

Resolución de litigios en la Unión Europea

Muchas han sido las normas aprobadas en la Unión Europea durante los últimos años a rebufo, en bastantes casos, del plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Poco a poco llega el momento de su transposición al derecho interno de los Estados miembros.

En la página del Ministerio de hacienda (http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/normasentramitacion/paginas/trámite_consulta_publica_cerradostrIBUTOS.aspx) constan, como trámites de consulta pública en materia tributaria, cerrados a lo largo de 2019, entre otros, el relativo a la transposición al derecho español de la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

En la página del Ministerio de hacienda (http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/normasentramitacion/áginas/trámitesdeaudienciainformacionpblicacerrados_rributos.aspx) también constan, como trámites de audiencia e información pública cerrados, entre otros, la transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (DAC 6). El plazo para la presentación de aportaciones concluyó el 12 de julio 2019. La transposición de esta Directiva ha de realizarse antes del 31 de diciembre de 2019, de manera que en lo que resta de año deberán evacuarse los informes solicitados y tramitarse parlamentariamente el correspondiente Proyecto de Ley, que, se traduce en una modificación parcial de la Ley General Tributaria mediante la que se incorporan a esta dos nuevas disposiciones Adicionales (vigésima cuarta –Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal– y vigésima quinta –Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal–). Esta modificación legislativa irá acompañada de la correspondiente modificación reglamentaria que se concreta en la modificación del reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2017, de 27 de julio.

Por otro lado, el 9 de septiembre de 2019 es la fecha límite para la presentación de aportaciones en relación con la “transposición parcial al derecho español 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 Unión Europea, en el marco de

la consulta pública previa que se inició el pasado día 26 de julio; que es a la que dedicamos los siguientes párrafos.

Esa Directiva establece normas relativas a un mecanismo de resolución de litigios entre los Estados miembros cuando dichos litigios surgen de la interpretación y aplicación de los acuerdos y convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio.

Lo habitual será que los litigios que se diriman al amparo de la Directiva estén vinculados con casos de doble imposición. En ese sentido, debe recordarse que la letra d) del apartado 1 del su artículo 2 dispone que se entenderá por doble imposición “la imposición por dos o más Estados miembros de uno de los impuestos contemplados por un acuerdo o convenio o que se hace referencia en el artículo 1 con respecto a la misma renta o patrimonio imponibles cuando ello convele i) una carga fiscal suplementaria, ii) un incremento de la deuda tributaria, o iii) la anulación o reducción de pérdidas que podrán utilizarse para compensar los beneficios imponibles”.

Ello, no obstante, lo cierto y verdad es que los casos de doble imposición no son los únicos litigios que pueden resolverse por la vía prevista en la Directiva, interpretando a contrario *sensu* lo dispuesto en el apartado 7 del artículo 16, en la medida que establece que “Un Estado miembro podrá denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios previsto en el artículo 6, caso por caso, cuando una cuestión en litigio no conlleve doble imposición. En tal caso, la autoridad competente de dicho Estado miembro informará sin demora a la persona afectada y a las autoridades competentes de los otros Estados miembros afectados”.

La entrada en vigor de esta Directiva no implica la derogación del 90/436/CEE: *Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas*. Como se sabe, este Convenio “se aplicará cuando, a efectos impositivos, los beneficios que se hallen incluidos en los beneficios de una empresa de un Estado contratante estén incluidos o vayan a incluirse probablemente también en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante, por no respetarse los principios que se enuncian en el artículo 4 y que se aplican, o bien directamente, o bien por medio de las correspondientes disposiciones de la legislación del Estado de que se trate”. Tampoco implica la derogación de otros mecanismos, tales como los procedimientos amistosos previstos en los convenios bilaterales de doble imposición. En cuyo caso, habrá que tener en cuenta, entre otros preceptos, que el apartado 5 del artículo 16 de la Directiva establece que “la presentación de una reclamación tal como dispone el artículo 3 pondrá término a cualquier otro procedimiento amistoso o procedimiento de resolución en curso con arreglo a un acuerdo o convenio que se esté interpretando o aplicando en relación con la cuestión en litigio pertinente. Ese otro procedimiento amistoso o procedimiento de resolución de litigios en curso relativo a la cuestión en litigio pertinente concluirá con efecto a partir de la fecha de la primera recepción de la reclamación por cualquiera de las autoridades competentes de los Estados miembros afectados”.

