

**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**
[DOUE L 265, de 14-X-2017, L265/1]

**RESOLUCIÓN DE LITIGIOS ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS EN MATERIA
DE DOBLE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y, EN SU CASO, DE PATRIMONIO**

En aras de la aproximación de la legislación de los Estados miembros y a lograr un mejor funcionamiento del mercado interior (propósito descrito en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión, TFUE), se ha promulgado 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. Quizá este nombre puede llevar a pensar que el objeto de la Directiva presenta un campo de acción a todo conflicto fiscal con dimensión comunitaria; lo cual no es así. La Directiva que comentamos centra su objeto y ámbito de aplicación en los litigios entre los Estados miembros surgidos 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 (los impuestos que gravan el patrimonio se entienden como complementarios a los de la renta).

Estos litigios pueden derivar de los convenios bilaterales, o del Convenio de Arbitraje de la Unión ([Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas](#) —90/436/CEE—). Por ello, bien creemos que el título de la Directiva debería haberse constreñido a su objeto específico, pues parece que, con el nomenclátor que se le ha dado, aborda más campos de litigiosidad de a los que realmente está orientada.

El periodo de trasposición será hasta el 30 de junio de 2019, siendo los destinatarios de la Directiva los Estados miembros.

Por la Directiva, se faculta a cualquier persona afectada (como «toda persona, inclusive el individuo, que sea residente a efectos fiscales en un Estado miembro y cuya tributación se vea afectada directamente por una cuestión en litigio») a presentar una reclamación. Desde el punto de vista de la legitimación, el planteamiento normativo es loable, pues cualquier persona, física o jurídica, puede litigar por los mecanismos que ofrece la Directiva. Y es así, también, desde el punto de vista de los hechos o de la capacidad económica de las personas afectadas, reclamantes o litigantes, desde el análisis que hacemos del modo en que el texto comunitario prevé el reparto de los costes ocasionados en el procedimiento, previsto en su artículo 12. Como regla general, los costes procedimentales se repartirán a partes iguales entre los Estados miembros, salvo que las autoridades competentes acuerden otra cosa. Solo de forma

excepcional correrán a cargo de la persona afectada, reclamante, cuando se den determinadas situaciones contempladas en referido artículo.

Pero, pese a ello, las personas físicas y pequeñas empresas obviamente presentan sus debilidades ante problemas de índole transfronteriza, creadores de «grandes obstáculos para las empresas», como advierte el Considerando 1 de la Directiva. Sensible a ello, se prevén disposiciones especiales para las personas físicas («particulares», en terminología de la Directiva) y para las empresas no grandes y que no formen parte de un grupo grande (con amparo en la [Directiva 2013/34/UE, del Parlamento y del Consejo Europeo](#)), en el artículo 17 de la Directiva que comentamos.

No obstante, aunque se posibilite el empleo de la reclamación a personas físicas o individuos, la Directiva piensa especialmente en los conflictos surgidos en el seno del Impuesto sobre Sociedades (IS). No lo oculta el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios de doble imposición en la Unión Europea», de 31 de mayo de 2017, que centra parte de su análisis en los problemas generados en el seno de tal impuesto ante relaciones transfronterizas. Dicho Dictamen trae a colación elevadas cifras, atendiendo a los datos aportados por la Comisión: existen alrededor de 900 litigios de doble imposición en el curso de la UE, con la impactante cifra de 10.500 millones de euros en juego. Si hiciéramos la media, a cada litigio le corresponde 11,66 millones de euros... cifras muy alejadas del alcance real de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre el Patrimonio.

La persona afectada tendrá derecho a presentar una reclamación sobre alguna cuestión dentro del objeto y ámbito de aplicación de la Directiva a cada una de las autoridades competentes (autoridad del Estado miembro designada por el mismo) de cada uno de los Estados afectados en la que se solicite la resolución de la misma. Para que la reclamación sea aceptada la Directiva exige, en su artículo 3.3, una serie de datos y documentación. Destaca en este sentido que la persona afectada debe proporcionar información sobre los períodos de liquidación de que se trate, referencia a la normativa nacional y acuerdos o convenidos aplicables, explicaciones de los motivos del litigio, los recursos y pleitos iniciados y de las resoluciones judiciales dictadas sobre la cuestión, si ha instado otros procedimientos de resolución de conflictos, o copia de la «decisión de liquidación tributaria definitiva», o acta de la inspección fiscal. Creemos que por «decisión de liquidación tributaria definitiva» no debe darse el mismo significado que en el derecho tributario español tiene «liquidación definitiva», como la dictada en el seno de un procedimiento inspector, previa comprobación e indagación de todos los elementos de la obligación tributaria, sino simplemente un acto resolutorio que determine deuda. No vemos en la Directiva la necesidad de acudir con postulación, pero la abundante información que debe aportar la persona afectada —y los complejos trámites y momentos procesales, sobre los que ahora no hablaremos— nos hace intuir que de facto la asesoría fiscal o técnica es imprescindible.

