional, las retiradas o las solicitudes previstas, respectivamente, en los artículos 3.1, 3.4, 3.6 y 6.1 de la reiterada Directiva, únicamente a la autoridad competente del Estado miembro en que sea residente la persona afectada. De forma que dicho Estado enviará una notificación a todos los Estados miembros afectados al mismo tiempo y en el plazo de dos meses a partir de la recepción de dichas comunicaciones de la persona afectada, lo que determinará que la persona afectada ha presentado una comunicación a todos los Estados miembros afectados en la fecha de dicha notificación.

Por último, en el caso de que el Estado miembro haya recibido una información adicional a que se refiere el artículo 3.4 de la Directiva, deberá remitir copia a todos los Estados miembros afectados al mismo tiempo, de manera que la información adicional ha de considerarse recibida por todos los Estados miembros afectados en la fecha de recepción de esa información

3.3. DECISIÓN DEFINITIVA

Las autoridades de los Estados en cuestión deberán ponerse de acuerdo sobre la forma de resolver la cuestión litigiosa en el plazo de seis meses desde la notificación del dictamen de la Comisión Consultiva o de la Comisión de resolución alternativa de litigios.

No obstante, dichas autoridades podrán adoptar una decisión que se aparte del dictamen de las citadas comisiones y, en el caso de que no lleguen a un acuerdo sobre la forma de resolver el litigio, dichos Estados quedarán vinculados por dicho dictamen.

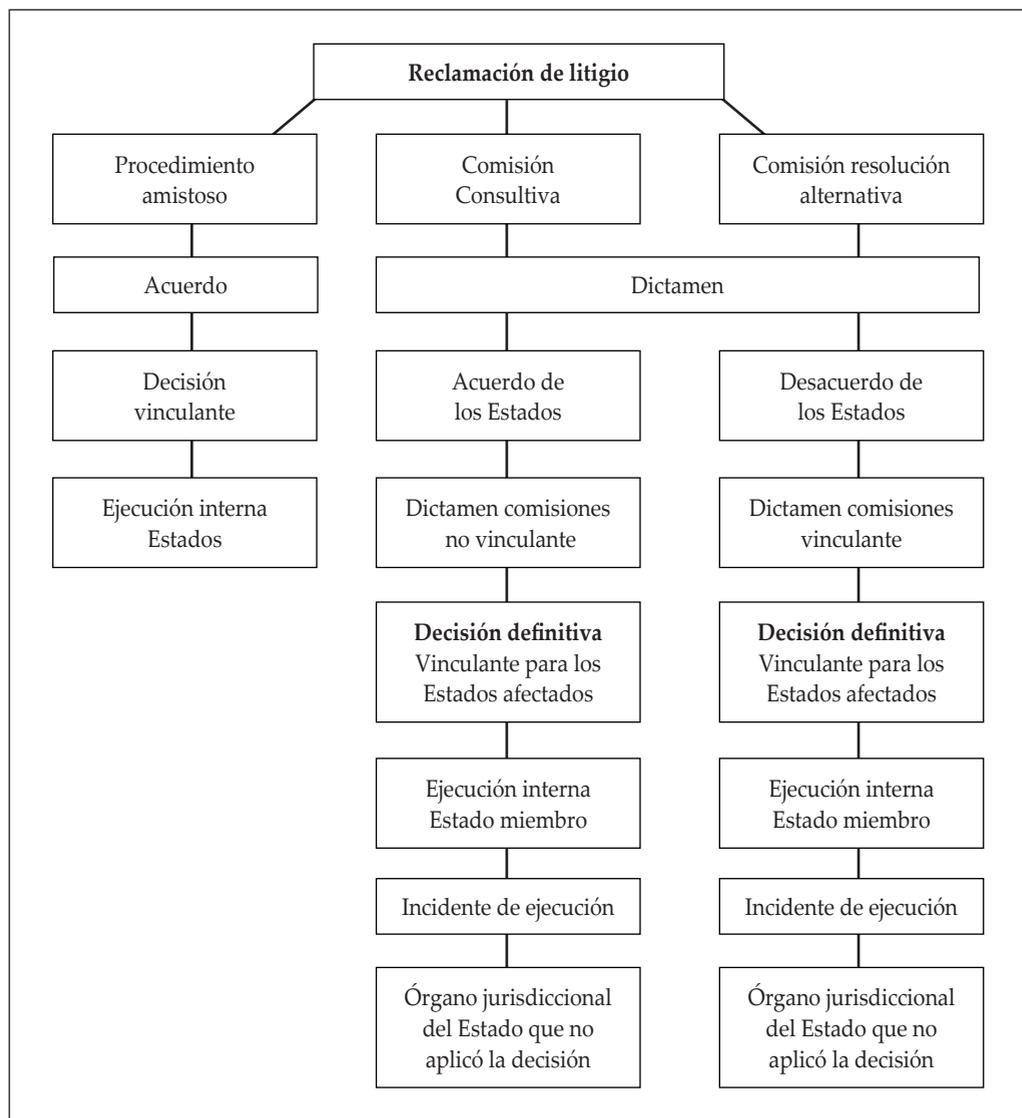
La decisión definitiva sobre la resolución del litigio será notificada a la persona interesada de forma inmediata, y si dicha notificación no se hubiere realizado en el plazo de 30 días, dicha interesada podrá presentar recurso en su Estado miembro de residencia, de conformidad con la normativa nacional aplicable y con el objeto de obtener una decisión definitiva.

