

# 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**

**Gracia M.<sup>a</sup> Luchena Mozo**

*Catedrática acreditada de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Castilla-La Mancha  
Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)*

---

## EXTRACTO

La celebración de un convenio fiscal bilateral entre dos Estados miembros para evitar la doble imposición tiene por objeto eliminar o reducir los efectos negativos que produce sobre el mercado interior. Esta base permite dotar de efectos al artículo 273 del TFUE y otorgar competencias al TJUE, sobre la base de un compromiso entre Estados, en relación con controversias que no se refieren al Derecho de la UE, siempre que el ámbito del derecho internacional afectado se encuentre relacionado con el objeto de los tratados. Sin embargo, la limitación de la efectividad de la decisión adoptada por el TJUE en este tipo de asuntos pone de manifiesto las dificultades que esta vía presenta para ser efectiva en el objetivo de la eliminación de la doble imposición, y de lo que es más importante, la tutela del contribuyente. Tutela a la que tampoco han coadyuvado el artículo 25.5 del MCOUDE ni el Convenio de Arbitraje (90/436/CEE) de 23 de julio de 1990, que han llevado a la reciente aprobación de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE.

---

## 1. SUPUESTO DE HECHO

Entre 1996 y 1998, Bank Austria AG, sociedad domiciliada en la República de Austria y que está sujeta al impuesto por obligación personal de contribuir en este Estado miembro, adquirió unos títulos del Westdeutsche Landesbank Girozentrale Düsseldorf und Münster, posteriormente Landesbank NRW, domiciliado en la República Federal de Alemania. Considerados los rendimientos de los títulos controvertidos como intereses en el sentido del artículo 11 del Convenio austro-alemán y no como dividendos en el sentido del artículo 10 de este convenio, la controversia surge en torno a la calificación jurídica.

Dicha calificación jurídica no es baladí, y ello en la medida en que esta discrepancia ha llevado a esos dos Estados a reclamar el derecho exclusivo a gravarlos, lo que ha ocasionado a la

sociedad Bank Austria una doble imposición en los ejercicios fiscales comprendidos entre 2003 y 2009 tal y como queda reflejado en los hechos que motivan la sentencia.

Hasta aquí todo parece indicar que el conflicto tiene lugar como consecuencia de la interpretación que llevan a cabo dos Estados que han procedido al reparto de sus potestades tributarias conforme a un convenio de doble imposición (CDI); conflicto interpretativo que lleva aparejada una doble tributación cuyo mecanismo resolutorio es el habitualmente contemplado en el artículo 25 de los CDI por transposición del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (MCOUDE) en su versión de 2014, y que no es otro que el procedimiento amistoso (Mutual Agreement Procedure –MAP–). Sin embargo, como peculiaridad, en este caso tenemos la previsión de que, en última instancia, los Estados signatarios podrán acudir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) con base en el artículo 239 del Tratado de la Comunidad Europea (TCE) (actual art. 273 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–) habida cuenta de la disposición contemplada en el artículo 25.5 del Convenio austro-alemán.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Antes de entrar en el fondo del asunto, el tribunal plantea si es competente para conocer del asunto y para ello acude al artículo 273 del TFUE. De dicho precepto parecen derivarse tres condiciones de activación de la competencia del Tribunal de Justicia. A saber:

- En primer lugar, la controversia de que conoce el Tribunal de Justicia debe enfrentar exclusivamente a «Estados miembros», condición que indiscutiblemente se cumple en el presente asunto.
- En segundo lugar, la controversia debe someterse al TJUE «en virtud de un compromiso», requisito que también se cumple como consecuencia de la previsión específica contemplada en el artículo 2.5 del CDI.
- Por último, el artículo 273 del TFUE exige que la «controversia» sometida al tribunal esté «relacionada con el objeto de los tratados». En este caso, el TJUE asume las conclusiones del abogado general Paolo Mengozzi (ECLI:EU:C:2017:311), presentadas el 27 de abril de 2017, en su apartado 43 cuando afirma que «el criterio relativo a la "relación" no debe ser objeto de una interpretación estricta. En efecto, por una parte, numerosas versiones lingüísticas del artículo 273 del TFUE se refieren simplemente a los conceptos de "vínculo" o de "conexión" con el objeto de los tratados, lo que pone de manifiesto la idea de un nexo que podría ser más laxo, menos estricto, con dicho objeto que el que suscita el término "relación". Por otra parte, puesto que el Derecho de la Unión es evolutivo por naturaleza, la apreciación efectuada sobre el vínculo que existe entre una controversia y el objeto de los tratados debe, en mi opinión, ser suficientemente generosa para dotar de efecto útil al artículo 273 del TFUE». A lo que añade: «en efecto, sin

estar comprendida en el objeto de los tratados, una controversia relativa a la interpretación de un convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición, como aquella de la que trae causa el presente asunto, guarda una relación evidente con el objeto de los tratados» (apartado 47).

