

**OBSERVATORIO BEPS: SEGUIMIENTO DE LA ACCIÓN 14 SOBRE MEJORA DE
LOS MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS**

EL CONVENIO MULTILATERAL PARA IMPLEMENTAR LAS MEDIDAS BEPS
RELATIVAS A LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN Y LA DIRECTIVA (UE)
2017/1852 DEL CONSEJO RELATIVA A LOS MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE
LITIGIOS FISCALES EN LA UNIÓN EUROPEA

Observatorio BEPS:

Mejora de los mecanismos de resolución de controversias (acción 14)

En el marco de nuestro Observatorio BEPS, cuyo objetivo principal es el seguimiento de la implantación de las medidas y recomendaciones incluidas en el Plan de Acción BEPS, nos ocupamos en estas notas de la Acción 14, “Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias”, en lo que a España se refiere.

Son dos las vías por las que España está llevando (o llevará) a cabo actuaciones tendentes a la implantación efectiva de las recomendaciones de esta Acción 14: por un lado, la firma del Convenio Multilateral (CM) con la opción de España, aunque con reservas, por la aplicación de la cláusula de arbitraje del artículo 19 del CM y, por otro, la obligación de trasponer a la normativa doméstica antes del 30 de junio de 2019 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 adelante, “la Directiva de resolución de conflictos o Directiva RC”).

El propio preámbulo de la Directiva RC viene a reconocer las carencias de las que en esta materia adolecen tanto los Procedimientos Amistosos (MAP) previstos en los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) como el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE) (“el Convenio de Arbitraje”) para resolver de forma efectiva los conflictos y situaciones de doble imposición a los que se enfrentan los grupos empresariales que operan internacionalmente.

Estas carencias devienen especialmente preocupantes en un entorno que posiblemente evolucionará, a la luz del Plan de Acción BEPS – y al menos de forma transitoria-, hacia una mayor conflictividad fiscal en relación con operaciones y estructuras transnacionales. La aplicación de normas generales anti-abuso tanto domésticas como aquellas incluidas en los CDI (v.g. la famosa cláusula del propósito principal – “*principal purpose test o PPT*” - recogida en el artículo 7 del CM), la valoración de intangibles en el ámbito de los precios de transferencia, la asignación de valor a las nuevas funciones desarrolladas alrededor de la economía digital o la ampliación del concepto de establecimiento permanente serán, previsiblemente, fuente de litigios fiscales en los que se verán afectadas más de una jurisdicción.

Hasta la fecha, varias han sido las críticas a la tramitación y resolución de los procedimientos amistosos iniciados a solicitud de los contribuyentes y que han ido en aumento en los últimos años: escasa o nula participación del contribuyente más allá de la mera solicitud de inicio del procedimiento; largos plazos de resolución; concisión extrema en las notificaciones de los acuerdos que ponen fin al procedimiento, las cuales se limitan a comunicar los acuerdos sin proporcionar explicaciones sobre los criterios seguidos para alcanzarlos; rechazo del inicio del procedimiento amistoso por tener la controversia su origen

en la aplicación de cláusulas anti-abuso; o la ausencia de regulación de determinadas fases del procedimiento.

Así, nos hemos encontrado con casos en los que se han inadmitido solicitudes de inicio de procedimiento amistoso en casos de actas de inspección incoadas sobre la base del fraude de ley o del conflicto en la aplicación de la norma tributaria; inadmisiones por considerar una de las administraciones que no se producía doble imposición; o situaciones en las que, tras no llegar las Autoridades Competentes a un acuerdo, si existe la posibilidad de acudir al arbitraje, surgen dudas sobre los plazos en los que deba formarse la comisión de arbitraje o sobre las consecuencias de que no se respeten los mismos.

Es justo señalar que se trata de casos aislados, pues la gran mayoría de los procedimientos amistosos se resuelven y evitan la doble imposición, pero se trata de mejorar tanto los tiempos de resolución como los procedimientos y contenidos de las resoluciones, al tiempo que minimizar el número de casos no resueltos o a los que se deniega el acceso al procedimiento.

Habiéndose mostrado la Administración española muy activa en los trabajos del Plan de Acción BEPS, genera cierta preocupación las reservas formuladas en relación con el alcance del arbitraje en el Convenio Multilateral. Así, España ha manifestado su reserva (reservas al amparo del artículo 28 del CM) a que sean objeto de arbitraje los litigios que tengan origen en la aplicación de cláusulas anti-abuso, ya sean estas domésticas (artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria) o estén incluidas en los CDI; aquellos en los que se haya apreciado la existencia de infracciones graves (de acuerdo con los artículos 191 a 206 de la Ley General Tributaria); casos de precios de transferencia en los que una de las partes no está sometida a tributación; o supuestos en los que las administraciones de ambos estados consideren que no son adecuados para ser resueltos mediante arbitraje.

