



COMISIÓN EUROPEA

Bruselas, 11.11.2011
COM(2011) 712 final

**COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL
CONSEJO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO**

La doble imposición en el mercado único

ÍNDICE

1.	Introducción	3
2.	¿Qué es la doble imposición?.....	4
3.	¿Es un problema la doble imposición?.....	6
4.	Actuales respuestas y limitación de las mismas para resolver problemas fundamentales	9
5.	Posibles soluciones.....	10
5.1.	Refuerzo de instrumentos existentes.....	10
5.2.	Ampliación de la cobertura y del ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición.....	11
5.3.	Medidas encaminadas a lograr mayor coherencia en la interpretación y aplicación de las disposiciones de los Convenios de doble imposición por parte de los Estados miembros de la UE.....	11
5.4.	Facilitación y aceleración de la resolución de controversias dentro de la UE.....	11
6.	Medidas futuras y conclusiones	12

1. INTRODUCCIÓN

El fomento de una economía más competitiva como motor del crecimiento inteligente y sostenible se impone como una auténtica necesidad, especialmente en este periodo de crisis en el que ha quedado patente el elevado grado de interdependencia de las economías de los distintos Estados miembros de la UE. La Comisión ha hecho hincapié en esta idea en el marco de su estrategia Europa 2020¹, y ha añadido que, para alcanzar los objetivos fijados, es preciso utilizar con mayor eficacia todos los instrumentos de actuación a disposición de la UE, en particular, el mercado único, para suprimir los obstáculos aún existentes.

Las conclusiones del Consejo Europeo de 24 y 25 de marzo y de 24 de junio de 2011 subrayaban concretamente la necesidad de una coordinación pragmática de las políticas tributarias como elemento de refuerzo de la coordinación de la política económica de la zona del euro a fin de contribuir a la consolidación fiscal y al crecimiento económico.

Este crecimiento depende fundamentalmente de la existencia de unos mercados saneados en los que la actividad empresarial se vea estimulada por la competencia. Para fortalecer el mercado único aún es preciso hacer frente a una serie de obstáculos, como los que impiden la actividad transfronteriza, y los relacionados con la complejidad derivada de la existencia de veintisiete normativas diferentes para llevar a cabo ciertas operaciones.

Los sistemas tributarios de la UE no contribuyen precisamente a simplificar el marco jurídico actual. Casi veinte años después de la instauración del mercado único, las empresas y los particulares que operan en el mercado de la UE corren el riesgo de que sus ingresos resulten gravados en más de un Estado miembro tan pronto como crucen una frontera interior, mientras que en otros casos, podrán evadir el pago de todos los impuestos². En una coyuntura como la actual en la que los Estados miembros tratan de encontrar fuentes de ingresos fiscales suplementarias seguras, si pretenden gozar de credibilidad ante los contribuyentes, es importante que adopten medidas destinadas a eliminar la doble imposición y la doble no imposición. Además, ambas situaciones pueden poner en tela de juicio la idea misma de mercado único, por lo que resultan absolutamente inaceptables.

El ejercicio del derecho fundamental de libre prestación de actividades transfronterizas en el mercado interior de la UE por parte de empresas y particulares nunca debería llevar aparejada una tributación mayor que aquella a la que están sujetos contribuyentes similares en sus propios Estados miembros. La doble imposición en el contexto transfronterizo derivada de la interacción descoordinada de los diferentes sistemas fiscales nacionales es un obstáculo fundamental y un

¹ COM (2010) 2020 de 3.3.2010.

² La Comisión ve con preocupación las actuales situaciones de doble no imposición en la UE, y está considerando la posibilidad de lanzar un consulta pública en el ámbito de la doble no imposición de las sociedades; al igual que sugirió recientemente la Sra. Bowles, miembro del Parlamento de la Unión Europea, y Presidenta de la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios de esa Institución (forum fiscal de Bruselas de 2011).

auténtico desafío al mercado interior³. El principio de supresión de la doble imposición originada por unas políticas tributarias descoordinadas debe ser un elemento clave de la estrategia de la Comisión a muy largo plazo.

