

DOCUMENTACION

Un nuevo intento de eliminación de las dobles imposiciones en el seno de la C. E. E.

JOSE ALBERTO PAREJO GAMIR

Doctor en Ciencias Económicas
Profesor de Hacienda Pública
de la Universidad Complutense

I. INTRODUCCION

Significado de la propuesta de Directriz referente a la eliminación de las dobles imposiciones en los casos de corrección de beneficios entre empresas asociadas

Tanto a lo largo del proceso de armonización fiscal para los Estados miembros de la C. E. E., establecido por el Comité Fiscal y Financiero de la Comisión de las Comunidades Europeas en 1962 (1), como a través del conjunto de realizaciones efectivas del mismo durante los últimos años, no cabe duda de que la eliminación de los diferentes supuestos de dobles imposiciones ha sido una constante preocupación en el seno de la C. E. E., como medio de conseguir los grandes objetivos perseguidos por el Mercado Común Europeo; en concreto, la realización de la unión económica y monetaria.

En efecto, mientras que ya en el célebre Informe Neumark, junto a otras medidas, se hablaba explícitamente de la necesidad de concluir un acuerdo multilateral que evitara la doble imposición en el ámbito de los impuestos directos, en la segunda fase de la armonización fiscal (2), nuevamente en

(1) Vid. C. E. E. (Comisión), *Rapport du Comité Fiscal et Financier*, 1962, traducido al castellano en 1965 por la Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social.

(2) Recordemos, en este sentido, que el Informe Neumark establecía tres etapas a lo largo de las cuales habría de desarrollarse este programa: La primera, dirigida fundamentalmente a la armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas, pero en la que ya se daba una tímida observación en el sentido de ir tratando de evitar la doble imposición de los impuestos directos; la segunda, dirigida a la armonización de la imposición directa; la tercera, a la del impuesto sobre el patrimonio y, en menor medida, a la del impuesto sobre sucesiones. También se refería este Informe a medidas no ajustadas a ninguna de estas fases. Vid. R. CALLE: *Sistemas Fiscales Contemporáneos*, Ed. CEU, Madrid, 1974, págs. 109 y siguientes.

el "Programa de acción en material fiscal en la C. E. E." (3), que recoge un nuevo calendario para la aplicación de las medidas fiscales armonizadoras durante el período 1975-76 y a partir de 1977, a la vista de los imprevistos retrasos acaecidos, hay expresas referencias a esta problemática.

Y si nos centramos en el análisis del conjunto de realizaciones, entendiendo por tales tanto las medidas ya en vigor, es decir las directrices de la comunidad que son ya parte integrante de la legislación de cada Estado miembro, como las medidas preparadas por la Comisión y presentadas al Consejo de la C. E. E., que este último no ha aprobado definitivamente todavía, también podremos constatar verdaderamente la preocupación sentida en esta Organización Europea por los problemas fiscales de las dobles imposiciones y los esfuerzos llevados a cabo para tratar de solucionarlos, aunque, desgraciadamente, en el ámbito de la imposición directa aún no haya más que medidas propuestas y pendientes, en consecuencia, de su aprobación por el Consejo de la C. E. E., en el que reside el poder final respecto a las disposiciones comunitarias.

Aunque no vamos aquí siquiera a citar todas estas medidas, propuestas simplemente o propuestas y aceptadas ya (4), sin embargo, sí hemos querido centrarnos en el análisis de una de las recientemente presentadas por la Comisión al Consejo, que, además, incide específicamente en el tema de las dobles imposiciones. Nos referimos a la "Propuesta de directriz del Consejo concerniente a la eliminación de las dobles imposiciones en los casos de corrección de beneficios entre empresas asociadas", del día 25 de noviembre de 1976 (5).

¿Cuál es el fundamento básico de esta nueva propuesta de directriz? En realidad, esta iniciativa de la Comisión de la C. E. E. se justifica por el hecho de que cada Estado miembro modifica los niveles de los beneficios de las sociedades situadas sobre su territorio sin tener en cuenta jamás las modificaciones de los beneficios realizados en las sociedades creadas en el extranjero.

La solución óptima quizás hubiera sido imponer a nivel comunitario a cada Estado miembro que tuviera en cuenta las modificaciones producidas en el extranjero. Sin embargo, la Comisión ha propuesto, por el con-

(3) Vid. nuestra traducción del texto original de este programa en la "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", vol. XXVI, núm. 121, enero-febrero, 1976.

