

APLICACIÓN DEL CONVENIO DE ARBITRAJE 90/436/CEE Y LA DIRECTIVA 2017/1852 PARA LA RESOLUCIÓN DE LITIGIOS EN LA UNIÓN EUROPEA EN SUPUESTOS DE FRAUDE FISCAL *

Aitor Navarro Ibarrola

Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance

Munich (Alemania)

Identificador ORCID: 0000-0002-1380-9541

Title

Access to the 90/436/EEC Arbitration Convention and the Directive 2017/1852 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union in tax fraud cases

Resumen

El presente artículo aborda de manera crítica el acceso a los dos mecanismos de resolución de disputas en la aplicación de Convenios para evitar la doble imposición que existen en la Unión Europea, a saber, el Convenio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas y la Directiva de 2017 sobre mecanismos de resolución de litigios fiscales, en supuestos de fraude fiscal, con la finalidad de mostrar las múltiples deficiencias en el diseño actual de estas normas y proponer soluciones que impliquen un mejor tratamiento de la cuestión.

Palabras clave

Resolución de disputas, procedimiento amistoso, arbitraje, convenio para evitar la doble imposición, CDI, OCDE, BEPS, Unión Europea, Convenio de Arbitraje, Directiva de Mecanismos de Resolución de Litigios Fiscales

* Investigación realizada en el marco del Proyecto Nacional financiado por el Ministerio de ciencia e innovación, titulado «Nuevos paradigmas en la reconstrucción del sistema tributario internacional», referencia PID2021-123599NB-I00, cuyo investigador principal es el Prof. Dr. Juan Zornoza Pérez.

Abstract

This article critically addresses the access to the two dispute resolution mechanisms in the application of Double Taxation Conventions that exist in the European Union, namely the 1990 Convention and the 2017 Directive on tax dispute resolution mechanisms, in cases of tax fraud. It aims at showing the multiple shortcomings in the current design of these rules and at proposing solutions that imply a better treatment of that subject matter.

Keywords

Dispute resolution, mutual agreement procedure, arbitration, double tax convention, DTC, OECD, BEPS, European Union, Arbitration Convention, Directive on tax dispute resolution mechanisms

Fecha de recepción: 30-06-2023/Fecha de aceptación: 1-08-2023/Fecha de revisión: 12-09-2023

Cómo referenciar: Navarro Ibarrola, A. (2023). Aplicación del Convenio de Arbitraje 90/436/CEE y la Directiva 2017/1852 para la resolución de litigios en la Unión Europea en supuestos de fraude fiscal. *Revista Técnica Tributaria* (142), 123-156.

SUMARIO

1. Introducción
2. Marco jurídico para la resolución de disputas en supuestos de fraude
 - 2.1. Estándar internacional de resolución de disputas por aplicación de CDIs
 - 2.2. Estado de la cuestión en el Ordenamiento español
3. Acceso al Convenio de Arbitraje en supuestos de fraude
 - 3.1. Configuración del ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje de la UE
 - 3.2. El Convenio de Arbitraje en supuestos de fraude y su aplicación en España
4. Acceso a la Directiva sobre resolución de litigios fiscales en supuestos de fraude
 - 4.1. Configuración del ámbito de aplicación de la Directiva
 - 4.2. La Directiva sobre resolución de litigios fiscales en supuestos de fraude y su aplicación en España
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. Introducción

Los mecanismos de resolución de disputas en el contexto de la interpretación y aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición (CDI en adelante), previstos en los propios CDI y en otras normas internacionales y de la Unión Europea, cumplen una función de coordinación muy relevante, cuyo objetivo es abordar los desacuerdos que puedan surgir en este ámbito entre las administraciones fiscales de los Estados concernidos, y que en última instancia afectan al obligado tributario¹. Llegar a una interpretación común de los CDI es de suma importancia², pues ello redundaría en un aumento de la eficacia de estos instrumentos en la eliminación de la doble imposición internacional y en una mayor certidumbre, todo ello en línea con finalidad de los CDI que no es otra que fomentar la inversión y los intercambios comerciales a nivel transfronterizo³.

Con todo, en ocasiones se deniega el acceso a estos mecanismos por distintas razones, entre las cuales se encuentra la posible existencia de fraude fiscal. El trasfondo para el establecimiento de límites consiste en considerar que el «privilegio» de acceder a los recursos alternativos de resolución de litigios –y el supuesto ahorro de costes y tiempo que supone– no debería concederse a evasores, y ello a pesar de que la discusión sobre la existencia de fraude y la aplicación de normas que luchan contra este fenómeno suelen dar lugar a problemas de interpretación muy complejos. Precisamente esto último llevó a la OCDE a recomendar, en el marco del estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS, el «facilitar el acceso al MAP en los casos en los que exista un desacuerdo entre el contribuyente y las autoridades fiscales que realizan la regularización sobre si se cumplen las condiciones para la aplicación de una disposición antiabuso de un tratado o sobre si la aplicación de una disposición antiabuso de derecho interno entra en conflicto con las disposiciones de un tratado»⁴. Así y todo hay Estados, entre los que se encuentra España, que no están dispuestos a conceder un acceso sin restricciones a los recursos de resolución de disputas actualmente existentes.

1 OECD (2020). *BEPS Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective - 2020 Review*. OECD Publishing, par. 1. Vid. Groen, G. (2002). Arbitration in Bilateral Tax Treaties. *Intertax*, 30(1), 3-27, 5. De Heer, L. (2016). In for a Penny, in for a Pound: Anti-Tax Avoidance Initiatives and Dispute Resolution. *European Taxation*. 56(8), 323-327, 329. Ismer, R. y Piotrowski, S. (2016). A BIT Too Much: Or how Best to Resolve Tax Treaty Disputes? *Intertax* 44(5), 348-359, 353.

2 Vid. Inter alia, Vogel, K. y Rust, A. (2022). Introduction, en E. Reimer y A. Rust (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (5ª ed., par. 87-134). Kluwer Law International. Un resumen de la bibliografía y los argumentos sobre el concepto de interpretación conforme en el ámbito de los convenios fiscales, vid. Pleil, C. y Schwibinger, S. (2018). Confronting Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law: The Principle of Common Interpretation and the New Approach Revisited. *World Tax Journal* 10(3), 427-470.

3 OCDE (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión Abreviada, 21 de noviembre de 2017*, traducido por el Instituto de Estudios Fiscales (CMCOCDE en adelante), introducción, par. 15.2.

4 OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective - Action 14: 2015 Final Report*. OECD Publishing, punto 1.2.

Dentro del contexto descrito, el presente artículo aborda el acceso a los dos mecanismos de resolución de conflictos en la aplicación de CDI que existen en la Unión Europea, en supuestos de fraude fiscal, entendido de forma amplia como cualquier supuesto en que exista ocultación, medios fraudulentos o en que resulten de aplicación medidas antiabuso de carácter interno o convencional⁵. En concreto, el Convenio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (en lo sucesivo el CA, el Convenio de Arbitraje o el Convenio de 1990) prevé la resolución de disputas para supuestos de conflicto en la interpretación y aplicación del principio de plena competencia en el contexto de empresas vinculadas o supuestos de atribución de beneficios a establecimientos permanentes, incluyendo un mecanismo de arbitraje si las autoridades no llegan a un acuerdo⁶. El CA permite a las autoridades competentes implicadas denegar el acceso a los recursos de resolución de litigios en los casos en que una de las empresas esté sujeta a una sanción grave⁷, circunstancia que en ocasiones se deriva de la existencia de fraude fiscal. Por su parte, la Directiva de 2017 sobre mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea (en lo sucesivo, DMRLF, la Directiva de resolución de litigios fiscales o la Directiva de 2017) prevé mecanismos de resolución de litigios en forma de procedimiento amistoso y arbitraje, disponibles para residentes fiscales de los Estados miembros de la UE cuando surjan conflictos referidos a CDI suscritos con otros Estados Miembros⁸. Ahora bien, este mecanismo permite a las autoridades denegar el recurso cuando se hayan impuesto sanciones en relación con la renta o el capital ajustados por fraude fiscal, dolo o negligencia grave, así como en los casos en que el litigio no se refiera a la doble imposición⁹.

Dado que sendos instrumentos presentan un ámbito de aplicación distinto y los supuestos de restricción difieren en su configuración –si bien coincidiendo en algunos aspectos– el trabajo llevará a cabo un análisis crítico de cada uno separadamente y ofrecerá conclusiones conjuntas tras dicho ejercicio, de acuerdo con la siguiente estructura: la sección 2 trata de manera descriptiva el marco jurídico para la resolución de disputas en supuestos de abuso, sobre el que se asentarán los mecanismos europeos señalados en el párrafo anterior. En la sección 3 se examinará en detalle el acceso a los mecanismos de resolución de litigios del Convenio de 1990 (3.1) y su aplicación en España (3.2). La sección 4 lleva a cabo lo propio con la Directiva de 2017 sobre mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, con la misma distinción entre los requisitos de acceso de la Directiva (4.1) y su aplicación en España (4.2). La sección 5 contiene las conclusiones.

5 El autor llevó a cabo un análisis similar en el contexto de la normativa convencional sobre procedimientos amistosos en casos de abuso, vid. Navarro, A. (2022). Access to Tax Treaty Dispute Resolution Mechanisms in Cases of Abuse. *Intertax*, 50(4), 341-355.

6 Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, firmado el 23 de julio de 1990.

7 Artículo 8.1 AC.

8 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.

9 Artículos 16.6 y 16.7 DMRLF.

2. Marco jurídico para la resolución de disputas en supuestos de fraude

Los procedimientos de resolución de disputas referidas a la interpretación y aplicación de los CDI tradicionalmente han venido dados en el propio articulado de estos Convenio. La posibilidad de utilizar este tipo de mecanismos existe en prácticamente todos los CDI en vigor a nivel mundial, ya que han formado parte del Modelo OCDE desde su primera versión en 1963¹⁰. Dado que el marco jurídico general viene definido en este tipo de cláusulas, analizaremos primero su contenido (2.1), para a continuación abordar el desarrollo en la normativa y práctica en España (2.2), con la finalidad de establecer un marco adecuado sobre el que asentar el análisis crítico del Convenio de 1990 y la Directiva de 2017 para la resolución de conflictos en la UE.

2.1. Estándar internacional de resolución de disputas por aplicación de CDIs

El estándar internacional en materia de resolución de litigios fiscales en el contexto de la interpretación y aplicación de CDIs se recoge en el artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE, que coexiste con el artículo 25 del Modelo de la Organización de Naciones Unidas¹¹, precepto éste que a pesar de presentar algunas variaciones en cuestiones menores sigue en líneas generales el contenido del primero. De manera muy resumida, estos artículos establecen el marco normativo de hasta cuatro tipos de procedimientos, a saber, 1) el procedimiento amistoso de supuesto específico, iniciado por el obligado tributario en el contexto de supuestos en que exista el riesgo de una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio, previsto en los artículos 25.1 y 25.2 MCOCDE, que es en el que el presente trabajo se centra. 2) El procedimiento amistoso de resolución de dudas interpretativas del artículo 25.3 MCOCDE, primera frase, que invita y faculta a las autoridades competentes para resolver cuestiones de índole general que pueden referirse a una categoría particular de contribuyentes, incluso en el caso de que se hayan suscitado con ocasión de un caso concreto¹². 3) El procedimiento amistoso del artículo 25.3 MCOCDE, segunda frase, para la eliminación de la doble imposición en casos no previstos en el propio Convenio. 4) La posibilidad de resolver dudas interpretativas mediante arbitraje en caso de que los Estados contratantes no hayan alcanzado un acuerdo en un determinado plazo, previsto en el artículo 25.5 MCOCDE pero adoptado –a diferencia de los otros tres procedimientos– por un número relativamente escaso de CDIs.

10 Los modelos de la Sociedad de Naciones de 1927 y 1928 ya incorporaban cláusulas de procedimiento amistoso. Vid. Wilkie, J.S. (2021). Article 25: Mutual Agreement Procedure en R.J. Vann (ed.), *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD, sec. 1.2.1.