Así ocurre, a juicio del TJUE, en el presente asunto «dado el efecto beneficioso de la reducción de las dobles imposiciones sobre el funcionamiento del mercado interior, cuyo establecimiento es uno de los objetivos de la Unión con arreglo al artículo 3 del TUE, apartado 3, y al artículo 26 del TFUE. En efecto, como ha señalado en esencia la Comisión en su Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, de 11 de noviembre de 2011, titulada «La doble imposición en el mercado único» (COM/2011/712 final), la celebración de un convenio entre dos Estados miembros para evitar la doble imposición tiene por objeto y efecto eliminar o reducir determinadas consecuencias del ejercicio no coordinado de su potestad tributaria, que por su propia naturaleza puede limitar, disuadir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades de circulación establecidas en el tratado» (apartado 26).

Señalada la competencia para pronunciarse sobre la presente controversia, aborda el fondo del asunto. Para ello la Gran Sala acude a las disposiciones de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, y de la que ambos Estados son partes, y que el abogado general completa con el MCOCDE y sus comentarios (apartados 73 y 81).

A este respecto, el TJUE procede a recordar que de las disposiciones de la Convención de Viena se desprende que un tratado debe interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a sus términos en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin, tomando en consideración toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes de dicho tratado (apartado 39).

Es cierto que el artículo 3, apartado 2, del CDI entre Austria y Alemania establece la regla de interpretación con arreglo a la cual un término o expresión no definido en ese convenio tendrá el sentido que le atribuya el derecho fiscal del Estado que lo aplique. Sin embargo, para el TJUE «esta regla sobre la interpretación por parte de un solo Estado en un momento dado no puede considerarse una regla dirigida a resolver las divergencias de interpretación entre los dos Estados contratantes. Por lo demás, una interpretación en sentido contrario privaría de utilidad a lo estipulado en el artículo 25, apartado 5, del mencionado convenio, cuyo procedimiento de conciliación y cuya cláusula de atribución de competencia al Tribunal de Justicia apenas tendrían sentido si los Estados contratantes hubieran querido que ese convenio solo se interpretara tomando como referencia los derechos nacionales exclusivamente, incluso en los casos en que, como ocurre en el presente asunto, el alcance de cada derecho sea diametralmente opuesto» (apartados 36 y 37).

Todo lo anterior lleva al TJUE a declarar:

«1) El concepto de "créditos con participación en los beneficios", utilizado en el artículo 11, apartado 2, del Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bun-

desrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Convenio entre la República de Austria y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio), de 24 de agosto de 2000, debe interpretarse en el sentido de que no comprende unos títulos como los controvertidos en el presente asunto.

2) Se condena en costas a la República Federal de Alemania».

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

#### 3.1. CONSECUENCIAS DE LA ATRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS AL TJUE EN LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS DERIVADOS DE LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE UN CDI

Como se encarga de evidenciar el abogado general Paolo Mengozzi en sus conclusiones, la importancia del asunto radica en que es el primer caso planteado por un Estado miembro que ha sometido al TJUE, en virtud del artículo 273 del TFUE. De este menester nos vamos a ocupar en las siguientes líneas, aunque antes quisiéramos hacer mención rápida al otro gran tema de fondo de la sentencia, y que no es otro que la interpretación de los CDI por parte del TJUE con reglas interpretativas extrañas a la naturaleza y dinámica propia de los CDI. Es cierto que con base en la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados suscrita en Viena el 23 de mayo de 1969, el artículo 31 de la convención alcanza su máxima expresión al señalar como criterios de interpretación el objeto y fin de los tratados y el contexto de estos. Se trata de elementos teleológicos que parecen desaconsejar realizar una estricta interpretación literal del texto de los tratados en la medida en que servirán a la conformación del contexto, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del mismo; y b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al mismo.