Se ha puesto de manifiesto ya en diversos contextos⁴ el papel tan negativo que desempeña la doble imposición, así como la necesidad de mejorar el funcionamiento del mercado interior mediante una mayor coordinación de las políticas tributarias. Por otro lado, hay pruebas⁵ de que los contribuyentes de la UE se hallan preocupados por las cuestiones relacionadas con la doble imposición.

Como se ha anunciado ya⁶ la presente Comunicación identifica los problemas relacionados con la doble imposición transfronteriza⁷ y su repercusión en el mercado interior, explica las soluciones ya exploradas por los Estados miembros y las instituciones de la UE, y pasa revista a los ámbitos en que es preciso llevar a cabo una acción más coordinada, en primer lugar para evitar los casos de doble imposición y, a continuación, para garantizar un método efectivo, rápido y barato de resolución de controversias en el marco de los conflictos de doble imposición.

Si llegan a tener éxito, estas acciones convertirán a la UE en un espacio con mayores alicientes a la hora de llevar a cabo una actividad empresarial y saldrá fortalecida la competencia leal dentro del mercado interior. Todo ello podría contribuir al objetivo de explotar plenamente el potencial de un mercado de la UE integrado como recomienda el Acta del Mercado Único⁸ y eliminar los obstáculos al ejercicio efectivo de los derechos de los ciudadanos de la UE como ya se destacó en el informe sobre la ciudadanía de la UE de 2010⁹.

2. ¿QUÉ ES LA DOBLE IMPOSICIÓN?

La doble imposición, en el sentido del presente documento, puede describirse como la aplicación, por parte de dos (o más) jurisdicciones tributarias, de impuestos comparables con respecto a una misma renta o un mismo capital imponible¹⁰. Aunque la doble imposición pueda producirse en contextos estrictamente nacionales, en particular, cuando se trata de una doble imposición económica, la presente Comunicación aborda exclusivamente las situaciones transfronterizas.

³ COM(2006) 823 de 19.12.2006, punto 1.

⁴ Véanse, por ejemplo, las Conclusiones de los Jefes de Estado o de Gobierno de la Zona del Euro de 11 de marzo de 2011.

⁵ Véase la consulta pública de la Comisión y las notas a pie de página 25 y 26.

⁶ COM(2010) 769 de 20.12.2010, punto 4.1.

⁷ Los eventuales casos de doble imposición que se producen en el ámbito nacional están regulados por el legislador nacional.

⁸ COM (2011) 206 de 13.4.2011.

⁹ Informe sobre la ciudadanía de la UE 2011, «La eliminación de los obstáculos a los derechos de los ciudadanos de la UE». COM (2010) 603 de 27.10.2010.

¹⁰ Véase la entrada «doble imposición» del Glosario de términos tributarios de IBDF. Tradicionalmente se divide en dos: la doble imposición jurídica y la doble imposición económica. Estamos ante una doble imposición jurídica cuando dos impuestos comparables se aplican al mismo sujeto pasivo con respecto a una misma renta o capital. En general, la expresión doble imposición económica se utiliza cuando diferentes sujetos pasivos son objeto de gravamen con respecto a la misma renta o capital.

En un contexto internacional, la doble imposición puede producirse como consecuencia de la doble residencia fiscal o de la tributación simultánea en el Estado de residencia y en el Estado miembro de origen.

Los ejemplos que se incluyen a continuación ilustran ambas situaciones:

Ejemplo 1. Por lo que respecta a la doble residencia fiscal, la doble imposición puede surgir de la aplicación de criterios divergentes. Por ejemplo, una empresa puede considerarse residente a efectos fiscales en un Estado miembro en el que está legalmente registrada y, simultáneamente, en un Estado miembro diferente en el que desarrolla su principal actividad. En tal situación, la empresa puede verse obligada a pagar el impuesto de sociedades de acuerdo con el principio de tributación por las rentas mundiales en ambos Estados miembros y, por consiguiente, abona por duplicado el impuesto sobre una misma renta.

