

Nº 32
Cuarto trimestre 2022

Gabilex

**REVISTA DEL GABINETE
JURÍDICO DE
CASTILLA-LA MANCHA**



© Junta de Comunidades de Castilla La Mancha

**REVISTA DEL GABINETE JURÍDICO
DE CASTILLA-LA MANCHA**

Número 32. Diciembre 2022

Revista incluida en Latindex, Dialnet, MIAR, Tirant lo Blanch

Solicitada inclusión en SHERPA/ROMEO, DULCINEA y REDALYC

Disponible en SMARTECA, VLEX y LEFEBVRE-EL DERECHO

Editado por Vicepresidencia

D.L. TO 862-2014

ISSN 2386-8104

revistagabinetejuridico@jccm.es

Revista Gabilex no se identifica necesariamente con las opiniones vertidas por sus colaboradores en los artículos firmados que se reproducen ni con los eventuales errores u omisiones.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley.

Gabilex

Nº 32

Diciembre 2022



Castilla-La Mancha

<http://gabilex.castillalamancha.es>



DIRECCIÓN

D^a M^a Belén López Donaire

Directora de los Servicios Jurídicos de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Letrada del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

CONSEJO DE REDACCIÓN

D. Roberto Mayor Gómez

Letrado-Director de los Servicios Jurídicos de las Cortes de Castilla-La Mancha.

D. Jaime Pintos Santiago

Profesor acreditado Derecho Administrativo UDIMA.
Abogado-Consultor especialista en contratación pública.
Funcionario de carrera en excedencia.

D. Leopoldo J. Gómez Zamora

Director adjunto de la Asesoría Jurídica de la Universidad Rey Juan Carlos.

Letrado del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

COMITÉ CIENTÍFICO



D. Salvador Jiménez Ibáñez

Ex Letrado Jefe del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Ex Consejero del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha.

D. José Antonio Moreno Molina

Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Castilla-La Mancha.

D. Isaac Martín Delgado

Profesor Dr. Derecho Administrativo de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Director del Centro de Estudios Europeos "*Luis Ortega Álvarez*".

CONSEJO EVALUADOR EXTERNO

D. José Ramón Chaves García

Magistrado de lo contencioso-administrativo en Tribunal Superior de Justicia de Asturias.

D^a Concepción Campos Acuña

Directivo Público Profesional.
Secretaria de Gobierno Local.

D. Jordi Gimeno Beviá

Vicedecano de Investigación e Internacionalización.
Facultad de Derecho de la UNED. Prof. Derecho Procesal



D. Jorge Fondevila Antolín

Jefe Asesoría Jurídica. Consejería de Presidencia y Justicia. Gobierno de Cantabria.
Cuerpo de Letrados.

D. David Larios Risco

Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

D. José Joaquín Jiménez Vacas

Funcionario de carrera del Cuerpo Técnico Superior de Administración General de la Comunidad de Madrid

D. Javier Mendoza Jiménez

Doctor en Economía y profesor ayudante doctor de la Universidad de La Laguna.



SUMARIO

EDITORIAL

El Consejo de Redacción..... 12

ARTÍCULOS DOCTRINALES

SECCIÓN NACIONAL

LA INVISIBLE MEJORA REGULATORIA DE LA CONTRATACIÓN PÚBLICA. INTANGIBLES PARA MEJORAR EL PROCESO, CONSEGUIR MÁS CALIDAD SIN MAYOR GASTO Y UN ÓPTIMO CONTROL DE EJECUCIÓN
D. Bernabé Palacín Sáenz..... 15

EL DERECHO A OBTENER INFORMACIÓN PÚBLICA Y SU GARANTÍA DE ACCESO A LA JURISDICCIÓN
D. Carlos María Rodríguez Sánchez.....74

CONSIDERACIONES EN TORNO A LA EFECTIVIDAD DE DETERMINADOS DERECHOS DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD INTELECTUAL
D^a Sandra Pámpanas Aparicio..... .149

LOS TAX RULINGS EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL Y EUROPEA: ENTRE TRANSPARENCIA Y SEGURIDAD JURÍDICA
D. Iván Vega Pedreño219



ESTUDIO COMPARATIVO DE LA FUNCIÓN NOTARIAL ROMANA CON LA ACTUAL D ^a Sofía Miranda Dochao	316
---	-----

**SECCIÓN INTERNACIONAL COORDINADA POR
JAIME PINTOS SANTIAGO**

BREVES REFLEXIONES ACERCA DEL DESARROLLO SOSTENIBLE Y SU CAPITAL IMPORTANCIA EN LA CONTRATACIÓN PÚBLICA D. Martín Galli Basualdo	401
---	-----

RESEÑA DE JURISPRUDENCIA

LA INQUIETANTE INADMISIÓN DEL RECURSO ESPECIAL FUNDADA EN LA EXTEMPORANEIDAD DEL RECURSO INDIRECTO CONTRA LOS PLIEGOS D. Jaime Pintos Santiago D ^a . María Dolores Fernández Uceda.....	427
--	-----

BASES DE PUBLICACIÓN	441
-----------------------------------	------------



EDITORIAL

En el número 32 de la Revista Gabilex, se incluyen en la sección nacional seis artículos doctrinales que se suman a una reseña de jurisprudencia, todos ellos de máximo interés.

En primer lugar, debe destacarse el excelente trabajo de D. Bernabé Palacín Sáenz con el artículo que lleva por título "La invisible mejora regulatoria de la contratación pública. Intangibles para mejorar el proceso, conseguir más calidad sin mayor gasto y un óptimo control de ejecución".

El trabajo en palabras de su autor está dirigido a los gestores de la contratación pública, y tiene una vocación eminentemente práctica, que se sitúa en el perímetro de su procedimiento.

El siguiente artículo que podrán disfrutar los lectores corresponde a D. Carlos-M^a Rodríguez Sánchez que aborda en detalle el derecho a obtener información pública y su garantía de acceso a la jurisdicción.

A continuación, D^a Sandra Pámpanas Aparicio, ganadora de la Categoría General de la III edición de los premios Gabilex 2022 con el artículo "Consideraciones en torno a la efectividad de determinados derechos de las personas con discapacidad intelectual realiza con brillantez un



análisis jurídico sobre la efectividad de ciertos derechos de las personas con discapacidad intelectual.

D. Iván Vega Pedreño Categoría, ganador de la Categoría Masteres, TFG y similares, de la III edición de los premios Gabilex 2022 con el artículo “Los Tax Rulings en la fiscalidad internacional y europea: entre transparencia y seguridad jurídica” realiza una delimitación conceptual de este instrumento jurídico, analiza las medidas de control impulsadas en este contexto por parte de la OCDE y la Unión Europea y, por último, incide en los beneficios derivados del uso de este instrumento jurídico para dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes en su actuaciones con incidencia tributaria.

D^a Sofía Miranda Dochao hace en su artículo un análisis exhaustivo del “Estudio comparativo de la función notarial romana con la actual”

La sección internacional cuenta con un trabajo de D. Martín Galli Basualdo sobre “Breves reflexiones acerca del desarrollo sostenible y su capital importancia en la contratación pública”

Un interesante artículo que hará las delicias de los lectores.

Dentro de reseña de jurisprudencia, D. Jaime Pintos Santiago y D^a M^a Dolores Fernández Uceda, tratan con claridad y brillantez “La inquietante inadmisión del recurso especial fundada en la extemporaneidad del recurso indirecto contra los pliegos”.

El Consejo de Redacción

Gabilex

Nº 32

Diciembre 2022

<http://gabilex.castillalamancha.es>



Castilla-La Mancha

**REVISTA DEL GABINETE
JURÍDICO
DE CASTILLA-LA MANCHA**

SECCIÓN NACIONAL

ARTÍCULOS DOCTRINALES



LOS TAX RULINGS EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL Y EUROPEA: ENTRE TRANSPARENCIA Y SEGURIDAD JURÍDICA¹

D. Iván Vega Pedreño

Investigador en formación. IEF. Instituto de Estudios Fiscales. Universidad de Castilla-La Mancha. España

Resumen: En los últimos años, el ámbito de la fiscalidad internacional y europea ha sido un escenario donde diferentes organizaciones supranacionales, principalmente la OCDE y la Unión Europea, han impulsado diferentes medidas para afrontar y combatir distintos problemas asociados al ámbito tributario como son la competencia fiscal perjudicial entre Estados o la elusión fiscal. Estas tendencias o prácticas fiscales nocivas pueden surgir como consecuencia de la globalización económica y requieren una rápida adaptación de los sistemas tributarios internos. Todo ello con la finalidad de hacer frente a los posibles

¹ Este trabajo ha obtenido el premio a la Categoría, Masteres, TFG y similares de la III edición de los premios de la Revista Gabilex 2022.



efectos adversos que puedan producir estas situaciones económicas internacionales en las jurisdicciones de los Estados.

En este panorama actual el presente trabajo, desde una perspectiva jurídica, aborda el estudio de una materia que ha sido objeto de regulación y control en los últimos años: los *tax rulings*. A través de los diferentes capítulos del trabajo se pretende realizar una delimitación conceptual de este instrumento jurídico, analizar las medidas de control impulsadas en este contexto por parte de la OCDE y la Unión Europea y, por último, incidir en los beneficios derivados del uso de este instrumento jurídico para dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes en sus actuaciones con incidencia tributaria.

Palabras clave: *tax rulings*, seguridad jurídica, intercambio de información, UE, transparencia, OCDE.

Abstract: In recent years, the field of international and European taxation has been a scene where different supranational organisations, mainly the OECD and the European Union, have promoted different measures to tackle and combat different problems associated with taxation, such as harmful tax competition between states or tax avoidance. These harmful tax trends or practices can arise as a result of economic globalisation and require rapid adaptation of domestic tax systems.



The aim is to address the possible adverse effects that these international economic situations may have on the jurisdictions of States.

In this current scenario, this work, from a legal perspective, deals with the study of a subject that has been the object of regulation and control in recent years: tax rulings. Through the different chapters of the paper, the aim is to provide a conceptual definition of this legal instrument, to analyse the control measures promoted in this context by the OECD and the European Union and, finally, to highlight the benefits derived from the use of this legal instrument to provide taxpayers with legal certainty in their tax-related actions.

Key words: tax rulings, legal certainty, exchange of information, EU, transparency, OECD.

Sumario:

INTRODUCCIÓN

Capítulo primero

COMPRENSIÓN Y ALCANCE DE LOS TAX RULINGS

1. TAX RULINGS: DELIMITACIÓN CONCEPTUAL Y CLASIFICACIÓN

2. TAX RULINGS: IMPORTANCIA, NECESIDAD Y RIESGOS

Capítulo segundo



TAX RULINGS EN EL CONTEXTO OCDE

1. MARCO PRELIMINAR

2. TAX RULINGS EN EL ESCENARIO PREVIO A BEPS

3. BEPS, TAX RULINGS Y COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL

3.1. Transición desde los primeros hitos hasta BEPS: un nuevo enfoque frente a la competencia fiscal perjudicial

3.2. Acción 5 del proyecto BEPS

Capítulo tercero

TAX RULINGS DESDE UNA PERSPECTIVA EUROPEA

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

2. TRABAJOS FRENTE A LA COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL EN LA UE

3. IMPULSO DE NUEVAS MEDIDAS DE CONTROL SOBRE TAX RULINGS EN EL ÁMBITO DE LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA UE

4. DIRECTIVA 2015/2376/UE SOBRE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO Y OBLIGATORIO DE INFORMACIÓN SOBRE TAX RULINGS

4.1. ¿Qué tipos de tax rulings deben ser objeto de intercambio automático de información?

4.2. Contenido del intercambio automático de información

4.3. Otros elementos a tener en consideración: aspecto temporal, uso y confidencialidad de la información

4.4. Implantación y datos sobre el intercambio automático de información

5. CONTROL DE TAX RULINGS MEDIANTE EL RÉGIMEN



JURÍDICO DE AYUDAS DE ESTADO

5.1. El control de tax rulings por la Comisión europea: la "nueva" interpretación de los criterios de ventaja económica y selectividad

Capítulo cuarto

SEGURIDAD JURÍDICA Y TAX RULINGS: UNA RELACIÓN QUE PROPORCIONA CERTEZA JURÍDICA

1. MARCO PRELIMINAR

2. NOCIONES GENÉRICAS SOBRE LA SEGURIDAD JURÍDICA DE LOS ORDNAMIENTO JURÍDICOS Y DEL ÁMBITO TRIBUTARIO

3. TAX RULINGS: INSTRUMENTOS QUE PROPORCIONAN SEGURIDAD JURÍDICA

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

La diversidad de jurisdicciones y legislaciones fiscales existentes en nuestros días han posibilitado que grandes grupos empresariales cuya actividad económica y comercial se realiza a nivel internacional utilicen diferentes mecanismos jurídicos para reducir su tributación. Por este motivo, gobiernos de diferentes países y organizaciones internacionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) y la Unión Europea



(en adelante, UE), han situado su interés en intentar revisar y cambiar ciertas reglas de la fiscalidad internacional relacionadas con prácticas fiscales perniciosas, planificación fiscal agresiva y competencia fiscal internacional entre otros problemas.

En este contexto, el proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit shifting*) promovido en el seno de la OCDE/G-20 ha sido esencial para combatir la pérdida de ingresos fiscales por determinadas jurisdicciones, y el traslado de beneficios a países con una baja o nula tributación en la esfera internacional. Este proyecto se ha dividido en 15 acciones cada una con un objetivo distinto. La Acción 5 del plan BEPS tiene como título "Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia". Estas prácticas fiscales nocivas pueden tener diferentes manifestaciones, siendo los *tax rulings* una práctica administrativa, que utilizados inadecuadamente, pueden conllevar una disminución de la tributación de determinados contribuyentes en un marco de competencia fiscal entre Estados.

Asimismo, la UE mediante la aprobación e implantación de la Directiva 2015/2376/UE, también ha centrado su interés en la vigilancia de los *tax rulings*, cuya supervisión a nivel europeo no estaba siendo eficaz como demuestra la filtración *Luxleaks* que refleja la inadecuación en el uso de los *tax rulings* por parte de Luxemburgo. Además, la Comisión en los últimos años ha iniciado diversas investigaciones para determinar si determinados *tax rulings* realizados entre diferentes Estados miembros y grandes multinacionales son



acordes a la normativa comunitaria a través del régimen jurídico de control de ayudas de Estado.