Las autoridades competentes de cada uno de los Estados miembros afectados adoptarán una decisión sobre la aceptación o la desestimación de la reclamación, en

principio en el plazo de seis meses desde la recepción. Pero se permite que una autoridad competente, en dicho plazo de seis meses, pueda resolver la cuestión en litigio de forma unilateral, sin la participación de las autoridades de los otros Estados miembros con interés en el asunto (art. 3, aps. 4 y 5 de la Directiva).

La Directiva intenta potenciar el procedimiento amistoso, donde las autoridades competentes de los Estados miembros pueden alcanzar un acuerdo sobre la forma de resolver el litigio. Alcanzado el acuerdo sobre la forma de resolver, la autoridad competente de cada Estado notifica el acuerdo a la persona afectada, el cual es decisión vinculante para la autoridad y ejecutable por la persona afectada, siempre que esta acepte la decisión y proceda a la renuncia al derecho a utilizar otras vías de acción judicial. Si no se llega a un acuerdo de resolución amistoso debe comunicarse la situación a la parte afectada.

La no resolución amistosa del litigio comporta la apertura de procedimientos de resolución, bien a través de una comisión consultiva o de una comisión de resolución alternativa de conflictos. Esta última comisión de resolución de conflictos surge del acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados miembros afectados en su constitución, en lugar de la comisión consultiva, y su objetivo principal será la emisión de un dictamen sobre la manera de resolver el litigio. La comisión de resolución alternativa de litigios puede derivar en un comité permanente.

La comisión consultiva estará formada por un presidente, un representante de cada autoridad competente afectada, una personalidad independiente que será designada por cada autoridad competente de los Estados miembros, que formarán parte de una lista de personalidades independientes, en los términos del artículo 9 de la Directiva.

Tanto la comisión consultiva como la comisión de resolución alternativa de conflictos deben proceder, dentro de los seis meses después de la fecha de su creación (cabe la posibilidad de ampliación de tres meses si el litigio reviste cierta entidad), a la emisión de un dictamen destinado a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados. Dicho dictamen se aprobará con la mayoría simple de los miembros, con el voto de calidad del presidente.

Desde la notificación del dictamen, las autoridades competentes tendrán un plazo de seis meses para la resolución del litigio. Las autoridades podrán adoptar una decisión definitiva que se aparte del dictamen. En caso de no haber acuerdo sobre la forma de resolver el litigio, sí quedan vinculadas por el dictamen. La decisión definitiva debe ser notificada a la persona afectada. La decisión definitiva será vinculante para los Estados miembros, pero llama la atención que el artículo 15.4 de la Directiva señala que tal «no sentará precedente», lo cual, a nuestro juicio, roza con los deseables postulados del principio de igualdad en la aplicación de la ley. Pero la decisión definitiva se aplicará siempre que la persona o personas afectadas acepten dicha decisión y renuncien al derecho a utilizar vías judiciales nacionales en el plazo de sesenta días a partir de que se haya notificado la decisión definitiva.

Pues bien, como se ve, la Unión Europea da un paso más con este texto comunitario. La Directiva que comentamos considera que la doble imposición supone una traba para la conformación de un auténtico mercado común. La Directiva, en este sentido, es una vía adecuada y proporcionada para la consecución de los objetivos de la Unión Europea. Pero la doble imposición no solo debe prevenirse solucionando litigios o conflictos; urgen, como manifiesta el Comité Económico y Social Europeo en su dictamen, medidas positivas; es decir, marcos normativos que relancen especialmente la base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS).

Marcos IGLESIAS CARIDAD
Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca
iglesiascaridad@usal.es