Ejemplo 2. Generalmente, los Estados miembros aplican a los sujetos pasivos no residentes impuestos sobre las rentas generadas en ellos. Esta imposición en origen puede solaparse con la tributación de las rentas mundiales en el Estado de residencia del sujeto pasivo. Por ejemplo, un artista residente en un Estado miembro firma un contrato global para ofrecer una serie de conciertos en varios Estados miembros, autorizando la radiodifusión de los mismos y la grabación de un álbum con sus actuaciones en vivo durante la gira. Los ingresos obtenidos en virtud de ese contrato puede gravarse dos o más veces (en el Estado miembro de residencia y en los Estados miembros de actuación) y también los derechos de autor del artista pueden ser objeto de un doble gravamen.

Generalmente, los Estados miembros ya evitan la doble imposición a través de medidas unilaterales¹¹, bilaterales¹² o incluso multilaterales¹³. No obstante, en su formulación actual, la legislación de la UE no les obliga a eliminar la doble imposición como norma general. Si bien es verdad que las normas de los Estados miembros que dan preferencia a las situaciones interiores frente a las transfronterizas, por ejemplo, en el ámbito de la doble imposición económica, son contrarias a las libertades fundamentales, siempre que no exista una justificación adecuada para adoptarlas¹⁴, la doble imposición no es contraria a los Tratados, en

¹¹ Por ejemplo, exonerando la renta extranjera de una sujeto pasivo residente o concediendo una bonificación en relación con la renta extranjera.

¹² Medidas bilaterales contempladas en los convenios de doble imposición (DTC) con arreglo a los cuales dos países acuerdan la forma y la medida en que se exime a sus residentes de la doble imposición.

¹³ Por ejemplo, el Convenio entre los países nórdicos para la prevención de la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital o el denominado «convenio de Arbitraje»: Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas - (90/436/CEE), DO L 225 de 20.8.1990.

¹⁴ Véanse por ejemplo, la sentencia de 12 de diciembre de 2002 en el asunto C-324/00 (*Lankhorst-Hohorst*), apartado 32; la sentencia de 14 de diciembre de 2006 en el asunto C-170/05 (*Denkavit Internationaal*), apartado 39; la sentencia de 8 noviembre 2007 en el asunto C-379/05 (*Amurta*), apartado 28; la sentencia de 1 julio 2010 en el asunto C-233/09 (*Dijkman*), apartado 23; y la sentencia de 22 diciembre 2010 en el asunto C-287/10 (*Tankreederei I*), apartado 15.

tanto en cuanto sea el resultado de un ejercicio paralelo de soberanía fiscal por parte del Estados miembros afectado¹⁵.

En conclusión, en el estado actual de la legislación de la UE, a falta de una iniciativa de la UE, los Estados miembros no están obligados a evitar la doble imposición de este último tipo, que se podría denominar también doble imposición «no discriminatoria», ya que el fenómeno queda fuera del ámbito de aplicación de las libertades fundamentales¹⁶.

Desde 2005 a 2007, el Sr. Damseaux, residente en Bélgica, recibió dividendos de una empresa francesa. Dichos dividendos estaban sujetos en Francia a una retención a cuenta del 15%. El importe restante tras aplicar el impuesto (es decir, el 85 % de los dividendos) estaba sujeto en Bélgica a una retención a cuenta adicional del 15 %. Así pues, la imposición total aplicada a dichos dividendos ascendía a un 27, 75 %.

Por otro lado, en virtud de la legislación de Bélgica, los dividendos pagados por las empresas belgas a un residente en ese país únicamente se gravan a un tipo del 15 %.

El Tribunal de Justicia Europeo dictaminó que, en la medida en que el Derecho de la UE no prescribe ningún criterio general para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de dobles imposiciones dentro de la Comunidad, los Estados miembros no están obligados a evitar la doble imposición jurídica que de ello resulte¹⁷.

3. ¿ES UN PROBLEMA LA DOBLE IMPOSICIÓN?

Los Estados miembros son conscientes de la importancia de eliminar la doble imposición y en, la mayoría de los casos, lo hacen. No obstante, aún se dan casos de doble imposición que crean barreras al establecimiento, la actividad y la inversión transfronteriza en la UE y cuya eliminación redundaría en beneficio de las empresas y los particulares, tal como se ha indicado recientemente en el informe Monti¹⁸.