11 United Nations (2021). *Model Double Taxation Convention between developed and developing countries*. United Nations.

12 CMOCDE artículo 25, par. 50.

La configuración de dichos procedimientos han sido objeto de revisión en el contexto del proyecto BEPS impulsado por la OCDE, en concreto a través de su acción 14, enfocada a hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias¹³, y considerado estándar mínimo por el Marco Inclusivo –del que España forma parte–¹⁴, cuyos miembros se comprometieron a adoptar con el objeto de armonizar y actualizar las políticas seguidas en materia de resolución de disputas, compuesto de 21 elementos, completados por 12 buenas prácticas cuya adopción se recomienda¹⁵. Entre otras medidas¹⁶, el punto 1.1 del estándar mínimo requiere la adopción de las reglas previstas en los artículos 25.1 a 25.3 MCOCDE en su versión de 2017, para garantizar que se lleve a cabo un esfuerzo razonable en la resolución de supuestos de gravamen contrario a las disposiciones del CDI¹⁷. Además, para facilitar la implementación del estándar mínimo, el artículo 16 del Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (El Convenio Multilateral en adelante) permite una actualización rápida de los CDI cubiertos en materia de resolución de disputas para adaptar su contenido al estándar mínimo arriba descrito¹⁸. El Convenio Multilateral también incluye un mecanismo opcional de arbitraje para impulsar la adopción de este tipo de instrumentos de resolución de disputas¹⁹. Es por ello que, para conocer la configuración de los mecanismos aplicables para la resolución de disputas en un supuesto concreto, no basta con atender a lo dispuesto

13 OECD (2015). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6: 2015 Final Report*. OECD Publishing, par. 22-23.

14 La lista de los 143 países que conforman el Marco Inclusivo puede consultarse en <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>. Para un análisis crítico de este grupo, vid. Christians, A. y van Apeldoorn, L. (2018). The OECD Inclusive Framework. *Bulletin for International Taxation*, 72(4/5), 226-233. Schoueri, L. y Galdino, G. (2020). Obligations to MLI Non-Signatories within the Inclusive Framework en A.P. Dourado (ed.), *International and EU Tax Multilateralism: Challenges Raised by the MLI*, (161-196). IBFD. Brauner, Y. (2022). Serenity Now!: The (Not so) Inclusive Framework and the Multilateral Instrument. *Florida Tax Review*, 25(2), 489-544.

15 OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report*. OECD Publishing.

16 Las medidas propuestas en el estándar mínimo se ven complementadas por un proceso de *peer-review* en dos fases llevado a cabo en el marco del Foro de Administraciones Tributarias (FTA MAP Forum). Vid. OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report*. OECD Publishing, punto 1.6 del estándar mínimo. OECD (2015). *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents*, OECD Publishing. Para los resultados de la primera fase en España, vid. OECD (2018). *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Spain (Stage 1)*, OECD Publishing. Para la segunda fase, vid. OECD (2020). *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Spain (Stage 2)*, OECD Publishing. El estándar mínimo (punto 2.2) también incluye un compromiso de publicación de un perfil informativo de la regulación del procedimiento amistoso en cada país, que se pueden consultar en <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>.

17 Vid. OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report*. OECD Publishing, par. 10. OECD (2016). *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, par. 192.

18 El texto del Convenio en español se encuentra disponible el BOE del 22 de diciembre de 2021, núm. 305, p. 156873 y ss, así como en la web <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>. La OCDE preparó también unos comentarios al Convenio bajo el nombre de Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, documento accesible en <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf> (texto no disponible en español).

19 Artículos 18-26 del Convenio Multilateral.

en el CDI que resulte aplicable, sino que también hay que consultar las disposiciones del Convenio Multilateral en caso de que el CDI se viese afectado por su contenido.

En cuanto a la posibilidad concreta de acceder a mecanismos de resolución de disputas a nivel convencional en supuestos de fraude fiscal, interesa analizar las disposiciones de los CDI equivalentes a los artículos 25(1) y 25(2) del Modelo de Convenio OCDE de 2017 (MCOCDE en adelante), pues establecen los requisitos personales, sustantivos y formales que deben cumplirse para acceder a un procedimiento amistoso de caso específico. En concreto, se determina que cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no acorde con las disposiciones del CDI aplicable, esta persona podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados contratantes. El caso debe presentarse en un plazo determinado –el estándar propuesto por la OCDE es de tres años– a partir de la primera notificación de la acción que da lugar a una imposición contraria al Convenio.

Desde un punto de vista sustantivo, el acceso a un CDI requiere una imposición no conforme con las disposiciones del convenio fiscal, formulación que excluye el tratamiento de problemas de Derecho interno no relacionadas con la aplicabilidad del propio convenio, si bien la normativa interna que influya sobre la aplicación de un CDI sí se situaría dentro del ámbito de aplicación de los procedimientos amistosos. Así sucedería por ejemplo en supuestos en que se deniegue el acceso a los beneficios de un CDI a partir de la aplicación de una norma interna general antiabuso, supuesto paradigmático de imposición potencialmente no conforme con un CDI²⁰. Junto con la aplicación de normas antiabuso previstas en los propios CDI, como pueden ser la regla del test del propósito principal, o la norma de limitación de beneficios, la aplicación de normativa antiabuso interna tanto de carácter general –por ejemplo, el artículo 15 LGT– como de carácter especial, deberían considerarse dentro del ámbito de aplicación de los procedimientos amistosos²¹. Sin duda, una aplicación incorrecta de estas normas podría dar lugar a una imposición contraria al CDI, ya que pueden afectar al acceso al propio convenio o a la correcta aplicación de sus normas. Si se cumplen todos los demás requisitos, se debería permitir el acceso al procedimiento amistoso en casos de abuso fiscal, a menos que una disposición específica incluida en el tratado fiscal lo prohíba, ya que esto es lo que se deriva de la literalidad de este tipo de preceptos.

En este contexto, no obstante, existe el riesgo de que las autoridades fiscales impidan discrecionalmente el acceso a un MAP en casos de abuso fiscal. La OCDE abordó en su momento esta cuestión, en el Manual de la OCDE sobre Procedimientos Eficaces de Acuerdo Mutuo (MEMAP, en lo sucesivo) de 2007. En este informe, se afirmaba que «la mera afirmación de que una disposición nacional contra la evasión puede aplicarse a un caso concreto no basta para justificar que se excluya del procedimiento amistoso la cuestión de si existe o puede existir una imposición contraria al Convenio» y se sugiere que se permita el

20 CMCOE artículo 25, par. 26.

21 Vid. Navarro, nota 5, 346.

acceso al procedimiento amistoso cuando una acción emprendida por una administración fiscal se realice en virtud de disposiciones contra el fraude y se cumplan los requisitos del apartado 1 del artículo 25²². Además, la OCDE señaló que la denegación rotunda de la asistencia de la autoridad competente en estos casos puede tener un «efecto punitivo añadido no deseado»²³.

Tal y como se ha mencionado más arriba, la OCDE volvió a plantear la cuestión en el marco de la acción 14 del proyecto BEPS, pues uno de los puntos del estándar mínimo exige garantizar el acceso al procedimiento amistoso en caso de desacuerdo sobre las condiciones de aplicación de una disposición antiabuso de un tratado o en caso de que la aplicación de una disposición antiabuso de la legislación nacional entre en conflicto con las disposiciones de un tratado²⁴. En este contexto, a menos que la redacción de una cláusula específica del procedimiento amistoso excluya explícitamente los casos de abuso en la configuración de su ámbito de aplicación, es indudable que puede producirse una imposición contraria al convenio si se deniega al contribuyente el acceso a los beneficios de un convenio fiscal debido a la aplicación de una norma antiabuso. Por lo tanto, el estándar mínimo se limita a reiterar la necesidad de interpretar las disposiciones del procedimiento amistoso de acuerdo con su redacción y su finalidad. Así y todo, existen supuestos en que la administración tributaria deniega de forma unilateral la posibilidad de solicitar el inicio del procedimiento en casos de fraude, tal y como se mostrará en el siguiente apartado en el caso de España.

2.2. Estado de la cuestión en el Ordenamiento español

España cuenta con una red extensa de cláusulas de procedimiento amistoso, pues todos y cada uno de los CDI en vigor de la red española —en torno a 100 CDI— cuenta con un precepto que introduce la posibilidad de resolver cuestiones de interpretación y aplicación dentro de un marco de funcionamiento similar al descrito en el apartado anterior. Y en ninguno de estos Convenios se establecen restricciones explícitas al acceso en supuestos de abuso.

España también es uno de los Estados que ha suscrito el Convenio multilateral, mencionado en el apartado anterior, y uno de los hasta ahora 31 Estados que ha optado por aplicar la cláusula de arbitraje prevista en los artículos 18 a 26 de dicho texto²⁵. A este respecto resulta interesante resaltar que el artículo 28.2.a) del Convenio Multilateral permite formular reservas en relación con el ámbito de aplicación del arbitraje, reservas que España ha introducido, entre las que se encuentra la posibilidad de denegar el acceso al arbitraje previsto en el Convenio Multilateral en casos que conlleven la aplicación de normas anti-

22 OECD (2007). *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*. OECD Publishing, apartado 3.2.3.

23 Id., best practice nº11.

24 OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective - Action 14: 2015 Final Report*. OECD Publishing, punto 1.2. OECD (2020). *BEPS Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective - 2020 Review*. OECD Publishing, par. 13.

25 La lista de países que han decidido optar por el mecanismo de arbitraje se encuentra disponible en <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

abuso en un convenio fiscal comprendido, con las modificaciones introducidas por el Convenio o la legislación interna²⁶. A estos efectos, la reserva indica que «las normas antiabuso contenidas en la legislación interna incluirán los casos a los que se refieren los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). También estarán comprendidas las normas posteriores que sustituyan, modifiquen o actualicen dichas normas» así como «los casos en los que se dé una conducta por la que una persona directamente afectada por el asunto haya sido objeto, mediante resolución definitiva resultante de un procedimiento judicial o administrativo, de una sanción por fraude fiscal, incumplimiento doloso o negligencia grave. A estos efectos, tendrán la consideración de sanciones por fraude fiscal, incumplimiento doloso o negligencia grave las reguladas por los artículos:

- i) 305 y 305 bis del Código Penal;
- ii) ii) 191, 192 y 193 de la Ley General Tributaria siempre que concurra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 de la Ley General Tributaria;
- iii) iii) 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 General Tributaria. A estos efectos, las referencias en el citado artículo 184 de la Ley General Tributaria a las declaraciones deberán entenderse realizadas a la documentación de precios de transferencia».

Sin ánimo de realizar un análisis exhaustivo acerca de la configuración de esta exclusión –pues no es el objeto de este trabajo– al apuntar dichas exclusiones se quiere resaltar que a salvo de lo que sucede con la cláusula de arbitraje del Convenio multilateral, no existe ninguna otra restricción a nivel convencional sobre el acceso a los mecanismos de resolución de disputas adoptados por España en supuestos de fraude, a pesar de que España, en negociaciones bilaterales, podría haberlo establecido. Dicha realidad a nivel convencional contrasta sin embargo con el contenido de la normativa interna de desarrollo sobre la aplicación de estos mecanismos, prevista en la disposición adicional primera de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes (IRNR)²⁷ y el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa²⁸, pues en este último texto se recogen condiciones adicionales para el acceso a cualquiera de los mecanismos de resolución de disputas aplicable en España que no se prevén en la normativa convencional, dando lugar a un posible supuesto de incumpli-

26 Vid. el apartado del artículo 28.2.a), punto 1º del documento de reservas y notificaciones con arreglo al convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios preparado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, disponible en https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/Documentacion/Convenio%20multilateral_ES_Posicion%20espanola.PDF

27 Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

28 Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (en adelante el Reglamento de procedimientos amistosos). Vid. López Ribas, S. (2009). Procedimientos Amistosos En Materia De Imposición

miento de obligaciones convencionales (*treaty override*) que nuestra Constitución²⁹ y las normas consuetudinarias del derecho internacional prohíben³⁰.