Esta decisión definitiva será vinculante para los Estados miembros afectados y no sentará precedente, mientras que para la persona afectada esa decisión se aplicará siempre que la acepten y renuncien al derecho a utilizar la vía judicial nacional en el plazo de 60 días a partir de la fecha en la que se haya notificado la decisión definitiva, en su caso.

modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

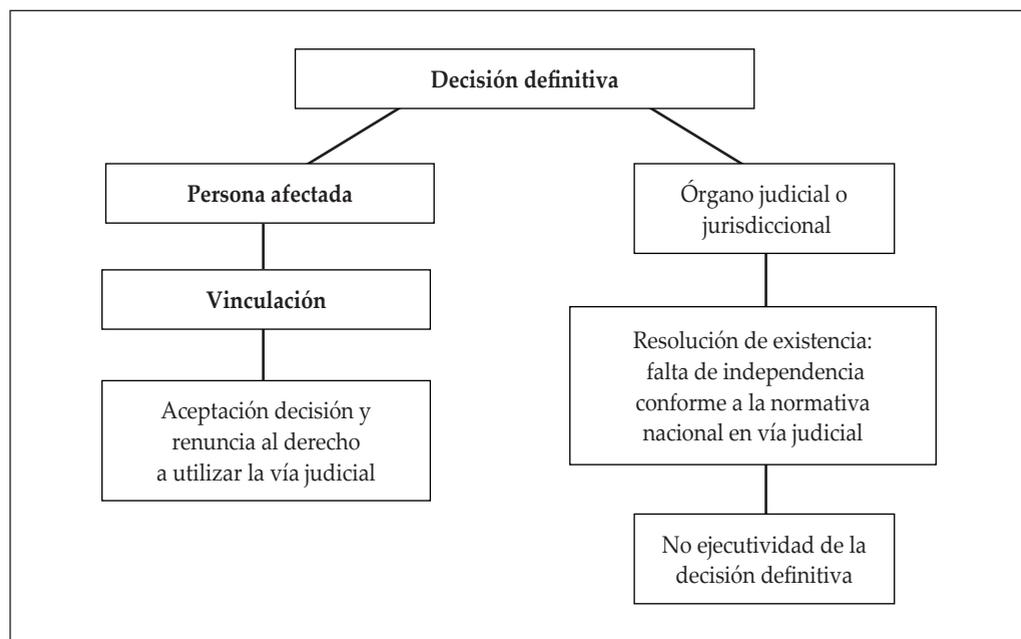
Por tanto, la decisión definitiva se aplicará con arreglo al derecho interno de los Estados miembros implicados, los cuales deberán modificar su imposición inicial, sean cuales sean los plazos previstos en el derecho nacional, salvo en el caso de que el órgano jurisdiccional u otra instancia judicial 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 artículo 8 de la Directiva.

