

RESOLUCIÓN EXTRAJUDICIAL DE CONFLICTOS FISCALES INTERNACIONALES

José Luis de Juan Peñalosa
Abogado, miembro de la AEDAF

I. PRELIMINAR

La finalidad de este trabajo es llamar la atención sobre el nuevo horizonte que abre la Directiva de la Unión Europea 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales y de la “transposición” al derecho interno español a través del Real Decreto-ley 3/2020, de 4 febrero. Este trabajo no excluye la lectura de la Directiva ni mucho menos.

El llamado procedimiento amistoso se contiene en todos los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición y, consecuentemente, en todos los textos de los Convenios suscritos por España, si bien la redacción del artículo que regula el procedimiento ha ido evolucionando hasta llegar a textos más detallados (vg. el Convenio hispano-japonés) o, incluso, con la consideración de procedimiento “exclusivo” para resolver los conflictos fiscales entre los Estados contratantes que surjan como consecuencia de la aplicación del Convenio (tal es el caso del Convenio entre España y Estados Unidos (artículo 1º), lo que excluye la intervención judicial.

Las consecuencias que cabe avizorar, a primera vista, de la aplicación de la Directiva son importantes y muy a tener en cuenta por los contribuyentes, abogados, asesores y demás profesionales del derecho tributario y a influir, según entiendo, en la forma de actuar tanto de la Administración como de los administrados.

La exposición que pretendo hacer de este estudio es muy esquemática y puede que contenga puntos de vista cortos de alcance o, viceversa, excesivos y demasiado arriesgados.

En esta suerte de prólogo me parece oportuno dar dos o tres apuntes muy generales.

En primer término, la Directiva, sin menoscabo del orden jurisdiccional de cada Estado miembro, pretende adecuarse y atenerse a la naturaleza de todo convenio de doble imposición, como un tratado que contiene un acuerdo “contractual” entre Estados y son éstos los llamados, “prima facie”, a resolver las cuestiones litigiosas que se producen en la aplicación de esta legalidad de ámbito internacional aunque, hoy por hoy, dentro de la Unión Europea, si bien puede que, en la inevitable evolución legislativa, vaya ampliándose más allá de la U.E.

Un segundo rasgo de la Directiva es la relevancia que se otorga al contribuyente o persona (física o jurídica) afectada. Es el litigante quien inicia e impulsa -llegado el caso- el o los procedimientos y el que, finalmente, decide sobre la aceptación o rechazo de la decisión final.

Y, finalmente, quisiera apuntar que la Directiva hace un meritorio esfuerzo por conseguir un organismo (una Comisión) “independiente” y sin tendencias *pro-fisco*. Hay que tener en cuenta, también, que dada la naturaleza de los posibles conflictos fiscales, éstos no son solo los susceptibles de interpretación jurídica, sino que los aspectos fácticos recaban una cierta visión empresarial, (organización de la empresa, actividad real, precios aplicados, residencia fiscal.... etc.) y apreciaciones deducidas de la aplicación de criterios obtenidos a ras de los hechos y no de normas (patrimonio atribuible, valoraciones, etc.), y aún otras circunstancias. El caso concreto puede resolverse, a veces, teniendo en cuenta las circunstancias de ese contexto y momento. Por ello las decisiones de las Comisiones no son definitivas (necesitan el visto bueno de las autoridades competentes) y no crean precedente.

II. RESOLUCIÓN POR LAS AUTORIDADES COMPETENTES. LAS COMISIONES, SU REGULACIÓN, COMPOSICIÓN Y FUNCIONAMIENTO.

1ª Fase. Resolución por las autoridades competentes.

La Directiva prevé un itinerario con dos fases diferenciadas netamente. El artículo 3 empieza por declarar que “cualquier persona” podrá iniciar la reclamación presentándola ante cada uno de los Estados miembros afectados, en la que se solicite la resolución de la misma. Se refiere a los litigios que surjan de la interpretación 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. (artículo 1).

Delimita el ámbito subjetivo que alcanza a cualquier persona física o jurídica y debe incluir, a mi juicio, a todos los sujetos obligados -sujetos pasivos, retenedores responsables-. No tendría mucha lógica una interpretación rígidamente excluyente que dejara fuera de su contorno figuras como los fondos de inversión y sociedades gestoras, sociedades personalistas allí donde no se les atribuyan las rentas a las entidades sino a sus socios, establecimientos permanentes, etc. Quizá puedan plantearse dudas respecto de algunas figuras híbridas, -uniones temporales, sociedades transparentes, cuentas en participación, *trusts* de diversa fisonomía-. Parece que ningún “afectado” puede quedar fuera del perímetro personal trazado por la Directiva. Y, en el ámbito objetivo, tampoco cualquier supuesto de hecho que tenga una repercusión tributaria siquiera indirecta (vg. aplicación de criterios que se utilicen para precisar circunstancias que delimitan la sujeción al impuesto tales como vivienda habitual, intereses personales más estrechos), definiciones para precisar la clase de rentas (dividendos, intereses, pensiones públicas y privadas, rentas inmobiliarias, determinación de la fuente de renta, etc.).