En virtud de todo lo anterior, los *tax rulings* son una temática de actualidad e interés tanto desde la esfera internacional como desde la europea, de modo que realizar un estudio sobre los mismos nos permitiría comprender cuál su estado actual, sus aspectos positivos, negativos y los retos del futuro para servir a su principal objetivo, aportar seguridad jurídica.

Aunque este trabajo tenga una perspectiva internacional o europea no se debe obviar la incidencia de toda esta labor en nuestro derecho interno. Con ello, se refuerza la idea de que en el ámbito de la fiscalidad internacional y europea el multilateralismo tiene un rol fundamental para combatir los aspectos perniciosos derivados de la globalización de la economía. De igual forma, se pretende abordar este concepto desde la perspectiva tanto de la seguridad jurídica como de la transparencia, configurándose ambos principios como básicos si se pretende realizar un estudio preciso sobre la incidencia de los *tax rulings* a nivel internacional y europeo.

Los objetivos que se pretenden con este proyecto de investigación es afrontar el estudio de la incidencia de los *tax rulings* en la fiscalidad internacional y europea mediante un método jurídico-propositivo, y destacar la importancia de estos como instrumento jurídico que correctamente utilizado aporta seguridad jurídica. Para ello, se ha dividido el trabajo en varios capítulos que tratan los siguientes aspectos de los *tax rulings*:

1) Delimitación conceptual del término *tax*



rulings. No existe una definición concreta sobre este término en el ámbito del Derecho tributario internacional, de manera que en este capítulo se pretende precisar el alcance de esta palabra y su posible clasificación dependiendo de las características de cada *tax ruling*.

2)OCDE y tax rulings. A través de este capítulo, se analizará la importancia de los *tax rulings* en el ámbito de la fiscalidad internacional mediante el análisis de la Acción 5 impulsada en el marco del Plan BEPS de la OCDE, que tiene como objetivo mejorar la transparencia y ofrecer una mayor certeza en el tratamiento fiscal aplicable, y que implanta un sistema obligatorio de intercambio de información sobre *tax rulings*.

3)Tax rulings y UE. El objetivo de este capítulo será analizar los mecanismos de control que la Unión Europea ha establecido y desarrollado para controlar los *tax rulings*, principalmente a través de dos vías como son, por una parte, la Directiva 2015/2376/UE que establece el intercambio automático de información sobre *tax rulings* y, por otra parte, las investigaciones formales sobre ciertos *tax rulings* realizadas por la Comisión desde la óptica del régimen jurídico de ayudas de Estado.

4)Tax rulings y seguridad jurídica. La seguridad jurídica es un principio primordial para un correcto funcionamiento de los ordenamientos jurídicos, y también para la economía porque permite una mayor grado de certidumbre en el comercio o las inversiones. Por consiguiente, en este capítulo investigará la temática de



los *tax rulings* como instrumento que aportan seguridad jurídica a los sistemas tributarios.

Todos estos resultados, se pretenden obtener mediante distintas fuentes del Derecho tributario internacional como el Derecho de la Unión Europea, y las normas a nivel internacional procedentes de la OCDE. También, se tomará en consideración el estudio realizado por la doctrina sobre los propios *tax rulings* y las diferentes cuestiones jurídicas que se derivan de su estudio.

Capítulo primero

COMPRENSIÓN Y ALCANCE DE LOS TAX RULINGS

1. TAX RULINGS: DELIMITACIÓN CONCEPTUAL Y CLASIFICACIÓN

El término *tax ruling* es la génesis de este estudio, a partir del cual se desarrollarán los siguientes capítulos. Por este motivo, conviene realizar de forma previa una delimitación conceptual de este término con el objetivo de conocer qué es un *tax ruling*, sus características principales y su finalidad para comprender los diferentes capítulos y apartados de este trabajo.

La primera cuestión sobre la que se debe llamar la atención es sobre la propia utilización del término *tax ruling* porque procede de la lengua inglesa y no tiene equivalencia en el ordenamiento tributario español, lo que indica la difícil tarea de poder delimitar conceptualmente *tax ruling* en nuestro sistema



tributario interno. No obstante, en la versión en castellano de diversos documentos y normas, tanto la OCDE como la UE han traducido el término como “resolución fiscal” o “acuerdo tributario”.

Asimismo, diversos autores han indicado que este término engloba diferentes actuaciones administrativas que pretenden aclarar e interpretar la normativa en un caso concreto a un determinado contribuyente, sin existir un concepto uniforme de este vocablo².

Sin embargo, más allá del conjunto prácticas administrativas que engloba este término jurídico, habría que destacar la ausencia de una definición clara y concisa del mismo, variando su definición según la organización o institución que la realice. Una cuestión que puede comprobarse contrastando, por ejemplo, la definición que la OCDE y la UE realizan de este tipo de acuerdos tributarios³.

² Cfr. MORENO GONZÁLEZ, S., *Tax rulings: intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-Beps*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pág. 30.

³ En el ámbito internacional, la OCDE define un *ruling* como “*decisions or opinions of the tax authorities in respect of actual fact situations which come before it as part of an assessment procedure or in response to taxpayer questions*”, *Glossary of Tax Terms – OECD*, 2021, *Oecd.org*. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (último acceso 28 de abril de 2021). En cambio, en el ámbito de la UE los *tax rulings* son definidos como “*any communication or any other instrument or action with similar effects, by or on behalf of the Member State regarding the interpretation or application of tax laws*”, Resolución del Parlamento Europeo,



Las diversas variedades de *tax rulings* existentes actualmente en los sistemas tributarios requieren efectuar una identificación y sistematización a fin de poder realizar una precisa delimitación y categorización de este concepto. Así pues, se podría distinguir entre *tax rulings* formales e informales: los primeros, emitidos dentro de un marco legal definido a través del cual se estipula quién puede plantear este tipo de solicitudes, la información que se debe aportar o sus efectos; los segundos no tienen un procedimiento reglado a través de una norma jurídica⁴. También se podría diferenciar entre *tax rulings* públicos o específicos: los primeros, son aquellos que aclaran o interpretan la normativa por parte de la Administración tributaria sin necesidad de una solicitud concreta y sus destinatarios son todos los contribuyentes; en cambio los segundos se circunscriben a un planteamiento concreto realizado por un contribuyente o grupo de contribuyentes específicos, en virtud del cual se emite una interpretación de la norma tributaria.

Paralelamente, sería posible concretar tres tipos de *tax rulings* dependiendo de sus singularidades como serían: los *advance tax rulings* (en adelante, ATR), *advance*

de 25 de noviembre de 2015, sobre resoluciones fiscales y otras medidas de naturaleza o efectos similares (2015/2066(INI)), pág. 7.

⁴ Cfr. VAN DE VELDE, E. "Tax rulings in the EU Member States", Directorate General for International Policies (Policy Department A: Economic and Scientific Policy), European Parliament, IP/A/ECON/2015-08, PE.563.447, 2015, pág. 27.



pricing agreements (en adelante, APA) y otros *tax arrangements*. Las dos primeras categorías de *tax rulings* tendrían unas características propias e incluso comunes, mientras que el último apartado albergaría todos aquellos *tax rulings* que no pueden ser encuadrados en ninguna de las dos categorías anteriores.

Respecto a los dos primeros tipos, ATR y APA, que son sobre los que se centra el presente trabajo, habría que destacar la naturaleza previa de estos dos tipos de resoluciones tributarias, aspecto que puede ser utilizado por parte de los contribuyentes de forma indebida y discordante con su finalidad principal de aportar seguridad jurídica en el tratamiento, valoración o tributación de una determinada renta.

Los ATR como tipo de *tax ruling* no son tampoco ajenos a la dificultad de proporcionar una acepción comúnmente aceptada en el contexto internacional y europeo, variando la misma según quien la formule, aunque todas ellas comparten ciertas nociones comunes⁵. Con todo, y a pesar de esta dificultad, se podría destacar el carácter previo de los ATR, la interpretación de la normativa tributaria ajustada a una situación concreta e individualizada, una cierta vinculación de la autoridad encargada de emitir este

⁵ Sobre la diversidad de connotaciones y definiciones de los ATR *vid. Glossary of Tax Terms, OECD, 2021. Oecd.org*. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (último acceso 2 de mayo de 2021);



acuerdo tributario y la procedencia de este tipo de *tax rulings* de una autoridad con competencias otorgadas para dicha finalidad.

En relación con los APA, la OCDE en sus Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias publicadas en julio del año 2017, dedica en su capítulo IV un apartado a este tipo de acuerdos tributarios que son definidos como aquellos "que determinan, con carácter previo a la ejecución de la operación vinculada, una serie de criterios oportunos (relativos, por ejemplo, al método, los comparables, los ajustes pertinentes y las hipótesis críticas relacionadas con eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período"⁶.

Como se puede comprobar, la utilidad de estos acuerdos no es determinar cuantitativamente el valor de una operación, sino dotar a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias de un conjunto de criterios, aceptados a nivel internacional por la mayoría de los sistemas tributarios, para facilitar la determinación del precio de mercado adecuado de cada operación entre partes vinculadas.

⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administrations*, OECD Publishing, París, 2017 (traducido al castellano por el Instituto de Estudios fiscales en 2018, bajo el título *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*), Cap. IV-214, ap. 4.134.



Ahora bien, aunque uno de los objetivos de los precios de transferencia sea conseguir una paridad en el tratamiento fiscal entre entidades, dependientes e independientes, que operan en un mercado de libre competencia y las posibles ventajas o desventajas fiscales que distorsionarían la posición económica de cada empresa, no se debe obviar, como afirma MORENO GONZÁLEZ, que "la valoración de una operación entre entidades como si se hubiera realizado en condiciones normales de mercado entre partes independientes comporta en sí misma una gran dosis de inseguridad"⁷. Es en este contexto de inseguridad jurídica donde los APA surgen como una solución para reducir esta inseguridad jurídica derivada de procurar una valoración lo más aproximada posible en unas condiciones de plena competencia.

Los APA se inician a instancia del contribuyente y pueden tener diferente sistematización dependiendo de la perspectiva desde la que se analicen. En primer lugar, si se toma en consideración el número de operaciones vinculadas objeto de acuerdo podría distinguirse entre APA generales, cuando todas las operaciones vinculadas en un período concreto de tiempo son incluidas en ese acuerdo, o APA específicos, en aquellas situaciones en los que este tipo de acuerdos únicamente afecten a determinadas

⁷ Cfr. MORENO GONZÁLEZ, S., *Tax rulings: intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-Beps*, op. cit., pág. 34.



operaciones entre partes vinculadas⁸.

Igualmente, se podría efectuar otra categorización en virtud del número de Administraciones tributarias partícipes, pudiendo ser unilaterales, bilaterales o multilaterales. Los APA unilaterales serían aquellos en los cuales una Administración tributaria y un contribuyente de una jurisdicción determinada establecen este tipo de acuerdos sin la participación de otras Administraciones tributarias, aunque ello podría ocasionar que la operación vinculada pudiera tener derivaciones tributarias en otros países y producirse situaciones de doble imposición. En cambio, los APAs bilaterales serían acuerdos en los cuales estarían involucrados dos empresas vinculadas y dos Administraciones tributarias de diferentes Estados. Si este número de partes involucradas aumenta se denominaría APA multilateral. Estos últimos dos tipos de APA, bilaterales y multilaterales, serían preferibles respecto a los APA unilaterales porque permiten un trato equitativo entre todas las partes intervinientes y reduce la posibilidad de que ciertos beneficios empresariales no sean gravados.

Por último, se debe resaltar que los APA, por sus características, no son un tipo de acuerdo al que recurran todo tipo de contribuyentes, sino más bien aquellos contribuyentes que realicen operaciones económicas en un contexto internacional.

⁸ *Vid.* GÓMEZ REQUENA, J. A., "Las operaciones entre personas y entidades vinculadas. Precios de transferencia", en MORENO GONZÁLEZ, S. & NOCETE CORREA, F.J. (Dirs.), *Introducción a la fiscalidad internacional*, Atelier, Barcelona, 2020, pág. 297.



2. TAX RULINGS: IMPORTANCIA, NECESIDAD Y RIESGOS

Tras haber realizado una aproximación conceptual del concepto de *tax ruling*, en este apartado se pretende ubicar la importancia de este tipo de acuerdos tributarios en los sistemas tributarios internos y en el contexto de la fiscalidad internacional, así como evaluar la necesidad y posibles riesgos derivados de una utilización inapropiada de los mismos.

La complejidad legal y técnica de los sistemas tributarios ha sido un factor que ha centrado la atención en los últimos años tanto de las Administraciones tributarias como de los contribuyentes. El aumento de la producción normativa con incidencia en la fiscalidad, la globalización, la digitalización económica y la ambigüedad o indeterminación de ciertos conceptos jurídicos son algunas de las causas que nos conducen a un concepto clave para percatarnos de la importancia y necesidad de los *tax rulings*: seguridad jurídica.

En efecto, en este complicado contexto, los ATR y APA se convierten en herramientas esenciales para que los contribuyentes obtengan certeza sobre las consecuencias tributarias de una actuación concreta, pero también son importantes desde la óptica de la Administración tributaria porque, a través de estos acuerdos, cuando se hacen públicos, se difunde el criterio administrativo sobre una determinada cuestión que permitiría ser aplicado por los contribuyentes en una misma situación de hecho. Además, también



contribuyen a aumentar el cumplimiento cooperativo de los contribuyentes, atraer la inversión extranjera, reducción del fraude o elusión fiscal o una menor litigiosidad administrativa y judicial, entre otros aspectos positivos de los mismos.

La relevancia de este tipo de acuerdos a nivel internacional se puede comprobar en el número de *tax rulings* objeto de revisión en el marco de la OCDE/G20, en virtud de la Acción 5 del plan BEPS⁹ y en la UE, a consecuencia de la Directiva 2015/2376¹⁰. Desde una óptica jurídica, los *tax rulings* permiten mejorar la relación entre Administración tributaria y contribuyente, mediante la denominada relación mejorada (*enhanced relationship*) entre ambas partes,

⁹ Hasta el 31 de diciembre de 2019, las jurisdicciones objeto de revisión habían emitido casi 20000 *tax rulings* en el ámbito del marco de transparencia. Esta es la cifra acumulada, incluidas algunas resoluciones anteriores emitidas desde 2010. En 2019, las 124 jurisdicciones revisadas emitieron más de 2000 resoluciones fiscales en el ámbito del marco de transparencia. *Vid.* OECD, *Harmful Tax Practices – 2019 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2020, pág. 9.