Cuadro 4. **Decisión definitiva del conflicto**



Por último, en el supuesto de que no se haya 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.

Cuadro 5. Decisión definitiva: vinculación persona afectada



IV. DERECHO ESPAÑOL Y RESOLUCIÓN DE LITIGIOS EN LA UNIÓN EUROPEA

El artículo 16 de la Directiva establece los principios de relación entre la normativa nacional y la normativa comunitaria en materia de resolución de litigios, sobre la base de las siguientes reglas:

1. *Actos definitivos.* El hecho de que un acto de una Administración tributaria española y que ocasione una cuestión litigiosa sea definitivo con arreglo a la normativa española, ello no impedirá que las personas interesadas puedan recurrir a los procedimientos indicados en la Directiva.
2. *Procedimientos sancionadores y penales.* El sometimiento de la cuestión litigiosa al procedimiento amistoso o al procedimiento de resolución de litigios por la Co-

misión Consultiva¹⁸, ello no impide para que el 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.

3. *Vía judicial.* Los interesados podrán recurrir a la jurisdicción contencioso-administrativa con arreglo a la normativa española. No obstante, cuando el interesado haya iniciado un procedimiento judicial, los plazos siguientes comenzarán a contar a partir de la fecha en que una sentencia dictada en dicho(s) procedimiento(s) haya pasado a ser definitiva o que dicho(s) procedimiento(s) haya(n) concluido definitivamente por otro motivo o se hayan suspendido:
 - 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 (art. 3.5 de la Directiva).
 - El plazo de dos años, a partir de la última notificación de una decisión de uno de los Estados miembros relativa a la aceptación de una reclamación, para solucionar la cuestión litigiosa por el procedimiento amistoso (art. 4.1 de la Directiva).
4. *Aplicación de las resoluciones judiciales.* Cuando un Estado miembro de acuerdo a su derecho nacional, como España, no pueda establecer excepciones a las resoluciones de un órgano jurisdiccional o judicial, podrá acordar que, cuando una decisión sobre una cuestión en litigio haya sido dictada por el órgano jurisdiccional o judicial de ese Estado miembro:
 - a) Antes de que los Estados miembros afectados hayan alcanzado un acuerdo con arreglo al procedimiento amistoso previsto en el artículo 4 de la indicada Directiva, dicho Estado miembro (España) puede notificar a los demás Estados afectados la resolución del órgano jurisdiccional o de otra autoridad judicial y se ponga fin a dicho procedimiento a partir de dicha notificación.
 - b) Antes de que el interesado presente la solicitud para la constitución de la Comisión Consultiva de acuerdo con el artículo 6.1 de la Directiva, en el caso de que la reclamación haya sido desestimada por al menos uno de los Estados, o en el caso de que la reclamación haya sido aceptada, pero no se haya llegado a un acuerdo sobre la manera de resolver el litigio, el Estado en cuestión puede decidir que dicha solicitud no se aplique si la cuestión litigiosa ha quedado sin resolver durante la totalidad del procedimiento amistoso, en cuyo caso este Estado informará a los demás Estados afectados del efecto de dicha resolución del órgano jurisdiccional o judicial.

¹⁸ Artículos 4 y 6 de la Directiva, respectivamente.