No es el primer intento de transposición de esta Directiva que tiene lugar ya hubo otro, que se plasmó en el *Anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la unión europea, y de modificación de diversas normas tributarias*. En lo que ahora importa las modificaciones se traducían en determinados cambios introducidos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo y en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

No pensamos que ahora se vaya mucho más allá, de manera que probablemente los cambios más abundantes se introducirán por vía reglamentaria, lo que conllevara, la segura modificación del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

Actualmente, la Disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, dedicada a los procedimientos amistosos, es del siguiente tenor:

1. *Los conflictos que pudieran surgir con Administraciones de otros Estados en la aplicación de los convenios y tratados internacionales se resolverán de acuerdo con los procedimientos amistosos previstos en los propios convenios o tratados, sin perjuicio del derecho a interponer los recursos o reclamaciones que pudieran resultar procedentes.*
2. *La aplicación del acuerdo alcanzado entre ambas Administraciones en el ámbito de un procedimiento amistoso se realizará en el momento o período en que el acuerdo adquiera firmeza, en los términos que reglamentariamente se establezcan.*
3. *A estos efectos, reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de estos procedimientos amistosos, así como para la aplicación del acuerdo resultante.*
4. *No podrá interponerse recurso alguno contra los citados acuerdos, sin perjuicio de los recursos previstos contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos.*
5. *Durante la tramitación de los procedimientos amistosos no se devengarán intereses de demora.*
6. 1.º *En los procedimientos amistosos, el ingreso de la deuda quedará suspendido automáticamente a instancias del interesado cuando se garantice su importe y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión, en los términos que reglamentariamente se establezcan.*
No se podrá suspender el ingreso de la deuda, de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, mientras se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o jurisdiccional.
- 2.º *Las garantías admisibles para obtener la suspensión automática a la que se refiere el número anterior serán exclusivamente las siguientes:*
 - a) *Depósito de dinero o valores públicos.*

- b) *Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.*
- 3.º *Si los procedimientos amistosos no se refieren a la totalidad de la deuda, la suspensión prevista en este apartado se limitará al importe afectado por los procedimientos amistosos”.*

La nueva redacción que se contenía en el mencionado Anteproyecto de Ley era, en sus cuatro primeros apartados, la siguiente:

“1. Los conflictos que pudieran surgir con Administraciones de otros Estados en la aplicación de los convenios y tratados internacionales se resolverán de acuerdo con los procedimientos amistosos previstos en los propios convenios o tratados sin perjuicio del derecho a interponer los recursos o reclamaciones que pudieran resultar procedentes.

2. Lo establecido en esta disposición adicional resulta igualmente de aplicación a los mecanismos de resolución de aquellos litigios con otros Estados miembros de la Unión Europea que se deriven de los convenios y tratados internacionales por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio a que se refiere la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

3. La aplicación del acuerdo alcanzado entre ambas Administraciones en el ámbito de un procedimiento amistoso se realizará una vez que el acuerdo adquiera firmeza.

A estos efectos, se considerará que el acuerdo adquiere firmeza en la fecha de recepción de la última notificación de las autoridades competentes comunicando a las autoridades competentes del resto de los Estados afectados la aceptación de las personas interesadas del contenido del mismo y la renuncia a su derecho a recurrir respecto de los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso, cuando proceda de acuerdo con la normativa interna de los Estados afectados.

4. A estos efectos, reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de estos procedimientos amistosos, así como para la aplicación del acuerdo resultante”.

Esa norma reglamentaria será la que resulta de la modificación del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

En el apartado 11 de la redacción que se proponía de la mencionada Disposición adicional se establecía “Los procedimientos a que se refiere esta disposición se rigen por su normativa específica y supletoriamente, en cuanto resulte aplicable, por la normativa tributaria”.