La doble imposición es una de las cuestiones que más preocupa a los ciudadanos y empresas de la UE. El Informe sobre la ciudadanía de la UE 2010 situó los problemas relacionados con la doble imposición entre los principales obstáculos a los que se enfrentan los ciudadanos en situaciones transfronterizas. Hay pruebas de que, para ellos, la doble imposición es una cuestión apremiante¹⁹. Por otro lado, la doble imposición supone, en sí misma, una fuente de incertidumbre jurídica para el

¹⁵ Sentencia de 14 de noviembre de 2006 en el asunto (C-513/04) (*Kerckhaert-Morres*); sentencia de 12 de febrero de 2009 en el asunto (C-67/08) (*Block*); y sentencia de 16 de julio de 2009 en el asunto (C128/08) (*Damseaux*).

¹⁶ Dictamen del A.G. Geelhoed en el asunto *Kerckhaert-Morres*, apartado 38.

¹⁷ Sentencia del TJUE en el asunto (C-128/08) *Damseaux*, ya mencionado.

¹⁸ Informe al Presidente de la Comisión Europea (por el antiguo Comisario de la UE, Sr. Monti) «Una nueva estrategia para el mercado único», de 9 de mayo 2010, apartado 3.5. 83.

¹⁹ Por ejemplo, durante la Reunión de la Comisión de Peticiones del Parlamento Europeo celebrada los días 14 y 15 de junio de 2011, 4 de las 11 peticiones incluidas en el capítulo de la fiscalidad estuvieron relacionadas con la doble imposición. Véase asimismo el estudio del Eurobarómetro de septiembre de 2011 sobre los obstáculos a los que tienen que hacer frente los ciudadanos en el mercado interior. http://ec.europa.eu/public_opinion/archives/quali/ql_obstacles_en.pdf

contribuyente, tal como suelen señalar las asociaciones empresariales y los representantes de los sujetos pasivos²⁰.

En efecto, los resultados de las tres últimas consultas públicas de la Comisión²¹ confirman que los contribuyentes de la UE siguen muy preocupados por las cuestiones relacionadas con la doble imposición.

Concretamente, en la consulta pública específica sobre la doble imposición, se respondió que el problema era importante: como promedio, el 20 % de los casos notificados en relación con las empresas afectaban a importes superiores a un millón de euros, mientras que el 35 % de los notificados en relación con los particulares hacían referencia a cifras superiores a los 100 000 euros.

Resulta importante garantizar asimismo que el conjunto de normas encaminadas a evitar la doble imposición sea transparente, para evitar interpretaciones divergentes y lograr el resultado perseguido. Además, la falta de transparencia puede ser perjudicial para la actividad transfronteriza²².

La doble imposición incrementa la carga fiscal total y, por tanto, puede tener una incidencia negativa sobre la inversión de capital. Estudios empíricos sugieren que las cuestiones relacionadas con fiscalidad de las empresas tienen un impacto no desdeñable en las decisiones sobre localización de la inversión extranjera directa²³. Lo que supone que la doble imposición en la UE puede desalentar la inversiones procedentes de terceros países y poner en riesgo la competitividad de las empresas de la Unión Europea.

Al no contar con datos tributarios concretos procedentes de las administraciones nacionales, resulta difícil obtener estimaciones fiables sobre el impacto directo de la doble imposición²⁴. En realidad, cuando tengan elección, los contribuyentes tratarán de evitar la doble imposición adaptando su conducta a las circunstancias concretas. Por tanto, la doble imposición deja de ser una simple carga para convertirse en un obstáculo a la actividad económica²⁵.

Este impacto indirecto es todavía más difícil de medir. Sea como fuere, según recientes estimaciones, tras la adopción de un convenio de doble imposición, los

²⁰ Mouvement des Entreprises de France (MEDEF): comentarios sobre los cambios propuestos al artículo 15, apartado 2, del modelo de convenio de la OCDE de 2007, in <http://www.oecd.org/dataoecd/14/62/39547932.pdf>.

²¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_04_doubletax_en.htm;
http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_06_inheritance_en.htm;
http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_08_royalty_en.htm.

²² OCDE. *Tax Effects on Foreign Direct Investment* (Efectos tributarios sobre la inversión extranjera directa) 2007, 33.