(4) Vid. una relación de las mismas en nuestra traducción de la conferencia de MARIO BURGIO: *La armonización fiscal en la C. E. E.: balance y perspectivas*, "Revista de Economía Política", núm. 75, págs. 239 y siguientes.

(5) COM (76) 611 final, de 25 de noviembre de 1976.

trario, y como tendremos ocasión de constatar a lo largo de este trabajo, un sistema diferente basado en un arbitraje internacional para los casos no resueltos, a través de la actuación de una comisión mixta integrada por funcionarios de los países afectados y por personalidades independientes.

En efecto, y como la Comisión destaca en su exposición de motivos de esta Directriz, las operaciones entre dos empresas asociadas situadas en dos países diferentes son realizadas a veces a precios que no corresponden a los que hubieran existido si se tratara de empresas independientes, sin que haya necesariamente intención fraudulenta. De ello resulta una disminución de los beneficios imponibles de una de las dos empresas y, en consecuencia, una reducción de su carga impositiva.

Es por esta razón por la que las administraciones fiscales, en tales casos, aumentan los beneficios de esta empresa hasta el nivel que hubieran alcanzado si las mismas operaciones hubieran sido efectuadas entre empresas independientes.

Cuando la administración fiscal de un país rectifica los beneficios de una empresa sin que los beneficios de la empresa asociada que participa en la operación sean reducidos paralelamente en el otro país, se produce una doble imposición a nivel del grupo de empresas. Esta doble imposición puede provocar distorsiones en las condiciones de competencia y en los movimientos de capitales en relación a las situaciones en que dichas dobles imposiciones no se produzcan.

Consecuencias de este tipo no son admisibles en el interior de la Comunidad, pues tienen una incidencia directa sobre el funcionamiento del Mercado Común. La Comisión se comprometió, por tanto, en su comunicación al Consejo, concerniente a su programa de acción en materia fiscal (6), a presentar propuestas en este campo a lo largo del año 1976.

Por otra parte, es necesario también enfrentarse a este problema ya que, como la Comisión ha señalado en la exposición de motivos de su propuesta de directriz concerniente a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el campo de los impuestos directos (7) presentada al Consejo el 5 de abril de 1976, la instauración de un sistema de intercambios de informaciones puede implicar un aumento de los casos de doble imposición, especialmente en lo que se refiere a los precios de transferencia de los grupos de sociedades. Es por esto por lo que la Comisión ha reafirmado en esta ocasión su compromiso de resol-

(6) COM (75) 391, 23 de julio de 1975.

(7) COM (76) 119, 31 de marzo de 1976.

ver este problema precisando que someterá al Consejo, sin demora, una propuesta de directriz, deseando, por otra parte, verla adoptada al mismo tiempo que la propuesta de directriz sobre asistencia mutua.

En realidad, ciertos convenios existentes entre los Estados miembros que tratan de evitar la doble imposición contienen ya una disposición que trata de eliminar dicha doble imposición a través de la puesta en funcionamiento de un reglamento amistoso entre las dos administraciones tributarias afectadas. Pero estos convenios se limitan a establecer solamente la obligación de emprender tal actuación, lo que no garantiza evidentemente la eliminación de la doble imposición.

Si se quiere eliminar efectivamente ésta es preciso prever que si las administraciones tributarias afectadas no llegan a un acuerdo, el caso será sometido a una comisión que debe resolverlo. Es cierto que determinados convenios bilaterales prevén la instauración de comisiones de este tipo, pero que no comprenden más que representantes de la Administración. Ahora bien, para asegurar que en todos los casos se tome una decisión que suprima la doble imposición, la Comisión juzga indispensable añadir a éstos personalidades independientes en número impar y hacer tomar las decisiones de la comisión por mayoría simple.

Estas comisiones no constituyen en absoluto instancias judiciales supranacionales; se trata únicamente de completar las disposiciones existentes en la materia, de forma que se consiga en todos los casos eliminar la doble imposición.