En esta fase, la resolución del conflicto queda en manos de las autoridades competentes designadas en los Convenios. En el caso de España suele designarse al Ministro de Hacienda o su delegado. Pero, a diferencia de cómo se ha regulado hasta ahora en los

Convenios españoles, la reclamación no se dirige solo a la Autoridad competente del Estado de residencia del afectado interesado sino a todas las autoridades competentes de cada uno de los Estados concernidos, que pueden ser y lo serán, normalmente, el de residencia y el de la fuente pero que pueden ser más en relaciones triangulares - fuente de renta, residencia del socio, residencia de la sociedad- o en otros casos en que el país de la fuente o de residencia del perceptor de la renta es un tercer Estado, (vg. un establecimiento permanente).

Parece muy atinado que las Autoridades competentes notificadas por el interesado sean todas y no solo la de la residencia porque si surge un conflicto en un estado afectará, de una forma u otra, a los otros estados. Y el conflicto debe resolverse con acuerdo entre ellos, todos los implicados. No debe olvidarse que las relaciones son bilaterales y las secuelas de cualquier interpretación o aplicación es bilateral también (un Estado miembro. grava y el otro deduce o exime según el método acordado para evitar la doble imposición). La reclamación debe ser la misma para todos los estados.

El artículo 3.5 plantea una de las cuestiones que suscitan perplejidad en la lectura del texto: la decisión unilateral por parte de una de las autoridades competentes sobre la aceptación o desestimación de la reclamación presentada por la persona afectada y, en un momento posterior, sobre el propio litigio o cuestión de fondo.

Las autoridades competentes de cada uno de los estados adoptarán una decisión sobre la aceptación o desestimación de la reclamación en los seis meses siguientes a la recepción de la misma, con la obligación de comunicar su decisión al resto de los estados y a la persona interesada. Pero la Directiva deja sin resolver de forma clara lo que ocurre si alguno de los otros estados no está de acuerdo con la decisión del estado que adopte una decisión desestimatoria unilateral.

La Directiva prevé también que el litigio pueda resolverse de forma unilateral, sin participación activa de las otras autoridades competentes, pero comunicándolo tanto al reclamante como a los restantes estados. Si tal decisión unilateral es desestimatoria de la reclamación, solo puede adoptarse por causas tasadas que se especifican:

- a) que la reclamación carezca de la información exigida no presentada en plazo.
- b) que no haya cuestiones en litigio.
- c) que la reclamación no se haya presentado en plazo. El plazo es de tres años a partir de la primera notificación de la acción que produzca o vaya a producir una cuestión litigiosa.

La Autoridad competente que haya decidido la desestimación de la reclamación debe motivar la decisión con referencias generales e informar al interesado. Pueden todas las autoridades pedir la información que consideren necesaria y el afectado tiene la obligación de cumplimentarla con todas ellas durante el procedimiento. Los plazos para cada paso que se da en esta fase son muy detallados; asimismo es muy minuciosa la regulación de la documentación a presentar por lo que entiendo mejor acudir al texto literal de la Directiva para no alargar esta escueta exposición.

La decisión unilateral es la excepción, según entiendo; el juego de los artículos 3.5 y 5.2 que atribuye esta facultad a cualquiera de los Estados miembros. intervinientes pero implica, como se expuso anteriormente, que si uno de los Estados acepta la reclamación deberá comunicarlo así al interesado y al otro u otros Estados miembros. ¿Con qué consecuencias?; lo dice muy tajantemente la Directiva al indicar que si tal decisión unilateral en cuanto a la aceptación o rechazo de la reclamación no es compartida “concluirán los procedimientos contemplados en la presente Directiva”. Entiendo, pues, que sólo cabe una decisión “unilateral” desestimatoria de una autoridad competente cuando las otras u otras autoridades competentes estén de acuerdo en la desestimación de la reclamación. Por consiguiente, esa facultad de decisión “unilateral” se producirá únicamente cuando todas las autoridades estén de acuerdo en la desestimación acordada por una de ellas. Lo cual es bastante conforme con las causas “tasadas” de desestimación que son muy claras y fáciles de apreciar por todos. Esta opinión me parece congruente con el hecho de que todos los estados contratantes afectados y sus autoridades son destinatarios de la reclamación e interesados en la resolución del conflicto.

Me parece, pues, que la regla general es una presunción de que las reclamaciones del contribuyente o persona afectada deben resolverse -en un sentido u otro, aceptación o desestimación- de forma conjunta por todas las autoridades competentes. Por cierto, si una autoridad guarda silencio sobre la aceptación de la reclamación se entiende que la acepta.

Aceptada la reclamación, ésta puede concluir con acuerdo de las autoridades competentes. En cuyo caso, si es estimatoria de la reclamación, este acuerdo es vinculante si el contribuyente acepta la decisión y renuncia a las vías judiciales internas. Si el acuerdo es desestimatorio el plazo para resolver es de dos años desde la última notificación. Puede prorrogarse un año a petición de cualquiera de los Estados miembros.