²³ Véase, por ejemplo, Hajkova, D. y otros., «*Taxation, Business Environment and FDI Location in OECD Countries*», «Fiscalidad, entorno empresarial y ubicación de la IED en los países de la OCDE) OECD Economics Department Working Papers, n° 502, 2006, en <http://dx.doi.org/10.1787/874058477248>.

²⁴ Evaluación de impacto de la propuesta de Directiva del Consejo sobre la BICCIS de 16.3.2011.

²⁵ La distinción entre carga y obstáculo en el caso de la doble imposición se mencionó ya en la Liga de Naciones en 1923. Véase por ejemplo a este respecto, Comisión Económica y Financiera, *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee* (Informe sobre la doble imposición presentado al Comité Financiero), Documento E.F.S.73. F.19, p.11, de 5 de abril de 1923.

flujos de inversión de cartera bilaterales entre los países signatarios pueden llegar a incrementarse hasta en un 50 %. Los convenios de doble imposición también van asociados a un incremento de la valoración del capital y parecen ser uno de los factores que inciden en la reducción del coste del capital en acciones en los países signatarios de aproximadamente un 0,24 % anual²⁶.

A veces, aun siendo posible desde un punto de vista legal, la eliminación de la doble imposición llevaría aparejada una carga excesiva tanto en tiempo como en costes administrativos. Los resultados de un estudio llevado a cabo en 2007 por una empresa tributaria importante²⁷ mostraron que, como promedio, el 2,2 % de los impuestos pagados sobre la renta de las sociedades correspondían a costes de cumplimiento. Aproximadamente el 15 % del tiempo invertido en actividades de control del cumplimiento se dedicó al tratamiento de los aspectos internacionales del impuesto de sociedades. Además, el 14,6 % de las empresas y el 31,0 % de los particulares que contestaron a este punto en la Consulta Pública sobre Doble Imposición decidieron no tratar de encontrar ninguna solución para eliminar la doble imposición.

El Informe sobre la ciudadanía de la UE 2010 menciona la inadecuación de los «mecanismos existentes para evitar la doble imposición».

Puede observarse asimismo que la acumulación de impuestos aplicados por más de un Estado miembro puede llevar a situaciones que, al menos en algunos Estados miembros, de haberse derivado exclusivamente de las disposiciones del Estado miembro en cuestión, se habrían considerado confiscatorias y, por tanto ilegales.

A continuación se destaca, mediante algunos ejemplos concretos, la actual situación en la que es probable que los ciudadanos y las empresas tengan que vencer importantes obstáculos prácticos al ejercicio efectivo de sus derechos y al correcto funcionamiento del mercado interior.

En una petición dirigida al Parlamento Europeo²⁸, un ciudadano alemán expuso lo siguiente: en un principio, vivía en Francia y trabajaba en Alemania como autónomo para algunos hospitales de ese país. Debido a las divergencias en la interpretación del Convenio de doble imposición entre Francia y Alemania, fue objeto de imposición en ambos Estados miembros. Para resolver el problema tuvo que trasladarse a vivir a Alemania.

Un ciudadano italiano²⁹ que vivía en Alemania, trabajaba para una empresa de transportes italiana como conductor de un camión a través de varios países de la Unión Europea. Como resultado de las divergencias en la interpretación del Convenio de doble imposición entre Italia y Alemania, fue objeto de imposición en ambos países. El procedimiento amistoso, iniciado en 2005, no finalizó hasta 2010.

²⁶ Parkih, Jain y Spahr, «*The impact of Double Taxation on Cross Border Equity Flows, Valuations and Cost of Capital*» (Impacto de la doble imposición en los flujos transfronterizos de capitales, la valoración y el coste del capital), 2011, EFMA, Reunión de Braga.

²⁷ PWC LLP, *Total Tax Contribution* (Contribución tributaria total), Encuesta de 2007 de *the Hundred Group of Finance UK Directors* (Asociación de las cien empresas británicas de mayores dimensiones).

²⁸ Comisión de Peticiones del Parlamento Europeo. Petición 1404/2010.