Asimismo, la anterior apreciación cobra relevancia en la medida en que, junto con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado, y c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

Dicho lo anterior resulta difícil de justificar, a nuestro juicio, el basamento del abogado general en sus conclusiones al tener como fuente de inspiración al MCOCDE y a sus comentarios cuyo resultado, además, puede resultar difícil de manejar para no expertos en materia convencional. Todo ello sin perjuicio de que se aspire a lo que se ha denominado «*common interpretation*», y por tanto a una interpretación uniforme del término o cláusula convencional cuyo mecanismo para llevarlo a cabo pueda ser el artículo 25.3 del MCOCDE o del MCONU, aunque nunca como única fuente de interpretación.

Centrados en nuestro propósito, lo primero que debe recordarse es que, «si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercerla con respeto al derecho comunitario» (Sentencias de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03 –NFJ021162–, apartado 29; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04 –NFJ023535–, apartado 40; de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04 –NFJ024424–, apartado 36). De ello se infiere que, por una parte, «los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un Estado miembro a un accionista residente en otro Estado miembro pueden ser objeto de doble imposición jurídica cuando ambos Estados miembros deciden ejercer su competencia tributaria y someter dichos dividendos a imposición por cuenta del accionista. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que los inconvenientes que pueden resultar del ejercicio paralelo por diferentes Estados miembros de su potestad tributaria, siempre y cuando tal ejercicio no sea discriminatorio, no constituyen restricciones prohibidas por el Tratado CE» (Sentencia de 16 de julio de 2009, *Damseaux*, C-128/08 –NFJ034311–, apartados 26 y 27).

Ahora bien, no debe olvidarse que aunque la supresión de la doble imposición dentro de la UE figura entre las finalidades del tratado, procede, sin embargo, observar que, hasta la fecha, abstracción hecha del 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 asociadas, ámbitos específicos de la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes y la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, los Estados miembros no se han comprometido firmemente con ello a nivel comunitario, lo que supone que los mismos sigan siendo competentes para fijar, ya sea mediante CDI o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario y adopten las medidas necesarias para evitar la doble imposición utilizando los criterios abordados en la práctica tributaria internacional.

A lo anteriormente señalado debemos añadir aquellos pronunciamientos en los que, con base en el artículo 234 del TCE (actual art. 267 TFUE), se señala que el TJUE no es competente «para resolver acerca de la eventual infracción por un Estado miembro contratante de lo dispuesto en convenios bilaterales celebrados por los Estados miembros destinados a eliminar o atenuar los efectos negativos derivados de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales» (Sentencia de 6 de diciembre de 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05 –NFJ026989–, apartado 46). Afirmando a renglón seguido que «el Tribunal de Justicia tampoco puede entrar a examinar la relación entre una medida nacional y lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición, como el convenio fiscal bilateral de que se trata en el litigio principal, dado que no se trata de una cuestión de interpretación del derecho comunitario» (apartado 47).

Frente a la limitación del artículo 267 del TFUE, encontramos la argumentación del abogado general en sus conclusiones en relación con el artículo 273 del TFUE, de modo que, sobre la base de un compromiso, es posible extender la competencia del TJUE a controversias que no se refieren al Derecho de la UE siempre que el ámbito del derecho internacional afectado se encuentre relacionado con el objeto de los tratados. De este modo, «puesto que el Derecho de la Unión es evolutivo por naturaleza, la apreciación efectuada sobre el vínculo que existe entre una controversia y el objeto de los tratados debe, en mi opinión –afirma el abogado general–, ser suficientemente generosa

para dotar de efecto útil al artículo 273 del TFUE» (apartado 43). Pese a todo, «ninguna disposición de los tratados atribuye al Tribunal de Justicia la competencia para dirigir un requerimiento a un Estado miembro a fin de que adopte o se abstenga de adoptar un comportamiento determinado» (apartado 57). En estas circunstancias «el Tribunal de Justicia carece de competencia para dirigir requerimientos a ninguno de los Estados miembros partes en el Convenio germano-austriaco para que adopten un comportamiento determinado. Estos Estados miembros deberán, de conformidad con el espíritu de su compromiso y el principio de buena fe, deducir todas las consecuencias de la sentencia que se dicte y adoptar las medidas necesarias para su ejecución» (apartado 61).

Sin embargo, la restricción de la efectividad de la decisión adoptada por el TJUE en este tipo de controversias al amparo del artículo 273 del TFUE pone de manifiesto las dificultades que esta vía presenta para ser efectiva en el objetivo de la eliminación de la doble imposición, y de lo que es más importante, la tutela del contribuyente. Y ello hasta el punto de que puede llegar a afirmarse que la compatibilidad del derecho comunitario con la doble imposición internacional es aún una cuestión abierta.