Aceptada la reclamación, ésta puede igualmente concluir en desacuerdo de las autoridades competentes sobre la manera de resolver el litigio en plazo; los Estados miembros se lo comunicarán al interesado indicando los motivos del desacuerdo.

Parece importante señalar que el artículo 3.1 establece, con cierta solemnidad, que la presentación de la reclamación es “independiente” de la utilización por el interesado de las acciones judiciales que le conceda el Derecho interno. Sin embargo, esa utilización simultánea de las vías no es tan rotunda, ni mucho menos, porque la decisión adoptada unánimemente de la desestimación de la reclamación impide recurrir a la siguiente fase, es decir, solicitar la constitución de una Comisión consultiva, (art. 6).

2ª Fase: La Comisión Consultiva (o Alternativa)

Mejor que reproducir y comentar el texto de los diversos artículos de la Directiva relativos a los dos tipos de Comisiones que pueden intervenir en la resolución final de los litigios fiscales, parece preferible un esquema comentado de la parte procesal y procedimental de esta fase de la Directiva (artículos 6 al 13), relativa a la composición, nombramiento

de los miembros de las Comisiones que tienen que aceptar primero la reclamación y resolver en definitiva -si es que se llega a completar el proceso- el conflicto.

Ante todo, es necesario dejar claro que hay dos tipos de Comisiones que intervienen, llegado el caso, de forma sucesiva: la Comisión consultiva y la Comisión de resolución alternativa. Se exponen de forma paralela para comparar sus analogías y diferencias esenciales.

Las dos Comisiones difieren en su composición y funcionamiento que pueden ser distintos e, incluso, cabe la posibilidad de que la Comisión de resolución alternativa pueda acordar cualquier otro tipo de procedimiento o técnica de resolución (y cita como ejemplo el procedimiento de arbitraje conocido como de “última mejor oferta”¹).

Salvo que se adopte por las autoridades competentes este último procedimiento o técnica, la resolución del litigio no se decide por las Comisiones, que emiten un dictamen, sino por las autoridades competentes de los Estados contratantes que pueden quedar vinculadas o no por el dictamen, con los matices que se exponen al final.

Las Autoridades competentes pueden también convenir en dar carácter permanente a la Comisión alternativa de litigios (con el nombre de Comité permanente) (Artículo 10).

A. La Composición

(a) Comisión consultiva.

Se compone de:

- Un Presidente;
- Un representante de cada autoridad competente;
- Una personalidad independiente designada por cada autoridad competente a partir de una lista de personalidades independientes (al menos tres personas competentes, independientes y capaces de actuar con imparcialidad e integridad).

¹ El arbitraje de “última mejor oferta” (o también llamado *baseball arbitration* porque, al parecer, se utilizaba para solventar litigios sobre los salarios en este deporte, típicamente americano) consiste en esencia en que los árbitros someten diferentes cuantías para decisión final. En materia fiscal -objeto de la Directiva- puede ser una forma de fijar entre las varias opciones ofrecidas por los miembros de la Comisión o las partes, la definitiva que fijará la deuda tributaria y/o el reparto de la misma entre los Estados contratantes afectados.

Vid: “Comparative Analysis: Arbitration Procedures for handling Tax Controversy”- Monique van Herksen. Baker and McKenzie. Junio 2009. International Transfer Pricing Journal.

“The Changing Contours of Dispute Resolution”. Sriram Govind and Laura Turcam. Bulletin for international Taxation 2017 (Institute of Austrian and International Tax Law).

The Envolving Word of Global Planning -Matthew Herrington and Cym H. Lowell,

International Transfer Pricing Journal 2017.

Cada Estado miembro notificará a la Comisión los nombres y currículum de las personalidades designadas. En la notificación se podrá especificar cuál de las personas puede ser Presidente y también cualquier cambio en la lista. Los Estados podrán oponerse a la designación de una personalidad con motivación probada de su falta de independencia. La Comisión informará al Estado miembro que haya designado a esa persona; este Estado miembro tiene seis meses para decidir el mantenimiento o anulación de designación.

Las normas para la designación de las personalidades independientes se acordarán entre las autoridades competentes a partir de la lista del art. 9; las propias autoridades podrán acordar el aumento del número de representantes a dos representantes para cada autoridad. Se designará un suplente a cada personalidad. Cuando la designación no se haya acordado se designarán por sorteo.

Salvo que las personalidades independientes se hayan designado entre los que figuren en la lista (artículos 7 y 9) mencionada anteriormente, cualquiera de los Estados miembros puede oponerse al nombramiento de una personalidad independiente cuando: i) la persona haya pertenecido a una de las administraciones fiscales durante los tres años anteriores; ii) cuando haya tenido una participación o voto en la empresa afectada o haya sido empleada o asesora en los últimos cinco años; iii) cuando no ofrezca garantías suficientes de objetividad para resolver el asunto de que se trate; y iv) preste asesoría fiscal por cualquier medio dentro de los tres años anteriores a su designación.