²⁹ Comisión de Peticiones del Parlamento Europeo. Petición 1053/2010.

El problema de la doble imposición también preocupa a la Comisión, que está analizando la situación a fin de proponer las medidas adecuadas para hacerle frente.

4. ACTUALES RESPUESTAS Y LIMITACIÓN DE LAS MISMAS PARA RESOLVER PROBLEMAS FUNDAMENTALES

El problema que supone la doble imposición ya ha sido abordado a escala de la Unión Europea. La Directiva sobre sociedades matrices y filiales³⁰, la Directiva sobre los pagos de intereses y cánones³¹, el Convenio de Arbitraje³², los logros del Foro Conjunto sobre los Precios de Transferencia (en particular el Código de Conducta sobre la aplicación efectiva del Convenio de Arbitraje³³) así como la Recomendación sobre los procedimientos de reducción de la retención a cuenta³⁴ constituyen ejemplos destacados de los esfuerzos realizados.

La Comisión ha presentado recientemente una propuesta de Directiva relativa a una Base Consolidada Común del Impuesto de Sociedades (BICCIS)³⁵. que, una vez adoptada, resolverá los problemas de doble imposición a escala europea de los grupos multinacionales que decidan optar por su aplicación.

No obstante, dado que el ámbito de aplicación de la propuesta es limitado, no se tratarán todos los casos de doble imposición y únicamente las *sociedades admisibles* que opten por el sistema podrán beneficiarse del régimen BICCIS (artículos 2 y 6 de la Propuesta)³⁶.

Los instrumentos actualmente en vigor no bastan para tratar muchas de las situaciones de doble imposición restantes. En concreto, la Directiva sobre el pago de intereses y cánones tiene un ámbito de aplicación limitado; los convenios de doble imposición no cubren todos los impuestos importantes desde la perspectiva del mercado único (por ejemplo, las tasas de registro), no establecen la supresión total de la doble imposición y, en particular, no aportan ninguna solución uniforme a las relaciones triangulares y multilaterales entre Estados miembros; tanto en el caso de los acuerdos de arbitraje como en el de los convenios de doble imposición, los plazos para la celebración de procedimientos de acuerdo mutuo en conflictos de doble imposición son demasiado largos, y, a menudo, dichos procedimientos no logran solucionar los problemas planteados.

³⁰ Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes.

³¹ Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

³² Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas - (90/436/CEE), DO L 225 de 20.8.1990.

³³ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/index_en.htm

³⁴ C/2009/7924,

³⁵ [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/c\(2009\)7924_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/c(2009)7924_en.pdf)
COM(2011) 121 de 16.3.2011.

³⁶ La Propuesta de Directiva establece un solo régimen para la determinación de la base común del impuesto para la imposición de determinadas sociedades y grupos de sociedades (artículo 1 de la propuesta).

Por otro lado, los instrumentos para la reducción de la doble imposición no siempre son eficaces. Por ejemplo, las disposiciones de los convenios no son interpretadas ni aplicadas de forma coherente por los Estados miembros en cuestión. Esas prácticas encontradas a menudo afectan a la definición misma de conceptos tales como cánones, renta de las sociedades, dividendos y establecimiento permanente. Como consecuencia de ello, los sujetos pasivos pueden ser objeto de una doble imposición contraria al objetivo perseguido por los convenios.

Además, los ciudadanos de la Unión Europea que reciben herencias transfronterizas pueden sufrir el inconveniente de estar sujetos a una carga fiscal mayor que la que les correspondería en una situación semejante en cualquiera de los dos Estados miembros en cuestión.

Se han creado grandes expectativas respecto de que los problemas mencionados, a menudo muy complejos desde la perspectiva de los contribuyentes, se resuelvan a través de medidas adoptadas, en lo posible, a escala de la UE. Por su parte, la OCDE (organismo en el que participan 21 Estados miembros de la UE) ha reconocido explícitamente la necesidad de hacer frente a los obstáculos derivados de la doble imposición³⁷. Por otro lado, el Informe Monti recomienda seguir avanzando en la eliminación de los obstáculos fiscales causados por la doble imposición de los particulares. Así pues, entre los sujetos pasivos y también en los Estados miembros parece existir un auténtico deseo de que se resuelva el problema de la doble imposición transfronteriza.