### 3.2. EL NUEVO ESCENARIO COMUNITARIO DE MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN LA UE

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. Sin embargo, para conocer los antecedentes inmediatos del Convenio de Arbitraje debemos remontarnos a 1976 cuando la Comisión presentó un proyecto de Directiva al Consejo sobre un esquema arbitral para resolver los conflictos de doble imposición (COM/76/611FINAL. OJ C 301). No obstante, la oposición del Consejo al entender más adecuada la utilización de la previsión contenida en el artículo 293 del TCE y la reticencia de los Estados miembros para entregar una esfera sensible como lo es la fiscalidad, hizo que el instrumento legal elegido fuera el convenio.

Pese a las debilidades del mismo relacionadas con el formato legal elegido, la limitación del marco objetivo de aplicación o las ambigüedades terminológicas no hicieron perder confianza en el mismo por la UE. De este modo, y como sistema de apoyo a algunas de esas carencias, en 2002 se propuso la creación del «Foro Conjunto sobre los Precios de Transferencia» (FCPT) (COM(2001) 582 final). Fruto del trabajo del FCPT ha sido la elaboración de sendos informes en 2004 (COM (2004) 297) y 2009 (COM (2009) 0472 final), que dieron lugar al Código de Conducta para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas de 2006 y al Código de Conducta revisado para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas de 2009. Ambos documentos, aprobados por el Consejo de la UE, actúan como instrumento de *soft law* del derecho comunitario aportando soluciones uniformes a algunas de las cuestiones más problemáticas surgidas en aplicación del Convenio de

Arbitraje como el *dies a quo* en la presentación de un caso, el cómputo del periodo de dos años de la fase amistosa, el desarrollo de la operativa procedimental del acuerdo mutuo y de la fase arbitral o la suspensión del ingreso de la deuda tributaria, por lo que se refiere al primer Código de Conducta. O cuestiones como la necesidad de plantear soluciones en los supuestos triangulares, la interpretación restrictiva de la denegación de acceso al convenio por causa de infracción grave y el devengo de intereses en el Código de Conducta revisado, son algunos de los asuntos abordados que, no obstante, no agotan todas las dificultades interpretativas y de aplicación del convenio.

En abril de 2015 el FCPT publica un informe para la mejora del funcionamiento del Convenio de Arbitraje (DOC: JTPF/002/2015/EN) en el que, además de hacer suyas las recomendaciones del Código de Conducta revisado, aborda materias como limitar las posibilidades de denegación de acceso al convenio, arbitrar recursos jurídicos domésticos que permitan conocer acerca de la justificación de la misma o reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes fijando notificaciones que permitan estar al tanto del estado del procedimiento.

En tanto esto sucede, el proyecto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) va cogiendo impulso y las estadísticas publicadas por el FCPT el 22 de octubre de 2015 en relación con el funcionamiento del convenio no son nada halagüeñas. En circunstancias parecidas se encuentran las cifras ofrecidas por la OCDE en relación con el incremento constante de los MAP. Se pone de manifiesto así que, a pesar de los esfuerzos de las instituciones internacionales y el empeño –moderado, todo hay que decirlo– de los Estados por desarrollar a nivel interno el acceso al MAP, los resultados no han sido satisfactorios.

Ante un escenario así y la necesidad de configurar la fiscalidad empresarial como piedra angular de un mercado único que aborte posibles medidas unilaterales divergentes en los distintos Estados miembros capaz de generar nuevos obstáculos que puedan ser aprovechados, a su vez, para plantear nuevos esquemas de planificación fiscal agresiva, es lógico que la UE se muestre interesada en integrar los resultados del proyecto BEPS a nivel de derecho comunitario, pero para ello es preciso que las soluciones adoptadas tengan en cuenta los factores que son propios a la UE y bajo el respeto de las libertades fundamentales.

Las soluciones propuestas por la UE para aplicar las medidas del proyecto BEPS de la OCDE y otras iniciativas para luchar contra la elusión fiscal (Anti-Tax Avoidance Package –ATAP– COM(2016) 23 final) son, por un lado, evitar que beneficios generados en la Unión se trasladen hacia otros países sin haber sido gravados en su territorio y para ello se retoma la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS) propuesta por la Comisión en 2011 y, además, incidir en el intercambio obligatorio automático del informe país por país («Country by Country Reporting» –CbCR–), fijar aspectos consensuados de la Comisión sobre la estrategia de imposición exterior (lista común de paraísos fiscales) y también sobre medidas contra el abuso de Tratados para evitar la doble imposición. En definitiva, la Comisión pretende con este paquete coordinar la respuesta a escala de la UE a la elusión del impuesto sobre sociedades, siguiendo los estándares elaborados por la OCDE y que finalmente han quedado recogidos en la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior.