¹⁰ En el año 2017, en la Unión Europea el número de *tax rulings* intercambiados entre Estados miembros fue de 17652, en cambio en el año 2015 únicamente habían sido objeto de intercambio 113 *tax rulings*. Documento de trabajo de los servicios de la Comisión sobre evaluación de la Directiva 2011/16, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, SWD (2019) 328 final, pág. 22.



esto es, una relación horizontal centrada en una colaboración fundamentada en una confianza mutua, en lugar de obligaciones exigibles. Por lo tanto, los *tax rulings*, son también un mecanismo que pueden asistir a otros fines como la mejora en la eficiencia del sistema tributario, la gestión del control de riesgos fiscales o el cumplimiento cooperativo.

No obstante, a pesar de los indudables beneficios que los *tax rulings* producen en los sistemas tributarios, en los últimos años, la OCDE y UE han tratado de aumentar el control sobre ATR y APA con la intención de luchar contra la competencia fiscal perjudicial entre Estados. En esta competencia interestatal los Estados pretender atraer a determinados contribuyentes, normalmente grandes grupos empresariales, para generar un gran impacto económico en los Estados, siendo los *tax rulings* un instrumento jurídico que pueden servir para este fin¹¹.

¹¹ Un claro ejemplo de este tipo de usos indebidos de *tax rulings* por parte un Estado es el denominado escándalo *Luxleaks*. Este nombre alude a la información publicada por el Consorcio Internacional de Periodistas en noviembre del año 2014, una investigación que revelaba que la Administración tributaria luxemburguesa había otorgado más de 500 *tax rulings* que reducían considerablemente la carga fiscal de empresas multinacionales entre los años 2002 a 2010. En este sentido, esta revelación causó un gran impacto político y social porque la imposición efectiva de estas multinacionales distaba sustancialmente del pagado por una empresa competidora en el mismo país, por lo que, en el ámbito europeo, por las connotaciones políticas y sociales, se pusieron en marcha nuevas acciones para aumentar la transparencia y supervisar el uso de los *tax rulings*. Este hecho también sirvió para



Es en estas situaciones donde determinados *rulings* han evidenciado ser un riesgo para la deslocalización de bases imponibles a Estados donde la Administración tributaria emite este tipo de acuerdos sin ningún tipo de publicidad y otorgando una tributación favorable respecto a otros contribuyentes. De ahí que el aumento en la transparencia de *tax rulings* haya tenido un gran impulso en el seno de la OCDE y la UE, mediante múltiples medidas como el aumento de control de los *tax rulings* en virtud de los intercambios de información entre Administraciones tributarias.

Capítulo segundo

TAX RULINGS EN EL CONTEXTO OCDE

1. MARCO PRELIMINAR

Uno de los conceptos clave, o quizás el más importante, para comprender la relevancia adquirida por la competencia fiscal entre Estados y, por ende, de los *tax rulings* desde finales del siglo XX hasta nuestros días, ha sido la globalización económica. En efecto,

impulsar y agilizar los trabajos para aprobar la Directiva 2015/2376/UE que implantaba un mecanismo de intercambio automático de información sobre *tax rulings* y APA en el seno de la UE. En el marco de la OCDE, este escándalo también sirvió como estímulo para incluir una propuesta de intercambio de información en su Plan de Acción BEPS mediante la Acción 5 del citado Plan.



diferentes estudios que han tratado sobre la competencia fiscal entre Estados de forma directa o indirecta coinciden en advertir que, dejando a un lado las indudables consecuencias desde un espectro económico, los efectos de la globalización en el ámbito tributario implicaron que los sistemas tributarios estatales tuvieran que adaptar su concepción reguladora eminentemente nacional a un nuevo paradigma. En definitiva, se debía “alinearse” la realidad económica, que había experimentado un gran avance debido a diversos factores¹², a la esfera tributaria donde apenas existía una normativa adecuada a este nuevo contexto económico.

Esta creciente interrelación entre los diferentes sistemas tributarios estatales propició una creciente competencia fiscal entre Estados¹³, que trataban de captar inversiones y capital extranjero, con la intención de experimentar un mayor crecimiento económico. La

¹² Estos factores son diversos pero podrían destacarse, entre otros, los siguientes: libre circulación de capitales, internacionalización de los flujos comerciales, desarrollo tecnológico, posibilidad de inversiones internacionales. Entre las prácticas asociadas de forma negativa a la competencia fiscal interestatal podría señalarse el empleo de una reducción de tipos impositivos de las rentas que se pretenden atraer (*race to the bottom*).

¹³ Téngase en cuenta que siguiendo a MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, op. cit., pág. 45, esta competencia fiscal se lleva a cabo principal y exclusivamente en factores económicos móviles como el capital y las actividades económicas.



competencia fiscal entre Estados *per se* no es negativa¹⁴, es más, incluso puede tener aspectos positivos como sería la racionalización del gasto público o un aumento en la competitividad de las empresas que operan a nivel internacional debido a la reducción de los costes de producción.

Ahora bien, la distinción entre la competencia fiscal lícita y perjudicial no es una tarea sencilla debido a que, como se ha señalado *supra*, no en todas las situaciones la competencia fiscal interestatal es negativa, debido a que cada país dentro de su soberanía estatal puede diseñar el sistema fiscal que estime apropiado. Este matiz nocivo de la competencia fiscal entre Estados emerge cuando el sistema tributario de un territorio determinado implementa unas políticas fiscales agresivas que merman las bases imponibles de otros Estados.

Una vez identificado el problema que puede implicar la competencia fiscal nociva entre Estados, resulta imprescindible introducir unos criterios que permitan identificar este tipo de competencia perjudicial, debido a la amplitud de prácticas y políticas fiscales que podrían ser catalogadas bajo este término. En este escenario a nivel internacional, la OCDE ha tratado de identificar y

¹⁴ Esta competencia fiscal entre Estados es algo ineludible, debido a que según expresa LAMPREAVE MÁRQUEZ "estas diferencias son causa de la disparidad en los niveles de desarrollo existentes en el mercado internacional que alimenta ineludiblemente diferentes niveles de imposición". LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., "La competencia fiscal entre Estados", *Unión Europea Aranzadi*, nº 4, 2009, págs. 19-27,



contrarrestar los efectos perniciosos de la competencia fiscal perjudicial entre Estados, y por consiguiente de los *tax rulings*, debido a la estrecha conexión entre ambos conceptos.

2. TAX RULINGS EN EL ESCENARIO PREVIO A BEPS

Desde un prisma internacional, la OCDE a finales del siglo pasado inició una estrategia para hacer frente a los problemas derivados de la competencia fiscal perjudicial entre Estados, mediante la cual se intentaba ofrecer un enfoque y una acción multilateral ante la falta de medidas de carácter unilateral de cada Estado¹⁵.

Esta actuación de la OCDE tuvo su primer hito en la elaboración de un Informe elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales, publicado en abril de 1998 bajo el título *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*¹⁶ (en adelante, el Informe de 1998). Este Informe de 1998 fue implementado jurídicamente mediante una recomendación, es decir, carecía de carácter vinculante jurídicamente para los Estados integrantes de la OCDE, pero sin embargo tuvo gran repercusión por sus efectos en la política fiscal en la mayoría de los países miembros

¹⁵ Cfr. MARTÍN LÓPEZ, J., "Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria" en COLLADO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, pág. 346.

¹⁶ OECD *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, 1998.



de esta organización, pese a su forma jurídica de "soft law"¹⁷, e incluso también para aquellas jurisdicciones ajenas a la OCDE, pero implicadas directamente para conseguir unos resultados eficaces.

El objetivo de este Informe no era conseguir la uniformidad de todos los sistemas tributarios nacionales, ya que como reconoce la OCDE las diferencias entre el nivel y estructura de los impuestos son decisiones políticas de cada gobierno dentro su soberanía estatal¹⁸. Por lo que el propósito del informe de 1998 sería, como manifiesta MARTÍN LOPEZ, "acabar con aquellas prácticas fiscales que, estando diseñadas exclusivamente para captar inversiones, rentas o patrimonios, erosionan en profundidad las economías de los Estados que sufren la deslocalización de su riqueza"¹⁹, en definitiva, se pretendían identificar las

¹⁷ Este término hace referencia a una nueva fuente del Derecho Internacional Tributario que reúne una amplia diversidad de instrumentos con diversas características, aunque sí se pueden identificar unas notas comunes como son: por un lado, su carácter no vinculante y, por otro lado, su capacidad para desplegar efectos jurídicos en virtud del consentimiento de los Estados. Sobre esta cuestión, *vid.* LUCHENA MOZO, G. M., "Fuentes tradicionales del Derecho tributario internacional y de la UE. Nuevos estándares internacionales de respuesta a fenómenos globales", *Quincena Fiscal*, nº 20, 2017, págs. 21-64.

¹⁸ *Vid.* OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, aps. 27-28.

¹⁹ MARTÍN LÓPEZ, J., "Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria", *op. cit.*, pág. 347.



prácticas fiscales perjudiciales derivadas de la competencia fiscal interestatal, así como desarrollar medidas destinadas a eliminar o atenuar los efectos negativos de estas prácticas dañinas para los Estados.

En particular, en su capítulo segundo, trata de determinar las características o aspectos principales sobre dos áreas de la fiscalidad internacional que tienen gran relevancia desde la perspectiva de la competencia fiscal entre Estados: los paraísos fiscales y los regímenes tributarios preferenciales.

Centrándonos en los regímenes tributarios preferenciales identificados como el conjunto de prácticas tributarias que, determinados países incluyen en sus sistemas tributarios estatales reconocidos por poseer un elevado nivel impositivo general, proporcionan un tratamiento fiscal favorable a ciertos tipos de rentas, renunciando a su tributación o realizándose la misma a unos niveles impositivos mínimos.

A grandes rasgos, para que un determinado régimen fiscal sea considerado como realmente dañino en la práctica, se debería realizar un triple análisis del régimen debiendo seguir los criterios elaborados y expuesto por la OCDE para cada una de las fases de evaluación.

Adicionalmente, se procedió a crear un organismo dependiente del Comité de la OCDE denominado *Forum on Harmful Tax Practices* (en adelante, FHTP), con el objetivo de crear un foro donde se pueda dialogar sobre



los problemas derivados de las prácticas fiscales perjudiciales y controlar la adopción de las recomendaciones derivadas del Informe²⁰.

El FHTP en el año 2004, publicó una Guía de aplicación consolidada del Informe de 1998²¹ para ayudar a los países miembros y no miembros de la OCDE a evaluar si sus regímenes son potencialmente dañinos, y eliminar ese tipo de prácticas perjudiciales.

En materia de *tax rulings*, esta Guía de aplicación dedica un capítulo completo a los *tax rulings*²², como una práctica fiscal que puede ser perjudicial, utilizando los cuatro factores claves del Informe de 1998 para identificar y evaluar regímenes fiscales perjudiciales²³.

La dedicación de un capítulo completo a los *tax rulings* en esta Guía sobre la aplicación consolidada del Informe de 1998 manifiesta que, en una faceta alejada de sus aspectos positivos, los *tax rulings* podrían atraer capital móvil internacional a una jurisdicción

²⁰ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, 1998, págs. 52-53, ap. 139.

²¹ OECD, *Consolidated Application Note – Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, Paris, 2004.

²² OECD, *Consolidated Application Note – Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, OCDE Publishing, Paris, 2004, Capítulo V: *Rulings*, págs. 47-60.

²³ Los cuatro factores claves eran: nula o baja tributación, estanqueidad subjetiva u objetiva, falta de transparencia, inexistencia de intercambio de información.



constituyendo una práctica fiscal perjudicial, según se define según los criterios del Informe de 1998. De ahí que, desde los inicios de los trabajos iniciados en la OCDE sobre competencia fiscal perjudicial, los *tax rulings* han sido considerados como una materia esencial sobre la cual se debían desarrollar diferentes medidas para contrarrestar sus posibles efectos negativos sobre la fiscalidad internacional.

En consecuencia, los trabajos realizados por el FHTP en materia de competencia fiscal perjudicial, en un escenario previo a BEPS, se centraron en dos ámbitos: la transparencia y el intercambio de información.

Desde la óptica de los *tax rulings* en una época anterior a BEPS, se debe recalcar la temprana identificación como una posible práctica fiscal perjudicial debido a la falta de transparencia de las Administraciones tributarias en su utilización. Por esta razón, la OCDE recomendaba que se hicieran públicas las condiciones para conceder, denegar o revocar tales decisiones, así como toda aquella información que contribuya a su identificación como práctica fiscal perjudicial para que los Estados puedan adaptarse a los estándares establecidos por la OCDE.

3. BEPS, TAX RULINGS Y COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL

3.1. Transición desde los primeros hitos hasta BEPS: un nuevo enfoque frente a la competencia fiscal perjudicial

Tras la publicación del Informe de 1998, la OCDE había



elaborado y publicado varios documentos abordando la problemática derivada de la competencia fiscal perjudicial, centrándose en dos áreas como son los paraísos y regímenes fiscales preferenciales.

Sin embargo, partir del año 2007, los trabajos de la OCDE priorizaron los paraísos fiscales con la finalidad de alcanzar unos estándares internacionales mínimos de transparencia e intercambio de información que permitieran un fiscalidad equilibrada y justa²⁴, alejándose los trabajos en el objetivo de progresar sobre asuntos relacionados con regímenes fiscales preferenciales

Por otra parte, se debe tener en consideración que con carácter previo a BEPS, desde el año 2008 se estaba produciendo una crisis económica y financiera sin precedentes recientes en los diferentes Estados. Este hecho suscitó la necesidad por parte de los países de garantizar una mayor eficiencia de los sistemas tributarios mediante una mayor estabilidad en las economías públicas, y un ajuste en los niveles impositivos que sean respetuosos con la soberanía tributaria de cada territorio.