5. POSIBLES SOLUCIONES

Los problemas identificados podrían resolverse o bien mediante la mejora de los instrumentos ya existentes para hacer frente a las situaciones de doble imposición, o bien mediante la propuesta de nuevos instrumentos y soluciones.

A cada problema de doble imposición le corresponde un tratamiento diferente: unos podrían resolverse mediante convenios fiscales bilaterales, y otros posiblemente mediante la legislación de la UE (dentro de los límites del fundamento jurídico del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) o aplicando soluciones e instrumentos específicos).

A continuación se pasa a analizar esas posibles soluciones.

5.1. *Refuerzo de instrumentos existentes*

Simultáneamente a esta Comunicación, se presenta una propuesta de refundición de la Directiva sobre el pago de intereses y cánones. Las modificaciones propuestas al texto actual tienen por objeto reducir el número de casos en que puede surgir la doble imposición debido a que un Estado miembro aplica la retención a cuenta a un pago y otro Estado miembro grava ese mismo pago.

³⁷ Véase la nota a pie de página 3.

5.2. *Ampliación de la cobertura y del ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición*

La Comisión considera que es preciso completar el marco de los convenios de doble imposición entre los 27 Estados miembros³⁸, y favorecerá el diálogo entre Estados miembros cuando se produzcan litigios que impidan la celebración de convenios de doble imposición.

La Comisión tiene previsto examinar con los Estados miembros y los expertos la forma de solucionar las situaciones triangulares³⁹, y de tratar a los organismos e impuestos no cubiertos por los convenios de doble imposición en la UE. Lanzará las iniciativas adecuadas, en particular, en lo que respecta a los impuestos de sucesiones.

5.3. *Medidas encaminadas a lograr mayor coherencia en la interpretación y aplicación de las disposiciones de los Convenios de doble imposición por parte de los Estados miembros de la UE*

La doble imposición surge a menudo de discrepancias en la interpretación. Es preciso evaluar el margen existente para desarrollar en la UE, en la medida de lo posible, una interpretación común de algunos de los conceptos incluidos en los convenios de doble imposición aplicables entre Estados miembros (por ejemplo, cánones, renta de las sociedades, dividendos, establecimiento permanente, residencia fiscal, trabajador transfronterizo...). En función de los casos, puede resultar indicado tener en cuenta conceptos idénticos o similares contemplados en la legislación de la UE, a fin de enfocar el problema desde una perspectiva específicamente comunitaria. Debido a la importancia que de ello se deriva para el mercado interior, resulta oportuno debatir esas cuestiones a escala de la UE. No obstante, tal coordinación puede contribuir asimismo a los debates mantenidos en el marco de organismos internacionales tales como la OCDE o la ONU, incluso cuando se trata de desarrollar normas internacionales más amplias. Basándose en la positiva experiencia del Foro Conjunto sobre la Transferencia de Precios, aún existe margen para examinar las ventajas que tendría la instauración de un foro de representantes de los Estados miembros (Foro de la UE sobre Doble Imposición). Basándose en los debates que mantenga ese foro, la Comisión considerará la elaboración de un código de conducta sobre doble imposición.

5.4. *Facilitación y aceleración de la resolución de controversias dentro de la UE*

El Convenio de Arbitraje se concibió como un método para la resolución de conflictos derivados principalmente de los precios de transferencia. No obstante, pese a la adopción (y la revisión) de un Código de Conducta, puede mejorarse aún en mayor medida el funcionamiento del CA, como demuestra la duración, en general, de los Procedimientos Amistosos (PA)⁴⁰. Por lo que respecta al CA, las cifras de los

³⁸ A 1 de enero de 2011, diez relaciones bilaterales entre Estados miembros de la UE no estaban cubiertas por un convenio de doble imposición.

³⁹ El FCPT ha emprendido ya algunos trabajos en este ámbito. Véase la siguiente nota a pie de página.

⁴⁰ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf_2010_06_08_number_open_cases_en.pdf

cinco últimos años disponibles muestran que la mitad de las disputas pendientes al final de cada año, han seguido sin resolver durante más de dos años ⁴¹.