Si la Comisión Consultiva no estuviera constituida en plazo, la persona afectada podrá solicitar de una autoridad competente o cualquier otro organismo o persona designada en su legislación nacional que realice esa función de constituir la Comisión. El artículo 7 establece un procedimiento -un tanto complejo y sin clarificar en nuestro derecho- para lograr constituir dicha Comisión.

(b) Comisión alternativa:

Con excepción de las normas relativas a la independencia de sus miembros, la Comisión alternativa podrá diferir de la Comisión Consultiva en su composición y forma.

B. La Constitución

(a) Comisión consultiva

Como ya se ha anticipado, la constitución de esta Comisión se realiza a solicitud de la persona afectada mediante escrito dirigido a las autoridades competentes de los Estados contratantes involucrados.

(b) Comisión alternativa.

Las autoridades competentes podrán convenir en la constitución de una Comisión alternativa, en lugar de la Consultiva. Como ya se ha dicho, la comisión alternativa podrá diferir de la composición y forma de la consultiva.

Ambas Comisiones son **similares**.

C. El Funcionamiento:

Comisiones consultiva y alternativa

Ambas Comisiones tienen un plazo de dos años (prorrogable por un año a requerimiento de una autoridad competente, a petición justificada por escrito, comunicada a las restantes). El plazo se contará desde la última notificación de la decisión de uno de los Estados de aceptar la reclamación. (Artículo 4.1)

Los Estados miembros tendrán el plazo de 120 días para notificar a la persona interesada (artículo 6.1):

- las normas de funcionamiento
- la fecha en que se adoptará el dictamen
- las referencias a la legislación interna o Convenios aplicables.

En particular se incluirá:

- a) La descripción del litigio;
- b) El mandato de las autoridades competentes en lo que concierne a cuestiones legales o fácticas que deban resolverse;
- c) El organismo (Comisión Consultiva o Comisión de resolución alternativa) y el tipo de procedimiento para la resolución alternativa en caso de que difiera del de la consultiva;
- d) Los plazos;
- e) La composición de las Comisiones con todos los datos;
- f) Las reglas que rigen la participación de la persona afectada y de terceros, canjes de notas, datos y pruebas, costas, tipos de procedimiento y cualquiera otro;
- g) Los aspectos logísticos de los procedimientos de la Comisión consultiva.

La Comisión consultiva establecerá unas normas estándar y de funcionamiento mediante actos de ejecución. Si las autoridades competentes no las notificase lo harán el presidente y las personas independientes. Si los independientes y el presidente no se ponen de acuerdo, la persona afectada podrá dirigirse al órgano jurisdiccional competente de uno de los Estados miembros para obtener una orden para la aplicación de las normas de funcionamiento.

Entre las facultades de la persona o personas afectadas, el artículo 13 incluye la de facilitar a la Comisión toda la información, pruebas y documentos que sean pertinentes para la toma de decisiones, y la Comisión tiene la recíproca de solicitar la información, pruebas y documentos de la persona litigante y de las autoridades competentes que sólo podrán negarse a suministrarlas en caso de imposibilidad por ser contrario al derecho nacional la realización de las medidas requeridas para su obtención o porque atañe a los secretos comerciales, profesionales, industriales, empresariales o cuando su divulgación sea contraria al orden público.

La persona afectada podrá, previa solicitud y consentimiento de las autoridades competentes, comparecer o hacerse representar. Y la Comisión podrá requerir la comparecencia de la persona o su representante.

En su calidad de miembro de cualquiera de las Comisiones están sujetas a secreto profesional. La persona afectada y su representante deberán hacer una declaración de compromiso de mantener en secreto la información que obtengan durante los procedimientos.

Tanto la Comisión Consultiva como la Alternativa adoptarán su dictamen por mayoría simple de sus miembros con voto decisivo del Presidente en caso de no lograrse la mayoría. El dictamen debe comunicarse a las autoridades competentes.

D. Decisión:

Comisión consultiva y alternativa

En el plazo de 6 meses, a partir de la fecha de su creación, la Comisión de que se trate deberá emitir un dictamen dirigido a las autoridades competentes de los Estados miembros. Si la Comisión considera que el litigio exige un mayor plazo podrá ampliarlo en tres meses notificando esta prórroga a las autoridades.

Son las autoridades competentes las que adoptan la decisión definitiva para resolver la cuestión en el plazo de seis meses a partir de la fecha de la notificación del dictamen.

Las autoridades pueden adoptar una decisión que se aparte del dictamen, pero si no alcanzan un acuerdo sobre la forma de resolver el litigio, quedan vinculadas por el dictamen de la Comisión.

La decisión definitiva se comunicará sin demora por cada autoridad competente al interesado. Si transcurre el plazo de treinta días sin notificación la persona afectada podrá recurrir a la vía jurisdiccional aplicable, según el derecho nacional, con objeto de obtener una decisión definitiva.