En concreto, y en lo que se refiere al acceso en supuestos de fraude, hasta 2021 el reglamento de procedimientos amistosos permitía denegar la solicitud de inicio del procedimiento amistoso cuando «se tenga constancia de que la actuación del obligado tributario trataba de evitar una tributación en alguno de los Estados afectados»³¹, denegación que llegó a ser calificada por la mejor doctrina como una sanción encubierta³². La reforma del reglamento que tuvo lugar ese año eliminó dicha causa de denegación de admisión del inicio del procedimiento³³, seguramente para cumplir con el estándar mínimo determinado por el Marco Inclusivo de la OCDE en los términos comentado en el subapartado anterior. No obstante, en el texto del artículo 11.1.c), todavía en vigor, se prevé la posibilidad de impedir el acceso «cuando no proceda iniciar un procedimiento amistoso por ser una cuestión de derecho interno y no una divergencia o discrepancia en la aplicación del convenio», aspecto de gran relevancia, pues como veremos a continuación, la administración tributaria ha planteado en varias ocasiones que la aplicación de normativa interna antiabuso –señaladamente el artículo 15 LGT– no puede ser objeto de un procedimiento amistoso por afectar en exclusiva al derecho interno, aun cuando la consecuencia sea la no aplicación de un CDI o una aplicación diferente de su contenido. Precisamente esta cuestión ha sido debatida a nivel jurisprudencial por parte de la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo, en sentencias cuyo contenido comentaremos en detalle al tratar la cuestión específica del acceso en España a los instrumentos previstos en el acervo de la Unión. Con esto queremos señalar que el acceso a mecanismos de resolución de disputas en casos de fraude en el Ordenamiento español es un problema todavía abierto, aspecto que justifica la pertinencia del presente trabajo.

Una vez definido el marco existente a nivel convencional e interno sobre los mecanismos de resolución de disputas acerca de la aplicación e interpretación

Directa. *Crónica Tributaria*, (131), 35-78. Palao Taboada, C. (2010). El Reglamento De Procedimientos Amistosos. *Noticias De La Unión Europea*, (300), 107-134. Vega Borrego, F.A. (2011). Algunos Aspectos Sobre La Regulación Española De Los Procedimientos Amistosos: Suspensión E Intereses De Demora. *Crónica Tributaria*, (141), 211-243. Serrano Antón, F. (2019). El procedimiento amistoso y el arbitraje en la fiscalidad internacional en F. Serrano Antón (ed.), *Fiscalidad internacional*, (1419-1472). Centro de Estudios Financieros.

²⁹ Artículo 96.1 de la Constitución Española.

³⁰ Artículo 26 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969.

³¹ Artículo 8.2.d) del Real Decreto 1794/2008 en su redacción original. En la fase 2 del proceso de revisión por pares sobre el cumplimiento del estándar mínimo de la acción 14 de BEPS, una de las recomendaciones incluidas en el informe sobre España se refiere a la eliminación sin demora de la condición prevista en dicho precepto. Vid. OECD (2020). *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Spain (Stage 2)*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, par. 92.

³² Vid. Martín Jiménez, A. (2019). Procedimiento amistoso en J.M. Calderón Carrero, N. Carmona Fernández, A. Martín Jiménez and M. Trapé Viladomat (eds.), *Convenios de doble imposición*, (887-976). CISS Wolters Kluwer, 898, con apoyo en la recomendación 11 del *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, que sugiere un carácter punitivo en la denegación de inicio del procedimiento amistoso por motivo de la existencia de abuso. Vid. OECD (2007). *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*, OECD Publishing.

³³ Real Decreto 399/2021, de 8 de junio, por el que se modifican el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, y otras normas tributarias, artículo único, apartado once.

de los CDI, a continuación abordaremos los mecanismos previstos en el acervo de la Unión Europea, a saber, el Convenio de Arbitraje y la Directiva de resolución de litigios fiscales, cuya lógica y configuración son muy similares a los ya explicados en el ámbito convencional, si bien en la cuestión concreta que aborda este trabajo –el acceso a este tipo de mecanismos en supuestos de fraude– existen desviaciones notables que analizaremos en detalle en el contexto de sendos instrumentos junto con su desarrollo en el Ordenamiento español.

3. Acceso al Convenio de Arbitraje en supuestos de fraude

3.1. Configuración del ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje de la UE

El Convenio de Arbitraje aborda supuestos de doble imposición económica derivados de la realización ajustes al alza por aplicación de la normativa sobre precios de transferencia en operaciones transfronterizas en la Unión Europea, así como supuestos de doble imposición jurídica que afectan a establecimientos permanentes situados en la UE de empresas residentes en otro país de la Unión por aplicación del principio de plena competencia³⁴. El CA establece una primera fase de procedimiento amistoso, en que los representantes de las administraciones tributarias de los Estados Miembros que intervienen en el litigio deben tratar de solventar la disputa de manera transaccional³⁵. Si dichas autoridades no llegasen a un acuerdo en el plazo de dos años, el litigio sería resuelto en una segunda fase por la denominada comisión consultiva, a través de un procedimiento de arbitraje³⁶. La lógica de la resolución de litigios en el seno del CA sigue en general la lógica los mecanismos de procedimiento amistoso y arbitraje de los CDI tratados en el apartado 2.1.

No obstante, el artículo 8.1 CA establece un supuesto en la que la autoridad competente puede negarse a iniciar el procedimiento amistoso o a formar la Comisión consultiva, aunque se cumplan el resto de requisitos para ello, a saber, puede negarse la incoación del procedimiento cuando «algún procedimiento judicial o administrativo decida con carácter definitivo que una de las empresas de que se trate, mediante actos que den lugar a una corrección de los beneficios con arreglo al artículo 4, puede ser objeto de una *sanción grave*» (la cursiva es nuestra)³⁷. Además, el artículo 8.2 permite suspender el desarrollo de los procedimientos previstos en el CA si existiese «un procedimiento judicial o administrativo encaminado a declarar que una de las empresas de que se trate, mediante actos que den lugar a una corrección de beneficios con arreglo al artículo 4, puede ser objeto de una sanción grave».

34 Artículo 1(1) y 1(2) CA. Un resumen de los procedimientos previstos en el AC se encuentra en Kofler, G. y Wittendorff, J. (2010). *Article 9 - Associated Enterprises* in: *Vogel on Double Taxation Conventions. Volume 1*, par. 244-259 (E. Reimer & Alexander Rust eds., Kluwer Law International, 2022).

35 Vid. sección 3 CA.

36 Artículo 7 CA.

37 Artículo 8(1) CA.

A este respecto, cabe destacar que el artículo 8 CA no se incluyó en el borrador de la norma preparado en su momento por la Comisión Europea, sino que la inserción de la cláusula fue exigida por los Estados miembros, ya que desde un punto de vista político se consideró que no resultaba aceptable ofrecer mecanismos de resolución de disputas en casos de fraude³⁸. De hecho, la Comisión opinaba lo contrario, pues sostenía que el fraude debía castigarse con medidas internas de los Estados miembros y no denegando el acceso al CA³⁹, postura ésta que como resulta evidente de la simple lectura de la versión del CA en vigor, no se extrapoló a la redacción de dicha disposición.

Evidentemente, definir el alcance del concepto de sanción grave es fundamental en este contexto, ya que la constatación de la existencia de fraude puede ir acompañada de la imposición de sanciones, no sólo en España sino también en otros Estados miembros. Sin embargo y a pesar de la relevancia de este precepto, el CA no ofrece definición alguna, por lo que los Estados miembros pueden decidir sobre el significado de esta expresión y, por tanto, modular el acceso los remedios previstos por el Convenio⁴⁰, dando lugar a disparidades significativas tal y como ha señalado de manera reiterada la doctrina⁴¹. De hecho, el alcance de esta expresión se define por parte de cada Estado miembro de manera independiente⁴², y lo cierto es que algunos países decidieron configurar la definición sin remisión a su normativa interna, dejando así sin respuesta la cuestión de cómo encajar la definición en su sistema tributario interno⁴³. El grado de disparidad en las definiciones puede ilustrarse con algunos ejemplos, como el de Bulgaria, que se refiere a sanciones de todo tipo, impuestas por acciones que constituyan infracciones administrativas o fiscales, incluidas las infracciones de la legislación procesal relativa a la liquidación y recaudación de

38 Vid. Scholsem, J.C. (1982). The Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation. *Intertax*, (11/12), 424-435, 432. Pit, H.M. (2018). *Dispute Resolution in the EU*. IBFD, sec. 12.5.4.1.

39 Vid. Pit, H.M. (2016). Commission Initiative to Improve Dispute Settlement Mechanisms within the European Union: The EU Arbitration Convention (90/436). *European Taxation*, 56(11), 507-523, 509. Sass, G. (1988). Effectiveness of Current Competent Authority Procedures for Relief of International Double Taxation: Future Developments. *Intertax*, 16(4), 111-113, 112.

40 Vid. Una compilación de las definiciones que cada Estado ha establecido para el concepto de «sanción grave» en Pit, nota 38, Annex VI - Unilateral definitions by each Member State on the term «serious penalty» in Artículo 8 of the EU Arbitration Convention.

41 Vid. Killius, J. (1990). The EC Arbitration Convention. *Intertax*, 18(10), 437-447. Hinnekens, L. (1992). The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC itself, and for Belgian and International Tax Law. *EC Tax Review*, 1(2), 70-105, 97. Hinnekens, L. (1996b). The European Tax Arbitration Convention and its Legal Framework-II. *British Tax Review*, (3), 272-311, 284-285. Lahodny-Karner, A. (1997). *Transfer Pricing, Mutual Agreement Procedure and EU Arbitration Procedure*, en W. Gassner et al. (eds.), *Tax treaties and EC law*, (185-210). Kluwer Law International, 199. Bricker, M.P. (1998). Arbitration Procedures in Tax Treaties-A First Israeli Tax Treaty Includes an Arbitration Clause-but do such Clauses really Matter. *Intertax*, 26(3), 97-108, 107. Joseph, G. (2002). Transfer Pricing: The EC Arbitration Convention as a Dispute Resolution Mechanism. *International Tax Journal*, 28(2), 37-57, 52. Tropin, M.J. (2006). EU Faces Unresolved Arbitration Issues, Questions Over Number of Cases, Penalties. *Tax Management Transfer Pricing Report*, 15(2), 65. Van Herksen, M. y Fraser, D. (2009). Comparative Analysis: Arbitration Procedures for Handling Tax Controversy. *International Transfer Pricing Journal*, 16(3), 143-160, 155. Valente, P. (2012). Arbitration Convention 90/436/EEC: Inapplicability in Case of Serious Penalties. *Intertax*, 40(3), 220-224, 223. Van Vlem, X., Markey, B., Leclercq, A. y Verlinden, I. (2014). The EU Arbitration Convention: Reinforcing the Procedure to Cope with an Expected Flood of Double Taxation Disputes. *International Transfer Pricing Journal*, 21(4), 231-235, 233.

42 Vid. las declaraciones unilaterales referidas anexas al Convenio de 1990.

43 Vid. Pit, nota 38, sec. 12.5.4.2.2.

impuestos; Irlanda por su parte incluye entre las sanciones graves el hecho de no presentar una declaración o no llevar un registro adecuado, mientras que Luxemburgo emplea una cláusula abierta al referirse a las sanciones graves que, según la declaración del otro Estado contratante, se consideren como tales. Cierta doctrina también ha señalado que la intención original de limitar el alcance del CA a los supuestos de sanciones impuestas para castigar el fraude fiscal se ve claramente desbordada por el estado de cosas descrito, obstaculizando por ello la posibilidad de acceder al CA en casos en que no existe abuso⁴⁴. A este respecto, en 2009 el Foro Conjunto de Precios de Transferencia (FCPT) señaló que algunas declaraciones unilaterales contienen una definición muy amplia del término «sanción grave»⁴⁵, y observó que algunos Estados miembros imponen sanciones de forma casi automática siempre que se produce un ajuste de beneficios, independientemente de la existencia de fraude o supuestos análogos⁴⁶.

Para abordar las disparidades mencionadas, el Código de Conducta de 2009 recomendó a los Estados miembros que aclarasen o revisasen sus declaraciones unilaterales en el anexo del Convenio de Arbitraje para reflejar mejor que una sanción grave solo debe aplicarse en casos excepcionales como el fraude⁴⁷. Sin embargo no sólo se obvió dicha recomendación, sino que la revisión del Código de 2015 volvió a modificar el enfoque adoptado, esta vez en el sentido opuesto, con una recomendación para abarcar la exclusión del CA no solo de los casos de fraude fiscal, sino también aquellos en que exista incumplimiento deliberado o negligencia grave⁴⁸, pues se entendió que no es la sanción impuesta como tal la que impide el acceso a la AC, sino el tipo real de comportamiento subyacente del contribuyente que da lugar a la sanción, todo ello a pesar de que dicha postura contradice el

44 Schelpe, D. (1995). The Arbitration Convention: Its Origin, its Opportunities and its Weaknesses. *EC Tax Review*, 4(2), 68-77, 75. Bricker, *Arbitration Procedures in Tax Treaties-A First Israeli Tax Treaty Includes an Arbitration Clause-but do such Clauses really Matter*, nota 41, 107. Pit, Pit, nota 39, 517. Hinnekens, nota 41, 97. Di Cesare, F. (2010). How to Revitalize the EC Arbitration Convention: The New Recommendations Joint Transfer Pricing Forum. *International Transfer Pricing Journal*, 17(4), 276-282, 278. Pit, nota 38, sec. 12.5.4.4.