- c) Se pondrá fin al procedimiento de resolución de litigios señalado en el citado artículo 6, si dicha resolución fue dictada en cualquier momento después de que la persona afectada presentara la solicitud de constitución de la Comisión Consultiva y antes de que esta Comisión Consultiva (o la Comisión de resolución alternativa de litigios) hubiera emitido su dictamen dirigido al Estado miembro afectado de acuerdo con el artículo 14 de la Directiva. Mientras que dicho Estado deberá informar a los demás Estados afectados y a la Comisión Consultiva (o la Comisión de resolución alternativa de litigios) del efecto de dicha resolución del órgano jurisdiccional o judicial.
5. *Finalización de otros procedimientos amistosos.* La presentación de una reclamación sobre una cuestión en litigio, de acuerdo con el artículo 3 de la indicada Directiva, pondrá término a cualquier procedimiento amistoso o procedimiento de resolución de litigios en curso, con arreglo a un convenio que se está interpretando o aplicando en relación con la cuestión litigiosa correspondiente. Ese otro procedimiento amistoso o procedimiento de resolución de litigios en curso y relativo a la cuestión litigiosa concluirá con efectos a partir de la fecha de la primera recepción de la reclamación por cualquiera de los Estados miembros afectados.
6. *Resolución de litigios por la Comisión Consultiva en el caso de sanciones tributarias.* El Estado miembro afectado podrá denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios señalado en el artículo 6 de la Directiva, si en ese Estado miembro se han impuesto sanciones en relación con los ingresos o patrimonio regularizados por fraude fiscal, falta de pago intencionada o por negligencia grave. No obstante, cuando se hayan iniciado procedimientos judiciales o administrativos que pudieran dar lugar a sanciones y tales procedimientos se estén tramitando simultáneamente a cualquiera de los procedimientos señalados en la Directiva, un Estado miembro podrá suspender los procedimientos contemplados en dicha Directiva desde la fecha de aceptación de la reclamación hasta la fecha del resultado final de los procedimientos.
7. *Denegación singular del acceso al procedimiento de resolución de litigios por la Comisión Consultiva.* Cada Estado miembro podrá denegar, caso a caso, el acceso al indicado procedimiento previsto en el citado artículo 6 de la Directiva, cuando una cuestión litigiosa no conlleve doble imposición. En este caso, dicho Estado miembro deberá informar a la persona afectada y a los otros Estados miembros afectados.

V. CONCLUSIONES

1. En el ordenamiento jurídico-tributario español, aparte de la revisión de oficio y del recurso de reposición, existe la vía económico-administrativa que el contribuyente debe agotar para acceder a la vía judicial. Pues bien, el hecho de que un acto

administrativo sea *definitivo* con arreglo a la normativa española no impide que el interesado pueda recurrir a los procedimientos indicados en la Directiva cuando exista una cuestión litigiosa sobre la interpretación y aplicación de los convenios internacionales por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio.

No obstante, el inicio de los citados procedimientos (amistoso o mediante la intervención de la Comisión Consultiva) no impide que las Administraciones tributarias españolas puedan iniciar o continuar con las acciones judiciales o los procedimientos encaminados a la aplicación de sanciones administrativas y penales en relación con los mismos hechos. En definitiva, una vez que una Administración ha dictado una liquidación tributaria, esta puede iniciar los procedimientos sancionadores, imponer las sanciones y proceder al cobro de las mismas aunque se hubieran planteado estas cuestiones litigiosas con el inicio de los citados procedimientos previstos en la Directiva. Del mismo modo, dictadas las liquidaciones vinculadas a delito¹⁹, las Administraciones pueden iniciar las oportunas acciones judiciales y, si no existieran las indicadas liquidaciones, habría que esperar a la sentencia judicial.

Sin embargo, el Estado miembro afectado, si no hay acuerdo amistoso, podrá denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios mediante dictamen de la Comisión Consultiva, cuando el interesado ya ha sido sancionado por fraude fiscal, falta de pago o por negligencia grave, a raíz de la regularización tributaria.

En caso contrario, si los procedimientos judiciales o administrativos en orden a la imposición de sanciones se están tramitando y coincide su tramitación con los procedimientos señalados en la Directiva, los Estados miembros podrán suspender estos procedimientos desde la fecha de aceptación de la reclamación hasta la fecha del resultado final de dichos procedimientos.

2. Si un acto definitivo se ha impugnado en la vía administrativa o vía económico-administrativa, ello no es óbice para que el interesado pueda acceder a los procedimientos previstos en la Directiva. Sin embargo, una vez iniciada la vía judicial, aunque el particular haya presentado una reclamación sobre la base de dicha Directiva, habrá que esperar a que se dicte la sentencia definitiva para que los Estados miembros acepten o desestimen la reclamación²⁰, o para que dichos Estados lleguen a un acuerdo amistoso en el plazo de dos años desde el término de la vía judicial²¹.
3. Los Estados miembros se reservan importantes potestades:

¹⁹ Artículo 250 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

²⁰ Artículo 3.5 de la Directiva.