Por otra parte, no es cuestión de confiar a las comisiones de arbitraje el cuidado de establecer reglas para evitar la transferencia artificial de beneficios entre empresas de un mismo grupo a través de los precios de cesión. La Comisión, tal como lo ha indicado en su programa de actuación en materia fiscal ya citado, proseguirá sus trabajos en este último campo con vistas a presentar propuestas para la fijación de reglas comunes a este respecto. Las comisiones de arbitraje, en cuanto tales, deberán examinar y regular cada caso que les sea sometido en función de sus particularidades concretas.

Vamos ya, tras estas líneas de introducción que han tratado de encuadrar esta propuesta de Directriz y de aclarar su sentido y significación, a examinar el contenido de la misma, para lo cual recogeremos en nuestro próximo apartado todos sus artículos e incluso la exposición de motivos previa, y terminaremos refiriéndonos, en un último epígrafe, a los comentarios que la propia Comisión hace de los más significativos.

II. PROPUESTA DE DIRECTRIZ DEL CONSEJO

Concerniente a la eliminación de las dobles imposiciones en el caso de corrección de los beneficios entre empresas asociadas (procedimiento arbitral)

EL CONSEJO DE LAS COMUNICACIONES EUROPEAS

Vistas las disposiciones del tratado que instituye la Comunidad Económica Europea, y especialmente el artículo 100,

Vista la propuesta de la Comisión,

Conocida la opinión del Comité económico y social,

Conocida la opinión del Parlamento Europeo,

Considerando que cuando un Estado miembro rectifica los beneficios de una empresa estimando que han sido disminuidos en base a las condiciones convenidas con una empresa asociada, que difieren de las que habrían sido convenidas entre empresas independientes, una rectificación tal puede implicar una doble imposición a nivel del grupo de empresas del que la primera forma parte;

Considerando que esta doble imposición puede provocar distorsiones en las condiciones de competencia y en los movimientos de capitales, y, por tanto, afectar al funcionamiento del mercado común;

Considerando que, por esta razón, es necesario asegurar la eliminación de las dobles imposiciones que se produzcan en estas condiciones;

Considerando que este objetivo puede ser alcanzado por un procedimiento que prevea, en primer lugar, la actuación de las administraciones fiscales de los dos Estados miembros afectados que les permita arreglar la cuestión a través de un acuerdo amistoso. Que en defecto de tal acuerdo conviene someter los casos litigiosos a una comisión compuesta a la vez por representantes de las administraciones afectadas y por personalidades independientes cuya decisión es aceptada de antemano por las administraciones tributarias y las empresas en litigio,

HA PROPUESTO LA SIGUIENTE DIRECTRIZ:

ARTÍCULO 1.º 1. Cuando:

— Los beneficios imposables de una empresa son rectificadas o son susceptibles de ser rectificadas por la administración tributaria de un Es-

tado miembro que estima que estos beneficios han sido disminuidos en base a las condiciones convenidas para las operaciones efectuadas con una empresa asociada que difieren de las que habrían sido establecidas entre empresas independientes, y

— Que de esta rectificación resulta o puede resultar una doble imposición.

Cada una de las empresas asociadas puede, independientemente de los recursos previstos por las legislaciones nacionales de los Estados miembros afectados, acudir a la administración fiscal del Estado miembro competente en la imposición de sus beneficios procedentes de dichas operaciones para tratar de eliminar la doble imposición.

La actuación debe producirse antes de la expiración de un plazo de tres años a contar desde la primera notificación de la rectificación.

La administración fiscal afectada debe informar a la otra administración tributaria interesada sin demora.

2. Desde el punto de vista de la presente directriz:

a) Una operación efectuada por una empresa se considera que es realizada con una empresa asociada cuando es realizada bien directamente con una empresa residente en otro Estado miembro asociada a esta empresa, bien a través de un establecimiento permanente, situado en otro Estado miembro, de una empresa asociada a esta empresa.

b) Las empresas se consideran asociadas:

— Cuando una de las empresas participa, directa o indirectamente, en la dirección, en el control o en el capital de la otra empresa

— o cuando las mismas personas participan, directa o indirectamente, en la dirección, en el control o en el capital de las empresas.

c) La expresión "doble imposición" se refiere a la situación en la cual la rectificación contemplada en el apartado 1.º, efectuada en un Estado miembro, no da lugar, en el otro Estado miembro afectado, a un ajuste correspondiente, sea de los beneficios gravables de la empresa asociada, sea de la cuantía del impuesto referente a estos beneficios que esta empresa debe.