45 EU Joint Transfer Pricing Forum (2009). *Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the Interpretation of some Provisions of the Arbitration Convention*, COM (2009) 472 final, par. 14.

46 Vid. EU Joint Transfer Pricing Forum (2012). *Compilation of proposals received from JTPF Members for improving the functioning of the Arbitration Convention*, JTPF/020/2012/EN, 14 y EU Joint Transfer Pricing Forum (2013). *Discussion paper on ways to improve the functioning of the Arbitration Convention*, JTPF/002/2013/EN, par. 5. Vid. Pit, nota 38, sec. 12.5.2.3.

47 EU Council (2009). *Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises*, 2009/C 322/01, par. 3 y EU Joint Transfer Pricing Forum (2009). *Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the Interpretation of some Provisions of the Arbitration Convention*, COM(2009)472 final, 6 y 99. Vid. Gibert, B. y Daluzeau, X. (2008). EU Joint Transfer Pricing Forum: Overview of Pending Mutual Agreement Procedures Under EU Arbitration Convention and of Advance Pricing Agreement Possibilities. *International Transfer Pricing Journal*, 15(6), 251-260, 253. Hann, P. (2009). Revised Code of Conduct for the Implementation of the Arbitration Convention. *Transfer Pricing International Journal*, 10(12), 20-23, 21. Damsma, B. (2010). Proposed Changes to the Code of Conduct for the Arbitration Convention. *International Transfer Pricing Journal*, 17(1), 34-40, 36. Sporken, E. y den Besten, P. (2010). EU Council Adopts the Revised Code of Conduct for the Effective Implementation of the EU Arbitration Convention. *International Transfer Pricing Journal*, 17(3), 213-214. Valente, nota 41, 223.

48 EU Joint Transfer Pricing Forum (2015). *Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention*, JTPF/002/2015/EN, par. 32.

tenor literal del Convenio de Arbitraje, que se refiere a la «sujeción a una sanción grave», mientras que el fraude fiscal, el dolo o la negligencia grave pueden existir aunque no se hayan impuesto sanciones. Es cierto que la exclusión prevista en el artículo 8(1) CA no aplica de manera automática, es decir, que el Estado miembro de que se trate puede conceder el acceso a los recursos del Convenio de Arbitraje aunque se hayan impuesto sanciones graves. Sin embargo, lo contrario no es cierto, ya que los Estados miembros no pueden bloquear el acceso al CA en los casos en que no se haya acordado la imposición de sanciones graves. En definitiva, si se leen las declaraciones realizadas por los Estados miembros en las que definen el significado de dicha expresión, la mayoría de las definiciones encajarían dentro de los conceptos de «fraude fiscal, dolo y negligencia grave», debido al alcance más amplio frente a los casos de fraude fiscal únicamente. Con todo, la solución es francamente insatisfactoria, ya que consiste en ampliar de forma considerable el ámbito de los casos «excepcionales» a los que debe aplicarse el artículo 8(1) CA, sobre el que cabe preguntarse si la configuración supuestamente excepcional de la exclusión de los mecanismos de resolución de litigios del CA que prevé sigue siendo tal tras la citada revisión de 2015.

En cualquier caso, la idoneidad de la cláusula de exclusión comentada debe también criticarse por otros motivos. El CA tiene por objeto resolver los conflictos de interpretación que se derivan de la realización de ajustes de precios de transferencia o de ajustes en la atribución de beneficios a establecimientos permanentes. Estos ajustes se producen debido a discrepancias en la determinación de un resultado de plena competencia tal como se concreta en las normas nacionales sobre precios de transferencia de cada Estado Miembro. Frente a ello, la imposición de sanciones en buena parte de los casos no incide en la procedencia –o improcedencia– de los ajustes realizados, por lo que si no existe vinculación alguna entre el objeto de los mecanismos de resolución de conflictos del CA –la realización de ajustes– y la imposición de sanciones, la restricción de acceso al CA debido a este último factor resulta incoherente. Y dicha incoherencia solamente puede explicarse en términos de una lucha visceral frente al fraude fiscal: el abusador debe ser castigado.

Sin embargo, hay que mencionar dos objeciones adicionales para refutar tal postura. En primer lugar, si los Estados consideran que el fraude debe ser castigado, la forma adecuada de hacerlo es a través de la potestad punitiva del Estado, tanto a nivel administrativo como a nivel penal. Como es bien sabido, esta rama del Derecho responde a una lógica constitucional propia, construida sobre principios que procuran el establecimiento de garantías suficientes para asegurar un grado suficiente de certeza, contradicción y proporcionalidad en el ejercicio de dicha potestad. La adopción de una norma de exclusión de un procedimiento amistoso destinado a resolver cuestiones de interpretación en un ámbito tan técnico como es el de los precios de transferencia a modo de castigo *ad extra* por la existencia de fraude no parece la vía adecuada para el ejercicio de dicha potestad punitiva. En segundo lugar, el hecho de que dicha exclusión tenga un carácter punitivo conduce a un problema de doble incriminación, ya

que la exclusión del CA tendría lugar además de las sanciones impuestas⁴⁹. Este doble castigo podría ser contrario al principio *non bis in idem*, consagrado como principio constitucional en la práctica totalidad de los Estados miembros –incluyendo, por supuesto, España⁵⁰–, el Convenio Europeo de Derechos Humanos⁵¹ y la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE⁵². Hay quien podría considerar este razonamiento como descabellado y excesivamente magnificado, ya que el contribuyente puede, en cualquier caso, interponer recursos legales internos ante los Tribunales de Justicia de las jurisdicciones implicadas, pero el hecho de que el acceso al sistema interno de recursos sigue estando disponible no aborda la cuestión de la doble pena, sino que simplemente trata de reducir su relevancia, y tampoco aborda el hecho de que no existen motivos técnicos específicos que respalden la exclusión de los recursos AC en aquellos casos en los que se impusieron sanciones.

A pesar de lo anterior, lo cierto es que las estadísticas publicadas muestran que la denegación del acceso a los recursos del CA debido a la imposición de sanciones graves es casi inexistente⁵³. En 2007, una encuesta indicaba que, desde la promulgación del Convenio de Arbitraje, sólo Francia y España denegaban el acceso a los recursos de resolución de litigios por este motivo⁵⁴. Las estadísticas sobre los procedimientos administrativos plurianuales pendientes en el marco del Convenio cubren los años 2012 a 2019 –excepto en 2015– y solo registran un caso de denegación debido a la imposición de una sanción grave⁵⁵. Sin embargo, los miembros empresariales del Foro Conjunto de la UE

49 European Commission (2002). *Company Taxation in the Internal Market*, COM(2001) 582 final, 355. EU Joint Transfer Pricing Forum (2007). Summary Record of the Nineteenth Meeting of the EU Joint Transfer Pricing Forum Held in Brussels on 28th June 2007, JTPF/011/2007/EN, par. 8. Vid. Schelpe, nota 44, 75. Terra, B. y Wattel, P. (2012). *European Tax Law*. Kluwer Law International, 723. El problema de la doble pena también ha sido abordado en el contexto del acceso al procedimiento amistoso de los CDI, vid. OECD (2007). *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*, OECD Publishing, recomendación 11. En el contexto del arbitraje en el Convenio Multilateral vid. Groen, G. (2017). The Nature and Scope of the Mandatory Arbitration Provision in the OECD Multilateral Convention. *Bulletin for International Taxation*, 71(11), 607-613, 613.

50 Artículo 25 de la Constitución española, que si bien no lo recoge de manera explícita, el Tribunal Constitucional lo ha encuadrado en dicho precepto a partir de la sentencia 21/1981 de 30 de enero.

51 Artículo 4 del protocolo n. 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH)

52 Artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01).

53 Vid. Pit, nota 39, 517.

54 Vid. EU Joint Transfer Pricing Forum (2007). *Draft Table on Serious Penalties Related to Transfer Pricing Adjustments*, JTPF/007/REV1/BACK/2007/EN y EU Joint Transfer Pricing Forum (2008). *Summary Record of the Twentieth Meeting of the EU Joint Transfer Pricing Forum Held in Brussels on 23rd October 2007*, JTPF/023/2007/REV1/EN, par. 5.3. Pit, nota 38, sec. 12.5.4.3.2.

55 Vid. EU Joint Transfer Pricing Forum (2013). Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2012, JTPF/012/REV1/2013/EN, EU Joint Transfer Pricing Forum (2014). Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2013, JTPF/008/2014/EN, EU Joint Transfer Pricing Forum (2015). Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2014, JTPF/008/2015/EN. EU Joint Transfer Pricing Forum (2018). Overview on numbers submitted on Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the End of 2016, JTPF/XXX/2018/EN. EU Joint Transfer Pricing Forum (2018). Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2017, JTPF/007a/2018/EN. EU Joint Transfer Pricing Forum (2019). Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2018, Taxud/D2. EU Joint Transfer Pricing Forum (2021). Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2019, Taxud/D2.

sobre Precios de Transferencia informaron de que las autoridades fiscales de ciertos Estados miembros utilizan la amenaza de evaluación de sanciones durante las discusiones/negociaciones con los obligados tributarios⁵⁶. El principal problema de esta denegación de facto del acceso a los recursos AC se refiere a la falta de información sobre su magnitud para determinar si es o no significativa.

Dado que rara vez se dan casos de denegación del acceso a los recursos del CA debido a la imposición de sanciones graves, probablemente sería sensato eliminar la cláusula o restringir sus efectos a la vertiente arbitral del procedimiento, por lo que la práctica ausencia de casos es una razón adicional que apoya esta solución. Ello estaría en consonancia con el estándar mínimo de BEPS examinado en el apartado 2.1, de acceso a los mecanismos de resolución de controversias en caso de abuso, que todos los miembros del Foro Inclusivo se comprometieron a cumplir. No concuerda con ese compromiso que, en el marco de un instrumento con una lógica similar a la de los mecanismos de resolución de litigios en materia de convenios fiscales, el criterio de acceso sea más restrictivo. Con todo, si no se suprime el artículo 8.1 CA, convendría reforzar la coherencia con su objetivo declarado definiendo seriamente la «sanción grave». Resulta necesario establecer directrices sobre las características de las conductas punibles que podrían ser admisibles en virtud de esa expresión, tanto desde una perspectiva negativa –qué características no dan lugar a penas graves y, por tanto, deben excluirse– como positiva. Un estudio adecuado ayudaría a detectar incoherencias y a definir el enfoque hacia la normalización a este respecto; dicha posición evitaría la excesiva amplitud o falta de concreción de ciertas definiciones establecidas por los Estados miembros. Este enfoque ya se propuso y se descartó, pues se temía que una lista de delitos no pudiera por definición ser exhaustiva y abarcar todas las situaciones posibles. No obstante, este temor podría superarse mediante revisiones periódicas llevadas a cabo por el FCPT. En cualquier caso, esta solución es claramente preferible frente al escenario desenfrenado que ha prevalecido hasta ahora.

56 Vid. JTPF/020/BACK/2007/EN, 4. Pit, nota 38, sec. 12.5.4.3.2. Vollebregt, H. (2012). Triangular Double Taxation: A Fresh Approach. *International Transfer Pricing Journal*, 19(2), 103-106, 104. Masimiano, A. (2014). Guidelines from Italian Tax Authorities on the Arbitration Convention: An Analysis in Light of the EU Code of Conduct. *International Transfer Pricing Journal*, 21(1), 50-55. Pit, nota 39, 517. Una posición similar puede encontrarse en Markham, M. (2016). Seeking New Directions in Dispute Resolution Mechanisms: Do we Need a Revised Mutual Agreement Procedure? *Bulletin for International Taxation*, 70(1-2), 82-94, 93. Vid. asimismo las respuestas dadas por el Chartered Institute of Taxation (CIOT) a la consulta de la Comisión denominada «la mejora de los mecanismos de resolución de disputas por doble imposición» (traducción libre): «Otro problema es que los Estados miembros deniegan el procedimiento amistoso cuando se trata de un procedimiento sancionador en uno de los Estados. El Convenio de Arbitraje de la UE lo permite y, según nuestra experiencia, los Estados miembros utilizan esta disposición para denegar el acceso al procedimiento amistoso de forma bastante agresiva», o KPMG, «También los contribuyentes se quejan con frecuencia de que se les impide acceder al Convenio por parte de las administraciones tributarias que sostienen que el contribuyente está excluido de su aplicación mediante el abuso de la cláusula de 'sanción grave', en la que una autoridad tributaria podría tener incentivos para imponer dicha sanción con el fin de evitar que el contribuyente no acceda a los remedios del Convenio de 1990», disponibles en https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/public-consultation-improving-double-taxation-dispute-resolution-mechanisms_en.