Junto a ello, y como medida complementaria, se encuentra la de mejorar los mecanismos de resolución de litigios en materia de doble imposición. Para ello, y con base en el artículo 115 del TFUE, se acude a la forma legal de directiva que pretende 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 que garantice la coordinación dentro de la UE de un modo flexible. Además, el hecho de que adopte la forma de directiva implica la condición de Derecho de la UE y, por ende, vinculante para los Estados miembros (*ex art. 288 TFUE*), así como la sujeción a la interpretación del TJUE (*art. 267 TFUE*).

Pues bien, el 25 de octubre de 2016 vio la luz la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición en la UE (COM (2016) 686 final), aprobada definitivamente el 10 de octubre de 2017 (Directiva 2017/1852) que, con base en el Convenio de Arbitraje (90/436/CEE) ya existente, amplía su cobertura a ámbitos que no están protegidos actualmente e incluye bloques de cumplimiento específicos para atajar las principales deficiencias detectadas en relación con la aplicación y la efectividad de este mecanismo.

En definitiva, la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE, 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 una segunda fase ante una comisión consultiva (Advisory Commission) o una comisión de resolución alternativa de litigios (Alternative Dispute Resolution Commission). 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.

Aunque entendemos acertado el instrumento legal de la directiva, lo cierto es que el rol desempeñado por el contribuyente en el control de su cumplimiento es prácticamente nulo; y ello en la medida en que él mismo no es parte en el procedimiento conforme a lo dispuesto en el Estatuto de Funcionamiento del TJUE, siendo las posibilidades de intervención muy limitadas.

En definitiva, la lentitud de los progresos realizados en relación con los mecanismos de solución de controversias fiscales bajo los auspicios de la OCDE, la ausencia de un tribunal fiscal internacional al que poder solicitar pronunciamientos que puedan proteger los derechos de los contribuyentes, el rechazo de los Estados al arbitraje o la escasa efectividad del Convenio de Arbitraje (90/436/CEE) son situaciones en las que la defensa de los obligados al pago de los tributos queda a expensas de las políticas fiscales imperantes en ese momento.

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».



estar comprendida en el objeto de los tratados, una controversia relativa a la interpretación de un convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición, como aquella de la que trae causa el presente asunto, guarda una relación evidente con el objeto de los tratados» (apartado 47).

Así ocurre, a juicio del TJUE, en el presente asunto «dado el efecto beneficioso de la reducción de las dobles imposiciones sobre el funcionamiento del mercado interior, cuyo establecimiento es uno de los objetivos de la Unión con arreglo al artículo 3 del TUE, apartado 3, y al artículo 26 del TFUE. En efecto, como ha señalado en esencia la Comisión en su Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, de 11 de noviembre de 2011, titulada «La doble imposición en el mercado único» (COM/2011/712 final), la celebración de un convenio entre dos Estados miembros para evitar la doble imposición tiene por objeto y efecto eliminar o reducir determinadas consecuencias del ejercicio no coordinado de su potestad tributaria, que por su propia naturaleza puede limitar, disuadir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades de circulación establecidas en el tratado» (apartado 26).

Señalada la competencia para pronunciarse sobre la presente controversia, aborda el fondo del asunto. Para ello la Gran Sala acude a las disposiciones de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, y de la que ambos Estados son partes, y que el abogado general completa con el MCOCDE y sus comentarios (apartados 73 y 81).

A este respecto, el TJUE procede a recordar que de las disposiciones de la Convención de Viena se desprende que un tratado debe interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a sus términos en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin, tomando en consideración toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes de dicho tratado (apartado 39).

Es cierto que el artículo 3, apartado 2, del CDI entre Austria y Alemania establece la regla de interpretación con arreglo a la cual un término o expresión no definido en ese convenio tendrá el sentido que le atribuya el derecho fiscal del Estado que lo aplique. Sin embargo, para el TJUE «esta regla sobre la interpretación por parte de un solo Estado en un momento dado no puede considerarse una regla dirigida a resolver las divergencias de interpretación entre los dos Estados contratantes. Por lo demás, una interpretación en sentido contrario privaría de utilidad a lo estipulado en el artículo 25, apartado 5, del mencionado convenio, cuyo procedimiento de conciliación y cuya cláusula de atribución de competencia al Tribunal de Justicia apenas tendrían sentido si los Estados contratantes hubieran querido que ese convenio solo se interpretara tomando como referencia los derechos nacionales exclusivamente, incluso en los casos en que, como ocurre en el presente asunto, el alcance de cada derecho sea diametralmente opuesto» (apartados 36 y 37).