3: Las disposiciones del apartado 1.º se aplican igualmente, "mutatis mutandis", cuando las dos empresas asociadas, o una de ellas, o el establecimiento permanente han sufrido pérdidas en lugar de beneficios.

ARTÍCULO 2.º Si ninguna de las administraciones fiscales puede por sí misma arreglar, de forma satisfactoria, el caso por el que se ve afectada, las dos administraciones deben esforzarse en conseguir un acuerdo amistoso para evitar la doble imposición.

ARTÍCULO 3.º 1. Si, en aplicación de las disposiciones del artículo 2.º, las administraciones fiscales interesadas no llegan a un acuerdo que suprima la doble imposición, deben apelar a una comisión cuya decisión aceptan de antemano. La apelación a esta comisión debe producirse en un plazo de dos años a contar desde la primera de las fechas en las que el caso ha sido sometido a una de las administraciones fiscales conforme a las disposiciones del artículo 1.º, apartado 1.º

2. Salvo acuerdo en contrario entre las administraciones tributarias interesadas, las disposiciones del apartado 1.º no son aplicables más que si las empresas asociadas aceptan igualmente, de antemano, la decisión de la comisión.

En lo que concierne a las relaciones con los Estados miembros cuya legislación interna no permite a las administraciones tributarias regular estos casos a través de procedimiento amistoso derogando las decisiones de sus instancias judiciales, las disposiciones del apartado 1.º no son aplicables más que si las empresas asociadas han dejado transcurrir el plazo de presentación del recurso contencioso, en primera instancia del procedimiento judicial contra las decisiones relativas a la rectificación o a la imposición de la empresa asociada susceptible del ajuste correspondiente o, si tal recurso ha sido ya introducido, han desistido de este recurso antes de la decisión de la jurisdicción escogida.

3. Las administraciones tributarias pueden convenir derogar, con el acuerdo de las empresas asociadas interesadas, las disposiciones del apartado 1.º

4. En la medida en que las disposiciones de los apartados anteriores no sean aplicadas, los derechos de cada una de las empresas asociadas establecidos por las disposiciones del artículo 2.º o de convenios fiscales no son afectados.

ARTÍCULO 4.º 1. La comisión contemplada en el artículo 3.º, apartado 1.º, comprende:

— Un número igual de representantes de las administraciones fiscales afectadas.

— Un número impar de personalidades independientes que, especialmente, no pueden pertenecer a las administraciones tributarias afectadas ni ejercer funciones por cuenta de estas administraciones.

La comisión toma sus decisiones por mayoría simple. Bajo reserva de estas disposiciones, la composición de la comisión se fija de común acuerdo por las administraciones fiscales de los Estados miembros afectados.

2. Las personalidades independientes son designadas de común acuerdo o, en su defecto, a través de sorteo por las administraciones fiscales de los Estados miembros afectados. Estas personalidades pueden ser designadas a partir de la lista a que se refiere el apartado 3.º En caso de designación por sorteo, éste se hará a partir de esta lista.

En el caso de sorteo, cada administración tributaria puede recusar a cualquier personalidad independiente que esté en una de las situaciones convenidas de antemano, de común acuerdo, entre las administraciones interesadas, así como en una de las siguientes situaciones:

— Esta personalidad es, o ha sido, socio en el sentido del artículo 1.º, apartado 2.º, de una o de cada una de las empresas asociadas, su empleado o su consejero.

— No presenta suficientemente garantías de objetividad para la regulación del o de los casos a resolver.

3. La lista de personalidades independientes está constituida por el conjunto de las personas independientes designadas por los Estados miembros. Con este fin, cada Estado miembro procede, tras consulta a las asociaciones profesionales, a la designación de cinco personas, e informa de ello a la Comisión de las Comunidades Europeas en el plazo previsto en el artículo 9.º, apartado 1.º. Estas personas deben ser naturales de un Estado miembro. La Comisión comunica la lista de personalidades independientes a cada Estado miembro.

Los Estados miembros informan a la Comisión, sin demora, de las modificaciones a realizar en esta lista.

4. En su calidad de miembros de la comisión, las personalidades independientes están sometidas a la obligación del secreto profesional en las condiciones previstas por la legislación interna de cada uno de los Estados miembros afectados.