3.2. El Convenio de Arbitraje en supuestos de fraude y su aplicación en España

En España, el procedimiento sobre la aplicación del Convenio de 1990 se regula en los artículos 23 a 36 del reglamento de procedimientos amistosos. La restricción al acceso por imposición de sanción grave con carácter firme se recoge en los artículos 23.2 y 28.1.c) de dicho reglamento, siendo que para la definición del concepto de sanción grave se lleva a cabo una remisión al apartado 10 de la disposición adicional primera del TRLIRNR, que recoge tres bloques distintos, a saber: i) Las penas por delitos contra la Hacienda Pública a los que se refieren los artículos 305 y 305 bis del Código Penal. ii) Las sanciones por falta de ingreso de la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (artículo 191 LGT), el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (artículo 192 LGT) y la obtención indebida de devoluciones (artículo 193 LGT), si bien es necesario que concorra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 LGT, es decir, que exista ocultación de datos a la Administración tributaria o se empleen medios fraudulentos, conceptos éstos definidos en el propio artículo. iii) Las sanciones por las infracciones establecidas en el artículo 18.13.2.º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁵⁷, precepto referido a la infracción que se deriva de la falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación de precios de transferencia que debe mantenerse a disposición de la Administración tributaria, así como los supuestos en que el valor de mercado que se derive de dicha documentación no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Además, debe concurrir algún criterio de calificación a los que se refiere el mentado artículo 184 LGT. Las referencias en dicho artículo a las declaraciones deberán entenderse realizadas a la documentación de precios de transferencia, si bien no tendrá la consideración de sanciones la sanción por infracción derivada de la presentación de documentación incompleta cuando no dificulten gravemente la cuantificación o determinación del valor de mercado.

La jurisprudencia en materia de acceso al CA en casos de abuso es escasa, pero muy reveladora, en especial porque el Tribunal Supremo ha abordado la cuestión en dos sentencias que apuntan a la misma dirección, conformando por ello jurisprudencia en el sentido del término ofrecido por el Código Civil⁵⁸. Y el sentido al que apuntan no resulta alentador, pues ignora completamente los requisitos de aplicación del Convenio, o mejor dicho ignora el texto del Convenio en su conjunto.

El primer caso que debemos comentar es *SGL Carbon Holding*⁵⁹. SGL Carbon, es un grupo multinacional alemán que opera en la industria química como uno de los principales fabricantes de productos de carbono. La matriz alemana

⁵⁷ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

⁵⁸ Vid. artículo 1.6 del Código Civil.

⁵⁹ SAN 22.4.19 *SGL Carbon Holding* ECLI:ES:AN:2019:1885. STS 22.9.21 *SGL Carbon Holding* ECLI:ES:TS:2021:3572.

constituyó en España la filial SGL Carbon Holding SL, que compró las acciones de las filiales extranjeras de SGL Carbon, adquisición financiada a través de un préstamo intragrupo. La intención era beneficiarse tanto del régimen español de exención de dividendos y ganancias de capital por participaciones —actual artículo 21 LIS—, como de la compensación de los gastos financieros derivados del préstamo intragrupo mediante la aplicación del régimen de consolidación con una operativa española rentable que formaba parte del grupo. La Administración tributaria consideró pertinente la aplicación del artículo 15 LGT para denegar la deducibilidad de los gastos financieros y del deterioro de valor de las acciones de las filiales extranjeras. En el momento en que las autoridades fiscales comunicaron la decisión de aplicar el artículo 15 LGT, el contribuyente presentó una solicitud de procedimiento amistoso invocando el artículo 24 del CDI Alemania-España, así como el Convenio de 1990. El contribuyente presentó la misma solicitud ante las autoridades alemanas. En este contexto, las autoridades españolas denegaron el acceso al procedimiento amistoso porque la apreciación de la existencia de fraude fiscal se basaba en una norma interna —el artículo 15 LGT—, cuya aplicación supuestamente no plantea divergencias o discrepancias con dicho tratado⁶⁰.

La administración se apoyó en la postura, defendida a partir de 2003 por la OCDE, que aboga por la compatibilidad de las GAAR domésticas y los convenios fiscales, para concluir que la aplicación de una norma antiabuso interna no genera una tributación contraria a lo establecido en el Convenio y, por tanto, se el inicio del procedimiento amistoso puede denegarse. Se argumentó de esta forma incluso a pesar de que el propio CDI Alemania-España contiene una norma que permite la aplicación de las normas antiabuso nacionales en los supuestos de convenio fiscal y que por tanto vincula la norma interna con el contenido del Convenio de manera explícita⁶¹. Tanto la Audiencia Nacional como el Tribunal Supremo estuvieron de acuerdo con el razonamiento de las autoridades fiscales. En concreto, en la ratio decidendi, el Tribunal Supremo afirma sin ambages que «es el propio Convenio el que viene a habilitar la aplicación de las normas antiabuso domésticas, esto es, autoriza su aplicación, lo que en definitiva despeja cualquier problema de incompatibilidad entre la aplicación de las normas internas sobre abuso y el propio CDI»⁶² y que el artículo 8.2 del reglamento de procedimientos amistosos, que permite denegar el inicio del procedimiento en caso de abuso, «se adapta, como resulta evidente, a los criterios interpretativos de los Comentarios MCOCODE». En fin, el Tribunal Supremo resolvió que la discusión acerca de la aplicación del artículo 15 LGT en un contexto transfronterizo en el que resulte aplicable un CDI resulta en todo caso una cuestión de Derecho interno que no tiene por qué verse afectada por

60 Este argumento acerca del carácter puramente interno de la disputa recuerda al que la Audiencia Nacional admitió en una de las sentencias sobre bonos austríacos de 199 acerca del tratamiento concreto en el IRPF de las minusvalías generadas por la compra y venta a corto plazo de estos bonos por parte de personas físicas, que según el tribunal debe considerarse una cuestión interna y por tanto no susceptible de ser discutida en el seno de un procedimiento amistoso desde el momento en que el CDI firmado entre España y Austria atribuye la potestad tributaria sobre ganancias de capital a España. Vid. SAN 14.6.99 ECLI:ES:AN:1999:3927, FJ 4°.

61 Artículo 28.1.a) CDI Alemania-España: «El presente Convenio no se interpretará en el sentido de impedir a un Estado contratante aplicar las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión y elusión fiscales».

62 STS SGL Carbon Holding, nota 59, FJ 2°.

el Tratado⁶³. Además, y ya centrándose de manera específica en el Convenio de 1990, se señala que este instrumento no resulta aplicable al caso porque no se está ante «un supuesto de ajuste por subcapitalización, en los términos establecidos en el Convenio; en tanto que siendo requisito la realidad de la operación, el ajuste se ha realizado no por subcapitalización, sino por aplicación de la norma antiabuso general no incluida en el Convenio».

La doctrina que fija el Tribunal Supremo no puede calificarse sino de despropósito, por múltiples razones. Primero, se pasa completamente por alto el análisis de la redacción de las disposiciones que definen el ámbito de aplicación tanto del procedimiento amistoso previsto en el CDI Alemania-España como –por lo que aquí interesa– la configuración del ámbito de aplicación del Convenio de 1990. El ajuste practicado por la administración se refiere a la no deducibilidad de gastos financieros, que claramente entra dentro del ámbito del Convenio de 1990, definido en el artículo 4 en los términos del principio de plena competencia que pueden encontrarse en el Modelo OCDE y en la práctica totalidad de la red española de CDIs. La mera opinión razonada del obligado tributario en tal sentido debería bastar para iniciar el proceso si se cumplen el resto de los requisitos que prevé el Convenio de 1990. Segundo, ni la regulación del procedimiento amistoso del Convenio Alemania-España ni la del Convenio de 1990 establecen requisitos relativos a la existencia de abuso, por lo que establecer requisitos adicionales en una norma de rango infralegal –el reglamento de procedimientos amistosos– es un caso claro de vulneración de ambos instrumentos internacionales. Tercero, los motivos de exclusión analizados en el apartado anterior, que podrían dar lugar a una denegación fundamentada al acceso a los remedios del Convenio de 1990 ni siquiera se mencionan. Cuarto, el hecho de que el ajuste se lleve a cabo a través de una norma interna como es el artículo 15 LGT no implica que la cuestión no tenga relevancia convencional –tanto para el CDI Alemania-España como para el Convenio de 1990– sino precisamente lo contrario: dado que los efectos del artículo 15 LGT tienen relevancia en el contexto de la aplicación de estos instrumentos, se debería haber dado acceso a dichos mecanismos de resolución de disputas.

Pues bien, aunque el Alto Tribunal tuvo ocasión de rectificar su erróneo entendimiento acerca de estas cuestiones, en lugar de hacerlo reiteró la doctrina señalada en el caso *Laureate Netherlands Holding BV* (anteriormente

63 Ibid, *in fine*. En concreto, el Alto Tribunal señala que «en este caso no estamos ante una norma antiabuso prevista en el propio CDI, sino ante una norma interna aplicada por el país soberano en el ejercicio de sus potestades». Esta sentencia resolvió la cuestión del acceso al procedimiento amistoso en supuestos de aplicación de normas antiabuso a favor de las tesis de la administración tributaria, que hasta el momento habían recibido respaldo en la SAN 18.4.17 *Norfin Holder* ECLI:ES:AN:2017:2440, FJ 4º *in fine* y en la SAN SGL *Carbon Holding*, nota 59,, pero no así en la SAN 28.3.17 *Ferrovial* ECLI:ES:AN:2017:1382, FJ 2º *in fine*. Sobre esta discusión, vid. Carmona Fernández, N. (2019). Imprudencia De Inicio De Procedimiento Amistoso En Caso De no Vulneración De Una Norma De Convenio Sobre Doble Imposición. Sentencia De La Audiencia Nacional De 22 De Abril De 2019, Recurso 688/2015. *Carta Tributaria. Revista De Opinión*, (55). Martín Jiménez, A.J. (2019). Spain: Taxpayers' Rights, Corresponding Adjustments and the Right to Initiate MAPs and Arbitration en E.C.C.M. Kemmeren et al. (eds.), *Tax treaty case law around the globe: 2018*, (413-428). IBFD. García Antón, R. (2021). The Right to Initiate the Mutual Agreement Procedure in a Tax Fraud Case - Challenges Ahead en M. Lang et al. (eds.), *Tax treaty case law around the globe: 2020*, (163-175). IBFD. Navarro, nota 5, 343-344.

denominada Iniciativas Culturales de España, SL)⁶⁴. El supuesto se refiere a la aplicación del artículo 15 LGT en un supuesto de adquisiciones apalancadas de participaciones en entidades del grupo, siendo que los vendedores son entidades residentes en Países Bajos, en que la administración deniega la deducción de los gastos financieros generados en las citadas operaciones. En este caso, la sentencia de la Audiencia Nacional yerra en su análisis pero esta vez por motivos totalmente opuestos a los señalados en *SGL Carbon Holding*, pues tras una larga valoración de cuestiones de fondo sobre la pertinencia de calificar dichas operaciones como abusivas, calificación que la Audiencia en último término admite como válida, se anulan la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que confirmaba la postura de la administración y las correspondientes liquidaciones porque la administración «debieron activarse por la Administración tributaria los mecanismos previstos para evitar la doble imposición» y más en concreto el procedimiento amistoso, que como es bien sabido solamente el obligado tributario puede iniciar y no la administración tributaria. La sentencia del Tribunal Supremo corrige dicha doctrina y la reemplaza por otra también errónea, basada en buena parte en el contenido de la sentencia *SGL Carbon Holding*. Si bien este supuesto no se refiere al Convenio de 1990, el hecho de que el Alto Tribunal se base de manera casi íntegra en el caso *SGL* que sí trataba esta problemática hace que sea pertinente abordar el caso *Laureate* en este apartado, ya que apunta a una línea coherente del Tribunal Supremo que apunta de manera clara hacia la denegación del acceso a cualquier tipo de mecanismo de resolución de disputas en caso de fraude, lo que resultará de relevancia también en el contexto de la Directiva de 2017 que analizaremos a continuación.