Todo lo anterior lleva al TJUE a declarar:

«1) El concepto de "créditos con participación en los beneficios", utilizado en el artículo 11, apartado 2, del Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bun-

desrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Convenio entre la República de Austria y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio), de 24 de agosto de 2000, debe interpretarse en el sentido de que no comprende unos títulos como los controvertidos en el presente asunto.

2) Se condena en costas a la República Federal de Alemania».

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

#### 3.1. CONSECUENCIAS DE LA ATRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS AL TJUE EN LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS DERIVADOS DE LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE UN CDI

Como se encarga de evidenciar el abogado general Paolo Mengozzi en sus conclusiones, la importancia del asunto radica en que es el primer caso planteado por un Estado miembro que ha sometido al TJUE, en virtud del artículo 273 del TFUE. De este menester nos vamos a ocupar en las siguientes líneas, aunque antes quisiéramos hacer mención rápida al otro gran tema de fondo de la sentencia, y que no es otro que la interpretación de los CDI por parte del TJUE con reglas interpretativas extrañas a la naturaleza y dinámica propia de los CDI. Es cierto que con base en la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados suscrita en Viena el 23 de mayo de 1969, el artículo 31 de la convención alcanza su máxima expresión al señalar como criterios de interpretación el objeto y fin de los tratados y el contexto de estos. Se trata de elementos teleológicos que parecen desaconsejar realizar una estricta interpretación literal del texto de los tratados en la medida en que servirán a la conformación del contexto, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del mismo; y b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al mismo.

Asimismo, la anterior apreciación cobra relevancia en la medida en que, junto con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado, y c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

Dicho lo anterior resulta difícil de justificar, a nuestro juicio, el basamento del abogado general en sus conclusiones al tener como fuente de inspiración al MCOCDE y a sus comentarios cuyo resultado, además, puede resultar difícil de manejar para no expertos en materia convencional. Todo ello sin perjuicio de que se aspire a lo que se ha denominado «*common interpretation*», y por tanto a una interpretación uniforme del término o cláusula convencional cuyo mecanismo para llevarlo a cabo pueda ser el artículo 25.3 del MCOCDE o del MCONU, aunque nunca como única fuente de interpretación.

Centrados en nuestro propósito, lo primero que debe recordarse es que, «si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercerla con respeto al derecho comunitario» (Sentencias de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03 –NFJ021162–, apartado 29; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04 –NFJ023535–, apartado 40; de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04 –NFJ024424–, apartado 36). De ello se infiere que, por una parte, «los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un Estado miembro a un accionista residente en otro Estado miembro pueden ser objeto de doble imposición jurídica cuando ambos Estados miembros deciden ejercer su competencia tributaria y someter dichos dividendos a imposición por cuenta del accionista. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que los inconvenientes que pueden resultar del ejercicio paralelo por diferentes Estados miembros de su potestad tributaria, siempre y cuando tal ejercicio no sea discriminatorio, no constituyen restricciones prohibidas por el Tratado CE» (Sentencia de 16 de julio de 2009, *Damseaux*, C-128/08 –NFJ034311–, apartados 26 y 27).

Ahora bien, no debe olvidarse que aunque la supresión de la doble imposición dentro de la UE figura entre las finalidades del tratado, procede, sin embargo, observar que, hasta la fecha, abstracción hecha del 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 asociadas, ámbitos específicos de la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes y la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, los Estados miembros no se han comprometido firmemente con ello a nivel comunitario, lo que supone que los mismos sigan siendo competentes para fijar, ya sea mediante CDI o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario y adopten las medidas necesarias para evitar la doble imposición utilizando los criterios abordados en la práctica tributaria internacional.

A lo anteriormente señalado debemos añadir aquellos pronunciamientos en los que, con base en el artículo 234 del TCE (actual art. 267 TFUE), se señala que el TJUE no es competente «para resolver acerca de la eventual infracción por un Estado miembro contratante de lo dispuesto en convenios bilaterales celebrados por los Estados miembros destinados a eliminar o atenuar los efectos negativos derivados de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales» (Sentencia de 6 de diciembre de 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05 –NFJ026989–, apartado 46). Afirmando a renglón seguido que «el Tribunal de Justicia tampoco puede entrar a examinar la relación entre una medida nacional y lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición, como el convenio fiscal bilateral de que se trata en el litigio principal, dado que no se trata de una cuestión de interpretación del derecho comunitario» (apartado 47).