²¹ Artículo 4.1 de la Directiva.

- a) Denegación singular del acceso al procedimiento de resolución de litigios por la Comisión Consultiva, cuando la cuestión litigiosa no lleve consigo un problema de doble imposición.
 - b) Denegación del acceso al procedimiento de resolución de litigios mediante dictamen de la Comisión Consultiva, cuando el interesado ya ha sido sancionado por fraude fiscal, falta de pago o por negligencia grave, a raíz de la regularización tributaria.
 - c) Suspensión de los procedimientos indicados en la Directiva, cuando se hayan iniciado procedimientos judiciales o administrativos que pudieran dar lugar a la imposición de sanciones y que coincidan simultáneamente con los procedimientos para evitar la doble imposición señalados en la citada Directiva.
 - d) El surgimiento de una cuestión litigiosa no impide que los Estados miembros puedan iniciar o continuar las acciones judiciales y procedimientos encaminados a la aplicación de sanciones administrativas y penales sobre los mismos hechos.
4. La presentación de una reclamación sobre un litigio sobre doble imposición pone término a cualquier *procedimiento amistoso* en curso, con arreglo al oportuno convenio.
 5. *Prejudicialidad*. El artículo 106.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, señala que cuando la Administración fuere condenada al pago de cantidad líquida, el órgano encargado de su cumplimiento acordará el pago con cargo al crédito correspondiente de su presupuesto que tendrá siempre la consideración de ampliable. Mientras que el apartado 4 del citado artículo expone que si la Administración condenada al pago de cantidad estimase que el cumplimiento de la sentencia habría de producir trastorno grave a su Hacienda, lo pondrá en conocimiento del juez o tribunal acompañado de una propuesta razonada para que, oídas las partes, se resuelva sobre el modo de ejecutar la sentencia en la forma que sea menos gravosa para aquella. Por tanto, no existen razones en España para que el Estado pueda establecer excepciones a las resoluciones de un órgano judicial o jurisdiccional, por lo que ante una resolución de un órgano judicial o jurisdiccional el Estado español puede:
 - Poner fin al procedimiento de resolución de litigios en materia de doble imposición, poniendo en conocimiento al resto de los Estados miembros afectados la existencia de una resolución de un órgano judicial o jurisdiccional español, antes de que se llegue a un acuerdo dentro del procedimiento amistoso.
 - Antes de que el interesado solicite la constitución de la Comisión Consultiva²², el Estado español puede acordar que dicha solicitud no se aplique

²² En el caso de que la reclamación haya sido desestimada por al menos uno de los Estados, o en el caso de que la reclamación haya sido aceptada, pero no se haya llegado a un acuerdo sobre la manera de resolver el litigio.

al haberse dictado una resolución de un órgano judicial o jurisdiccional, cuando la cuestión litigiosa ha quedado sin resolver en el procedimiento amistoso previo.

- El procedimiento de la resolución de litigios por parte de la Comisión Consultiva podrá terminar a instancia del Estado español, si la resolución de un órgano judicial o jurisdiccional ha sido dictada en cualquier momento posterior a que la persona afectada haya presentado la solicitud de constitución de la Comisión Consultiva y antes de que esta Comisión Consultiva (o la Comisión de resolución alternativa de litigios) hubiera emitido su dictamen.

6. *La indisponibilidad de las características esenciales de la obligación tributaria* en el ordenamiento jurídico español, dada su naturaleza pública²³, excluiría en principio el arbitraje y otros métodos de resolución de los conflictos tributarios, de acuerdo con el principio de reserva de ley, indisponibilidad del crédito tributario y la inderogabilidad de la relación jurídico-tributaria²⁴. La indisponibilidad del crédito tributario significa que la Administración no puede renunciar al crédito tributario, ni transmitirlo, ni modificar los elementos de la deuda dado el principio de inderogabilidad de la obligación tributaria²⁵. Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha reconocido la posibilidad de introducir alternativas al recurso administrativo, como método de resolución de conflictos entre la Administración y los obligados tributarios²⁶, aunque la resolución de conflictos sobre la base del derecho permitiría salvar el principio de legalidad²⁷.