4. Acceso a la Directiva sobre resolución de litigios fiscales en supuestos de fraude

4.1. Configuración del ámbito de aplicación de la Directiva

La Directiva sobre mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea tiene por objeto establecer vías de recurso que garanticen la resolución efectiva de los litigios relativos a la interpretación y aplicación de los CDI firmados entre los Estados miembros de la UE⁶⁵. La DMRLF comprende una fase de procedimiento amistoso y una fase de arbitraje, aunque los procesos previstos en él son más complejos que los del CA. Los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la UE pueden presentar una solicitud de inicio del procedimiento ante cada una de las autoridades competentes afectadas. Cada autoridad debe decidir si acepta o rechaza la reclamación, en función de si se cumplen o no los requisitos planteados en la Directiva; además, cuando sea posible, las autoridades deben resolver la cuestión unilateralmente⁶⁶. En caso de desesti-

64 SAN 30.6.21 *Iniciativas culturales de España* ECLI:ES:AN:2021:3202. STS 22.5.23 *Laureate Netherlands Holding* ECLI:ES:TS:2023:2320.

65 Para un análisis de la transposición de la directiva al derecho doméstico de una selección de Estados miembros, vid. Papotti, R. (2020). *Tax Dispute Resolution: A Commentary on the EU Council Directive 2017/1852*. Kluwer Law International.

66 Artículo 3.5 DMRLF.

mación⁶⁷, el contribuyente puede interponer recursos legales nacionales contra tal decisión o remitir el asunto a la comisión consultiva, órgano previsto en la Directiva⁶⁸. Si la reclamación fuera aceptada y si el caso no se hubiese resuelto unilateralmente, o si así lo estableciera la comisión consultiva y lo solicitara una de las autoridades implicadas, se iniciaría la fase intergubernamental del procedimiento amistoso, es decir, la fase de negociaciones entre las administraciones fiscales implicadas. Cuando las autoridades no llegasen a un acuerdo en la fase del procedimiento amistoso en el plazo de 2 años –a contar desde la última notificación de la decisión de uno de los Estados miembros sobre la aceptación de la denuncia⁶⁹–, o si ninguna de las autoridades implicadas solicitase el inicio de la fase intergubernamental del procedimiento amistoso tras dicha decisión de la comisión consultiva, se abriría un procedimiento de arbitraje ante la comisión consultiva. El laudo resultante será vinculante si las autoridades no consiguen llegar a un acuerdo en el plazo de seis meses⁷⁰. En caso de que así lo deseen, las autoridades implicadas podrían crear una Comisión de Resolución Alternativa de Conflictos que abordaría el caso⁷¹.

En el marco descrito, la Directiva prevé dos circunstancias que podrían derivar en la denegación del acceso a los mecanismos de resolución de disputas ahí previstos en supuestos de fraude fiscal. La primera se refiere a los casos en que se hayan impuesto sanciones en ese Estado miembro por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave⁷². A falta de una definición específica prevista en la Directiva o el CDI al que se refiere el litigio, estos conceptos de nuevo se definen recurriendo al Derecho interno de cada Estado miembro, en la transposición específica de la Directiva⁷³. Esta remisión conduce a disparidades idénticas a las ya señaladas en el contexto del CA, por lo que todas las críticas apun-

67 Artículo 5.1 DMRLF.

68 Artículo 6.1 DMRLF.

69 Artículo 4.1 DMRLF.

70 Artículo 2.2 and 15(1) DMRLF.

71 Artículo 10-13 DMRLF.

72 Artículo 16.6 DMRLF: «No obstante lo dispuesto en el artículo 6, un Estado miembro afectado podrá denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios contemplado en dicho artículo si en ese Estado miembro se han impuesto sanciones en relación con ingresos o patrimonio ajustados por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave. Cuando se hayan iniciado procedimientos judiciales o administrativos que pudieran dar lugar a dichas sanciones y tales procedimientos se estén llevando a cabo simultáneamente a cualesquiera de los procedimientos a que se refiere la presente Directiva, una autoridad competente podrá suspender los procedimientos contemplados en la presente Directiva desde la fecha de aceptación de la reclamación hasta la fecha del resultado final de dichos procedimientos».

73 Groen, G. (2017). Why the Revised EU Arbitration Directive is a Big Step in the Right Direction, 87(5) *Tax Notes International*, 87(5), 475-479, 477. Pit, nota 38, sec. 28.5.2.1.2.1. Ronco, S. (2020). The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes en P. Pistone y J. de Goede (eds.), *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, (349-419). IBFD. Pistone propone la siguiente formulación (traducción libre): «el infractor va mucho más allá de la violación de las normas fiscales y mantiene una conducta especialmente peligrosa para el sistema tributario, que generalmente se castiga con sanciones penales. La negligencia grave es esencialmente una forma de acción u omisión voluntaria con desprecio temerario de una obligación legal. El incumplimiento doloso es un incumplimiento consciente de la ley. El fraude fiscal es una forma de evasión fiscal en la que el infractor deja de pagar impuestos intencionadamente y oculta los efectos de dicho incumplimiento mediante la presentación de declaraciones falsas que obstaculizan o dificultan el descubrimiento del delito por parte de las autoridades fiscales.». Vid. Pistone, P. (2018). *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union*, en B. Terra & P. Wattel eds. *European Tax Law* (331-380). Wolters Kluwer, 375.

tadas en la sección 3.1 pueden extrapolarse a la DMRLF. A este respecto, Pit reprocha con razón que no se tenga en cuenta la experiencia acumulada en el marco del CA sobre lo problemática que resulta una cláusula abierta de este tipo⁷⁴. Además, el DMRLF no exige la firmeza de dicha sanción, aspecto que sí se exige en el CA, por lo que las restricciones al acceso a la Directiva son claramente más estrictas que los previstos en el Convenio de 1990.

La segunda circunstancia relevante que podría dar lugar a la denegación del acceso a los mecanismos de resolución de litigios de la DMRLF se refiere a los casos en que la cuestión litigiosa no implique doble imposición⁷⁵. El término doble imposición se define en la Directiva como la imposición por dos o más Estados miembros de impuestos cubiertos por un CDI en relación con la misma renta imponible o el mismo capital cuando da lugar a: 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 imponibles⁷⁶. La referencia a la doble imposición sobre la misma base imponible sin un requisito personal abre la puerta a la revisión de los casos de doble imposición económica, como los derivados de los precios de transferencia, el reparto transfronterizo de dividendos, el uso de entidades híbridas o cualquier otro supuesto de este tipo de doble imposición abordado en el CDI aplicable⁷⁷.

Pistone describe la razón de ser de esta disposición de exclusión en un doble sentido⁷⁸. En primer lugar, la ausencia de doble imposición generaría obstáculos de escasa importancia para el mercado interior. En segundo lugar, la resolución de litigios que no impliquen una doble imposición puede dar lugar a la exposición a una situación de deismposición, lo que es potencialmente indeseable. Sin embargo, en nuestra opinión se debe criticar la configuración de la exclusión, pues los CDI pueden aplicarse incluso cuando no existe doble imposición⁷⁹. Aunque el objetivo declarado de los CDI es fomentar la inversión mediante la eliminación de la doble imposición, el derecho a acogerse al convenio y el funcionamiento de las normas de atribución de la potestad tributaria no dependen de que efectivamente exista doble imposición, a menos que así se establezca específicamente en las disposiciones aplicables, lo que no suele ser el caso. Por tanto, la exclusión del ámbito de aplicación del DMRLF de los

74 Vid. Pit, nota 38, sec. 28.5.2.1.3.

75 Artículo 16.7 DMRLF: «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».

76 Artículo 2.1.c DMRLF. Vid. una crítica a la definición del concepto de «doble imposición» en Pit, nota 38, sec. 26.3.3 y la bibliografía ahí citada.

77 Vid. Navarro, A. (2018). La eliminación de la doble imposición en la Unión Europea: el antiguo art. 293, competencias de la unión y aspectos controvertidos de la directiva de arbitraje en J.M. Almudí Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez y P.A. Hernández González-Barreda (eds.), *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, (491-528). Thomson Reuters Aranzadi, 506.

78 Pistone, nota 73, 377.

79 El preámbulo del Modelo de Convenio OCDE señala que los Estados contratantes pretenden «concluir un Convenio para eliminar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio sin generar oportunidades de no imposición o de imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales [...]».

supuestos no referidos a la doble imposición ignora los elementos más básicos sobre la construcción y el funcionamiento de los CDI.

El que se cumpla uno de los motivos de exclusión descritos –sanciones por fraude fiscal, impago deliberado y negligencia grave, e inexistencia de doble imposición– supone la imposibilidad de aplicar el artículo 6 DMRLF, que se refiere a las funciones de resolución de conflictos de la Comisión consultiva, lo que implica que el caso no sería revisado por este órgano⁸⁰. No obstante, seguiría existiendo la opción de presentar una reclamación⁸¹ y, teóricamente, ambas autoridades podrían iniciar la fase intergubernamental del MAP si así lo acordasen. No obstante, si una de las autoridades considera que concurren los motivos de exclusión comentados, lo normal es que no se llegue a un arreglo que resuelva el asunto. Planteado de otra forma, ante la perspectiva de alcanzar un acuerdo, no tendría sentido invocar los artículos 16.6 o 16.7 de la Directiva para a continuación alcanzar un pacto en el contexto de un procedimiento amistoso. Dado que la vía del arbitraje ex artículo 6 quedaría bloqueada, el desenlace esperable redundaría en la no resolución de la imposición contraria al CDI aplicable. Pit sostiene que la denegación de acceso no puede impugnarse ante los tribunales nacionales, ya que el apartado 3 del artículo 5 establece que sólo existe derecho de recurso cuando todas las autoridades competentes afectadas hayan dictado una resolución desestimatoria de la reclamación⁸². No obstante, el precepto establece que «la persona afectada tendrá derecho a interponer recurso [...] cuando todas las autoridades competentes de los Estados miembros afectados hayan desestimado la reclamación», no que la desestimación de una de las autoridades no pueda ser recurrida⁸³. Una interpretación a contrario supondría restringir el control judicial de la correcta aplicación de una norma que niega de plano el acceso a recursos efectivos planteado en la Directiva, sin justificación aparente para ello. No habría posibilidad de reaccionar contra los Estados miembros recalcitrantes que bloquean el acceso a los recursos planteados en la DMRLF.

En conjunto, las limitaciones descritas probablemente carecen de sentido, ya que el nivel de protección de la normativa antiabuso aplicable en la UE puede calificarse de suficientemente elevado como para combatir cualquier forma de abuso de manera coordinada, al menos en lo que se refiere al ámbito de la imposición de los beneficios empresariales, que es el que más problemas plantea en cuanto a la existencia de fraude. En concreto, las Directivas contra la elusión

80 Artículo 16.6 DMRLF «No obstante lo dispuesto en el artículo 6, ...» y artículo 16(7) «Un Estado miembro podrá denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios previsto en el artículo 6...».

81 Artículo 3.1 DMRLF. Vid. Ronco, nota 73, sec. 17.15.

82 Vid. Pit, nota 38, sec. 28.5.2.1.2.1. Pit, H.M. (2019). The Changed Landscape of Tax Dispute Resolution within the EU: Consideration of the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms, *Intertax* 47(8), 745-759, 755. Groen, nota 73, 479.

83 Vid. Wiertsema, T. (2017). Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: Resolving Companies' Areas of Concern? *Derivatives & Financial Instruments*, 19(5), par. 4.2.1.5. Govind, S. y Turcan, L. (2017). The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive. *Bulletin for International Taxation*, 71(3/4), par. 3.2. Voje, J. (2018). European Union-EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court? *European Taxation*, 58(7), 309-318, 311.

fiscal (ATAD)⁸⁴ no sólo cuentan con normas especiales contra prácticas abusivas específicas, sino que además integran una norma general antiabuso⁸⁵, cuya configuración se asemeja a la regla del test de propósito principal introducida por la OCDE a partir del Modelo de Convenio de 2017⁸⁶, si bien incorpora adicionalmente elementos de la jurisprudencia del TJUE en materia de abuso⁸⁷. Y la adopción masiva del test de propósito principal en la red de CDI de los Estados miembros de la UE, incluyendo España, también supone la adopción es un estándar antiabuso con un ámbito de aplicación muy amplio⁸⁸. En cualquier caso, ni siquiera el temor a conceder un laudo a un caso de fraude podría servir de justificación para mantener dichas exclusiones, ya que existen otros instrumentos suficientemente eficaces para hacer frente a este tipo de supuestos. Por ello, sería deseable que, en una nueva revisión de la DMRLF, se eliminaran del texto de la Directiva las disposiciones que permiten rechazar los casos en los que se impusieron sanciones por fraude fiscal, dolo y negligencia grave, así como los casos de inexistencia de doble imposición.