Frente a la limitación del artículo 267 del TFUE, encontramos la argumentación del abogado general en sus conclusiones en relación con el artículo 273 del TFUE, de modo que, sobre la base de un compromiso, es posible extender la competencia del TJUE a controversias que no se refieren al Derecho de la UE siempre que el ámbito del derecho internacional afectado se encuentre relacionado con el objeto de los tratados. De este modo, «puesto que el Derecho de la Unión es evolutivo por naturaleza, la apreciación efectuada sobre el vínculo que existe entre una controversia y el objeto de los tratados debe, en mi opinión –afirma el abogado general–, ser suficientemente generosa

para dotar de efecto útil al artículo 273 del TFUE» (apartado 43). Pese a todo, «ninguna disposición de los tratados atribuye al Tribunal de Justicia la competencia para dirigir un requerimiento a un Estado miembro a fin de que adopte o se abstenga de adoptar un comportamiento determinado» (apartado 57). En estas circunstancias «el Tribunal de Justicia carece de competencia para dirigir requerimientos a ninguno de los Estados miembros partes en el Convenio germano-austriaco para que adopten un comportamiento determinado. Estos Estados miembros deberán, de conformidad con el espíritu de su compromiso y el principio de buena fe, deducir todas las consecuencias de la sentencia que se dicte y adoptar las medidas necesarias para su ejecución» (apartado 61).

Sin embargo, la restricción de la efectividad de la decisión adoptada por el TJUE en este tipo de controversias al amparo del artículo 273 del TFUE pone de manifiesto las dificultades que esta vía presenta para ser efectiva en el objetivo de la eliminación de la doble imposición, y de lo que es más importante, la tutela del contribuyente. Y ello hasta el punto de que puede llegar a afirmarse que la compatibilidad del derecho comunitario con la doble imposición internacional es aún una cuestión abierta.

### 3.2. EL NUEVO ESCENARIO COMUNITARIO DE MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN LA UE

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. Sin embargo, para conocer los antecedentes inmediatos del Convenio de Arbitraje debemos remontarnos a 1976 cuando la Comisión presentó un proyecto de Directiva al Consejo sobre un esquema arbitral para resolver los conflictos de doble imposición (COM/76/611FINAL. OJ C 301). No obstante, la oposición del Consejo al entender más adecuada la utilización de la previsión contenida en el artículo 293 del TCE y la reticencia de los Estados miembros para entregar una esfera sensible como lo es la fiscalidad, hizo que el instrumento legal elegido fuera el convenio.

Pese a las debilidades del mismo relacionadas con el formato legal elegido, la limitación del marco objetivo de aplicación o las ambigüedades terminológicas no hicieron perder confianza en el mismo por la UE. De este modo, y como sistema de apoyo a algunas de esas carencias, en 2002 se propuso la creación del «Foro Conjunto sobre los Precios de Transferencia» (FCPT) (COM(2001) 582 final). Fruto del trabajo del FCPT ha sido la elaboración de sendos informes en 2004 (COM (2004) 297) y 2009 (COM (2009) 0472 final), que dieron lugar al Código de Conducta para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas de 2006 y al Código de Conducta revisado para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas de 2009. Ambos documentos, aprobados por el Consejo de la UE, actúan como instrumento de *soft law* del derecho comunitario aportando soluciones uniformes a algunas de las cuestiones más problemáticas surgidas en aplicación del Convenio de

Arbitraje como el *dies a quo* en la presentación de un caso, el cómputo del periodo de dos años de la fase amistosa, el desarrollo de la operativa procedimental del acuerdo mutuo y de la fase arbitral o la suspensión del ingreso de la deuda tributaria, por lo que se refiere al primer Código de Conducta. O cuestiones como la necesidad de plantear soluciones en los supuestos triangulares, la interpretación restrictiva de la denegación de acceso al convenio por causa de infracción grave y el devengo de intereses en el Código de Conducta revisado, son algunos de los asuntos abordados que, no obstante, no agotan todas las dificultades interpretativas y de aplicación del convenio.