El artículo 86 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, permite la terminación convencional de los procedimientos, mientras que el apartado 2 de su artículo 112 habilita la posible técnica alternativa al recurso administrativo, mediante la conciliación, la mediación y el arbitraje. Por otra parte, en el ordenamiento tributario, nos encontramos con las *actas con acuerdo*²⁸ que permiten una terminación convencional de los procedimientos, *los acuerdos de valoración*²⁹ y *la tasación pericial contradictoria*³⁰.

²³ Ribes Ribes, A. (2003, p. 420).

²⁴ Falcón y Tella, R. (1996, p. 257).

²⁵ Pérez Royo, F. (2014, p. 76).

²⁶ SSTC 217/1991, 60/1989 y 162/1989.

²⁷ Ferreiro Lapatza, J. (1996, pp. 264-265).

²⁸ Artículo 155 de la LGT.

²⁹ Artículo 91 de la LGT.

³⁰ Artículo 135 de la LGT.

Además, en Derecho Internacional son las Administraciones tributarias, en definitiva los Estados, las que llegan a resoluciones amistosas de los conflictos, las que asumen los arbitrajes fruto de la aplicación de las cláusulas arbitrales en los convenios de doble imposición, sin infracción de la normativa constitucional ni del principio de legalidad tributaria, dado que son las autoridades competentes para el ejercicio de esas funciones³¹. Al igual que el Derecho Comunitario dictado para la resolución de los litigios tributarios, resolución amistosa de conflictos o resolución alternativa de litigios (entre ellos el arbitraje), resulta de aplicación en los distintos Estados miembros.

La eliminación de la doble imposición internacional ha sido siempre una fuente de debate en Derecho Tributario, de esta forma los convenios para evitar la doble imposición han tratado de resolver la problemática facilitando la exención de los ingresos obtenidos en el extranjero por los impuestos pagados y el otorgamiento de un crédito por los impuestos pagados en el exterior, previendo procedimientos amistosos para evitar esta problemática y, en su caso, una cláusula arbitral con el objetivo de paliar la posible ineficacia del procedimiento amistoso³².

Por tanto, sería necesaria la modificación de la LGT para dar cabida con claridad al procedimiento amistoso de resolución de conflictos previsto en la Directiva, a los acuerdos entre los Estados para la resolución de conflictos, así como a su resolución a través del dictamen de la Comisión Consultiva o de la Comisión de resolución alternativa de conflictos, recordemos que, cuando los Estados afectados no llegan a un acuerdo, el indicado dictamen tiene carácter vinculante para la toma de la decisión definitiva.

7. *Arbitraje*. Los tratados relativos a evitar la doble imposición internacional incorporan cláusulas en relación con la posibilidad de acudir al arbitraje, como el modelo de convenio ofrecido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)³³, dado que los otros medios amistosos de solución de controversias determinan una dilatada espera para su resolución. Entre los supuestos de arbitraje debemos señalar:

- a) Un ejemplo de arbitraje en materia tributaria a nivel de la Unión Europea es el citado Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (Convenio de Arbitraje de la Unión), firmado el día 23 de julio de 1990, con el objetivo de rectificar los precios de transferencia y la imputación del beneficio derivado de

³¹ López Espadafor, C. M. (2005, p. 20).

³² Lang, M. y Wiman, B. (2014, p. 202).

³³ Serrano Antón, F. (2010, p. 330).

los mismos allí donde se ha producido realmente³⁴, quedando legitimados para solicitar el inicio del procedimiento las empresas y establecimientos permanentes situados en los Estados contratantes. De manera que si la solicitud es fundada y no se encuentra una solución válida bilateralmente, ha de resolverse la misma por un procedimiento amistoso entre autoridades. Pero si a través del procedimiento amistoso no se corrige la doble imposición en el plazo de dos años, se establece la obligación de someter la cuestión a una Comisión Consultiva. Esta Comisión con una composición mixta emite su dictamen, con base en la cual las autoridades deben aprobar una decisión que garantice la supresión de la doble imposición en el plazo de seis meses, pero si no hay acuerdo el referido dictamen resulta obligatorio³⁵.