5. La comisión designa su presidente entre las personalidades independientes que son miembros de la misma.

6. Los gastos de procedimiento de la comisión, con exclusión de los gastos de las empresas asociadas, son repartidos entre los dos Estados miembros afectados, la mitad a cada uno.

7. Sin perjuicio de las disposiciones de los apartados 1.º al 6.º, las administraciones tributarias pueden acordar, en sus relaciones bilaterales, reglas complementarias de procedimiento.

8. Los Estados miembros tienen obligación de hacer lo necesario en un tiempo prudencial para que la comisión pueda ser apelada en el plazo previsto en el artículo 3.º, apartado 1.º, y que se reúna sin demora tras la apelación.

ARTÍCULO 5.º 1. Para las necesidades de los procedimientos contemplados en los artículos 2.º y 3.º, cada una de las empresas asociadas puede suministrar todas las informaciones o presentar todos los medios de prueba y todos los documentos que puedan ser útiles para la toma de decisión. Estas empresas, lo mismo que las administraciones tributarias, están obligadas a obedecer cualquier petición de la comisión en este sentido.

2. Cada una de las empresas asociadas puede ser autorizada a comparecer o a hacerse representar ante la comisión, a petición propia.

Si la comisión lo solicita, cada una de las empresas asociadas está obligada a comparecer ante ella o a hacerse representar ante la misma.

ARTÍCULO 6.º La decisión de la comisión se refiere al importe residual de la doble imposición. Puede afectar, bien a la rectificación contemplada en el artículo 1.º, apartado 1.º, primer párrafo, bien al ajuste correspondiente contemplado en el artículo 1.º, apartado 2.º, letra c), bien, a la vez, a la rectificación y al ajuste.

La decisión, formulada por escrito, debe eliminar esta doble imposición.

Las administraciones tributarias afectadas pueden acordar la publicación de esta decisión.

ARTÍCULO 7.º 1. Bajo reserva de las disposiciones del artículo 3.º, apartado 2.º, párrafo 2.º, el carácter definitivo de la decisión tomada en un Estado miembro concerniente a la rectificación contemplada en el artículo 1.º, apartado 1.º, párrafo 1.º, o de la decisión tomada en otro Estado miembro concerniente a la imposición de la empresa asociada susceptible de un ajuste correspondiente en el sentido del artículo 1.º, apartado 2.º, letra c), no se opone al recurso a los procedimientos contemplados en los artículos 2.º y 3.º

2. Cuando en uno o en los dos Estados miembros afectados las decisiones concernientes a las imposiciones que son objeto de los procedimientos contemplados en los artículos 2.º y 3.º han sido modificadas después del fin del procedimiento contemplado en el artículo 2.º o tras la decisión de la comisión, el resultado de este procedimiento y la decisión de la comisión deben ser revisados en función de las imposiciones así modificadas.

ARTÍCULO 8.º 1. Las disposiciones precedentes se aplican igualmente, "mutatis mutandis", al reparto del beneficio global de una empresa entre la sede de esta empresa situada en un Estado miembro y uno o varios de sus establecimientos permanentes situados en uno o varios Estados miembros, así como en las relaciones entre varios establecimientos permanentes de una empresa situados en varios Estados miembros.

2. Cuando en un Estado miembro en el que está situada la sede de una empresa:

— Los beneficios referidos a un establecimiento permanente de esta empresa situado en otro Estado miembro son gravados, y

— para la imposición de estos beneficios se concede un alivio que no tiene en cuenta más que parcialmente los beneficios del establecimiento permanente gravables en otro Estado miembro o el impuesto establecido en este otro Estado miembro sobre los mismos beneficios.

El alivio consecutivo a la rectificación de los beneficios del establecimiento permanente puede ser considerado como el ajuste correspondiente contemplado en el artículo 1.º, apartado 2.º, letra c).

ARTÍCULO 9.º 1. Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas necesarias para estar de acuerdo con las disposiciones de la presente directriz, el 1 de enero del segundo año siguiente al de su adopción, como muy tarde, y lo comunicarán inmediatamente a la Comisión.

2. Los Estados miembros deben comunicar a la Comisión el texto de las disposiciones esenciales posteriores de derecho interno que adopten en el campo regido por la presente directriz.