En el “nuevo” clima de transparencia y relación cooperativa que se pretende crear al amparo del Plan de Acción BEPS (no sólo entre contribuyente y administración, sino también entre administraciones), llama la atención la sensación de desconfianza frente al arbitraje, en ausencia de acuerdo entre las administraciones, que transpiran las reservas mencionadas.

Comentarios similares merece el artículo 16.6 de la Directiva RC, al permitir que los Estados denieguen el acceso al procedimiento amistoso en supuestos en los que se hayan impuesto sanciones por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave. Esta limitación opera de facto como una exclusión definitiva, pues incluso si el contribuyente consiguiera en la vía de recurso la anulación de las sanciones el largo plazo transcurrido haría inoperativa en muchos casos la vía del arbitraje.

Es comprensible que los Estados pongan ciertos límites a la cesión de soberanía y quieran reservarse, en último término, el derecho a decidir en determinadas cuestiones (v.g. a vetar el acceso al procedimiento amistoso en casos que consideren especialmente graves), pero de alguna forma se está limitando el poder disuasorio que herramientas como el arbitraje deberían tener con respecto

a actuaciones unilaterales que puedan llevar a cabo las administraciones frente a los contribuyentes mediante una aplicación agresiva de normas anti-elusión.

No queremos por ello dejar de reconocer los avances que la Directiva RC y la cláusula de arbitraje del CM representan con respecto a los mecanismos actuales: posibilidad de instar el arbitraje cuando una autoridad competente considere que no se dan los requisitos de acceso al procedimiento amistoso (salvo en casos de infracciones graves por las cuestiones que acabamos de señalar), claridad en los plazos y en las actuaciones, cobertura de litigios más allá de la valoración de operaciones entre partes vinculadas, etc.

La disposición de entrada en vigor prevé la aplicación de la Directiva RC para los litigios suscitados en relación con impuestos exigibles a partir del 1 de enero de 2018, pero se permite a los Estados que la apliquen, de mutuo acuerdo, a cualquier reclamación con un origen anterior. La opción por esta posibilidad de aplicación retroactiva de una Directiva RC más favorable que los mecanismos actuales sería una muestra de la voluntad de las administraciones de cumplir efectivamente con los compromisos adquiridos en torno al Plan de Acción BEPS.

Finalmente, comentar que el pasado 18 de marzo se hizo público por la OCDE el resultado de la denominada “*peers review*” (revisión entre pares) en relación con la implantación de la Acción 14 del Plan BEPS por la Administración española. El resultado de esta revisión podría calificarse de “notablemente satisfactorio” para España. No obstante, una de las recomendaciones que la OCDE hace a nuestra Administración es la de no restringir el acceso al procedimiento amistoso de aquellos litigios que tengan su origen en la aplicación de cláusulas anti-abuso. Permitir el acceso de estos litigios a procedimientos amistosos en los que posteriormente se cierre la puerta al arbitraje, precisamente por el origen de los mismos, sería como permitir el acceso a una autopista que nos devuelve al punto de origen en lugar de llevarnos hasta el ansiado punto de destino: la resolución de la controversia. Máxime cuando las Directivas europeas y el Plan BEPS vienen construyendo un concepto de abuso de derecho en el ámbito fiscal internacional que requiere para su eficacia una interpretación conjunta de todas las administraciones implicadas.

Nos queda la interrogante de cómo se conciliará en la práctica esta recomendación de la OCDE (acceso al procedimiento amistoso de litigios con origen en la aplicación de cláusulas anti-abuso) con las reservas que España ha realizado a la aplicación de la cláusula de arbitraje del CM y con las propias restricciones que el artículo 16.6 de la Directiva RC prevé en cuanto al acceso de determinados casos al procedimiento de resolución de litigios. En una nueva etapa de la fiscalidad internacional presidida por la transparencia y la relación cooperativa entre contribuyentes y administraciones, los Estados que muestren su confianza en procesos como el arbitraje – aunque sea como herramienta disuasoria para llegar a acuerdos con otras administraciones - contribuirán sin duda a la competitividad de su economía y, en consecuencia, a la de su tejido empresarial.