La decisión definitiva es vinculante para los Estados miembros siempre que la persona afectada la acepte y renuncie a la vía judicial nacional en el plazo de sesenta días a partir de la notificación de la decisión definitiva. Esta decisión definitiva no crea precedente.

El órgano jurisdiccional pertinente puede apreciar y decidir que ha existido falta de independencia conforme a las normas nacionales y conforme a los criterios descritos en la Directiva y como consecuencia podrán modificar la imposición inicial en cualquier plazo y el contribuyente podrá dirigirse al órgano jurisdiccional del Estado miembro que no la haya aplicado para obligarle a cumplirla, (artículo 14.4).

Costes del procedimiento (artículo 12)

Salvo acuerdo en contrario entre las autoridades competentes, se repartirán a partes iguales entre los Estados los siguientes costes:

- Los gastos de las personalidades independientes cuya remuneración será la equivalente a la media del importe habitual de los altos funcionarios de los Estados miembros interesados
- Los honorarios de las personas independientes, cuando proceda, con el límite de 1.000€ por persona y día de reunión.

Los costes de la persona afectada no correrán a cuenta de los Estados. Pero cuando la persona afectada retire la reclamación o presente una solicitud para la convocatoria de la Comisión Consultiva por desestimación de la solicitud y las autoridades competentes estén de acuerdo en que la desestimación es correcta y cuando las autoridades competentes así lo acuerden, todos los gastos serán a cargo de la persona afectada.

El texto español parece indicar que deben concurrir las dos circunstancias, acuerdo de las autoridades y desestimación de la solicitud.

III. INTERACCIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO CON LOS PROCEDIMIENTOS NACIONALES. (ART. 16)

Es éste un capítulo esencial y con repercusiones prácticas en la viabilidad, modo de actuar y efectos en los procedimientos nacionales internos tanto en la vía administrativa, jurisdiccional contenciosa e incluso, en la vía penal y administrativa sancionadora. Supone un cambio de óptica tanto para la Administración fiscal como para el contribuyente y demás sujetos que puedan resultar afectados por controversias y conflictos derivados de la aplicación de los Convenios de doble imposición, fundamentalmente, y puede que incluso en la legislación fiscal interna, en mi opinión. Indudablemente atañe de cerca a los profesionales del derecho y asesorías fiscales, financieras, etc...

Empieza el precepto estableciendo una premisa mayor que transcribo literalmente:

“El hecho de que una acción que origine una cuestión en litigio realizada por un Estado miembro adquiera carácter definitivo con arreglo al Derecho nacional no será óbice para que las personas afectadas puedan recurrir a los procedimientos contemplados en la presente Directiva”.

La formulación es muy rotunda, aunque se atempera bastante con las matizaciones que introduce el texto y en otros preceptos de la Directiva.

El procedimiento (los procedimientos) que regula la Directiva tiene, como ha quedado descrito, fases o momentos distintos que influyen de forma decisiva en la interacción con los procedimientos nacionales. Parece oportuno, aunque resulte demasiado insistente, referirse primero a lo que se ha llamado Fase 1ª en la que el procedimiento se desarrolla y resuelve entre autoridades competentes y después, a la siguiente (Fase 2ª) en que el litigio se sustancia en el seno de la Comisión o comité (Comisión Consultiva, Comisión de resolución alternativa, Comisión de arbitraje).

Parece que según el artículo 6, el interesado sólo podrá acudir a la Comisión consultiva cuando no pueda interponerse un recurso conforme a las leyes nacionales, no haya recurso pendiente o el contribuyente haya renunciado a su derecho de recurrir. Estos requisitos suponen una limitación, creemos, a ese rotundo derecho a simultanear el derecho procesal interno y procedimiento amistoso, tanto en la Comisión Consultiva como en la Alternativa, o así creemos porque el dictamen de ambas comisiones se regula de forma conjunta (artículo 14).

En definitiva: solo se pueden simultanear los recursos nacionales y la iniciación del “procedimiento amistoso” propiamente dicho en la fase de resolución por las autoridades

competentes antes, pues, de acudir a la resolución colegiada de las Comisiones o comités.