4.2. La Directiva sobre resolución de litigios fiscales en supuestos de fraude y su aplicación en España

De conformidad con el artículo 43 del reglamento de procedimientos amistosos, la autoridad competente puede denegar el acceso a la comisión consultiva cuando se hayan impuesto con carácter firme las penas y sanciones a las que se

84 Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (ATAD en adelante), y 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.

85 Artículo 6 ATAD.

86 Analizan de manera crítica esta regla Báez Moreno, A. (2016). La cláusula del propósito principal (principal purpose test). Un análisis crítico de la acción 6 del proyecto BEPS. *Estudios Financieros. Revista De Contabilidad Y Tributación*, (404), 5-52. Delgado Pacheco, A. (2016). Algunas Consideraciones Sobre La Norma General Antielusión Propuesta En La Acción 6 Del Plan BEPS. *Documentos - Instituto De Estudios Fiscales*, (15), 49-57. Sánchez de Castro Martín-Luengo, E. (2016). La regla de acceso a los beneficios o propósito principal, beps acción 6, en confrontación con el Derecho Europeo. *Nueva Fiscalidad*, (5), 75-119. Rodríguez Losada, S. (2018). La cláusula de propósito principal (PPT) en los convenios de doble imposición. Un estudio a la luz de las recomendaciones del informe BEPS en Merino Jara, Isaac, Suberbiola Garbizu, Iruñe (ed.), *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*, Wolters Kluwer. García Antón, R. (2022). Reflexiones sobre la PPT en el artículo 7 (1) MLI y Países en Desarrollo, en J. Arrieta Martínez de Pisón y F.D. Martínez Laguna (eds.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, (255-275). Aranzadi. Sevilla Bernabéu, B. (2023). El Test Del Propósito Principal Como Mecanismo Para Luchar Contra El Abuso De Convenios. *Quincena Fiscal*, (11).

87 Sobre la regla general antiabuso del artículo 6 ATAD, vid. De Broe, L.y Beckers, D. (2017). The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC Tax Review*, 26(3), 133-144. De Wilde, M.F. (2018). Is the ATAD's GAAR a Pandora's box? en P. Pistone y D. Weber (eds.), *The implementation of anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, (301-328). IBFD. Orena Domínguez, A. (2018). El propósito principal de la norma general contra las prácticas abusivas (Directiva [UE] 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016) en I. Merino Jaray J.I. Ugartemendía Eceizabarrena (eds.), *Concierto económico y BEPS*, (175-195). Instituto Vasco de Administración Pública. Kuźniacki, B. (2020). The GAAR (Article 6 ATAD) en W. Haslechner, K. Pantazatou y G. Kofler (eds.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, (127-173). Edward Elgar.

88 De hecho, la adopción de la regla de test de propósito principal también forma parte del estándar mínimo de BEPS, que los miembros del Marco Inclusivo se han comprometido a adoptar.

refiere el apartado 10 de la disposición adicional primera del TRLIRNR, que ya hemos analizado en el apartado 3.1, y cuando una cuestión objeto del procedimiento no conlleve doble imposición. El mismo artículo, en su apartado segundo, define qué debe entenderse por doble imposición, a saber, la imposición por dos o más Estados miembros de uno de los impuestos contemplados por un CDI con respecto a la misma renta o patrimonio imponibles cuando ello conlleve a) una carga fiscal suplementaria, b) un incremento de la deuda tributaria, o c) la anulación o reducción de pérdidas que podrían utilizarse para compensar los beneficios imponibles. Como puede comprobarse, al margen de la definición concreta de las penas y sanciones que la Directiva no define, el reglamento de procedimientos amistosos replica el contenido de la Directiva.

A nivel jurisprudencial no existen todavía pronunciamientos de nuestros tribunales acerca de la aplicación de la normativa interna que transpone la Directiva de 2017, si bien conviene realizar un par de precisiones que permiten predecir el resultado de los casos que puedan plantearse en el futuro. Primero, ya existe jurisprudencia del Tribunal Supremo que se opone al inicio de un procedimiento amistoso en casos en que no existe doble imposición⁸⁹, de manera que la exclusión prevista en el artículo 43 del reglamento de procedimientos amistosos redundaría en la solución dada por el Alto Tribunal en el contexto de procedimientos amistosos previstos en la red española de CDI, que en nuestra opinión es errónea porque los CDI limitan el ejercicio de la potestad tributaria, pero en ningún caso obligan a ejercerla⁹⁰.

Segundo, la jurisprudencia existente en materia de acceso al procedimiento amistoso de los CDI en casos de abuso y al Convenio de 1990 apuntada en el apartado 3.2 del presente trabajo plantea soluciones –también erróneas, pero soluciones al fin y al cabo– que pueden extrapolarse al ámbito de los procedimientos previstos en la Directiva, lo que genera en cierta forma un supuesto «oculto» –por no estar previsto en el texto del reglamento de procedimientos amistosos, sino en la jurisprudencia– de denegación de acceso a este tipo de remedios, cuya rectificación seguramente vendrá dada cuando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncie a largo plazo sobre estos menesteres.

5. Conclusiones

Este trabajo ha analizado de manera crítica la cuestión del acceso, en supuestos de –potencial– fraude fiscal, a los mecanismos de resolución de disputas de interpretación y aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) que brinda el Derecho de la Unión Europea, a saber, el Convenio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas y la Directiva de resolución de litigios fiscales de

89 SSTS de 30 de junio de 2000, FJ. 5, de 15 de abril de 2003 y de 25 de junio de 2004, FJ. 4. STS de 23 de mayo de 2011 (rec. 3621/2007, caso *Ramondin*), FJ 3º *in fine*, 12 de febrero de 2015 (rec. 184/2014, caso *Mann Hummel Ibérica*), FJ 6º. En la misma línea de razonamiento se sitúan la SAN de 23 de febrero de 2012, FJ 2º *in fine*, la SAN 171/2017, de 28 de marzo de 2017 (rec. 175/2015), FJ 2º. Vid. Calderón Carrero, J.M. (2004). El derecho de los contribuyentes al inicio del procedimiento amistoso previsto en los Convenios de doble imposición. *Carta Tributaria. Monografías*, (6), 3-31.

90 Vid. De Broe, L. y Luts, J. (2015). BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. *Intertax*, 43(2), 122-146, 142.

2017, tanto en lo referido al contenido de dicha normativa como su interpretación y aplicación en España.

Se ha mostrado que dichos instrumentos de resolución de disputas cumplen una función de coordinación muy relevante que redundará en un aumento de la eficacia de los CDI en la eliminación de la doble imposición internacional y en una mayor certidumbre para todos los operadores. No obstante, en ocasiones se deniega el acceso a estos mecanismos en que la administración tributaria plantea la existencia de fraude fiscal, al considerarse que el «privilegio» de acceder a los recursos alternativos de resolución de litigios no debería concederse a defraudadores, y ello a pesar de que la discusión sobre la existencia de fraude y la aplicación de normas que luchan contra este fenómeno suelen dar lugar a problemas de interpretación muy complejos.

El análisis ha partido de la explicación del estado de la cuestión a nivel convencional, pues los instrumentos de resolución de disputas referidas a la interpretación y aplicación de CDIs tienen su origen precisamente en el contenido de estos Convenios, ya que es común la inclusión de una cláusula que regule la posibilidad de instar procedimientos amistosos que permitan a las administraciones tributarias de los Estados firmantes el resolver disputas de manera amigable. Se ha mostrado que la OCDE, señaladamente a partir del plan BEPS, ha realizado un esfuerzo para mejorar este tipo de instrumentos, incluyendo precisamente una recomendación sobre la necesidad de dar acceso a supuestos de fraude, dada la usual complejidad de las reglas antiabuso que resultan de aplicación en este tipo de supuestos.

Una vez se ha determinado el marco internacional es posible descender a la normativa de la Unión. En concreto, el acceso al Convenio de Arbitraje y a la Directiva de resolución de litigios fiscales puede verse comprometido en los casos en se hayan impuesto sanciones por fraude fiscal, incumplimiento doloso y negligencia grave. La definición de estos términos no se encuentra armonizada, de manera que cada Estado miembro define el alcance de estos conceptos por sí mismo, dando lugar a asimetrías. Además, en la Directiva de 2017, los casos en los que no existe doble imposición pueden quedar excluidos de los recursos planteados en esta Directiva.

Se ha defendido que las citadas restricciones no tienen sentido desde un punto de vista de política fiscal, dado que, si los Estados miembros de la UE consideran que el fraude debe ser castigado, la forma adecuada de hacerlo es a través de la normativa sancionadora correspondiente, tanto a nivel administrativo como a nivel penal. La denegación del acceso al Convenio de 1990 y la Directiva de 2017, que son instrumentos destinados a resolver cuestiones de interpretación, no parece adecuada para ejercer dicha potestad punitiva. Además, el hecho de que dicha exclusión tenga una naturaleza sancionadora conduce a un escenario de doble pena contrario al principio *non bis in idem*, ya que la exclusión de los remedios planteados en dichos instrumentos de resolución de conflictos se produciría de forma adicional a las sanciones impuestas.

Por otra parte, se ha abordado el desarrollo de estos instrumentos internacionales en la normativa interna española, muy señaladamente en lo dispuesto por el Reglamento de procedimientos amistosos, la práctica administrativa y la

jurisprudencia, sobre la que destaca que el Tribunal Supremo entiende que la concurrencia de fraude y la aplicación de normativa interna antiabuso para combatirlo son cuestiones que no tienen por qué dirimirse en el seno de un procedimiento de resolución de disputas por ser una cuestión interna y por ser la lucha contra el abuso un fin legítimo que permitiría excluir este tipo de casos del ámbito de aplicación de dichos instrumentos. En este sentido la jurisprudencia adopta el camino opuesto a los estándares internacionales en la materia y a la interpretación correcta de la normativa interna y convencional aplicable; esperemos que en un futuro se vea rectificada, quizá al hilo de pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentido contrario que alumbrén a nuestro Alto Tribunal.

6. Bibliografía

- Báez Moreno, A. (2016). La cláusula del propósito principal (principal purpose test). Un análisis crítico de la acción 6 del proyecto BEPS. *Estudios Financieros. Revista De Contabilidad Y Tributación*, (404), 5-52.
- Brauner, Y. (2022). Serenity Now!: The (Not so) Inclusive Framework and the Multilateral Instrument. *Florida Tax Review*, 25(2), 489-544.
- Bricker, M.P. (1998). Arbitration Procedures in Tax Treaties-A First Israeli Tax Treaty Includes an Arbitration Clause-but do such Clauses really Matter. *Intertax*, 26(3), 97-108.
- Calderón Carrero, J.M. (2004). El derecho de los contribuyentes al inicio del procedimiento amistoso previsto en los Convenios de doble imposición. *Carta Tributaria. Monografías*, (6), 3-31.
- Carmona Fernández, N. (2019). Improcedencia De Inicio De Procedimiento Amistoso En Caso De no Vulneración De Una Norma De Convenio Sobre Doble Imposición. Sentencia De La Audiencia Nacional De 22 De Abril De 2019, Recurso 688/2015. *Carta Tributaria. Revista De Opinión*, (55).
- Christians, A. y van Apeldoorn, L. (2018). The OECD Inclusive Framework. *Bulletin for International Taxation*, 72(4/5), 226-233.
- Damsma, B. (2010). Proposed Changes to the Code of Conduct for the Arbitration Convention. *International Transfer Pricing Journal*, 17(1), 34-40.
- De Broe, L. y Beckers, D. (2017). The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC Tax Review*, 26(3), 133-144.
- De Broe, L. y Luts, J. (2015). BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. *Intertax*, 43(2), 122-146, 142.
- De Heer, L. (2016). In for a Penny, in for a Pound: Anti-Tax Avoidance Initiatives and Dispute Resolution. *European Taxation*. 56(8), 323-327.