Por otro lado, en los apartados 5 a 7 de la redacción que se proponía de la mencionada Disposición adicional se regulan los efectos suspensivos derivados de los aludidos procedimientos amistosos:

“5. No podrá interponerse recurso alguno contra los citados acuerdos, sin perjuicio de los recursos previstos contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos.

6. 1º. *En los procedimientos amistosos, el ingreso de la deuda quedará suspendido automáticamente a instancias del interesado cuando se garantice su importe y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión, en los términos que reglamentariamente se establezcan.*

No se podrá suspender el ingreso de la deuda, de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, mientras se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o jurisdiccional.

- 2º. *Las garantías admisibles para obtener la suspensión automática a la que se refiere el número anterior serán exclusivamente las siguientes:*
 - a) *Depósito de dinero o valores públicos.*
 - b) *Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.*
- 3º. *Si los procedimientos amistosos no se refieren a la totalidad de la deuda, la suspensión prevista en este apartado se limitará al importe afectado por los procedimientos amistosos.*

7. *En el caso de que, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, se simultanee un procedimiento amistoso previsto en los convenios o tratados internacionales con un procedimiento de revisión de los regulados en el título V de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se suspenderá el procedimiento de revisión, exclusivamente respecto de los elementos de la obligación tributaria que sean objeto del procedimiento amistoso, hasta la finalización de este último”.*

Estos apartados se refieren a cuestiones que resulta preciso abordar, de ahí que con buen criterio se deberán recoger en la futura Ley, aunque en la Directiva no se establezca nada al respecto.

Como se indica en el apartado 6 del artículo 16 de la Directiva (UE) 2017/1852 los Estados miembros podrán denegar el acceso al procedimiento de resolución regulado en el artículo 6 de la misma cuando concurra la imposición de sanciones por fraude fiscal, impago deliberado y negligencia grave. Como se indicaba en la Exposición de Motivos del ya citado Anteproyecto de Ley, España, haciendo uso de dicha facultad, define en él qué se entiende por dichos conceptos a efectos de la normativa española aplicable a los procedimientos amistosos en los términos que se desarrollen reglamentariamente.

Asimismo, se establecen como excepción al régimen general de preeminencia de la tramitación de los procedimientos amistosos respecto de los procedimientos judiciales y administrativos de revisión aquellos casos en los que hayan sido impugnadas las antedichas sanciones.

Pues bien, en los apartados 8 a 10 de la redacción que se proponía de la mencionada Disposición adicional se regulan los efectos sobre el procedimiento amistoso de la interposición de recursos o reclamaciones contra la imposición de las sanciones, en estos términos:

- “8. *En los casos en los que la existencia de sanciones excluya el acceso a la fase arbitral del procedimiento amistoso, lo establecido en el apartado 7 no será de aplicación cuando se hubiese recurrido en vía administrativa la imposición de sanciones. En este caso, se impedirá el acceso a la comisión arbitral del procedimiento amistoso hasta que recaiga resolución firme en vía administrativa o judicial en relación con la sanción.*
9. *En los procedimientos tramitados al amparo del Convenio 90/436/CEE, la interposición de cualquier recurso o reclamación en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa contra las sanciones impuestas a que se refiere el apartado 10 suspenderá la tramitación del procedimiento amistoso desde la interposición del primer*

recurso que proceda hasta que recaiga resolución firme en vía administrativa o judicial en relación con la sanción.

No se admitirá el inicio o será causa de terminación del procedimiento amistoso previsto en el párrafo anterior si las empresas de las que se trate han sido objeto de una sanción, en los términos establecidos en el apartado 10 de esta disposición, con carácter firme.

10. *A efectos de lo previsto en los apartados 8 y 9, tendrán la consideración de sanciones:*

- a) *las penas por delitos contra la Hacienda Pública a los que se refieren los artículos 305 y 305 bis del Código Penal;*
- b) *las sanciones por las infracciones a las que se refieren los artículos 191, 192 y 193 siempre que concurra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria;*
- c) *las sanciones por las infracciones establecidas en el artículo 18.13. 2º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que concurra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A estos efectos, las referencias en el citado artículo 184 a las declaraciones deberán entenderse realizadas a la documentación de precios de transferencia.*

No obstante, lo establecido en la letra c), no tendrá la consideración de sanciones a efectos de lo previsto en los apartados 8 y 9, la sanción por infracción derivada de la presentación de documentación incompleta cuando no dificulten gravemente la cuantificación o determinación del valor de mercado”.