Establece este artículo una excepción radical a la simultaneidad de vías -jurisdiccional y amistosa-: el hecho de recurrir a las vías de la Directiva no es obstáculo “para que un Estado miembro pueda proceder o proseguir acciones judiciales o procedimientos encaminados a la aplicación de sanciones administrativas y penales en relación con los mismos hechos”, (núm. 2 de este artículo). El derecho sancionador se distancia del estrictamente tributario. Aunque, a decir verdad, esta bifurcación de vías no acaba de entenderse, o resulta extraño que la iniciación del procedimiento amistoso ante cualquiera de las Comisiones no paralice o interaccione de alguna manera las vías penales o sancionadoras del derecho nacional interno. Siendo el delito fiscal un delito de resultado que depende de si ha existido o no, y en qué medida y cuantía, un fraude al Tesoro Público al que sean aplicables todos los requisitos de tipicidad, imputabilidad y culpabilidad, no resulta fácil entender que pueda pasarse un tanto de culpa o denuncia sobre unos hechos y una conducta que no están perfilados, como lo demuestra que sean el objeto de la reclamación y duda ante las autoridades competentes o Comisiones que regula la Directiva. Quizá sea posible la vía penal o sancionadora administrativa en el supuesto -contemplado en la Directiva- en que todas las autoridades competentes a las que se pide su decisión estén conformes en rechazar la reclamación inicial dando por concluidas las vías de la Directiva. Pero si no se da esta última circunstancia de desestimación radical de la solicitud instada por el contribuyente, significa que existe un componente de duda lo que da lugar a alguna discrepancia o criterios encontrados que llevan a un debate, un dictamen y/o una resolución o el pase del litigio a una de las Comisiones o comités descritos en el texto de la U.E. La consecuencia inmediata, a mi juicio, sería la paralización de actuaciones judiciales a la espera de la clarificación de hechos, su calificación y cuantificación de la cuota tributaria omitida, mal asignada, o una conducta que plantea dudas y necesite calificarse de -fraudulenta o no- previamente. En las vías administrativas debiera acontecer lo mismo aunque, quizá, se pueda admitir la adopción de medidas cautelares.

En la fase 1, es decir, cuando el procedimiento se resuelve entre autoridades competentes, los plazos de los arts. 3.5 y 4.1, (seis meses y dos años respectivamente), que se refieren a la aceptación o desestimación de la reclamación y a la resolución del caso, el contribuyente puede acudir a la vía judicial, y comenzarán a partir de la fecha en que una sentencia dictada haya pasado a ser definitiva o los procedimientos judiciales se hayan suspendido definitivamente por cualquier otro motivo. Parece contradecir lo que se indica en el art. 3.1 en el que el plazo para presentar la reclamación ante las autoridades competentes es de tres años “independientemente” de que dicha persona haya utilizado o no las vías judiciales internas. Cohonestando ambos preceptos (arts. 3 y 16) creemos que si lo que se quiere decir es que hay tres años para presentar la reclamación inicial y seis meses para resolverla; estos seis meses pueden dilatarse hasta que la decisión en vía judicial sea definitiva. Con ello el procedimiento amistoso puede alargarse mucho, lo que le resta eficacia a todas luces y puede ser utilizado como medida dilatoria. A nuestro juicio se podría haber mejorado el texto clarificándolo.

En el mismo artículo 16 se establecen otras excepciones o matizaciones a la premisa general del párrafo 1 transcrito anteriormente. Es un intento de compaginar los procedimientos jurisdiccionales nacionales con los procedimientos amistosos regulados en la Directiva, lo que resulta muy difícil y, a la postre, frustrante. Lo hace por la vía de las excepciones contenidas en el párrafo 4.

Se trata de excepciones a la “simultaneidad” que puede establecer un Estado miembro cuando las resoluciones de un órgano judicial pertinente u otra instancia judicial sea inalterable, (no se pueda establecer excepciones a la resolución judicial sobre la cuestión en litigio) bajo las siguientes condiciones:

- Si la resolución judicial se ha dictado antes de que las autoridades competentes hayan llegado a un acuerdo sobre la cuestión litigiosa, la autoridad del Estado del órgano judicial deberá notificarlo a las restantes y se ponga fin a dicho procedimiento amistoso a partir de la fecha de la notificación;
- O antes de que el contribuyente o persona afectada presente una solicitud de constitución de una Comisión -fase 2- conforme al artículo 6.1 por haber quedado sin resolver la cuestión litigiosa por las autoridades competentes -fase 2-, la autoridad competente lo notificará a las restantes autoridades para dejar sin efecto tal solicitud;
- También se pone fin a la resolución del litigio por la Comisión Consultiva o Alternativa si la resolución judicial se dicta después de la presentación por el interesado de la solicitud de su constitución y antes de que cualquiera de las Comisiones haya emitido su dictamen. La autoridad competente del Estado miembro donde radique el órgano judicial notificará a los restantes del efecto de la resolución judicial.

Este artículo concluye con otras dos interacciones, pero no con las jurisdicciones nacionales sino con otros posibles procedimientos amistosos en curso a los que pondrá término cuando versen sobre la misma cuestión interpretativa o de aplicación. Este precepto no deja de suscitar dudas que, en resumen, proceden de por qué se anula el procedimiento “en curso” en lugar de inadmitir el nuevo, si de lo que se trata es de evitar superposiciones innecesarias o contraproducentes. También suscita otra cuestión: ¿procede la terminación de un procedimiento amistoso en curso sobre la misma cuestión, pero referida a un Convenio de doble imposición con un país distinto? Tal sería el caso de una interpretación del artículo 24 (no discriminación), por poner un ejemplo.