En las contribuciones a las consultas públicas lanzadas en 2010 se critica el hecho de que los Convenios de doble imposición no permitan encontrar soluciones a los conflictos en los plazos adecuados. Generalmente, los sujetos pasivos sólo tienen recurso al mecanismo de resolución de conflictos establecido en el convenio de doble imposición que les afecta, basado en el antiguo artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Sin embargo esta solución no es totalmente eficaz, ya que el mecanismo se limita a pedir a los Estados miembros que se esfuercen por encontrar soluciones. No se garantiza al sujeto pasivo que vaya a eliminarse la doble imposición ni que las administraciones tributarias vayan a actuar con presteza. La OCDE estima los casos sin resolver (un aumento del 21,3 % desde 2008 a 2009) como un problema fundamental ⁴².

Desde una perspectiva europea, es por tanto preciso abordar la cuestión de la inexistencia de un procedimiento de resolución de disputas vinculante, tanto por motivos relacionados con el mercado interior como por razones conexas con una mayor competitividad global (capacidad de atracción de la UE para los inversores extranjeros). Ni los convenios de arbitraje ni los convenios de doble imposición entre Estados miembros proponen un método totalmente eficaz.

En su última versión (2008), el artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE aporta una posible solución, mediante el establecimiento de un procedimiento de mutuo acuerdo unido a un procedimiento de resolución de controversias vinculante para todos aquellos casos de doble imposición no resueltos, si así lo solicita el sujeto pasivo. Sin embargo, dichas disposiciones solo se han incluido hasta la fecha en un número reducido de convenios de doble imposición celebrados entre Estados miembros ⁴³.

La Comisión es consciente de la necesidad de analizar qué mejoras pueden aportarse a los procedimientos de resolución de controversias en el ámbito de la doble imposición dentro de la UE. Es preciso explorar, en particular, la posibilidad de establecer un mecanismo para resolver rápida y eficazmente la controversias en todos los ámbitos de la fiscalidad directa.

6. MEDIDAS FUTURAS Y CONCLUSIONES

La Comisión se halla totalmente determinada a resolver los problemas relacionados con la doble imposición en la UE y a presentar iniciativas. Ya hay dos propuestas planteadas, a saber:

- la propuesta para el establecimiento de una base consolidada común del impuesto sobre sociedades adoptada en marzo de 2011, y

⁴¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf_2010_06_08_number_open_cases_en.pdf

⁴² http://www.oecd.org/document/11/0,3746,en_2649_33747_46499831_1_1_1_1,00.html; un aumento del 63,4 % entre 2006 y 2009.

⁴³ Por ejemplo, entre FR y UK (19/6/2008), NL y UK (26/9/2008), y DE y UK (30/3/2010).

- la propuesta de refundición de la Directiva sobre el pago de intereses y cánones, presentada simultáneamente a la presente Comunicación.

Además de dichas propuestas, la Comisión:

- aportará en breve posibles soluciones para eliminar los obstáculos transfronterizos dentro de la UE a la aplicación del impuesto de sucesiones;
- continuará recurriendo al Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia, recientemente renovado, para tratar las cuestiones relacionadas con la doble imposición y los precios de transferencia;
- aportará en 2012 soluciones al problema de la doble imposición de los dividendos pagados a los inversores en cartera;
- trabajará en el desarrollo de las opciones propuestas en la presente Comunicación, en particular, la de crear un foro sobre doble imposición que aborde las cuestiones tributarias de ámbito exclusivamente europeo, la de elaborar un código de conducta sobre doble imposición, y la viabilidad de un mecanismo de resolución de controversias efectivo, a fin de determinar la forma más eficaz de eliminar la doble imposición;
- por lo que respecta a la doble imposición, el lanzamiento de un procedimiento de consulta a fin de determinar la verdadera magnitud de este fenómeno; los resultados de la consulta servirán para determinar cuál es la respuesta estratégica apropiada y desarrollarla.

La Comisión solicita al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo que debata y apoye estas orientaciones.

Se invita a todos los interesados a que manifiesten su opinión sobre la presente iniciativa e informen a la Comisión de las acciones específicas que recomiendan.