Por otro lado, una de las novedades que incorpora la Directiva es la posibilidad de someter la cuestión en litigio entre los Estados miembros a un procedimiento de resolución de litigios que podrá adoptar la forma de una comisión consultiva o de una comisión de resolución alternativa de litigios. Esto supone la ampliación del ámbito objetivo del arbitraje para la resolución de la cuestión en litigio entre los Estados miembros cuyos Convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio no lo incluyesen.

En ese sentido, se considera oportuno en el Anteproyecto citado incorporar estos dos apartados a la mencionada Disposición Adicional:

“12. El Tribunal Económico-Administrativo Central será competente para el ejercicio de las funciones relativas a la constitución y funcionamiento de la comisión consultiva que se determinen reglamentariamente.

13. *Los miembros de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa constituida en el marco de un procedimiento amistoso estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de los datos tributarios que conocieran en su condición de tales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La infracción de dicho deber podrá dar lugar a las responsabilidades legales que pudieran derivarse conforme a la normativa española.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de la normativa interna de los otros Estados afectados en el ámbito propio de su jurisdicción”.

Como hemos dicho también se proponía la modificación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), con el fin de acompañarla a los cambios introducidos en materia de procedimientos amistosos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no

Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. En este caso, el cambio afectaba al apartado 2 de la disposición adicional novena de la LJCA, que ahora dispone:

2. Cuando el acto relativo a la liquidación de una deuda aduanera objeto de recurso, haya sido sometido a una decisión de las instituciones de la Unión Europea que haya de pronunciarse sobre la no contracción a posteriori, la devolución o la condonación de dicha deuda, se suspenderá el curso de los autos desde que esa circunstancia se ponga en conocimiento del órgano jurisdiccional y hasta que sea firme la resolución adoptada por dichas instituciones.

Igualmente procederá la suspensión del curso de los autos desde que se inicie el procedimiento amistoso en materia de imposición directa a que se refiere la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, hasta que finalice dicho procedimiento amistoso.

La redacción que se proponía para dicho apartado 2 de la disposición adicional novena de la LJCA, de la que recogemos en negrita los cambios introducidos, era la siguiente:

"2. Cuando el acto relativo a la liquidación de una deuda aduanera objeto de recurso, haya sido sometido a una decisión de las instituciones de la Unión Europea que haya de pronunciarse sobre la no contracción a posteriori, la devolución o la condonación de dicha deuda, se suspenderá el curso de los autos desde que esa circunstancia se ponga en conocimiento del órgano jurisdiccional y hasta que sea firme la resolución adoptada por dichas instituciones.

*Igualmente procederá la suspensión del curso de los autos, **exclusivamente respecto de los elementos de la obligación tributaria que sean objeto del procedimiento amistoso**, desde que se inicie **el procedimiento amistoso** en materia de imposición directa a que se refiere la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, hasta que finalice dicho procedimiento amistoso.*

En los procedimientos tramitados al amparo del Convenio 90/436/CEE y en los casos en los que la existencia de sanciones excluya el acceso a la fase arbitral del procedimiento amistoso, lo establecido en el párrafo anterior no será de aplicación cuando se haya interpuesto cualquier recurso en vía contencioso-administrativa contra las sanciones".

En nuestra opinión, si la reforma que se producirá va en la línea del Anteproyecto ya conocido de 2018 habrá que considerar que se queda corta, puesto que quedan cuestiones por resolver que no han sido abordadas por la Directiva; ni hasta donde conocemos, se tenía intención de modificar la normativa interna, salvo que esos aspectos no regulados a los que aludimos se incorporen en la norma reglamentaria que deberá complementar la modificación legal del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Renta de no Residentes. Esta última solución, nos parecería insatisfactoria.

Isaac Merino Jara

Director