Puede darse esta situación con casi todos los preceptos del Modelo OCDE, como se pone de manifiesto en la diversidad de países que han efectuado reservas a determinados preceptos o han interpretado los artículos del modelo de forma diferente, como se observa al analizar los comentarios y su aceptación o no por los más diversos países. Nos parece que la interpretación del artículo 16 de la Directiva debiera ser la compatibilidad de los procedimientos amistosos entre Convenios distintos. Pero literalmente el artículo 16 se refiere a la incompatibilidad de procedimientos sobre un litigio con arreglo a un acuerdo o convenio que se esté interpretando o aplicando “en relación con la cuestión en litigio” pertinente. La opinión favorable a la compatibilidad de dos procedimientos amistosos simultáneos o sucesivos no tiene limitación en caso en que difieran, habida cuenta de que ninguna de las resoluciones crea “precedente” respecto de la otra.

El punto 7 de este polémico artículo 16 señala que cualquier Estado miembro puede denegar el acceso al procedimiento amistoso “cuando la cuestión en litigio” no conlleve doble imposición. Me parece una limitación que no tiene mucho sentido. Pueden existir y existen cuestiones interpretativas y aplicativas discutibles, aunque no produzcan doble imposición o que deben resolverse para evitar, precisamente, la doble imposición (definiciones de rentas, discriminación, etc.). Pero, además, y sobre todo, porque la Directiva se ha atribuido la facultad de definir lo que sea la “doble imposición”, en el

artículo 2.1.b), que define como la imposición por dos o más Estados miembros de uno de los impuestos contemplados en un acuerdo o convenio a que se hace referencia en el artículo primero con respecto a la misma renta o patrimonio imponibles cuando ello conlleve: i) una carga fiscal suplementaria, ii) un incremento de la deuda tributaria o iii) la anulación o reducción de pérdidas que podrían utilizarse para compensar los beneficios imponibles. Se separa de la definición de la OCDE (bastante más correcta desde el ángulo de técnica/fiscal). No es el momento de señalar las diferencias y las consecuencias (múltiples) de esta discrepancia. Parece indicar que la Directiva quiere definir -o lo pretende- solo la doble imposición “económica”, es decir, prescinde de la necesaria identidad del sujeto pasivo para que se produzca la doble imposición “jurídica” única que los Modelos de la OCDE contemplan (sin perjuicio de que algunos Convenios incluyan también la “económica”); prescinde también del tiempo, unidad de periodo impositivo, o por lo menos, proximidad del tiempo en que graven los dos países. Pero más confuso y grave es que la doble imposición definida en la Directiva exija “una carga fiscal suplementaria” o un “incremento de la cuota”. Ni se sabe lo que es un suplemento de carga o cuota excesiva. Baste un ejemplo (entre muchos que pudieran ponerse):

Si el país de la fuente (A) grava una renta con el 40% de impuesto y esa renta es percibida por un contribuyente radicado en el país de residencia (B) con el 20% y entre ambos países se establece un método para evitar la doble imposición (artículo 23 A) de exención con progresividad y artículo 23 B (método de imputación limitado), se producirá el siguiente efecto: con el método de exención con progresividad el contribuyente acabará pagando el 40% del país de la fuente mientras que si la renta la hubiera obtenido en su país, hubiera pagado el 20%. ¿Significa eso que el contribuyente paga un exceso “suplementario”? Además de pagar el 40%, la renta proveniente del país A se incluye en su renta personal para calcular el tipo con que se gravan las restantes rentas en el país B para dotar de “progresividad” a su tributación. Si en el Convenio se acuerda aplicar el método de imputación, el país de la residencia solo puede imputar el impuesto del 40% aplicado en A con el límite de lo que esa renta hubiera tributado en B (20%) por lo que no evita el total impuesto de A (un 20% de la renta). ¿Significa eso que hay una cuota incrementada o un suplemento de imposición? No. Las consecuencias son múltiples y los casos muchos. Baste esta breve observación crítica. En la compensación de pérdidas es una cuestión a considerar, pero no parece ni el lugar ni el momento de hacerlo en este trabajo que solo pretende una lectura comentada de la Directiva.

IV. DISPOSICIONES ESPECIALES PARA PARTICULARES Y EMPRESAS DE MENOR TAMAÑO.² (3) ART. 17.

Simplifica los procedimientos descritos anteriormente en el caso en que el afectado reclamante sea una persona física y para las empresas de menor tamaño. La simplificación consiste en designar a la autoridad competente de su Estado miembro como interlocutor exclusivo a efectos de recibir y presentación de “comunicaciones”, (reclamaciones, respuestas a una solicitud de información adicional, retiradas, o las que

² La caracterización de las empresas por su tamaño se contiene en la Directiva 2013/34/UE relativa a la armonización de los estados financieros de las empresas; el artículo 3 define las de menor tamaño a las que se refiere este artículo 17. También el anexo I señala, país por país, el tipo de Sociedades a los que se aplica la Directiva 2013.

se refieren los apartados 1, 4 y 6 del art. 3 y el apartado 1 del art. 6 y corra a cargo de la autoridad competente la notificación a las restantes autoridades en un plazo de dos meses, información que una vez enviada se da por recibida por las restantes autoridades afectadas.