- De Wilde, M.F. (2018). Is the ATAD's GAAR a Pandora's box? en P. Pistone y D. Weber (eds.), *The implementation of anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, (301-328). IBFD.
- Delgado Pacheco, A. (2016). Algunas Consideraciones Sobre La Norma General Antielusión Propuesta En La Acción 6 Del Plan BEPS. *Documentos - Instituto De Estudios Fiscales*, (15), 49-57.
- Di Cesare, F. (2010). How to Revitalize the EC Arbitration Convention: The New Recommendations Joint Transfer Pricing Forum. *International Transfer Pricing Journal*, 17(4), 276-282.
- EU Council (2009). *Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises*, 2009/C 322/01.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2007). *Draft Table on Serious Penalties Related to Transfer Pricing Adjustments*, JTPF/007/REV1/BACK/2007/EN
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2007). *Summary Record of the Nineteenth Meeting of the EU Joint Transfer Pricing Forum Held in Brussels on 28th June 2007*, JTPF/011/2007/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2008). *Summary Record of the Twentieth Meeting of the EU Joint Transfer Pricing Forum Held in Brussels on 23rd October 2007*, JTPF/023/2007/REV1/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2009). *Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the Interpretation of some Provisions of the Arbitration Convention*, COM (2009) 472 final.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2009). *Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the Interpretation of some Provisions of the Arbitration Convention*, COM(2009)472 final.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2012). *Compilation of proposals received from JTPF Members for improving the functioning of the Arbitration Convention*, JTPF/020/2012/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2013). *Discussion paper on ways to improve the functioning of the Arbitration Convention*, JTPF/002/2013/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2013). *Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2012*, JTPF/012/REV1/2013/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2014). *Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2013*, JTPF/008/2014/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2015). *Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention*, JTPF/002/2015/EN.

- EU Joint Transfer Pricing Forum (2015). *Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2014*, JTPF/008/2015/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2018). *Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2017*, JTPF/007a/2018/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2018). *Overview on numbers submitted on Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the End of 2016*, JTPF/XXX/2018/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2019). *Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2018*, Taxud/D2.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2021). *Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2019*, Taxud/D2.
- European Commission (2002). *Company Taxation in the Internal Market*, COM(2001) 582 final.
- García Antón, R. (2021). The Right to Initiate the Mutual Agreement Procedure in a Tax Fraud Case - Challenges Ahead en M. Lang et al. (eds.), *Tax treaty case law around the globe: 2020*, (163-175). IBFD.
- García Antón, R. (2022). Reflexiones sobre la PPT en el artículo 7 (1) MLI y Países en Desarrollo, en J. Arrieta Martínez de Pisón y F.D. Martínez Laguna (eds.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, (255-275). Aranzadi.
- Gibert, B. y Daluzeau, X. (2008). EU Joint Transfer Pricing Forum: Overview of Pending Mutual Agreement Procedures Under EU Arbitration Convention and of Advance Pricing Agreement Possibilities. *International Transfer Pricing Journal*, 15(6), 251-260.
- Govind, S. y Turcan, L. (2017). The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive. *Bulletin for International Taxation*, 71(3/4).
- Groen, G. (2002). Arbitration in Bilateral Tax Treaties. *Intertax*, 30(1), 3-27.
- Groen, G. (2017). The Nature and Scope of the Mandatory Arbitration Provision in the OECD Multilateral Convention. *Bulletin for International Taxation*, 71(11), 607-613.
- Groen, G. (2017). Why the Revised EU Arbitration Directive is a Big Step in the Right Direction, 87(5) *Tax Notes International*, 87(5), 475-479.
- Hann, P. (2009). Revised Code of Conduct for the Implementation of the Arbitration Convention. *Transfer Pricing International Journal*, 10(12), 20-23.

- Hinnekens, L. (1992). The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC itself, and for Belgian and International Tax Law. *EC Tax Review*, 1(2), 70-105.
- Hinnekens, L. (1996b). The European Tax Arbitration Convention and its Legal Framework-II. *British Tax Review*, (3), 272-311.
- Ismer, R. y Piotrowski, S. (2016). A BIT Too Much: Or how Best to Resolve Tax Treaty Disputes? *Intertax* 44(5), 348-359.
- Joseph, G. (2002). Transfer Pricing: The EC Arbitration Convention as a Dispute Resolution Mechanism. *International Tax Journal*, 28(2), 37-57.
- Killius, J. (1990). The EC Arbitration Convention. *Intertax*, 18(10), 437-447.
- Kofler, G. y Wittendorff, J. (2010). Article 9 - Associated Enterprises in: *Vogel on Double Taxation Conventions. Volume 1*, par. 244-259 (E. Reimer & Alexander Rust eds., Kluwer Law International, 2022).
- Kuźniacki, B. (2020). The GAAR (Article 6 ATAD) en W. Haslehner, K. Pantazatou y G. Kofler (eds.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, (127-173). Edward Elgar.
- Lahodny-Karner, A. (1997). *Transfer Pricing, Mutual Agreement Procedure and EU Arbitration Procedure*, en W. Gassner et al. (eds.), *Tax treaties and EC law*, (185-210). Kluwer Law International.
- López Ribas, S. (2009). Procedimientos Amistosos En Materia De Imposición Directa. *Crónica Tributaria*, (131), 35-78.
- Markham, M. (2016). Seeking New Directions in Dispute Resolution Mechanisms: Do we Need a Revised Mutual Agreement Procedure? *Bulletin for International Taxation*, 70(1-2), 82-94.
- Martín Jiménez, A. (2019). Procedimiento amistoso en J.M. Calderón Carrero, N. Carmona Fernández, A. Martín Jiménez and M. Trapé Viladomat (eds.), *Convenios de doble imposición*, (887-976). CISS Wolters Kluwer
- Martín Jiménez, A.J. (2019). Spain: Taxpayers' Rights, Corresponding Adjustments and the Right to Initiate MAPs and Arbitration en E.C.C.M. Kemmeren et al. (eds.), *Tax treaty case law around the globe: 2018*, (413-428). IBFD.
- Massimiano, A. (2014). Guidelines from Italian Tax Authorities on the Arbitration Convention: An Analysis in Light of the EU Code of Conduct. *International Transfer Pricing Journal*, 21(1), 50-55.
- Navarro, A. (2018). La eliminación de la doble imposición en la Unión Europea: el antiguo art. 293, competencias de la unión y aspectos controvertidos de la directiva de arbitraje en J.M. Almudí Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez y P.A. Hernández González-Barreda (eds.), *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, (491-528). Thomson Reuters Aranzadi.

- Navarro, A. (2022). Access to Tax Treaty Dispute Resolution Mechanisms in Cases of Abuse. *Intertax*, 50(4), 341-355.
- OCDE (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión Abreviada, 21 de noviembre de 2017*, traducido por el Instituto de Estudios Fiscales.
- OECD (2007). *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*. OECD Publishing.
- OECD (2015). *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents*, OECD Publishing.
- OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective - Action 14: 2015 Final Report*. OECD Publishing.
- OECD (2015). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6: 2015 Final Report*. OECD Publishing.
- OECD (2016). *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.
- OECD (2018). *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Spain (Stage 1)*, OECD Publishing.
- OECD (2020). *BEPS Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective - 2020 Review*. OECD Publishing.
- OECD (2020). *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Spain (Stage 2)*, OECD Publishing.
- Orena Domínguez, A. (2018). El propósito principal de la norma general contra las prácticas abusivas (Directiva [UE] 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016) en I. Merino Jaray J.I. Ugartemendía Eceizabarrena (eds.), *Concierto económico y BEPS*, (175-195). Instituto Vasco de Administración Pública.
- P. Pistone, P. (2018). *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union*, en B. Terra & P. Wattel eds. *European Tax Law* (331-380). Wolters Kluwer.
- Palao Taboada, C. (2010). El Reglamento De Procedimientos Amistosos. *Noticias De La Unión Europea*, (300), 107-134.
- Papotti, R. (2020). *Tax Dispute Resolution: A Commentary on the EU Council Directive 2017/1852*. Kluwer Law International.
- Pit, H.M. (2016). Commission Initiative to Improve Dispute Settlement Mechanisms within the European Union: The EU Arbitration Convention (90/436). *European Taxation*, 56(11), 507-523.
- Pit, H.M. (2018). *Dispute Resolution in the EU*. IBFD.

- Pit, H.M. (2019). The Changed Landscape of Tax Dispute Resolution within the EU: Consideration of the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms, *Intertax* 47(8), 745-759.
- Pleil, C. y Schwibinger, S. (2018). Confronting Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law: The Principle of Common Interpretation and the New Approach Revisited. *World Tax Journal* 10(3), 427-470.
- Rodríguez Losada, S. (2018). La cláusula de propósito principal (PPT) en los convenios de doble imposición. Un estudio a la luz de las recomendaciones del informe BEPS en Merino Jara, Isaac, Suberbiola Garbizu, Irune (ed.), *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*, Wolters Kluwer.
- Ronco, S. (2020). The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes en P. Pistone y J. de Goede (eds.), *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, (349-419). IBFD.
- Sánchez de Castro Martín-Luengo, E. (2016). La regla de acceso a los beneficios o propósito principal, beps acción 6, en confrontación con el Derecho Europeo. *Nueva Fiscalidad*, (5), 75-119.
- Sass, G. (1988). Effectiveness of Current Competent Authority Procedures for Relief of International Double Taxation: Future Developments. *Intertax*, 16(4), 111-113.
- Schelpe, D. (1995). The Arbitration Convention: Its Origin, its Opportunities and its Weaknesses. *EC Tax Review*, 4(2), 68-77.
- Scholsem, J.C. (1982). The Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation. *Intertax*, (11/12), 424-435.
- Schoueri, L.y Galdino, G. (2020). Obligations to MLI Non-Signatories within the Inclusive Framework en A.P. Dourado (ed.), *International and EU Tax Multilateralism: Challenges Raised by the MLI*, (161-196). IBFD.
- Serrano Antón, F. (2019). El procedimiento amistoso y el arbitraje en la fiscalidad internacional en F. Serrano Antón (ed.), *Fiscalidad internacional*, (1419-1472). Centro de Estudios Financieros.
- Sevilla Bernabéu, B. (2023). El Test Del Propósito Principal Como Mecanismo Para Luchar Contra El Abuso De Convenios. *Quincena Fiscal*, (11).
- Sporken, E. y den Besten, P. (2010). EU Council Adopts the Revised Code of Conduct for the Effective Implementation of the EU Arbitration Convention. *International Transfer Pricing Journal*, 17(3), 213-214.
- Terra, B. y Wattel, P. (2012). *European Tax Law*. Kluwer Law International. OECD (2007). *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*, OECD Publishing.

- Tropin, M.J. (2006). EU Faces Unresolved Arbitration Issues, Questions Over Number of Cases, Penalties. *Tax Management Transfer Pricing Report*, 15(2), 65.
- United Nations (2021). *Model Double Taxation Convention between developed and developing countries*. United Nations.
- Valente, P. (2012). Arbitration Convention 90/436/EEC: Inapplicability in Case of Serious Penalties. *Intertax*, 40(3), 220-224.
- Van Herksen, M. y Fraser, D. (2009). Comparative Analysis: Arbitration Procedures for Handling Tax Controversy, *International Transfer Pricing Journal*, 16(3), 143-160.
- Van Vlem, X., Markey, B., Leclercq, A. y Verlinden, I. (2014). The EU Arbitration Convention: Reinforcing the Procedure to Cope with an Expected Flood of Double Taxation Disputes. *International Transfer Pricing Journal*, 21(4), 231-235.
- Vega Borrego, F.A. (2011). Algunos Aspectos Sobre La Regulación Española De Los Procedimientos Amistosos: Suspensión E Intereses De Demora. *Crónica Tributaria*, (141), 211-243.
- Vogel, K. y Rust, A. (2022). Introduction, en E. Reimer y A. Rust (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (5^a ed., par. 87-134). Kluwer Law International.
- Voje, J. (2018). European Union-EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court? *European Taxation*, 58(7), 309-318.
- Vollebregt, H. (2012). Triangular Double Taxation: A Fresh Approach. *International Transfer Pricing Journal*, 19(2), 103-106.
- Wiertsema, T. (2017). Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: Resolving Companies' Areas of Concern? *Derivatives & Financial Instruments*, 19(5).
- Wilkie, J.S. (2021). Article 25: Mutual Agreement Procedure en R.J. Vann (ed.), *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD.