COMISIÓN
EUROPEA

Bruselas, 28.10.2024
COM(2024) 494 final

INFORME DE LA COMISIÓN AL CONSEJO

Informe de aplicación de la revisión de la Directiva MRL

1. Introducción

La Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea[1] (en lo sucesivo, «Directiva MRL»), establece un marco para resolver los litigios entre Estados miembros surgidos de la interpretación y aplicación de los acuerdos y convenios entre Estados miembros por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio.

Aunque antes de la adopción de la Directiva MRL se disponía de mecanismos o instrumentos para resolver determinados litigios previstos en los convenios fiscales o en el Convenio de Arbitraje (90/436/CEE)[2], estos instrumentos podrían no lograr la resolución efectiva de tales litigios en toda su extensión o no hacerlo de manera oportuna o vinculante.

La Directiva MRL garantiza un mecanismo eficaz para resolver litigios con un ámbito de aplicación más amplio, de manera oportuna y de forma ejecutiva, previendo un enfoque en tres fases. En primer lugar, cualquier persona (física o jurídica) cuya tributación se vea directamente afectada por una cuestión en litigio tiene derecho a presentar una reclamación ante cada uno de los Estados miembros afectados en la que solicite la resolución de dicha reclamación. En segundo lugar, los Estados miembros afectados deben procurar solucionar la cuestión en litigio mediante un procedimiento amistoso. En tercer lugar, en caso de que un Estado miembro desestime la reclamación o de que no se resuelva un litigio en la fase de procedimiento amistoso, la Directiva prevé la creación de una comisión consultiva para adoptar una decisión sobre la desestimación o emitir un dictamen sobre el litigio.

De conformidad con el artículo 21 de la Directiva MRL, la Comisión evaluará la aplicación de la Directiva y presentará un informe al Consejo. Sin embargo, actualmente se dispone de pruebas limitadas sobre la aplicación de la Directiva y no todos los Estados miembros han obtenido suficiente experiencia en la aplicación de sus normas. Ninguno de los Estados miembros ha recibido reclamaciones, presentadas por los contribuyentes, que hayan llegado a la fase de resolución del litigio. La razón principal es que la Directiva MRL se aplica a los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Los Estados miembros tienen normas de cumplimiento diferentes en cuanto a los requisitos de presentación y finalización de las liquidaciones, las normas de prescripción y las estrategias de cumplimiento (por ejemplo, cuándo iniciar una inspección o qué ejercicios fiscales deben abarcarse). Por ejemplo, la declaración fiscal correspondiente al ejercicio fiscal de 2018 se presentaría como muy pronto en 2019. Una inspección tributaria que abarcara el ejercicio fiscal de 2018 solo podría cerrarse en 2023, por lo que, a partir de entonces y en un plazo de tres años (a más tardar en 2026), podría presentarse una reclamación. Como consecuencia de ello, los litigios que podrían resolverse con arreglo a la Directiva MRL no han empezado a surgir hasta los últimos años.

El presente informe de aplicación abarca el período que va desde la entrada en vigor inicial de la Directiva MRL hasta la fecha. Se basa en datos recopilados a través de una

[1] DO L 265 de 14.10.2017, p. 1.

[2] Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, (DO L 225 de 20.8.1990, p. 10).

consulta que se llevó a cabo del 12 de marzo al 10 de mayo de 2024 en el sitio web de los servicios de la Comisión responsables de fiscalidad y unión aduanera, así como en las aportaciones recibidas de los Estados miembros en el marco estadístico de la Directiva MRL para los ejercicios fiscales 2020-2023 y en una consulta específica a los Estados miembros que se llevó a cabo del 14 de marzo al 10 de mayo de 2024. Debe llevarse a cabo una evaluación completa de la Directiva MRL una vez que se disponga de más información y experiencia con casos reales, incluidos aquellos que hayan alcanzado la fase de resolución de litigios. La Directiva MRL también entra en el alcance de una auditoría en curso del TCE sobre la competencia fiscal perniciosa en la UE.

2. Descripción de la Directiva MRL

La Directiva MRL ofrece un marco coordinado y flexible para los Estados miembros y refuerza la resolución vinculante y obligatoria de litigios en la Unión Europea frente a las normas puramente nacionales o las establecidas en acuerdos y convenios bilaterales o multilaterales.

Permite un procedimiento amistoso iniciado mediante una reclamación del contribuyente en virtud del cual los Estados miembros deben cooperar y llegar a un acuerdo sobre el litigio de doble imposición en un plazo de dos años. La decisión es vinculante para las autoridades competentes y es ejecutable por el contribuyente o los contribuyentes afectados. Si los Estados miembros no llegan a un acuerdo durante el procedimiento amistoso, se inicia automáticamente un procedimiento de resolución de litigios (fase de arbitraje) mediante el que las autoridades competentes de los Estados miembros implicados adoptan una decisión vinculante definitiva.

El gráfico que figura a continuación resume las tres fases clave del procedimiento de la Directiva MRL:

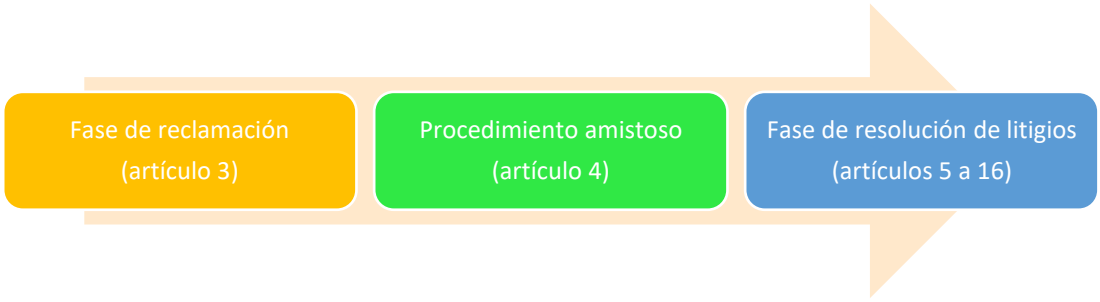


Gráfico 1: Tres procedimientos clave

Resumen de cada fase:

1. Reclamación

La Directiva MRL se aplica a los litigios entre Estados miembros surgidos de la diferente interpretación y aplicación de los acuerdos y convenios entre Estados miembros por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio, como los convenios fiscales bilaterales y el Convenio de Arbitraje, que dan lugar a una doble imposición. En vista de ello, cualquier persona afectada, incluidas las personas físicas, tiene derecho a presentar una reclamación

sobre una cuestión en litigio ante cada una de las autoridades competentes de los Estados miembros afectados con el fin de llegar a una resolución.

El plazo de presentación es de tres años a partir de la recepción de la primera notificación de la acción que genere una doble imposición. Las autoridades competentes de los Estados miembros afectados están obligadas a acusar recibo de la reclamación en el plazo de dos meses a partir de su recepción e informar de ello a los demás Estados miembros afectados. La persona afectada está obligada a presentar información de conformidad con el artículo 3, apartado 3, de la Directiva MRL. Las autoridades competentes afectadas podrán solicitar información adicional en el plazo de tres meses a partir de la recepción de la reclamación. A su vez, la persona afectada debe responder en el plazo de tres meses a partir de la recepción de la solicitud. La decisión sobre la aceptación o la desestimación de la reclamación deberá adoptarse en el plazo de seis meses a partir de la recepción de la misma o de seis meses a partir de la recepción de la información adicional, si esta última fecha es posterior, y la persona afectada y las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados deberán ser informadas de ello sin dilación.

En este plazo de seis meses, el Estado miembro afectado podrá resolver la cuestión en litigio de forma unilateral, lo que dará lugar a la terminación del procedimiento previsto en la Directiva MRL.

2. Procedimiento amistoso

Si el litigio no se ha resuelto en la fase de reclamación, los Estados miembros afectados, cuando hayan aceptado una reclamación, iniciarán un procedimiento amistoso. En caso de procedimiento amistoso, los Estados miembros deben procurar concluirlo en un plazo de dos o tres años a partir de la última notificación de la decisión de aceptar la reclamación.

El considerando 6 alienta a los Estados miembros a que recurran a formas de resolución de litigios alternativas no vinculantes, como la mediación o la conciliación, durante las fases finales del período del procedimiento amistoso. Si los Estados miembros afectados pueden resolver el litigio, la decisión pasa a ser vinculante para los Estados miembros siempre que el contribuyente o contribuyentes esté(n) de acuerdo y renuncie(n) al derecho a utilizar otras vías de acción judicial. De no llegarse a un acuerdo en el plazo indicado, el caso debe someterse a un procedimiento de resolución de litigios.

3. Resolución de litigios

La persona afectada puede solicitar a las autoridades competentes la constitución de una comisión consultiva cuando a) la reclamación presentada por la persona afectada fue desestimada con arreglo al artículo 5, apartado 1, por al menos una de las autoridades competentes de los Estados miembros afectados, pero no por todas, o b) las autoridades competentes de los Estados miembros afectados hayan aceptado la reclamación presentada por la persona interesada, pero no hayan llegado a un acuerdo sobre la manera de resolver de mutuo acuerdo la cuestión en litigio en el plazo previsto en el artículo 4, apartado 1, en cuyo caso la comisión consultiva debe emitir un dictamen sobre cómo resolver la cuestión en litigio. La Directiva MRL ofrece flexibilidad a los Estados miembros para crear una comisión consultiva que puede

diferir en cuanto a la composición, la forma y el procedimiento de arbitraje que debe utilizarse o puede ser de carácter permanente.

La comisión consultiva debe emitir, a más tardar seis meses después de la fecha de su creación, que pueden extenderse a otros tres meses más, un dictamen dirigido a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados. El dictamen se adopta por mayoría simple de sus miembros. Si no se lograra la mayoría, el voto del presidente será determinante para la adopción del dictamen definitivo y debe ser comunicado a las autoridades competentes.

Las autoridades competentes deben adoptar una decisión definitiva tras la notificación del dictamen de la comisión consultiva. Las autoridades competentes afectadas disponen de seis meses para llegar a un acuerdo sobre la manera de resolver la cuestión en litigio. Durante estos seis meses, las autoridades competentes podrán adoptar una decisión que se aparte de la emitida por la comisión consultiva.

La decisión definitiva es vinculante para los Estados miembros afectados respecto de las personas afectadas y no sienta precedente. Debe aplicarse siempre que la persona o personas afectadas acepten dicha decisión y renuncien al derecho a utilizar las vías de acción judicial nacionales en el plazo de sesenta días a partir de la fecha en la que se haya notificado la decisión definitiva, de ser el caso.

3. Visión general de la aplicación

a. Controles de transposición

Todos los Estados miembros han transpuesto correctamente la Directiva MRL. En el caso de España, se inició un procedimiento de infracción por transposición incorrecta[3]. Posteriormente, España ha abordado las cuestiones planteadas en el procedimiento de infracción, que se concluyó el 23 de mayo de 2024[4].

b. Revisión del marco estadístico

Con arreglo al marco estadístico de la Directiva MRL, los Estados miembros deben presentar anualmente a la Comisión las siguientes estadísticas[5]:

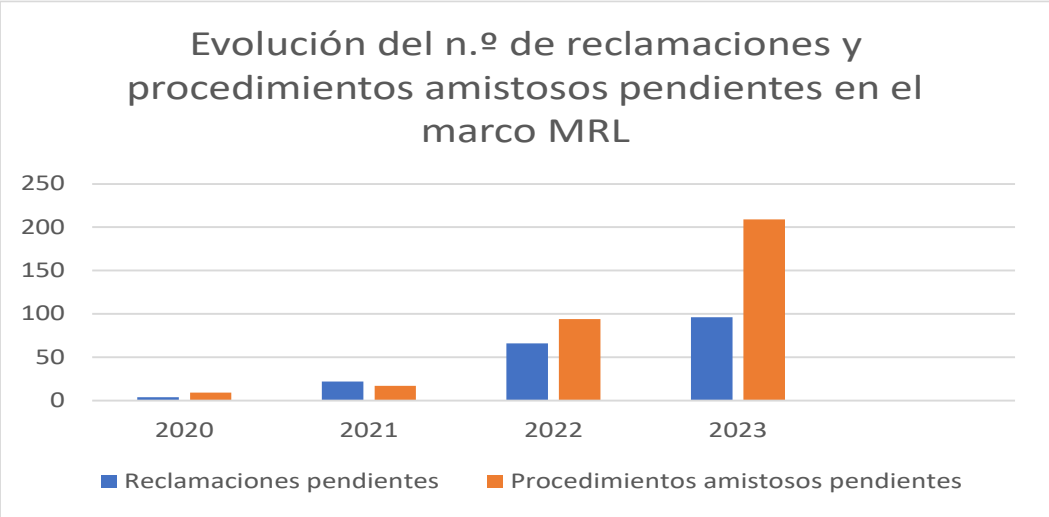
i) Reclamaciones presentadas a la autoridad competente.
ii) Procedimientos amistosos tramitados por la autoridad competente.
iii) Reclamaciones tramitadas en la fase de resolución de litigios (fase de arbitraje).
iv) Ejecución de las decisiones adoptadas en los procedimientos amistosos y de las decisiones finales.

El siguiente cuadro indica el número de casos comprendidos en los incisos i) y ii) presentados por los Estados miembros que están pendientes al final de cada año de referencia:

[3] INFR(2022)2096

[4] Véase el Registro Público de Decisiones sobre Infracciones de la Comisión https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?langCode=ES

[5] Para los datos, véase el sitio web de la Comisión: Resolución de litigios en el ámbito tributario en la Unión Europea — Comisión Europea (europa.eu).



Reclamaciones presentadas

En función de la posición adoptada por las autoridades competentes de un Estado miembro afectado en relación con la reclamación presentada, los contribuyentes pueden tener que interponer un recurso ante los órganos jurisdiccionales nacionales con arreglo al artículo 5, apartado 3, para acceder al procedimiento amistoso o a las fases de resolución de litigios del MRL. Sobre la base de la información recibida de los Estados miembros, solo se ha presentado un recurso en relación con una desestimación realizada por dos Estados miembros. El bajo número de reclamaciones recurridas en relación con el número total de reclamaciones presentadas podría indicar que el número de casos que han sido desestimados por todos los Estados miembros es bajo hasta ahora.

En su lugar, toda reclamación aceptada ha llegado a la fase de procedimiento amistoso. Un indicador estadístico clave es el tiempo promedio para la finalización de la reclamación por los Estados miembros, ya sea mediante su resolución unilateral o en las fases de procedimiento amistoso o de resolución de litigios. A continuación se indican los resultados de los años 2020-23.

Año	Número de informes de los Estados miembros	Reclamación terminada (en meses) — promedio de la UE	Máximo (meses)	Mínimo (meses)
2020	2	1,25	1,5	1
2021	6	4,1	12	0,2
2022	12	3,9	6,2	1,8
2023	11	3,9	6	0,8

Por lo tanto, sobre la base de los datos presentados por los Estados miembros, los Estados miembros terminan la mayoría de los casos en un plazo de seis meses, tal como exige la Directiva MRL. De cara al futuro, la presentación de datos sobre el tiempo necesario para terminar una reclamación es esencial para supervisar la eficacia de la Directiva MRL.

Reclamaciones tramitadas en la fase de procedimiento amistoso

Aunque el número de reclamaciones y de procedimientos amistosos ha aumentado durante el período 2020-2023, durante ese mismo período siguió estando significativamente por debajo del número de procedimientos amistosos en tramitación en el marco del Convenio de Arbitraje[6]. Puede haber varias razones para explicar este reducido número. La Directiva MRL solo es directamente aplicable a los litigios derivados de un ejercicio fiscal iniciado a partir del 1 de enero de 2018, por lo que los asuntos más antiguos no pueden tramitarse con arreglo a ella[7]. No obstante, se ha producido una disminución del número de litigios presentados en el marco del Convenio de Arbitraje: el número de casos presentados en 2023 en el marco del Convenio de Arbitraje ha disminuido a 649, frente a 854 en 2022. Sin embargo, esto puede ser únicamente un efecto temporal; los datos de años futuros son necesarios para confirmar una tendencia a largo plazo.

Además, dado el tiempo necesario para llevar a cabo una inspección y emitir un acta final de inspección al contribuyente, transcurrirían varios años antes de que el contribuyente pudiera presentar una reclamación. Por último, el contribuyente dispone de tres años a partir de la fecha en que se ha dictado la resolución para presentar una reclamación, por lo que también podría explicarse el lapso de tiempo transcurrido entre el momento en que se produce un litigio y su presentación con arreglo a la Directiva MRL.

Cuando se consultó a los Estados miembros si habían observado un mayor recurso a la Directiva MRL en detrimento del Convenio de Arbitraje, la mayoría de los Estados miembros respondieron que no disponían de datos para responder a la pregunta. Confirmaron que el Convenio de Arbitraje sigue siendo utilizado por sus contribuyentes.

Al igual que en la fase de reclamación, se pidió a los Estados miembros que indicaran el número de meses que tardan en resolver un litigio en el marco del procedimiento amistoso[8]. A continuación se indican los resultados de los años 2020 a 2023.

Año	Número de informes de los Estados miembros	Procedimiento amistoso terminado (en meses) — promedio de la UE	Máximo (meses)	Mínimo (meses)
2020	No procede	No procede	No procede	No procede
2021	4	7	12,5	3,3
2022	2	9,3	10,1	8,5
2023	9	10,9	21,5	3

[6] Estadísticas sobre procedimientos amistosos y acuerdos previos de valoración: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/statistics-apas-and-maps-eu_en

[7] Los Estados miembros podrían haber hecho uso de la posibilidad de aceptar casos relacionados con litigios surgidos antes del 1 de enero de 2018 relativos a ejercicios fiscales anteriores. En la consulta con los Estados miembros, solo dos Estados miembros han indicado que lo permiten.

[8] En los datos estadísticos del sitio web de la Comisión mencionado en la nota a pie de página 5 figuran el número de reclamaciones aceptadas para proceder a un procedimiento amistoso con arreglo al artículo 4, apartado 1, durante el año de referencia, y el número de decisiones de procedimientos amistosos aceptadas por la persona afectada con arreglo al artículo 4, apartado 2, durante el año de referencia.

Sobre la base de los datos presentados por los Estados miembros, los casos de procedimiento amistoso se concluyen en un plazo de veinticuatro meses, tal como exige la Directiva MRL. Sin embargo, dado el escaso número de casos que se han terminado en la fase del procedimiento amistoso hasta la fecha, sería prematuro extraer conclusiones. Una consulta específica con un Estado miembro indicó que la mayoría de los casos presentados en virtud de la Directiva MRL procedían de personas físicas, que normalmente pueden resolverse con mayor rapidez, a diferencia de los litigios que afectan a sociedades. Estos últimos implican, por lo general, litigios en materia de precios de transferencia que son más complejos y requieren más tiempo para resolverse. Al igual que en la fase de reclamación, es esencial que los Estados miembros presenten datos que permitan un seguimiento eficaz de los plazos en los que se terminan los procedimientos amistosos.

Reclamaciones tramitadas en la fase de resolución de litigios

Hasta la fecha, ninguna reclamación ha llegado a la fase de resolución de litigios (fase de arbitraje), por lo que no es posible evaluarla. Además, dado que la mayoría de los casos de procedimiento amistoso se presentaron en 2022 y 2023 y que los Estados miembros no han emitido decisiones para todos ellos, se espera que el número de casos que pasen a esta fase sea limitado en los próximos años. No obstante, el seguimiento de esta fase es esencial para garantizar que los contribuyentes tienen derecho a impugnar la desestimación del procedimiento amistoso.

Ejecución de las decisiones adoptadas en los procedimientos amistosos y de las decisiones finales

Los Estados miembros deben comunicar el número de decisiones adoptadas en los procedimientos amistosos y de decisiones finales aún no aplicadas por las autoridades competentes.

A 31 de diciembre de 2023, los Estados miembros informaron de que habían adoptado tres decisiones de procedimientos amistosos que aún tenían que ser aplicadas por las autoridades competentes.

c. Observaciones preliminares sobre la aplicación

Según los resultados de la consulta realizada con los Estados miembros y la consulta realizada con las partes interesadas[9], la Directiva MRL sí prevé una mejora en términos de eficiencia y eficacia en comparación con la situación anterior a su aplicación. Esto se debe al hecho de que la Directiva MRL establece plazos claros y definidos, ofrece mejores oportunidades de recurso para el contribuyente o contribuyentes y tiene un ámbito de aplicación más amplio que abarca no solo los litigios relativos a los precios de transferencia o la atribución de beneficios a establecimientos permanentes, sino cualquier litigio que surja de la interpretación y aplicación de acuerdos y convenios que prevean la eliminación de la doble imposición de la renta.

[9] Véase: Resolución de litigios en el ámbito tributario en la Unión Europea — Comisión Europea (europa.eu).

Sin embargo, tanto los Estados miembros como las partes interesadas indicaron en sus respuestas que la experiencia con las normas de la Directiva MRL es limitada, ya que los primeros casos de doble imposición que entran en el ámbito de aplicación de la Directiva MRL no están surgiendo hasta ahora, debido al cierre de las inspecciones tributarias que abarcan ejercicios fiscales iniciados a partir de 2018. Por lo tanto, no se pudo proporcionar información, o esta fue limitada, sobre todos los aspectos de la Directiva MRL y, más concretamente, sobre la fase de resolución de litigios, ya que en el momento de redactar el presente informe no se había creado ninguna comisión consultiva.

No obstante, ya se han hecho sugerencias para seguir mejorando determinados aspectos de la Directiva MRL con el fin de aportar mayor claridad sobre la interpretación y aplicación de determinadas normas o definiciones para garantizar un enfoque común. Además, se sugirió ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva MRL y utilizar el mecanismo de resolución para resolver litigios relacionados con otras directivas en el ámbito de la fiscalidad directa e indirecta. Un marco estadístico revisado que indique el número de reclamaciones presentadas y desestimadas durante el año de referencia podría resultar útil a efectos de seguimiento.

4. Conclusiones y actuación futura

Todos los Estados miembros han aplicado plenamente la Directiva MRL. Las observaciones preliminares son positivas en la medida en que la Directiva MRL parece cumplir los objetivos fijados en el momento de su adopción. La Directiva MRL establece un mecanismo de resolución de litigios global, eficaz y sostenible. La situación mejorada del contribuyente o contribuyentes para que se resuelva la doble imposición de manera vinculante contribuye a un entorno fiscal más justo.

Sin embargo, sobre la base de los datos estadísticos recopilados por la Comisión en el marco estadístico de la Directiva MRL y de las observaciones recibidas tanto del público como de los Estados miembros, la conclusión que se extrae es que la experiencia en la aplicación de dicha Directiva sigue siendo limitada. Una vez adquirida más experiencia, los servicios de la Comisión deberían llevar a cabo una evaluación completa y, si procede, presentar propuestas para mejorar la Directiva MRL.