ARTÍCULO 10.º Los Estados miembros son destinatarios de la presente directriz.

III. COMENTARIO DE CIERTOS ARTICULOS .

ARTÍCULO 1.º 1. El apartado primero establece las condiciones que deben existir para que el procedimiento contemplado en la directriz para eliminar la doble imposición pueda ser iniciado. Estas condiciones son las siguientes:

-- La administración tributaria de un Estado miembro ha rectificado los beneficios imponibles que ha obtenido una empresa de operaciones efectuadas con una empresa asociada y que son inferiores a los que hubieran sido realizados entre empresas independientes que efectuaran las mismas operaciones u operaciones análogas.

— La rectificación provoca, o puede provocar, una doble imposición para el grupo del que forman parte las empresas.

La primera fase del procedimiento en cuestión consiste en un "procedimiento amistoso" con reglas análogas a las que existen ya en los convenios fiscales bilaterales. Lo que significa que cuando se produce o puede producirse una doble imposición, cada una de las dos empresas asociadas puede dirigirse a su administración tributaria para obtener una solución satisfactoria. Con independencia de esta posibilidad, conservan los medios de recursos nacionales, lo que responde a la preocupación de no restringir los derechos de los que los contribuyentes se benefician actualmente en virtud de convenios bilaterales.

Para evitar que sea buscada la solución al mismo tiempo en los dos Estados, logrando eventualmente una doble ventaja para el grupo de empresas, se prevé también en el párrafo 1.º que cada administración a la que se le presente un caso semejante informe a la otra administración afectada.

2. El apartado 2.º incluye las definiciones de ciertas expresiones que son utilizadas en la directriz y que son adaptadas al objetivo específico de la misma.

Por lo que se refiere a la noción de "doble imposición", supone una corrección de los beneficios en un Estado sin que tenga lugar el ajuste correspondiente en el otro Estado. En principio, el ajuste será realizado reduciendo los beneficios de la empresa asociada en un montante apropiado. Se admite igualmente realizar el ajuste aplicando el método de "imputación" preferido por ciertos Estados (Gran Bretaña e Irlanda).

3. El apartado 3.º establece que los principios precedentes se aplican

no sólo cuando las empresas hayan obtenido beneficios, sino también cuando hayan sufrido pérdidas.

ARTÍCULO 2.º La administración afectada debe tratar de dar una solución satisfactoria al problema por sí misma. Si no lo consiguiera, deberá dirigirse a la otra administración, estando obligadas ambas a poner todos los medios para conseguir un acuerdo amistoso que elimine la doble imposición.

ARTÍCULO 3.º 1. Las disposiciones del artículo 3.º y siguientes introducen un mecanismo que, más allá de un simple esfuerzo de las administraciones tributarias para entenderse (ver el artículo 2.º y los procedimientos amistosos contenidos en los convenios fiscales), concluye, lo que es nuevo, en la supresión efectiva de la doble imposición en cada caso particular.

Este mecanismo se basa en la comisión mixta ya prevista en el convenio modelo de la O. C. D. E. La composición de esta comisión, integrada según este convenio solamente por representantes de las dos administraciones fiscales afectadas, se modifica de manera que se permita tomar decisiones para eliminar cualquier doble imposición.

Esta comisión debe actuar cuando las administraciones tributarias no hayan conseguido llegar a un acuerdo común en un plazo de dos años, plazo necesario, por una parte, para conceder a las administraciones un un período de tiempo suficiente para llegar a un acuerdo y, por otra parte, para tener en cuenta los legítimos derechos de las empresas de obtener una solución en plazos que no sean excesivos.

2. El apartado 2.º establece las condiciones a cumplir por las dos empresas para que la comisión pueda intervenir. Dado que la decisión de esta comisión compromete a las dos administraciones tributarias, las empresas deben aceptar igualmente de antemano esta decisión.

El segundo párrafo de este apartado se refiere a ciertos países cuya legislación interna impide a sus administraciones derogar una decisión judicial nacional, incluso para dar curso a una decisión de una comisión mixta internacional e incluso si la derogación favorece al contribuyente. Por lo que se refiere a las relaciones entre Estados que se encuentren en esta situación, o con uno de estos Estados, y con la finalidad de evitar una decisión de la comisión contradictoria con una decisión judicial interna, las dos empresas están sometidas a la siguiente elección:

— Optar por la decisión de la comisión, asegurando la eliminación de la doble imposición, lo que implica renunciar a presentar un recurso a la autoridad judicial o la revocación de tal recurso, o bien supone que el plazo para introducir tal recurso ha vencido.