- b) El *Modelo de convenio tributario sobre la renta y patrimonio de la OCDE* tiene como objetivo ofrecer a los Estados una herramienta uniforme para resolver los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición en esa materia tributaria. Este modelo introdujo el 17 de julio de 2008 el artículo 25.5, añadiendo como posibilidad el arbitraje al procedimiento amistoso. Es decir, cuando los Estados no hayan podido ponerse de acuerdo en el procedimiento amistoso previo, transcurridos dos años desde el inicio sin acuerdo, se puede pedir por el obligado tributario el inicio del procedimiento arbitral en caso de tributación no conforme con el propio convenio³⁶. El dictamen resulta vinculante para los Estados a no ser que el interesado rechace el acuerdo amistoso que aplique dicho dictamen³⁷.
- c) El *Modelo de convenio de las Naciones Unidas sobre la doble tributación* constituye el resultado del esfuerzo internacional por evitar la doble imposición tributaria y un compromiso entre el principio de la fuente y el principio de la residencia, habiéndose introducido en 2011 una cláusula arbitral muy parecida a la del modelo OCDE. Aunque se diferencia en que el plazo para llegar a un acuerdo entre los Estados es de tres años (modelo OCDE dos años), que la cuestión se someterá a arbitraje si uno de los Estados lo solicita, es decir, que en caso contrario no se somete a arbitraje (modelo OCDE puede ser solicitado por el particular). Así como que el modelo de las Naciones Unidas autoriza a los Estados a ignorar la decisión del arbitraje si se ponen de acuerdo en una solución diferente, al mismo tiempo que genera una menor protección, dado que aunque el particular solicite el

³⁴ Morelli, M. (2010, p. 407).

³⁵ Hinnekens, L. (2010, pp. 109-116).

³⁶ Monsenego, J. (2014, p. 165).

³⁷ Dictamen: mediante la opinión del árbitro independiente o como la «última oferta», donde los árbitros han de escoger entre una de los dos propuestas presentadas por los Estados.

arbitraje los Estados pueden denegarla³⁸, y muestra su preferencia por el procedimiento de la última oferta, donde los árbitros pueden escoger una de las propuestas presentadas por los dos Estados implicados (no pueden proponer su propia solución).

- d) Los *Acuerdos de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones (APPRI)* tuvieron un gran crecimiento en los años 80 del pasado siglo como consecuencia de la inseguridad jurídica existente en el campo de las inversiones internacionales, ante la ausencia de una normativa internacional general y fruto de la globalización de la economía y del crecimiento de las inversiones transnacionales³⁹. España cuenta actualmente con 72 APPRI en vigor, con el objetivo de garantizar las inversiones ante los avatares políticos, la apertura a la entrada de inversores y la promoción de inversiones. Aunque no hay un modelo en este ámbito, la mayoría de estos convenios recogen la manera de resolver las controversias⁴⁰. El procedimiento más utilizado es el arbitraje, que permite al inversor actuar contra el Estado receptor de la inversión y participando en el procedimiento, para conseguir garantizar su inversión frente a expropiaciones o minoraciones arbitrarias. El arbitraje puede ser *ad hoc*: conforme a las reglas de arbitraje de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL)⁴¹, o bien a través del arbitraje institucional, generalmente a través de dos instituciones⁴²:
- La Cámara de Comercio Internacional de París.
 - El Centro Internacional de Arreglo de Diferencias relativas a las Inversiones (CIADI). A través de árbitros designados por las partes, cuyo laudo es vinculante y su reconocimiento es automático.
- e) El *Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)* (acciones 14 y 15) tiene su origen en evitar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios entre jurisdicciones fiscales, mecanismos utilizados por los contribuyentes para conseguir una menor tributación. La acción 14 del proyecto intenta reforzar la eficacia y eficiencia del procedimiento amistoso, con o sin cláusula arbitral obligatoria, para minimizar los riesgos y conseguir la efectiva resolución de las controversias, a través de un estándar básico en relación con la aplicación e interpretación de los convenios bilaterales. Mientras que la

³⁸ Véase nota 36.

³⁹ Hortalá i Vallvé, J. (1996, p. 55).

⁴⁰ Garriga Suau, G. (2009, p. 284).

⁴¹ O bien, de la Stockholm Chamber of Commerce (SCC Rules).

⁴² Gonzalo Quiroga, M. (2009, p. 438).

acción 15 del proyecto BEPS prevé la posibilidad de establecer un instrumento multilateral con el objetivo de dar viabilidad al contenido de dicho proyecto, a través de la modificación de los actuales convenios fiscales⁴³.

España era reacia, hasta los Convenios con Suiza (2013)⁴⁴ y el Reino Unido (2014)⁴⁵, a incorporar una cláusula arbitral para evitar la doble imposición en caso de litigio, también prevista en el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos, gracias al Protocolo aprobado por el Congreso de los Diputados el día 14 de julio de 2014 y que introdujo en el artículo 26.5 la cláusula arbitral⁴⁶.

Sin embargo, al igual que en las actas con acuerdo y los efectos del procedimiento concursal a través del convenio en los créditos concursales, la LGT debería determinar cuándo la resolución de conflictos en materia de doble imposición, derivada de la interpretación de convenios bilaterales para evitar la doble imposición, no afecta a la indisponibilidad del crédito tributario, regulando el procedimiento para la resolución de los litigios de forma amistosa y para la aceptación de los dictámenes arbitrales.

Referencias bibliográficas

- Casanovas, O. y Rodrigo, Á. J. (2015). *Compendio de Derecho Internacional Público*. Tecnos: Madrid.
- Díez de Velasco Valejo, M. (2009). *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Madrid: Tecnos.
- Falcón y Tella, R. (1996). El arbitraje tributario. En A. Agulló Agüero, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Ferreiro Lapatza, J. (1996). Arbitraje sobre relaciones tributarias. En A. Agulló Agüero, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Garriga Suau, G. (2009). Los Tratados Bilaterales de Inversiones. En J. L. Collante González, *Derecho Internacional Económico y de las Inversiones Internacionales*. Perú: Palestra Editores.
- Gonzalo Quiroga, M. (2009). El sistema arbitral de solución de controversias del CIADI. En J. L. Collante González, *Derecho Internacional Económico y de las Inversiones Internacionales*. Perú: Palestra Editores.
- Hinneken, L. (2010). European Arbitration Convention: Thoughts on Its Principles, Procedures and First Experience. *EC Tax Review*, 19.
- Hortalá i Vallvé, J. (1996). El arbitraje en materia tributaria. *Crónica Tributaria*, 79.

⁴³ Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J. M. (2014, pp. 109-110).

⁴⁴ Entrada en vigor 24 de agosto de 2013: artículo 25.

⁴⁵ Entrada en vigor 12 de junio de 2014: artículo 25.5.

⁴⁶ No ratificado por EE. UU.

- Lang, M. y Wiman, B. (2014). Conference on Arbitratio in Tax Treaty Law-Uppsala University. *Intertax*, 42(3).
- López Espadafor, C. M. (2005). *Incidencia del Derecho Internacional en Materia Tributaria*. Madrid: IEF.
- Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J. M. (2014). El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones («BEPS»). *Quincena Fiscal*, 1-2.
- Monsenego, J. (2014). Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties: Reflections base on the US Experience. *Intertax*, 42.
- Morelli, M. (2010). *La Convenzione Europea 90/436 relativa all'eliminazione delle dopie imposizione in caso di rettifica di prezzi di trasferimento tra imprese associate*. Recuperado de F. Serrano Antón, *La Resolución de Conflictos en el Derecho Internacional Tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje*. Navarra: Thomson Reuters/editorial Aranzadi.
- Pérez Royo, F. (2014). *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. Navarra: Thomson Reuters/editorial Aranzadi.
- Ribes Ribes, A. (2003). *Convenios para evitar la doble imposición internacional. Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Editoriales Reunidas.
- Serrano Antón, F. (2010). *La Resolución de Conflictos en el Derecho Internacional Tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje*. Navarra: Thomson Reuters/editorial Aranzadi.