En abril de 2015 el FCPT publica un informe para la mejora del funcionamiento del Convenio de Arbitraje (DOC: JTPF/002/2015/EN) en el que, además de hacer suyas las recomendaciones del Código de Conducta revisado, aborda materias como limitar las posibilidades de denegación de acceso al convenio, arbitrar recursos jurídicos domésticos que permitan conocer acerca de la justificación de la misma o reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes fijando notificaciones que permitan estar al tanto del estado del procedimiento.

En tanto esto sucede, el proyecto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) va cogiendo impulso y las estadísticas publicadas por el FCPT el 22 de octubre de 2015 en relación con el funcionamiento del convenio no son nada halagüeñas. En circunstancias parecidas se encuentran las cifras ofrecidas por la OCDE en relación con el incremento constante de los MAP. Se pone de manifiesto así que, a pesar de los esfuerzos de las instituciones internacionales y el empeño –moderado, todo hay que decirlo– de los Estados por desarrollar a nivel interno el acceso al MAP, los resultados no han sido satisfactorios.

Ante un escenario así y la necesidad de configurar la fiscalidad empresarial como piedra angular de un mercado único que aborte posibles medidas unilaterales divergentes en los distintos Estados miembros capaz de generar nuevos obstáculos que puedan ser aprovechados, a su vez, para plantear nuevos esquemas de planificación fiscal agresiva, es lógico que la UE se muestre interesada en integrar los resultados del proyecto BEPS a nivel de derecho comunitario, pero para ello es preciso que las soluciones adoptadas tengan en cuenta los factores que son propios a la UE y bajo el respeto de las libertades fundamentales.

Las soluciones propuestas por la UE para aplicar las medidas del proyecto BEPS de la OCDE y otras iniciativas para luchar contra la elusión fiscal (Anti-Tax Avoidance Package –ATAP– COM(2016) 23 final) son, por un lado, evitar que beneficios generados en la Unión se trasladen hacia otros países sin haber sido gravados en su territorio y para ello se retoma la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS) propuesta por la Comisión en 2011 y, además, incidir en el intercambio obligatorio automático del informe país por país («Country by Country Reporting» –CbCR–), fijar aspectos consensuados de la Comisión sobre la estrategia de imposición exterior (lista común de paraísos fiscales) y también sobre medidas contra el abuso de Tratados para evitar la doble imposición. En definitiva, la Comisión pretende con este paquete coordinar la respuesta a escala de la UE a la elusión del impuesto sobre sociedades, siguiendo los estándares elaborados por la OCDE y que finalmente han quedado recogidos en la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior.

Junto a ello, y como medida complementaria, se encuentra la de mejorar los mecanismos de resolución de litigios en materia de doble imposición. Para ello, y con base en el artículo 115 del TFUE, se acude a la forma legal de directiva que pretende 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 que garantice la coordinación dentro de la UE de un modo flexible. Además, el hecho de que adopte la forma de directiva implica la condición de Derecho de la UE y, por ende, vinculante para los Estados miembros (*ex art. 288 TFUE*), así como la sujeción a la interpretación del TJUE (*art. 267 TFUE*).

Pues bien, el 25 de octubre de 2016 vio la luz la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición en la UE (COM (2016) 686 final), aprobada definitivamente el 10 de octubre de 2017 (Directiva 2017/1852) que, con base en el Convenio de Arbitraje (90/436/CEE) ya existente, amplía su cobertura a ámbitos que no están protegidos actualmente e incluye bloques de cumplimiento específicos para atajar las principales deficiencias detectadas en relación con la aplicación y la efectividad de este mecanismo.

En definitiva, la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE, 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 una segunda fase ante una comisión consultiva (Advisory Commission) o una comisión de resolución alternativa de litigios (Alternative Dispute Resolution Commission). 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.

Aunque entendemos acertado el instrumento legal de la directiva, lo cierto es que el rol desempeñado por el contribuyente en el control de su cumplimiento es prácticamente nulo; y ello en la medida en que él mismo no es parte en el procedimiento conforme a lo dispuesto en el Estatuto de Funcionamiento del TJUE, siendo las posibilidades de intervención muy limitadas.

En definitiva, la lentitud de los progresos realizados en relación con los mecanismos de solución de controversias fiscales bajo los auspicios de la OCDE, la ausencia de un tribunal fiscal internacional al que poder solicitar pronunciamientos que puedan proteger los derechos de los contribuyentes, el rechazo de los Estados al arbitraje o la escasa efectividad del Convenio de Arbitraje (90/436/CEE) son situaciones en las que la defensa de los obligados al pago de los tributos queda a expensas de las políticas fiscales imperantes en ese momento.

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».