— U optar por el recurso a la autoridad judicial no garantizando la eliminación de la doble imposición, lo que excluye la posibilidad de dirigirse a la comisión.

4. El apartado 4.º precisa que las empresas que no deseen beneficiarse de las ventajas de la comisión no son restringidas en sus derechos en el campo del procedimiento amistoso tradicional.

ARTÍCULO 4.º 1. El apartado 1.º establece que la comisión a que se refiere el artículo 3.º debe, conforme a su objetivo, ser constituida de forma que pueda por sí misma tomar una decisión que suprima la doble imposición. Esta exigencia implica que sean incluidas en la comisión personalidades independientes en número impar, para evitar situaciones de estancamiento entre las administraciones fiscales. Sin embargo, la comisión continúa siendo un organismo obtenido de las dos administraciones tributarias a las cuales, en consecuencia, corresponde designar dichas personas independientes.

A estas personas independientes se les puede exigir cualificaciones diferentes en base a las distintas particularidades de los casos que se sometan a la comisión. Por ello, se deja a las administraciones la flexibilidad necesaria para elegir en cada caso a las mismas.

Sin embargo, los Estados miembros deben en todo caso actuar de forma que la comisión sea constituida en un plazo de tiempo prudencial, para que pueda ser convocada en el plazo al que se refiere el artículo 3.º y para que estatuya inmediatamente.

2. El apartado 2.º, para facilitar el procedimiento de designación, prevé que ésta pueda ser efectuada a partir de una lista en base a las cualificaciones concretas eventualmente exigidas en ciertos casos especiales, lista que no tendrá carácter limitativo.

Si las dos administraciones no llegan a ponerse de acuerdo sobre la designación de una o de varias de las personas independientes, está previsto que se procederá al sorteo para evitar ese punto muerto. En el caso en que una administración tenga objeciones contra una persona designada por sorteo, podrá recusarla.

3. El apartado 4.º establece que las personas independientes, por lo

que se refiere al respeto al secreto profesional, están sometidas a las legislaciones de los dos Estados miembros afectados.

4. Con la finalidad de permitir a la comisión que funcione de la manera más flexible posible, el apartado 7.º de este artículo concede a las administraciones tributarias la libertad de fijar reglas complementarias de procedimiento por lo que se refiere a sus relaciones bilaterales.

ARTÍCULO 6.º A la comisión sólo le corresponde decidir sobre el importe por el que una doble imposición subsiste y no por la cuantía sobre la cual las administraciones se hayan puesto eventualmente de acuerdo.

ARTÍCULO 7.º 1. El apartado 1.º tiene por finalidad evitar que un Estado pueda sustraerse a la obligación de iniciar el procedimiento amistoso o a la de la comisión, haciendo valer que la decisión nacional relativa a la rectificación de los beneficios de una empresa (o a la decisión sobre la imposición de la empresa asociada) se ha convertido en definitiva.

2. El apartado 2.º de este artículo se refiere al caso en el cual, después del fin de un procedimiento amistoso o eventualmente del procedimiento de la comisión, las decisiones nacionales primitivas son modificadas, por ejemplo, a continuación del reexamen de un caso particular por un servicio de verificación. El apartado prevé que en tales casos los resultados de dichos procedimientos deben ser revisados en función de las imposiciones modificadas.

ARTÍCULO 8.º 1. El apartado 1.º de este artículo precisa que las reglas precedentes, establecidas para las transacciones entre dos empresas jurídicamente diferentes y que forman parte de un mismo grupo, se aplican *mutatis mutandis* a las relaciones similares entre la sede y los establecimientos permanentes y entre varios establecimientos permanentes de una misma empresa.

2. El apartado 2.º se refiere al caso en que, en ausencia de un convenio fiscal, la legislación interna de un Estado no evita totalmente la doble imposición y no concede más que un alivio parcial. En un caso semejante, este alivio debe igualmente ser ajustado cuando tenga una rectificación por la aplicación de las disposiciones precedentes.