V. CUESTIONES COMPLEMENTARIAS.

Se trata de cuestiones que no atañen a la resolución del litigio en su sentido estricto, pero no por ello menos importantes para dotar a las resoluciones y dictámenes de la relevancia, trascendencia y autoridad que se les otorga en el contexto general del ordenamiento jurídico de la U.E.

Baste indicar que el artículo 20, al remitirse al Reglamento (UE) nº182/2011 incluye la fiscalidad entre las materias que son objeto del llamado “procedimiento de examen”, lo que significa, a su vez, una prioridad significativa para la Comisión europea (al igual que la política comercial, agrícola y pesquera, medio ambiente, seguridad, protección de la salud), y el artículo 19 establece unas normas de apoyo, registro de dictámenes y vigilancia por parte de la Comisión Europea, así como un seguimiento de la aplicación de la Directiva de resolución de litigios. La Comisión deberá presentar un informe al Consejo antes de 2024 (artículo 21).

Los dictámenes de la Comisiones Consultiva y Alternativa deben ser escritos. Las autoridades competentes pueden acordar su publicación, salvo que la persona afectada se oponga, en cuyo caso podrá publicarse un resumen. En cualquier caso, la persona afectada podrá oponerse a la publicación de secretos empresariales, comerciales, industriales o profesionales o procedimientos comerciales o cuando la publicación sea contraria al orden público.

Los artículos finales se refieren a la transposición y entrada en vigor a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la U.E. y en los Estados miembros el 30 de junio de 2019 a más tardar.

VI. LA TRANSPOSICIÓN EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

Los destinatarios de la Directiva son los Estados miembros de la UE, que deben incorporarla a su ordenamiento interno adaptándola fielmente. España ha transpuesto la Directiva de la UE, con cierto retraso, mediante el Real Decreto-Ley 3/2020 de 4 febrero, en el Capítulo I del Título II bajo la rúbrica de “Modificación” del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. “Disposición adicional primera, Procedimientos amistosos”. La Directiva se aplica, según el propio texto (artículo 23) a partir del 1 de julio de 2019. La transposición ya desde entonces es invocable por los contribuyentes.

La incorporación se hace en el T.R. del IRNR que no parece la ubicación más apropiada por cuanto el ámbito de aplicación de la Directiva es objetivamente la resolución de litigios derivados de Convenios o acuerdos que caen fuera del perímetro de ese T.R. de

carácter “residual”, dada la densidad de la red de Convenios. Desde otro ángulo, la Directiva tiene circunscrito su ámbito espacial a la Unión Europea.

Por otra parte, la Directiva trasciende de lo puramente administrativo-fiscal pues afecta al orden jurisdiccional civil y penal por la “interacción con los procedimientos nacionales y excepciones” (artículo 16) y pretende un procedimiento de resolución de conflictos “imparcial”, cuyos dictámenes se encomiendan a personalidades independientes ajenas al Ministerio de Hacienda o asesorías fiscales relacionadas con el asunto a tratar con la presidencia de un juez según las circunstancias.

La transposición que se hace en la Disposición adicional del Real Decreto-ley no puede considerarse tal Transposición sino una simple incorporación del texto de la Directiva, tal como se traduce la versión española del publicado en el Boletín Oficial de la UE de 14 de octubre de 2017.

Es una incorporación confusa, porque la Directiva se inserta “mezclada” con la legislación propia relativa al procedimiento amistoso general y el contenido en los Convenios con países distintos de los celebrados con Estados miembros de la Unión Europea (con Estados Unidos y Japón, por ejemplo). Cito estos dos países porque los procedimientos amistosos regulados, prolijamente, en sus Convenios con España difieren sustancialmente en el caso de Estados Unidos y con cierto parecido con la Directiva en el caso de Japón.

Se establecen así tres casos de procedimientos amistosos: a) interno, b) con países miembros de la UE, y c) con países con Convenio que regulen el artículo relativo a esta clase de procedimientos, con más o menos detalle. Todos ellos en la misma disposición adicional del Real Decreto-ley, con lo que la confusión se produce automáticamente.

Además, para concluir, quedan en el aire y sin aclarar las remisiones que la Directiva hace a la legislación interna, sobre organismos intervinientes, lista de personas independientes, a quien corresponde actuar como “organismo nacional de designación competente”, el orden jurisdiccional al que compete intervenir en los momentos precisos, etc.

El Capítulo II del Título II modifica la Ley 29/1998 reguladora de la jurisdicción contencioso administrativa referente a los recursos referentes a la liquidación de deudas aduaneras que, al parecer, tiene aplicación al procedimiento amistoso de forma escueta y tangencial, poco clara.

En conclusión: a mi entender, la transposición de la Directiva no cumple con su función. No ha sido hecha con rigor y da la sensación de precipitación.

VII. ADDENDA

La U.E. ha publicado un REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2019/652 DE LA COMISIÓN de 24 de Abril de 2019 por el que se establecen normas de funcionamiento estándar de la comisión consultiva o la comisión alternativa de litigios y un formulario normalizado para la comunicación relativa a la publicidad de la decisión definitiva con arreglo a la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.