En este entorno internacional, el proyecto BEPS surge en el ámbito de la OCDE/G-20 como consecuencia de las nuevas tendencias fiscales derivadas de una globalización que en estos últimos años ha incorporado un nuevo protagonista en la fiscalidad internacional: la

²⁴ Cfr. MORENO GONZÁLEZ, S., *Tax rulings: intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-Beps*, op. cit., pág. 79.



digitalización de la economía con motivo del profundo desarrollo tecnológico producido en este ámbito en los inicios del siglo XXI. Además, en este escenario las Administraciones Tributarias han identificado que, si bien es cierto que los Convenios para evitar la Doble Imposición han sido un instrumento efectivo para evitar la doble imposición, el uso inadecuado de este tipo de Convenios por parte de empresas multinacionales ha originado supuestos de doble no imposición o menor tributación, apartándose de su propósito principal.

Por todos estos motivos, expuestos de manera sucinta, los miembros del G-20 en noviembre del año 2012 solicitaron a la OCDE un informe que evaluara la situación de la tributación de las sociedades desde la óptica de la fiscalidad internacional. Este informe debía evaluar la problemática producida por la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a jurisdicciones con una tributación más favorable, problemas identificados con las siglas BEPS por su denominación anglosajona.

Tras unos meses de trabajo, la OCDE en febrero del año 2013 presentó un primer Informe denominado *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*²⁵, a través del cual se pretendía ofrecer una perspectiva de todas aquellas cuestiones que intervenían en las áreas que el Plan BEPS quería abordar, y así poder establecer medidas coherentes para afrontar los problemas derivados de un sistema fiscal internacional que parecía

²⁵ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, 2013.



haber quedado anticuado frente a nuevas prácticas económicas.

Posteriormente, la OCDE en julio del 2013 hizo público el Plan de Acción titulado *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*²⁶, que supone el nacimiento del proyecto BEPS con el objetivo de lograr unos estándares a nivel internacional para evitar supuestos de lagunas o vacíos normativos surgidos por la falta de coordinación entre las normativas tributarias de los Estados. Otras cuestiones importantes para el Plan BEP son erradicar las situaciones de doble no imposición y facilitar una mejor alineación de la tributación con la actividad económica real.

A tal efecto, este Plan de Acción BEPS determinaba 15 acciones que deben implementarse para reducir los problemas identificados. A su vez, estas 15 acciones pueden ser agrupadas en tres objetivos o pilares:

- Mejora de la transparencia, seguridad jurídica y previsibilidad.
- Aumento de la coherencia normativa interna de los Estados en relación con actividades transfronterizas.
- Reajustar el criterio actividad sustancial, adaptándose a los nuevos modelos empresariales y la evolución tecnológica.

De todas estas acciones introducidas, y los efectos del ámbito de este trabajo de los *tax ruling* en la fiscalidad internacional, se debe centrar el interés en la Acción 5

²⁶ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, 2013.



cuyo título es “combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”⁴⁹, que suponen una renovación y redefinición de los trabajos en materia de competencia fiscal perjudicial iniciados por el Informe de la OCDE publicado en 1998.

3.2. Acción 5 del proyecto BEPS

La competencia fiscal perjudicial es un asunto que centra el interés del proyecto BEPS debido a la indudable conexión existente entre el traslado de beneficios por parte de ciertos contribuyentes y la competencia fiscal entre Estados. Este primer fenómeno se produce porque existen diferencias fiscales entre los sistemas tributarios estatales que incentivan estas situaciones²⁷.

En este sentido, la Acción 5 del plan BEPS²⁸ (en

²⁷ Cfr. LÓPEZ RODRÍGUEZ, J., “Acción 5. La competencia fiscal perjudicial en el proyecto BEPS”, Acción 5. La competencia fiscal perjudicial en el proyecto BEPS”, en RAMOS PRIETO, J. (Coord.), *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pág. 229.

²⁸ El Informe definitivo sobre esta Acción 5 se aprobó en octubre del año 2015. Vid. OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Considering Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.



adelante, el Informe final de la Acción 5) se ha centrado en actualizar los trabajos realizados desde el año 1998 por la OCDE, concentrando principalmente todos los esfuerzos en dos aspectos como son la mejora de la transparencia, fundamentalmente a través del intercambio de información de ciertos *tax rulings*, y el desarrollo del criterio de actividad económica sustancial en relación con la aplicación de este criterio en el contexto de intangibles.

Desde la óptica de una mejora de la transparencia, como una de las prioridades de la Acción 5 del Plan BEPS, el intercambio de información de estos acuerdos tributarios se ha revelado como un elemento fundamental en los trabajos sobre competencia fiscal perjudicial en BEPS.

3.2.1. Mejora de la transparencia como aspiración esencial y *tax rulings*

La mejora de la transparencia de los regímenes fiscales abordada en la Acción 5 del Plan BEPS, se centra en soluciones que tienen como objeto aumentar la seguridad jurídica en la aplicabilidad de un régimen fiscal y tener conocimiento de la existencia de acuerdos tributarios que pueden perjudicar al sistema tributario del Estado de residencia del contribuyente al que se le ha concedido el *ruling*. Este sistema obligatorio de intercambio de información espontáneo sobre *rulings* específicos es una medida ambiciosa, si se comprueba que el intercambio de información no solo abarca a los *tax rulings* que versen sobre la aplicación de un régimen preferencial, sino que también engloba a todos aquellos *tax rulings* que conlleven "riesgos BEPS".



El intercambio obligatorio y espontáneo de información comprende aquellas situaciones en las que un Estado obtiene información de carácter fiscal que podría ser relevante para otro Estado y se suministra *motu proprio* sin necesidad de solicitud previa. La introducción del matiz obligatorio reduce las posibilidades de una cierta discrecionalidad por parte de la autoridad fiscal, "obligándose" al intercambio información cuando se cumplan los parámetros y supuestos estipulados por la Acción 5.

De esta manera, se aspira a que las Administraciones Tributarias del país de residencia del contribuyente, al que se le ha otorgado un *tax ruling*, pudiera aplicar medidas unilaterales para contrarrestar el efecto del *ruling*.

En estos casos, no se pretende que un Estado modifique su normativa, ya que este intercambio de información *per se* no soluciona los efectos nocivos derivados de la aplicación de estos regímenes preferenciales, sino que como señala LÓPEZ RODRÍGUEZ "respecto de las autoridades fiscales que se vieran perjudicadas, dispondrán de los datos tributarios necesarios para aplicar sus normas de defensa. Esto les permitiría hacer efectiva su propia jurisdicción de forma que su soberanía fiscal se haría materialmente efectiva. Las normas anti-abuso que pudieran diseñar resultarían eficaces puesto que sería posible constatar los supuestos de hecho que determinarían su aplicación"²⁹.

²⁹ LÓPEZ RODRÍGUEZ, J., "Acción 5. La competencia fiscal perjudicial en el proyecto BEPS", *op. cit.*, pág. 239.



En consecuencia, el intercambio de información sobre *rulings* se configura un medio para lograr que las autoridades fiscales de un país determinado puedan mitigar los efectos de determinadas prácticas fiscales perjudiciales de otros países, así como a la contribución del establecimiento de una competencia fiscal entre Estados justa y libre.

Una vez identificado que la principal medida que introduce la Acción 5 del Plan BEPS para aumentar la transparencia de los regímenes tributarios es implantar un sistema obligatorio de intercambio de información espontáneo sobre ciertos *rulings* específicos, se requiere conocer la definición de *tax ruling* en el ámbito del proyecto BEPS con el fin de precisar que *tax rulings* deben ser objeto de intercambio de información a los efectos del proyecto BEPS.

A este respecto, el Informe final de la Acción 5 define *tax ruling* como "cualquier consejo, información o compromiso suministrado por una autoridad fiscal a un contribuyente específico o grupo de contribuyentes en los que se refiere a sus situaciones fiscales y sobre el cual está autorizado a basar su conducta"³⁰, tras esta amplia definición podrían incluirse tanto *rulings* generales, como *rulings* específicos, siendo únicamente aplicable el sistema obligatorio de intercambio de información espontáneo a los *rulings* específicos, es decir aquellos *rulings* a través de los cuales un

³⁰ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, pág. 51, ap. 95.



contribuyente concreto está autorizado a aplicar la normativa tributaria según la resolución emitida por la autoridad competente.

Este último aspecto, el intercambio espontáneo obligatorio de información únicamente sobre *rulings* específicos, podría responder a un enfoque pragmático por parte de la OCDE/G20 debido a que se pretendía encontrar un equilibrio entre una mayor transparencia y no imponer una carga administrativa excesiva para las autoridades fiscales³¹⁵⁵; sin ese grado de especificidad sería muy complicado establecer un nexo que permitiera identificar de forma eficaz los datos y el país objeto de intercambio de información³².

3.2.2. Tax rulings específicos comprendidos en el intercambio de información

El Informe final de la Acción 5 determina los tipos de *rulings* específicos que deben ser objeto de intercambio de información, con la clara intención de concretar de una manera lo más precisa posible que *rulings* deben obligatoriamente intercambiarse, limitando la capacidad de apreciación subjetiva por parte de las Administraciones tributarias sobre si los datos son

³¹ OCDE/G20, Acción 5 – Informe Final 2015, pág. 59, ap. 130.

³² LAMPREAVE MÁRQUEZ, P, "Acción 5. Eliminar las prácticas fiscales abusivas reforzando la transparencia y la sustancia". en RAMOS PRIETO, J. (Coord.), *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pág. 213.



transcendentes para la soberanía fiscal de otro Estado.

Los *tax rulings* específicos que deben ser objeto de intercambio espontáneo obligatorio de información son los siguientes:

a) *Rulings* relacionados con regímenes fiscales preferenciales.

b) *Rulings* previos sobre valoración de precios de transferencia de carácter unilateral transfronterizo u otros *tax rulings* unilaterales en el mismo ámbito.

c) *Rulings* transfronterizos que permiten un ajuste unilateral a la baja de los beneficios de un determinado contribuyente y no es incluido en los estados financieros de la entidad.

d) *Rulings* sobre la existencia o ausencia de un establecimiento permanente, y/o a la atribución de beneficios atribuida por parte del Estado que emite el *ruling*.

e) *Rulings* sobre sociedades canalizadoras de renta.

f) Cualquier otro *ruling* cuya falta de intercambio de información espontáneo pudiera provocar riesgos identificados en BEPS. Este último apartado, a modo de precaución, trata de ampliar el alcance de la obligación de intercambiar información de manera espontánea a posibles *rulings* que no tienen encaje en ninguno de los anteriores apartados, pero que suponga un riesgo desde la óptica del proyecto BEPS.

3.2.3. Cauces jurídicos para efectuar el intercambio espontáneo y obligatorio de información sobre *tax rulings* específicos

Expuestos con anterioridad los *tax rulings* específicos



que deben ser intercambiados entre Administraciones tributarias no se debe obviar que, el intercambio de información es un modo de cooperación o asistencia administrativa entre Estados, por lo que requiere una habilitación legal o jurídica para que la obtención y transmisión de datos legitimen jurídicamente la utilización de la información obtenida por la Administración tributaria receptora de los datos.

Sin embargo, aunque el intercambio de información es uno de los elementos clave para lograr una mayor transparencia del Plan BEPS, será cada Estado, en virtud de los diferentes instrumentos jurídicos a nivel internacional que habilitan el intercambio de información, quien decida como implementar el estándar establecido por la OCDE sobre ciertos *tax rulings*.

En la esfera internacional, dejando a un lado los instrumentos jurídicos derivados delen el ámbito la Unión Europea, existen varios mecanismos para legitimar jurídicamente el intercambio de información:

1º. Convenio de doble imposición con una cláusula de intercambio de información que puede seguir tanto el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE³³ como el de la ONU³⁴. Priorizando la atención en el Modelo de

³³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019.

³⁴ UNITED NATIONS, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, New York, 2017.



Convenio Tributario de la OCDE (en adelante, MC OCDE) que en su artículo 26 introduce la posibilidad de intercambiar información entre las partes que han suscrito el Convenio. Las diferentes modalidades de intercambio de información previstas para dicho fin en el MC OCDE son: previo requerimiento, automáticamente, espontáneo.

2º. Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria³⁵, este Convenio es otro mecanismo que puede ser utilizado para intercambiar espontáneamente *tax rulings*. El artículo 7 del citado Convenio incorpora el intercambio espontáneo de información entre “partes” como un modo de intercambiar, estipulando cinco circunstancias o supuestos de hecho en los cuales la información se remitirá a la otra “parte”.

3º. Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria de 2002³⁶, donde se contempla como modalidad de intercambio de información la solicitada previo requerimiento, según establece el artículo 5 del citado Convenio, quedando este instrumento jurídico vedado para intercambiar la información de forma espontánea sobre *tax rulings* específicos. Como se puede observar, este modelo ha quedado desfasado respecto a las nuevas modalidades de intercambio de información, tanto al intercambio de

³⁵ OECD/COUNCIL OF EUROPE, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing, Paris, 2011

³⁶ OECD, *Agreement on Exchange of Information in Tax Matters*, OECD Publishing, Paris, 2002.



información automático³⁷ como el espontáneo. En virtud de lo anterior, y con el objetivo de adaptarse a las nuevas fórmulas de cooperación administrativa entre Estados en 2015 se publicó un Modelo de Protocolo³⁸ que permite ampliar el alcance de un acuerdo de información tributaria incluyendo el intercambio automático y espontáneo de información.

Todos estos cauces jurídicos para transmitir la información plantean una interesante cuestión, la importancia de utilizar instrumentos jurídicos adecuados a nivel internacional, e interno, que legitimen el intercambio de información entre administraciones tributarias, para ello la Administración tributaria que identifica que existe un *tax ruling* específico o APA que podría ser objeto de intercambio espontánea y obligatorio, en virtud de la Acción 5 del Plan BEPS, debería realizar una doble verificación. Primeramente, se necesitaría evaluar si ese *ruling* o APA se encuentra incluido en el marco de actuación de la Acción 5 del Plan BEPS, posteriormente se debería examinar cual es la jurisdicción receptora y determinar el instrumento jurídico adecuado para remitir la

³⁷ Vid. SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., "La transmisión automática de información. ¿hacia un estandar global de intercambio de información?", *Misión Jurídica: Revista de derecho y ciencias sociales*, nº 11, 2016, pág. 165–182.

³⁸ OECD, *Model Protocol for the Purpose of Allowing the automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA*.



información.

En este esquema de intercambio de información implantando por en el seno de la OCDE, tanto el plan BEPS como el instrumento jurídico utilizado para transmitir la información son indispensables, y en consecuencia no se debería ignorar que sin la base jurídica adecuada³⁹, garante de unos mínimos requisitos legales, se pueden suscitar cuestiones problemáticas relacionados con la legitimidad en el uso de esa información o su tratamiento.

De igual forma, estos instrumentos jurídicos que sirven para articular el intercambio de información deben ajustarse a un marco de confidencialidad de los datos intercambiados, debiendo el país que recibe la información garantizar un tratamiento de los datos en un marco normativo adecuado. En consecuencia, se contienen cláusulas, tanto en los Convenios como en otros instrumentos jurídicos de intercambio de información, de confidencialidad y secreto tributario que delimitan el uso de los datos recibidos sobre hechos y personas concretas.

³⁹ En relación con esta cuestión, aparte de que la modalidad de intercambio espontáneo de información debe estar prevista en el instrumento jurídico utilizado, la información transmitida debe ajustarse a algunos de los supuestos fijados que habilitan el citado intercambio de información. Por este motivo, sería recomendable incluir en las cláusulas de los instrumentos jurídicos un supuesto específico dedicado a los tax ruling o supuestos más genéricos que permitan una interpretación más flexible.



3.2.4. ¿Qué países reciben la información?

Los *tax rulings específicos* objeto de intercambio de información de conformidad con la Acción 5 del Plan BEPS, deberán ser enviados a todas aquellas jurisdicciones que puedan ser afectadas por el contenido del *ruling*. Sobre este aspecto, el Informe final de la Acción 5, indica que con carácter general se debería remitir la información a los siguientes Estados:

- Los países de residencia de todas las partes vinculadas⁴⁰ con las que el contribuyente realice una operación por la que se concede un *ruling*, o se derive una renta para las partes vinculadas que han sido beneficiadas por un trato fiscal preferente.
- El país de residencia de la matriz dominante y la compañía matriz inmediata.

A continuación, el Informe final de la Acción 5 detalla las reglas o particularidades que deben ser consideradas para conocer los países receptores de la información, según el *tax ruling* específico objeto de intercambio de información espontáneo y obligatorio.

⁴⁰ El umbral para considerar que dos entidades son vinculadas se establece en un 25%, en consecuencia, dos sociedades serían consideradas vinculadas si una de ellas participa en la otra, directa o indirectamente, en al menos en un 25% de su capital o de los derechos de voto. Esta vinculación podría alcanzarse también cuando una tercera entidad posea, directa o indirectamente, el 25% del capital o de los derechos de votos de las dos entidades.



3.2.5. Datos y procedimiento para intercambiar la información

El procedimiento para intercambiar información diferencia entre dos fases con la finalidad principal de conseguir un equilibrio entre no aumentar la carga administrativa sobre las administraciones tributarias y ser un mecanismo efectivo para aumentar transparencia. En consecuencia, en una primera fase, la Administración tributaria del país que ha otorgado un *ruling* específico, remite la información y resumen básico del *ruling* utilizando una plantilla o modelo estándar⁴¹ que agiliza el proceso, pero como destaca FERRAZ CORELL “los compromisos asumidos en este ámbito no suponen que deba intercambiarse los *rulings* propiamente dichos a los países interesados”⁴², de modo que en esta primera fase no se remite el propio

⁴¹ La información mínima que se debe incluir en esta primera fase es la contenida en el anexo C del Informe final de la Acción 5, entre la que se incluye entre otros la siguiente información: fecha de emisión del *ruling*, resumen de su contenido, tipo de *ruling*, así como unas breves instrucciones para su cumplimentación. En este sentido, *Vid.* Informe final de la Acción 5, págs. 81-86.

⁴² FERRAZ CORELL, G., “La potenciación del intercambio de información entre autoridades tributarias: intercambio de *rulings* y documentación de Transfer Pricing”, en ALMUDÍ CID, J. M., FERRERAS GUTIÉRREZ J. A., y HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA P. A. (Dirs.), *El plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pág. 406.



ruling.

Este primer envío de información permite a la Administración tributaria receptora de los datos analizar las posibles repercusiones tributarias negativas derivadas de la concesión de un *tax ruling* específico, y con posterioridad, se podrían solicitar datos adicionales, e incluso el solicitar el *ruling* completo, mediante la modalidad de intercambio de información previo requerimiento.

3.2.6. Buenas prácticas y ejecución de la Acción 5

En este último apartado, a modo de cierre de este capítulo, se pretende poner de relieve el grado de ejecución la Acción 5 del Plan BEPS y que la misma, aparte de implantar un sistema obligatorio de intercambio espontáneo de información, diseña un paquete de buenas prácticas con el fin de consolidar el progreso que supone este sistema de intercambio de información en la esfera de la OCDE.

Estas prácticas recomendables para los países comprenden un ámbito de aplicación aún más amplio al determinado para el intercambio de información, puesto que son aplicables tanto a *rulings* generales, siempre que sean transfronterizos, como específicos, excepto si las propias recomendaciones realizan una distinción entre *rulings* específicos para un contribuyente, APA y *rulings* generales.

Este conjunto de buenas prácticas se organizan en tres bloques diferentes en función del ámbito sobre el cual



se proyectan las recomendaciones:

- I. Procedimiento para la concesión de un *ruling*.
- II. Validez de los *rulings* y posteriores procedimientos de control.
- III. Publicación e intercambio de información.

Descrito de manera sucinta las buenas prácticas recomendadas a los Estados en relación con la acción 5, es necesario conocer el estado actual en el grado de implementación del mecanismo de intercambio de información de *tax rulings* que incorporaba esta Acción. Para ello, se analizarán los datos que la OCDE publica anualmente como resultado de la evaluación de implementación de este estándar mínimo del Plan BEPS, mediante un procedimiento *peer review*⁴³ dentro del denominado marco de transparencia.

En este sentido, recientemente, la OCDE en febrero del año 2021 ha publicado un acuerdo en el proceso de *peer review*⁴⁴ para mantener y reforzar aún más la transparencia de los *tax rulings* para el período 2021-2025, que introduce mejoras en los términos de referencia para evaluar la implementación del estándar

⁴³ OECD, BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices – Terms of Reference and Methodology for the Conduct of the Peer Reviews of the Action 5 Transparency Framework, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, 2017.

⁴⁴ OECD, BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices – Transparency Framework: Peer Review Documents, OECD, Paris, 2020.



mínimo y una metodología simplificada.

Centrándonos en la ejecución y en los datos del intercambio de información de *tax ruling*, según el último *Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings* del año 2019, publicado el 15 de diciembre del año 2020⁴⁵, alrededor de 130 jurisdicciones se han sometido al último *peer review* para evaluar su cumplimiento con el marco de transparencia, lo que indica que un gran número de países han optado por querer alcanzar un marco de transparencia mínimo a nivel global.

Si se compara el número de jurisdicciones, 44, objeto de revisión en el primer *peer review* del año 2016⁴⁶ ⁸³ y el número de jurisdicciones, 124, revisadas en el año 2019, parece que los Estados han observado la implementación de este estándar mínimo como una herramienta beneficiosa para sus sistemas tributarios estatales. En este sentido, es llamativo como, en el *peer review* del año 2017⁴⁷ con 92 jurisdicciones objeto de

⁴⁵ OECD *Harmful Tax Practices – 2019 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2020.

⁴⁶ OECD, *Harmful Tax Practices - Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2017.

⁴⁷ OECD, *Harmful Tax Practices – 2017 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive*



revisión, fueron objeto de intercambio de información 14000 *tax rulings*, cuando las cifras de los años anteriores y posteriores muestran una media de intercambio entre 6000–7000 *tax rulings* anuales.

Respecto a nuestro país, indicar que desde los inicios de la ejecución de la Acción 5 del Plan BEPS ha formado parte de las jurisdicciones que han intercambiado información. El número de *tax rulings* intercambiados ha ido oscilando año a año, siendo de 218 en el 2016, 89 en el 2017 y de 170 en el 2019, cifra esta última que destaca si se compara con los *tax rulings* intercambiados por Estados Unidos, 38. En relación con las jurisdicciones con las que se ha intercambiado información, y basándonos en los datos del *peer review* del año 2019, se puede apreciar cómo, aunque la mayoría de las jurisdicciones con las que se han intercambiado *tax rulings* sean, a su vez, Estados miembros de la UE, existe un alto grado de cooperación entre estos países no solo por los trabajos de la UE, sino también por los trabajos de la Acción 5 del Plan BEPS.

Por último, no se puede pasar por alto que, más allá de la implementación efectiva de la Acción 5 del Plan BEPS, la OCDE ha diseñado un sitio web⁴⁸ que permite acceder a la información sobre la Acción 5 en particular, y del Plan BEPS en general, de un modo sencillo, elemento que incide directamente en la transparencia y acceso a la información de todos los ciudadanos, aspecto el de la transparencia que la OCDE propugna en muchas de sus

Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2018.

⁴⁸ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/>
(último acceso 23 de junio de 2021)



propuestas y que parece querer ser la primera en dar ejemplo sobre ello.

Capítulo tercero

TAX RULINGS DESDE UNA PERSPECTIVA EUROPEA

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

La repercusión y efectos de la globalización, señalados en el capítulo anterior en la esfera internacional, tampoco han sido ajenos en el ámbito de la UE. Es más, este fenómeno económico tiene mayor grado de relevancia en el ámbito europeo, debido a los objetivos perseguidos por esta organización internacional que aspira a ofrecer a sus ciudadanos “un espacio de libertad, seguridad y justicia sin fronteras interiores, en el que esté garantizada la libre circulación de personas conjuntamente con medidas adecuadas en materia de control de las fronteras exteriores, asilo, inmigración y de prevención y lucha contra la delincuencia” según establece el artículo 3.2 del Tratado de la UE.

A este respecto, desde una perspectiva económica, el artículo 3.3 del Tratado de la UE preceptúa que la Unión “establecerá un mercado interior”, afirmación que implica la consecución de un “espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales” a tenor de lo dispuesto en el artículo 26.2 del Tratado de Funcionamiento de la UE (en adelante, TFUE). Este mercado interior propugnado por el denominado Derecho primario de la UE entraña, a su vez, la creación de un espacio



económico común sin fronteras y la necesidad de eliminar los impedimentos internos de cada Estado para conseguir dicho fin.

Así, en orden a conseguir un sistema económico común basado en la libre competencia y mercado interior, es indudable la estrecha relación entre la fiscalidad en la ubicación de actividades económicas y la movilidad de los factores productivos debido, entre otros motivos, a la falta de armonización de los sistemas tributarios de cada Estado en el marco de la imposición directa por la reticencia a perder soberanía tributaria en esta materia. Es más, resulta paradójico que, a mayor grado de integración y avances en el proyecto europeo, se haya producido un aumento en la utilización de los tributos como mecanismo de política económica para atraer inversión extranjera procedente tanto de países de la UE como de terceros países.

En consecuencia, se puede observar como la competencia fiscal entre Estados suscitada a finales del siglo XX en la esfera internacional también es una situación cuanto menos inquietante que también surge entre los Estados miembros de la UE.

A tal efecto, se podría concluir que la competencia fiscal perniciosa entre Estados miembros de la UE se concibe como un obstáculo o problema de mayor entidad que el suscitado a nivel internacional porque afecta a la libre competencia y mercado interior pretendido a nivel europeo. De este modo, las repercusiones negativas derivadas de la competencia fiscal perniciosa en el seno de la UE ponen en riesgo la materialización de los objetivos perseguidos por la UE.



Ante esta situación, la actuación de las instituciones a nivel europeo se manifiesta fundamental para identificar y suprimir aquellas prácticas en el plano de la fiscalidad directa para poder alcanzar los propósitos establecidos en el Derecho originario de la UE.

2. TRABAJOS FRENTE A LA COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL EN LA UE

El surgimiento y desarrollo de un proceso de competencia fiscal pernicioso entre Estados miembros muestra un problema de profundo calado para la UE, la insuficiente armonización a nivel europeo en la imposición sobre factores económicos móviles. Esta tarea de armonización en la fiscalidad directa ha sido limitada desde los inicios de la UE por la necesidad, y a su vez dificultad, de alcanzar la unanimidad en la adopción de acuerdos en esta materia. Esta complicada falta de acuerdo sobre la armonización de la imposición directa a nivel UE provocó que las instituciones europeas plantearan conseguir una aproximación entre las normativas tributarias de los Estados miembros a través de la denominada "coordinación fiscal"⁴⁹. Esta estrategia de coordinación fiscal tiene importantes connotaciones jurídicas porque es llevada a cabo mediante instrumentos de *soft law*, en consecuencia, se tratan de actos jurídicos que carecen de vinculación

⁴⁹ RUIBAL PEREIRA, L. y SERRANO ANTÓN, F., "La competencia fiscal lesiva en la Unión Europea: Código de Conducta y ayudas de Estado", *Studi Tributari Europe*, 2010, pág. 397.



jurídica pero sí política.

Los trabajos en el seno de la UE basados en la coordinación fiscal para combatir los efectos perniciosos de la competencia fiscal perjudicial entre Estados miembros tienen su primer hito en la adopción en 1997 de una Resolución sobre un Código de Conducta sobre fiscalidad de empresas, aprobado por parte del Consejo de la UE y los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros. La creación del Código de Conducta era consecuencia de un paquete de medidas⁵⁰ para hacer frente a las nuevas vías de competencia fiscal perniciosas, suponiendo un gran avance para mitigar los efectos nocivos de la misma fiscal en el ámbito de la UE.

La creación de este Código de Conducta, que se encuentra estructurado en varias partes, responde a la necesidad de suprimir las medidas y prácticas fiscales perniciosas en el ámbito de las empresas. El alcance

⁵⁰ *Vid.* Comunicación de la Comisión "Hacia la coordinación fiscal en la Unión Europea – Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa", COM (97) 495 final. Estas medidas se centran en diferentes aspectos como son: un Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas, junto con una comunicación de la Comisión sobre las ayudas estatales de carácter fiscal; medidas para eliminar las distorsiones en la fiscalidad de las rentas del capital; medidas para eliminar la retención fiscal en los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas. Aunque entre todas las medidas, la Comunicación destaca que el Código de conducta será "el elemento fundamental del paquete de medidas" y ayudará a contribuir a evitar que se produzcan distorsiones económicas.



referido a la fiscalidad de las empresas debe ser entendido como toda política o medida fiscal⁵¹ en el ámbito de la fiscalidad directa que pueda influir en la ubicación de la actividad empresarial de una determinada compañía en el seno de la UE⁵².

Un análisis del Código revela que no todas las medidas fiscales se encuentran en el ámbito de aplicación por ser consideradas potencialmente perniciosas, sino solo aquellas que "impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate"⁵³. De manera que, la efectividad de este Código para combatir la competencia fiscal perjudicial entre Estados miembros se limita porque los efectos perniciosos solamente implicarían a aquellas medidas fiscales que sedesvían del sistema tributario general de un Estado concreto.

Tras la adopción de este Código, en 1998 se fundó un grupo de trabajo bajo el nombre de "Grupo del Código de Conducta" que tras su puesta en marcha realizó una

⁵¹ Sobre este concepto el Código de Conducta en su letra A específica que "las medidas fiscales a que se refiere el presente Código son disposiciones legislativas o reglamentarias y prácticas administrativas".

⁵² Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal - Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, DOUE C-2, 6 de 1998.

⁵³ Letra B del Código de Conducta.



importante y ardua tarea al analizar las medidas fiscales de cada Estado miembro que podían ser potencialmente perjudiciales que fue presentado el 29 de noviembre de 1999⁹⁶. A los efectos de este trabajo, se debe destacar que el Informe identificó sesenta y seis medidas como perjudiciales de las cuales quince eran referentes sobre *rulings* y un tratamiento fiscal favorable a través de este tipo de prácticas administrativas.

No obstante, el escándalo *Luxleaks* reveló que los trabajos realizados en el ámbito de UE en la esfera de los *tax rulings* no eran suficientes para combatir el uso de este tipo de instrumentos para generar una competencia fiscal perniciosa entre Estados miembros deben ir más allá que meros acuerdos políticos, que si bien es cierto que sirvieron en un primer momento para iniciar los trabajos en el ámbito de la fiscalidad directa, han perdido eficacia siendo necesario reforzar la iniciativas en materia de transparencia y *tax rulings* mediante instrumentos jurídicos vinculantes a través de una Directiva.

3. IMPULSO DE NUEVAS MEDIDAS DE CONTROL SOBRE TAXRULINGS EN EL ÁMBITO DE LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA UE

El estudio realizado hasta aquí de los *tax rulings* en la esfera internacional y europea refleja que los trabajos iniciales en esta materia se habían circunscrito dentro de las diferentes acciones para hacer frente a los efectos perniciosos de la competencia fiscal entre Estados. Tras los primeros avances en esta materia,



desde el año 2012 la Comisión Europea impulsó un Plan de Acción frente al fraude y la evasión fiscal⁵⁴ que recoge numerosas medidas, entre las que se podría destacar la necesidad de fomentar el intercambio automático de información como estándar de transparencia.

Posteriormente, la Comisión el 18 de marzo del 2015⁵⁵ presentó un paquete de medidas con el fin de aumentar la transparencia fiscal en el marco de un programa para combatir destinado a combatir el fraude y evasión fiscal del impuesto sobre sociedades, así como la competencia fiscal perjudicial en la UE. Este paquete de transparencia tenía como elemento principal la propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/CE sobre implantación de un sistema de intercambio automático de *tax rulings* y APA transfronterizos⁵⁶, con la finalidad de combatir el fraude y elusión fiscal a nivel UE, permitiendo que el Estado afectado por un *tax ruling* pueda actuar frente a este tipo de prácticas

⁵⁴ COMISIÓN EUROPEA, "Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal", COM (2012) 722 final.

⁵⁵ COMISIÓN EUROPEA, "Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales", COM (2015) 136 final.

⁵⁶ COMISIÓN EUROPEA, "Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad", COM (2015) 135 final.



administrativas si fuera necesario.

Aunque el propósito principal de estas medidas era aumentar la transparencia de los sistemas tributarios estatales, al igual que el Plan BEPS, estos trabajos a nivel europeo no tienen su origen o antecedentes en este Plan BEPS, sino que más bien responden a un continuo trabajo realizado en el seno de la UE para introducir mejoras estructurales en los sistemas de cooperación administrativa en materia fiscal entre Estados miembros⁵⁷.

Esta propuesta de modificación en materia de *tax rulings* respondía a la necesidad de resolver los problemas e ineficiencias derivados de la Directiva 2011/16/CE, que establecía las posibilidades de transmisión de información sobre *tax rulings* y APA mediante el intercambio espontáneo o rogado que no había resultado efectivo, debido, por un lado, a la condición de voluntario del intercambio espontáneo y, por otro lado, a las excepciones del intercambio rogado.

Finalmente, el 8 de diciembre se aprobó la Directiva 2015/2376/UE⁵⁸ que modificaba el mecanismo de intercambio de información sobre *tax rulings* y APA fijado por la Directiva 2011/16/UE. Sobre el alcance y

⁵⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M., "La asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria" en CALDERÓN CARRERO, J. M., & MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., (Autores), *Derecho tributario de la Unión Europea*, Wolter Kluwer, Madrid, 2019 pág. 464.

⁵⁸ DOUE L-332, de 18-12-2015.



efectos prácticos de esta Directiva 2015/2376/UE⁵⁹ son significativas las palabras de CALDERÓN CARRERO “el ECOFIN puso de relieve cómo la aprobación de este mecanismo constituye una de las primeras medidas dirigidas a prevenir la “elusión fiscal societaria”, limitando la instrumentación de determinados “esquemas BEPS” a través de un uso impropio de determinados mecanismos dirigidos a asistir a los contribuyentes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias en condiciones de mayor seguridad jurídica”⁶⁰.

Por lo que, a modo de premisa inicial y antes de examinar detalladamente la Directiva 2015/2376/UE, se puede apreciar una ampliación del ámbito al cual se circunscriben los efectos perniciosos del uso indebido de los *tax rulings*. En efecto, el aumento de la necesidad de transparencia no solo responde a una preocupación de la UE por su uso en el marco de la competencia fiscal perjudicial entre Estados, sino también porque pueden servir para contribuir a la realización prácticas fiscales lesivas para los sistemas tributarios estatales, como la

⁵⁹ Debe recordarse que esta Directiva se realiza vía modificación legislativa de la Directiva 2011/16/UE, por lo que la interpretación y condiciones de aplicabilidad deben ser realizada de manera coherente a lo determinado en esta última. *Vid.* MORENO GONZÁLEZ, S., *Tax rulings: intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-Beps*, *op. cit.*, pág. 137.

⁶⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M., “La asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria”, *op. cit.*, pág. 465.



elusión fiscal y la planificación fiscal agresiva por parte de ciertos contribuyentes.

4. DIRECTIVA 2015/2376/UE SOBRE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO Y OBLIGATORIO DE INFORMACIÓN SOBRE TAX RULINGS

4.1. ¿Qué tipos de *tax rulings* deben ser objeto de intercambio automático de información?

Antes de comenzar con el análisis de diferentes aspectos de esta Directiva se debe delimitar su ámbito de aplicación y delimitar cuales son los *tax rulings* incluidos en el marco del intercambio automático de información. Sobre esta cuestión, la Directiva 2015/2376 delimita dos tipos de *tax rulings* que deben ser objeto de intercambio automático de información: acuerdo previo con efecto transfronterizo (*tax ruling*⁶¹) o acuerdo previo sobre precios de transferencia (APA), incorporándose una definición sobre ambos términos y las condiciones que se deben cumplir para su inclusión el ámbito del intercambio automático información⁶². Las

⁶¹ La Directiva dentro del concepto genérico de *tax ruling* realiza una distinción entre dos tipos de *rulings* como son APA y *tax ruling* en un sentido concreto. Este último concepto actúa como cajón de sastre porque todo *ruling* que por sus características no sea un APA deberá ser considerado como *tax ruling* a los efectos de la Directiva, si se ajusta a la definición sobre este término establecida en la Directiva.

⁶² Apartados 14 y 15 del artículo 3 de la Directiva 2011/16 en su versión consolidada añadidos por la Directiva 2015/2376/UE.



definiciones de estos dos términos realizada por la Directiva 2015/2376/UE pretende abarcar la mayor parte de las situaciones que incluyan *tax rulings*.

Otro aspecto destacable, sería la exclusión del ámbito de aplicación a las personas físicas realizado por la Directiva 2015/2376/UE que limita el alcance del intercambio automático de información a los acuerdos previos con efecto transfronterizo que se dicten en relación con personas jurídicas exclusivamente⁶³.

Conjuntamente, es necesario hacer hincapié en un factor indispensable para que los *tax rulings* sean objeto de intercambio automático de información: las operaciones o transacciones abarcadas por el *tax ruling* tienen que ser consideradas transfronterizas. Este componente transfronterizo incorpora la necesidad de un elemento, ya sea objetivo o subjetivo, de extraterritorialidad quedando circunscrito su ámbito de aplicación a situaciones intracomunitarias pero también extracomunitarias. Por lo que, *a contrario sensu* no deberían ser objeto de intercambio automático de información aquellos *tax rulings* "domésticos" por no

⁶³ Esta exclusión podría responder a varios motivos como son la gran carga administrativa que supondría su inclusión y los limitados efectos prácticos para hacer frente a una planificación fiscal agresiva o elusión fiscal, así como la posible repercusión sobre el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal incorporado en el artículo 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea que podrían implicar estos intercambios automáticos de información.



tener impacto en otras jurisdicciones ni al fortalecimiento del mercado interno⁶⁴.

Sobre este aspecto transfronterizo, no parece acertada la limitación del intercambio automático de información únicamente a este tipo de situaciones puesto que si un Estado considera que un *tax ruling* doméstico puede tener efectos sobre otras jurisdicciones, el intercambio de información se debería realizar mediante el intercambio espontáneo de información previsto en el artículo 9 de la Directiva 2011/16/UE. En estos casos, es el Estado emisor del *tax ruling* debe evaluar la importancia para otro Estado de la UE del *tax ruling* emitido, volviendo a producirse una de las situaciones que la Directiva 2015/2376/UE trataba de subsanar.

4.2. Contenido del intercambio automático de información

Los datos que deben ser intercambiados por parte de las autoridades fiscales de los Estados miembros es una cuestión de particular relevancia por la necesidad de transmitir información suficiente para cumplir con el propósito principal de aumentar la transparencia. En consecuencia, la Directiva ha incorporado el intercambio automático de información de ciertos datos relevantes y un resumen del *tax ruling*, por lo que las autoridades fiscales de cada Estado miembro de la UE

⁶⁴ MACARRO OSUNA, J. M., "La transparencia fiscal como mecanismo para combatir el uso abusivo de los acuerdos tributarios previos (tax rulings y APA) en el Plan BEPS y en el Derecho de la UE", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 413-424, 2017, pág. 67.



deberán compartir la información en un formato estándar por cada *ruling* que se encuentre en el ámbito de la Directiva 2015/2376/UE. Esta información debe ser transmitida en un plazo de tres meses a partir del final del semestre del año natural durante el cual se haya concedido, modificado o renovado.

Esta información básica debe ser intercambiada con los Estados miembros y la Comisión, con ciertas restricciones, a través de un formulario normalizado que debe ser congruente con el formulario realizado por la OCDE en el contexto del Plan BEPS, con el objetivo de establecer condiciones equitativas a nivel mundial.

Tras este envío de información automática, los Estados miembros receptores de la información podrán requerir información adicional, incluso el texto íntegro del APA o *tax ruling*, al amparo del artículo 5 al artículo de la Directiva 2011/16/UE mediante la modalidad de intercambio de información previa solicitud.

4.3. Otros elementos a tener en consideración: aspecto temporal, uso y confidencialidad de la información

La Directiva fija el intercambio automático de información de un *tax ruling* o APA a partir del 31 de diciembre de 2016. Sin embargo, la propia Directiva determina un período de aplicación retroactiva de cinco años, de modo que los *tax ruling* o APA transfronterizos que hayan sido concedidos, renovados o modificados entre el 1 de enero de 2012 y el 1 de enero de 2017 deben ser comunicados a todos los Estados miembros y a la Comisión, con las restricciones indicadas con



anterioridad, aunque con ciertos condicionantes.

En relación con la confidencialidad de la información transmitida de los *tax ruling* o APA transfronterizos comunicados a la Comisión, se limita el uso de esa información para otros fines distintos que la verificación del cumplimiento de las obligaciones que impone la Directiva. Por lo que, esta información no podrá ser utilizada para iniciar una investigación formal por vulneración de la prohibición de ayudas de Estado, de ahí que existan ciertos datos o "información sensible" que no sea comunicada a la Comisión. Sin embargo, la Comisión sí podría conocer esa información si solicita información sobre *tax ruling* o APA transfronterizos para examinar su compatibilidad con la regulación europea sobre ayudas de estado.

Respecto a los Estados miembros, es aplicable el artículo 16 de la Directiva 2011/16/UE relativo a las condiciones de revelación e información, de ahí que, la información transmitida se encuentra amparada por el secreto oficial y goce de igual protección que la legislación nacional del Estado miembro receptor de la información otorgue a la información de la misma naturaleza. Los datos recibidos solo podrán ser utilizados por las autoridades fiscales y a efectos del sistema tributario estatal, aunque en ciertas ocasiones estos datos sí podrán ser utilizados con otros fines cuando exista la autorización del Estado miembro emisor de la información y la legislación del Estado miembro receptor autorice ese uso.

4.4. Implantación y datos sobre el intercambio automático de información



Indicados los aspectos fundamentales que comprende el sistema de intercambio automático de información sobre *tax rulings* implantado por la Directiva 2015/2376/UE, en este apartado, al igual que se hizo con la Acción 5 del Plan BEPS, se analizarán distintos datos que nos permitan poder analizar la ejecución de esta medida, y cuál es su grado de efectividad actual. Para ello, es necesario hacer referencia al documento de evaluación publicado en el año 2019 por la Comisión, que realiza una evaluación sobre la Directiva 2011/16/UE⁶⁵ y sus diferentes modificaciones, y por consiguiente del intercambio automático de información de *tax rulings*.

Esta evaluación a pesar de ser publicada en el año 2019 abarca los años 2013 a 2017, de manera que, si la obligación de intercambiar automáticamente comprende a aquellos *tax rulings* concedidos, renovados o modificados después del 31 de diciembre de 2016, la evaluación de la Directiva 2015/2376/UE publicada de la Comisión solo abarca el año 2017, con las consiguientes limitaciones que ello presenta para una correcta evaluación de la efectividad de la medida.

Con todo, la Comisión en esta evaluación señala que los Estados miembros han indicado que, a menudo, el

⁶⁵ COMISIÓN EUROPEA, "Commission staff working document evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing directive 77/799/EEC", SWD 2019 327 final. En adelante, evaluación del año 2019.



resumen del *tax rulings* es demasiado breve para ser útil, lo que implica una doble consecuencia: por una parte, es complejo para un Estado miembro saber cuándo solicitar más información sobre un *tax rulings*; y, por otra parte, si se solicita esa información adicional es complicado poder demostrar que se cumple el requisito de pertinencia previsible⁶⁶ en virtud de la

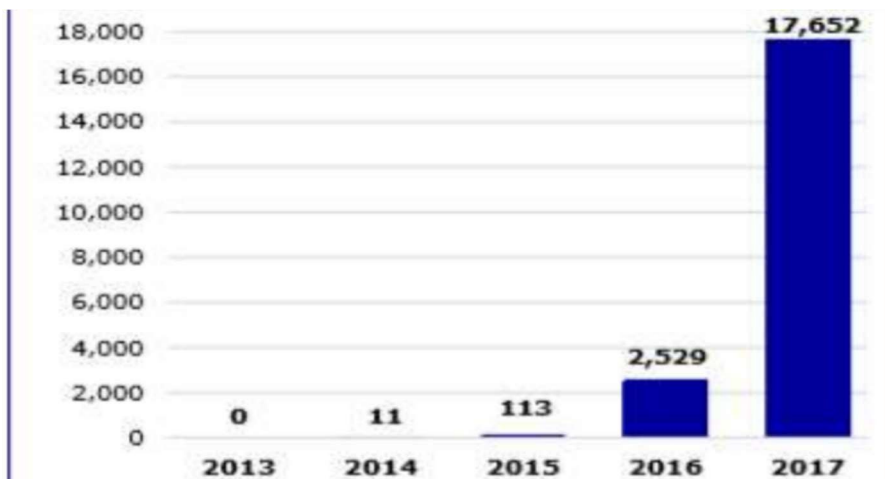
⁶⁶ Téngase en cuenta que, si un Estado miembro pretende obtener información adicional sobre un *tax ruling* que ha sido objeto de intercambio automático, deberá solicitar dicha información al Estado miembro emisor utilizando el mecanismo del intercambio rogado de información. Ahora bien, no toda la información solicitada sobre un *tax ruling* en el marco de un procedimiento de intercambio rogado de información será objeto de transmisión, sino que, los datos solicitados deben tener la cualidad de ser “previsiblemente pertinentes” para servir a la Administración tributaria requirente para una investigación específica. Sobre este atributo, que actúa como una característica que debe tener la información que sea objeto de intercambio rogado, hay tener en cuenta la Sentencia del TJUE de 16 de mayo de 2017, asunto *Berlioz*, C-682/15 (ECLI:EU:C:2017:373), en este pronunciamiento, entre otros aspectos, el TJUE indica que, en virtud del artículo 1.1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16, “la “pertinencia previsible” de la información solicitada por un Estado miembro a otro Estado miembro constituye un requisito que debe cumplir la solicitud de información para que el Estado miembro requerido esté obligado a tramitarla y, en consecuencia, un requisito de legalidad de la decisión de requerimiento dirigida por este Estado miembro a un administrado y de la medida sancionadora impuesta a este último por no atender dicha decisión”. Posteriormente, el TJUE en su Sentencia de 6 de octubre de 2020, caso *État luxembourgeois*, asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19 (ECLI:EU:C:2020:795), realiza algunas consideraciones



escasa información recibida. Extremo este que, al menos, muestra una cierta fragilidad en el contenido de la información intercambiada, puesto que si uno de los motivos de la incorporación de ese resumen es aumentar la transparencia y que las Administraciones tributarias puedan conocer si efectivamente son afectadas por un *tax ruling*, su falta de cumplimentación con un mínimo de detalle estaría reduciendo la eficacia del intercambio de información.

En relación con el número de *tax rulings* intercambiados por los diferentes Estados miembros en el año 2017, es necesario incluir la siguiente tabla extraída de la evaluación del año 2019 para poder comprobar como en comparación con años anteriores, cuando el intercambio de información de *tax rulings* se realizaba mediante de manera espontánea, el número de intercambio de información ha crecido de forma exponencial, como muestra este gráfico:

adicionales sobre el requisito de "pertinencia previsible" a las realizadas en el asunto *Berlioz*. Por último, se debe tener presente que, recientemente, se ha aprobado la Directiva 2021/514/UE por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, insertando un nuevo artículo 5.bis que incorpora un concepto amplio, por los términos en los que se encuentra redactado, de pertinencia previsible a los efectos de la cooperación administrativa en el ámbito de la Directiva 2011/16/UE. Como se puede comprobar, el requisito de "pertinencia previsible" se ha revelado como un requisito de especial importancia en el Derecho de la UE.



Fuente: COMISIÓN EUROPEA, Gráfico, "Commission staff working document evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing directive 77/799/EEC", SWD 2019 327 final, pág. 22.

En virtud del anterior gráfico, se muestra como la obligación de intercambiar automáticamente la información cuando se cumplan los requisitos que la Directiva 2015/2376/UE ha sido efectiva para que los Estados miembros aumenten la cooperación entre ellos. Aunque habría que tener en cuenta, en línea son lo sostenido *supra* que, si el *tax ruling* no contiene la información necesaria o no cumple con el contenido mínimo que establecía la Directiva, los Estado



miembros afectados por el *tax ruling* tendrían dificultades para apreciar ese extremo. Los datos sobre la utilidad del contenido de la información de los *tax rulings* no se aportan en esta evaluación.

A modo de valoración global, sobre los datos facilitados por la Comisión en esta evaluación sobre la efectividad del intercambio de información se pueden extraer varias nociones.

En primer lugar, la comparación del número de *tax rulings* intercambiados en virtud de la implementación de la Directiva 2015/2376/UE ha sido exponencial, aun así, más allá del número de intercambios realizados, habría que hacer hincapié en que la calidad de los datos y su contenido mínimo, incluido el resumen del *tax ruling*, permita saber a los Estados miembros si un *tax ruling* concreto requiere una petición de información adicional a la intercambiada. Consideramos que uno de los objetivos de la Comisión y los Estados miembros, debería ser perfeccionar el intercambio automático de información mejorando el contenido de la información intercambiada automáticamente, dado que no sirve de nada intercambiar miles de *tax rulings*, si posteriormente no se puede justificar el requisito de la pertinencia previsible, por parte de un Estado miembro, en un posterior requerimiento de información adicional.

Seguidamente, se debe destacar que la calidad de los datos ofrecidos por la Comisión respecto al intercambio automático de información son un tanto limitados, ya no solo por el hecho de que el período abarcado por la evaluación sea de un año, sino porque, al margen de



ciertas referencias mínimas sobre algunos Estados miembros, apenas se ofrece información sobre Estados miembros concretos, ni sobre el número de *tax rulings* intercambiados por cada uno de ellos.

En relación con esto, habría que indicar la falta de actualización periódica de datos sobre la implementación efectiva del intercambio automático de información a nivel de la UE. Una actualización periódica de los datos de esta Directiva, por parte de la Comisión, contribuiría a un aumento de la transparencia desde la óptica de las Administraciones tributarias y de la propia Comisión. En este sentido, podría servir de ejemplo los *peer review* que anualmente la OCDE ha presentado desde la implementación de la Acción 5 del Plan BEPS. La publicación de esta información permitiría también poder evaluar con un carácter más regular la efectividad del intercambio automático de *tax rulings*.

5. CONTROL DE TAX RULINGS MEDIANTE EL RÉGIMEN JURÍDICO DE AYUDAS DE ESTADO

El régimen jurídico de ayudas de Estado contemplado en los artículos 107 a 109 del TFUE, garantiza y salvaguarda una de las principales premisas de la UE desde sus orígenes: la libre competencia entre los operadores económicos privados como medio para la consecución de un mercado único a nivel de la UE. Ahora bien, ésta libre competencia puede ser entorpecida por las políticas internas de los Estados miembros por medio de ayudas públicas para favorecer determinadas actividades económicas o empresas frente a sus competidores, falseando en última instancia la



competencia de los mercados. De lo anterior se deduce que, el propósito de este régimen jurídico es controlar las intervenciones de los poderes públicos para preservar la libre competencia, asegurando que los operadores económicos puedan acceder libremente al mercado y su actividad sea desarrollada en igual de condiciones⁶⁷.

El régimen jurídico de ayudas de Estado dispuesto en los artículos 107 a 109 del TFUE es complementado por el Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del TFUE. Este Reglamento es de gran importancia porque determina, entre otros, los tipos de ayuda de Estado, procedimientos de control y las posibles sanciones por incumplimiento de este régimen jurídicos. Las anteriores normas jurídicas deben ser complementadas con normas de *soft law* que permiten una mayor concreción en la aplicación de este régimen jurídico, especialmente es destacable la Comunicación de la Comisión de julio del año 2016⁶⁸ (en adelante, Comunicación de julio de 2016), en la que se introduce un apartado específico sobre cuestiones específicas

⁶⁷ Cfr. MORENO GONZÁLEZ, S., *Tax rulings: intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-Beps*, op. cit., pág. 177.

⁶⁸ COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, 2016/C 262/01, DOUE 19.07.2016.



sobre ayudas en el ámbito tributario y *tax rulings*.

El artículo 107.1 del TFUE determina el ámbito de aplicación del control de ayudas de Estado señalando lo siguiente "salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones". Puede observarse como este artículo no aporta una definición del concepto de ayuda de estado, sino que simplemente identifica los cuatro requisitos que deben concurrir simultáneamente para que una ayuda sea considerada como ayuda de Estado. Estos requisitos son:

1) Concesión de la ayuda por el Estado o mediante fondos estatales. Este requisito debe ser interpretado de una manera amplia, por lo que en Estados descentralizados, como es nuestro país, aparte del Estado, las Comunidades Autónomas y los Entes Locales también estarían incluidos.

2) Afectación al comercio y la competencia entre Estados miembros. Este requisito es cumplido cuando el Estado concede una ayuda a un operador económico que sea objeto de intercambio con otro Estado miembro y la ayuda pueda afectar a la competencia, sin que ni siquiera sea necesario que se haya materializado el efecto sobre la competencia.

3) Existencia de selectividad, es decir, tiene que tratarse de una medida o práctica que favorezca a determinadas empresas o sectores en detrimento de otros operadores



económicos en una misma situación jurídica y fáctica comparable.

4) Concesión de una ventaja económica. Este elemento alude a todo beneficio económico que una empresa ha obtenido al amparo de la actuación estatal. Esta intervención estatal puede ser directa, mediante transferencias económicas a la empresa, pero también puede tener un esquema indirecto mediante la disminución de la carga financiera de las empresas.

Pese a todo, no toda ayuda que cumpla con los requisitos que el artículo 107.1 del TFUE será considerado como ayuda estatal, ya que los apartados 2 y 3 del citado artículo 107 introduce una serie de excepciones a la regla general.

La Comisión en virtud del artículo 108 del TFUE, es la encargada de verificar que si una norma o práctica administrativa puede ser considerada compatible con la normativa de la UE y velar por el cumplimiento de que todos los Estados miembros cumplen con este régimen jurídico. Esta competencia se extiende tanto a ayudas en una fase anterior a su ejecución como a ayudas vigentes. En el caso de las ayudas nuevas los Estados miembros tienen la obligación de notificar previamente a la Comisión, según preceptúa el artículo 108.3 del TFUE, para que este organismo evalúe si la ayuda es considerada ayuda estatal y, en caso de serlo, si pudiera aplicarse alguna excepción recogida en los apartados 2 y 3 del artículo 107 del TFUE o es declarada incompatible. La falta de notificación, o la ejecución de la ayuda sin haber agudado a la decisión de la Comisión, produce que ayuda sea declarada ilegal, tras esto, si posteriormente se concluye que la ayuda es



incompatible con el mercado interior se obligará al Estado miembro que emprenda acciones tendentes a recuperar la ayuda concedida ilegalmente a los beneficiarios de esta. Todas estas competencias de la Comisión en relación con el control de las ayudas de Estado son objeto de revisión ante el Tribunal General y, en su caso, ante el Tribunal de Justicia.

La amplitud conceptual, que tanto la Comisión como el TJUE, han otorgado al artículo 107.1 han permitido interpretar que las ayudas pueden ir más allá de las subvenciones directas, de modo que las ayudas indirectas de carácter tributario también queden comprendidas en el ámbito de control sobre ayudas de Estado ejercida por la Comisión. Sobre esto, la técnica jurídica utilizada para que una ayuda sea considerada incompatible es indiferente, siendo determinantes los efectos de la medida el aspecto clave para calificarla como ayuda de Estado. Por consiguiente, además de las normas tributarias, las prácticas administrativas tributarias, como los *tax rulings*, también pueden ser declarados incompatibles con del Derecho de la UE⁶⁹.

Los *tax rulings* pueden considerados ayudas de Estado desde dos perspectivas distintas, por una parte, si los *tax rulings* aplican una norma jurídica que *per se* es considerada ayuda estatal, en estos casos es la propia norma jurídica sobre la cual se ha concedido el *ruling* la

⁶⁹ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., "El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria", en CALDERÓN CARRERO, J. M., & MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., (Autores), *Derecho tributario de la Unión Europea*, Wolter Kluwer, Madrid, 2019, pág. 141.



que cumple los requisitos para ser considerada de ayuda de Estado; por otra parte, también podría plantearse la concesión de una ayuda de Estado si el procedimiento de concesión del *tax ruling* en el cual la Administración tributaria goza de un cierto margen de discrecionalidad pudiera ser considerado como selectividad material si existe una excepción en la aplicación del sistema general de *tax rulings*⁷⁰.

En particular, y a los efectos de este trabajo, merece especial atención la utilización del régimen jurídico de ayudas de estado para supervisar la utilización de APA por parte de Estados miembros.

5.1. El control de tax rulings por la Comisión europea: la "nueva" interpretación de los criterios de ventaja económica y selectividad

Desde hace varios años la Comisión ha iniciado múltiples investigaciones sobre la concesión y utilización de *tax rulings* por parte de Estados miembros

⁷⁰ Cfr. GUNN, A. y LUTS, J., "Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues", *EC Tax Review*, nº 2, 2015, pág. 120. En este sentido, la Comisión en su Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal de 2016 en su apartado 170 indica que "cuando una resolución fiscal respalda un resultado que no refleja de manera fiable lo que resultaría de una aplicación normal del sistema tributario general, dicha resolución puede otorgar una ventaja selectiva al destinatario en la medida en que ese trato selectivo se traduzca en una reducción de la deuda tributaria del destinatario en el Estado miembro en comparación con sociedades en una situación fáctica y jurídica comparable".



con el propósito de atraer la a grandes grupos multinacionales a sus territorios.

Estas investigaciones realizadas por la Comisión sobre *tax rulings* desde la óptica del régimen jurídico sobre ayudas estatales en el ámbito de la UE derivaron en la apertura, entre otras, de investigaciones formales sobre los *tax rulings* otorgados por Irlanda a *Apple*⁷¹, Luxemburgo a *Fiat Finance & Trade -FFT*⁷² y Países Bajos a *Starbucks*⁷³, Luxemburgo a *Amazon*⁷⁴ y Países Bajos a *Nike*⁷⁵.

⁷¹ *Commission Decision of 11 June 2014, Case SA.38373 Alleged aid to Apple*, disponible en http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3 SA 38373 (último acceso 16 de junio de 2021).

⁷² *Commission Decision of 11 June 2014, Case SA.38375 Alleged aid to FFT*, disponible en http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3 SA 38375 (último acceso 16 de junio de 2021).

⁷³ *Commission Decision of 11 June 2014, Case SA.38374 Alleged aid to Starbucks*, disponible en http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3 SA 38374 (último acceso 16 de junio de 2021).

⁷⁴ *Commission Decision of 7 October 2014, Case SA.38944 Alleged aid to Amazon*, disponible en http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3 SA 38944 (último acceso 16 de junio de 2021).

⁷⁵ *Commission Decision of 10 January 2019, Case SA.51284 Alleged aid to Nike*, disponible en



Aun observando como la Comisión en los últimos años ha iniciado distintas investigaciones formales sobre *tax rulings*, este interés no es nuevo, y se remonta a la creación del Código de Conducta a finales del siglo XX, a pesar de las diferencias entre el Código de Conducta y el régimen de ayudas de Estado, tanto por su naturaleza jurídica como su finalidad.

No obstante, estas últimas investigaciones formales dirigen su atención hacia un nuevo enfoque orientado a la evaluación de prácticas administrativas, especialmente APA, que podrían ser consideradas como meras ejecuciones a normas o principios procedentes del sistema normativo general. Es decir, la Comisión ha evolucionado el objeto de sus investigaciones tratando de verificar si prácticas administrativas procedentes de un sistema normativo general podrían estar siendo utilizadas sutilmente para otorgar ayudas de Estado a ciertas empresas multinacionales.

En este punto, se debe recordar que para calificar una norma o práctica administrativa como ayuda de Estado de naturaleza tributaria tienen que concurrir simultáneamente cuatro requisitos: (i) ventaja económica, (ii) selectividad, (iii) concesión por un Estado o mediante fondos estatales, (iv) afectación a la competencia e intercambios comerciales entre Estados miembros. De todos estos requisitos, desde una perspectiva tributaria el que más dificultades probatorias plantea es el requisito de selectividad.

https://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_51284 (último acceso 16.06.2021).



A su vez, dentro del requisito de selectividad puede diferenciarse según su ámbito de aplicación entre selectividad material y territorial. En este caso, se centrará el estudio en el requisito de selectividad material que conlleva que la norma o práctica administrativa solo se aplica a empresas determinadas o sectores económicos concretos de un Estado miembro⁷⁶.

La estrecha conexión entre selectividad material y ventaja económica propicia que para una mejor comprensión de la temática se deba analizar, con carácter previo, el requisito de ventaja económica, dado que como luego se comprobará la Comisión ha argumentado en varias de sus decisiones finales que la desviación del principio de plena competencia (*at arm's length*) supone una ventaja económica y, por ende, ese *taxruling* será selectivo sin realizar una argumentación específica sobre este último requisito, aunque sean dos requisitos autónomos.

Este elemento de ventaja económica⁷⁷ es analizado por la Comisión mediante la incorporación del principio *at arm's length*, aplicable a los precios de transferencia, en relación con el criterio de operador en una economía de mercado, es decir, la Comisión evalúa si un Estado miembro, en su concepto amplio, habría actuado como lo haría un operador en una economía de mercado en

⁷⁶ Sobre este criterio *Vid.* Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal de 2016, aps. 117-184.

⁷⁷ Sobre este concepto *Vid.* Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal de 2016, aps. 66-115.



una situación similar. Por consiguiente, se utilizan las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia para fiscalizar la concesión de ciertos APA utilizando el régimen de ayudas de Estado.

El empleo de este nuevo razonamiento empleando el principio *at arm's length* por parte de la Comisión es importante porque se produce la incorporación del principio plena competencia como una vertiente principio de igualdad de trato materia tributaria que ampara el artículo 107.1 TFUE, por lo que la Comisión incorpora un nuevo instrumento para evaluar si se ha producido una ventaja económica en la concesión de APA. Esta argumentación realizada en virtud del artículo 107.1 del TFUE también es significativa porque al reconocer la inclusión de este principio a través del TFUE se vincula su cumplimiento por parte de los Estados miembros, en virtud del principio de primacía del Derecho de la UE, resolviendo la posible falta de incorporación de este principio a la normativa interna de los Estados miembros.

Posteriormente, esta argumentación ha sido confirmada posteriormente por el TGUE en algunas sus recientes sentencias como la Sentencia del Tribunal General de 15 de julio de 2020, *Irlanda y otros c. Comisión*, T-778/16 y T892/16 (caso *Apple*) (ECLI:EU:T:2020:338), en la cual el TGUE en su apartado 206 señala lo siguiente "el principio de plena competencia, tal como lo describe la Comisión en la Decisión impugnada, constituye una herramienta que permite efectuarse esta verificación en el marco del ejercicio de sus competencias en virtud del artículo 107 TFUE, apartado 1". En este mismo sentido se pronuncia el TGUE en



Sentencia de 24 de septiembre de 2019, *Países Bajos y otros c. Comisión*. T-760/15 y T-636/16 (caso *Starbucks*) (ECLI:EU:T:2019:669) en su apartado 163.

Señalada la incorporación por parte de la Comisión del principio *at arm's length* para analizar si se cumple el requisito de la ventaja económica, habría que centrar la atención en el requisito que más complejidad conlleva en el contexto de evaluación de la concesión de un APA y su consideración como ayuda de Estado: la acreditación de la selectividad material. Para ello, habría que comenzar indicando que para apreciar la selectividad material de una norma o práctica administrativa tanto la Comisión como los Tribunales de la UE normalmente aplican del denominado test de derogación (*derogation test*). La finalidad de este test de derogación es determinar si se ha producido una derogación del sistema tributario general debiéndose identificar previamente el marco de referencia que resultaría de aplicación, y posteriormente evaluar la posible supresión de ese sistema general⁷⁸.

Este test de derogación requiere la aplicación de tres pasos o fases: en primer lugar, identificar el marco de referencia que podría ser definido como "conjunto de normas coherentes que generalmente se aplican, sobre la base de criterios objetivos, a todas las empresas que entran en su ámbito de aplicación definido por su

⁷⁸ No obstante, en ciertas situaciones el TJUE ha utilizado otro método para apreciar la selectividad por considerar un sistema tributario selectivo de un modo global. *Vid.* STJUE de 15 de noviembre de 2011, *Comisión/Gibraltar y Reino Unido*, C-106/09 P y C-107/09 P (ECLI:EU:C:2011:732).



objetivo⁷⁹; en segundo lugar, analizar si la medida o práctica administrativa constituye una excepción al marco de referencia y por ello se benefician a determinadas empresas frente a otras en una situación jurídica y fáctica comprable; en tercer lugar, si la selectividad de una medida o práctica administrativa puede ser justificada por razones de naturaleza y lógica del sistema tributario general.

Respecto al primero de los pasos, identificar el marco de referencia, en varias de las decisiones sobre *tax rulings*, Irlanda - *Apple*, Luxemburgo - *Fiat Finance & Trade - FFT*-y Países Bajos - *Starbucks*, la Comisión establecía como marco de referencia el impuesto sobre sociedades de cada Estado miembro, resultando comprable, según la Comisión, la situación entre empresas multinacionales y empresas independientes porque el propósito principal del impuesto sobre sociedades de cada Estado miembro es gravar la riqueza en sus respectivos territorios, aunque también analizaba otros posibles marcos de referencia como la normativa tributaria referente a la aplicación de APA.

En relación con el segundo paso, habría que examinar si los APA constituyen una excepción en la aplicación del sistema de referencia entre operadores económicos que se encuentren en una situación jurídica y comprable. El análisis realizado por la Comisión sobre este segundo en sus decisiones finales en los asuntos *Fiat*, *Apple* o *Starbucks*, que declaraban los APA evaluados contrarios al ordenamiento europeo por ser

⁷⁹ Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal de 2016, ap. 133



considerados ayudas de Estado, no se centran tanto en acreditar la presencia de selectividad material por la concesión y aplicación de los APA a esas empresas, sino que más bien la Comisión concluía que si estas prácticas administrativas se apartan del principio de plena competencia, además de incumplir el requisito de ventaja económica, también incumplirían el requisito de selectividad sin argumentar cuales son los motivos para apreciar la existencia de este requisito de selectividad material.

Grosso modo, en estas decisiones finales Comisión sostenía que se han utilizado criterios o métodos erróneos para determinar la valoración de las operaciones intragrupo a efectos de cumplir con el principio de plena competencia, para la Comisión el hecho de que se haya utilizado por parte de las Administraciones tributarias de ciertos Estados miembros un método de valoración que se aparta de la realidad económica que dos partes independientes convendrían, y, por tanto, determinaría que los APA que sustentan ese tratamiento fiscal sean selectivos.

La evaluación de la selectividad material realizada por la Comisión adopta un nuevo enfoque porque se analiza si el método concreto escogido por la Administración tributaria para valorar las operaciones es el correcto, aunque no exista la obligación de escoger un método de valoración concreto, por lo que en cada transacción concreta debe escogerse el método que mejor se adapte a la situación. La posibilidad de adoptar varios métodos de valoración de las operaciones intragrupo implica a *contrario sensu* que no existe un método correcto por encima de todos, sino que cada situación



concreta es distinta, de modo que al menos podría considerarse dudable que la Comisión pretenda fijar cual es, o debería haber sido, el método escogido para valorar las operaciones que abarcan el APA.

No obstante, si se acepta la anterior posibilidad, habría que preguntarse cuál es el alcance que tiene para la Comisión que una operación sea realizada en condiciones de libre competencia y refleje correctamente la realidad económica. Al respecto, la Comisión indica en su Comunicación del año 2016 que "la búsqueda de una «aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado» significa que cualquier desviación de la mejor estimación de unos resultados basados en el mercado debe ser limitada y proporcionada a la incertidumbre inherente al método de fijación de los precios de transferencia elegido o a los instrumentos estadísticos empleados para ese ejercicio de aproximación"⁸⁰.

Sin embargo, al hilo de dos de estas decisiones finales, sobre los casos *Starbucks* y *Fiat*, y con el propósito de analizar la Sentencia del TGUE se expresa CALDERÓN CARRERO indicando que "allí donde tal metodología sea consistente y resulte bien fundamentada técnicamente

⁸⁰ Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal de 2016, ap. 171. Esta precisión realizada por Comisión sobre que podría entenderse por un precio acorde con el mercado, a su vez, un elemento de indeterminación jurídica al argumentar que esto sería "cualquier desviación de la mejor estimación de unos resultados" porque habría que preguntarse cuál de los métodos aprobados en el seno de la OCDE para valorar operaciones intragrupo es el más apropiado.



y soportada adecuadamente a través de la correspondiente documentación (*transfer pricing report* que forma parte del APA), cabe esperar que se considere que el APA no articula una ventaja fiscal selectiva contraria al art.107.1 TFUE, por más que tal metodología pueda ser cuestionada por una administración tributaria en el curso de una inspección⁸¹.

En consecuencia, para apreciar la selectividad material de un APA la Comisión, además de argumentar que la elección de un método de valoración determinado o su aplicación metodológica no son correctos, debería demostrar que con la concesión de esos APA las empresas que aplican esa resolución administrativa han reducido su carga tributaria respecto a las que habrían soportado otras empresas en una situación jurídica y fáctica comparable. La argumentación realizada por la Comisión de apreciar la selectividad material de un APA por apartarse del principio *at arm's length* no es suficiente para apreciar este requisito de selectividad, debiendo de constatarse que efectivamente se está beneficiando a unas empresas concretas frente a otras en una situación jurídica y fáctica comparable.

A modo de reflexión final, y en línea con las palabras de CALDERÓN CARRERO introducidas con anterioridad, se puede observar cómo, independientemente de la

⁸¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., "La jurisprudencia del TJUE en los casos Starbucks y Fiat: clarificación del impacto del art.107 TFUE sobre APAs y tax rulings en materia de precios de transferencia", *Quincena Fiscal*, nº 19, 2019, p. 11 (versión digital).



argumentación jurídica realizada por la Comisión sobre la selectividad material, estas investigaciones formales iniciadas por la Comisión traslada indirectamente una exigencia a las Administraciones tributarias de los Estados miembros. Esto es, que en aquellas situaciones de concesión de APA que podrían ser objeto de evaluación a través del régimen jurídico de ayudas de Estado, se debería efectuar una exhaustiva fundamentación técnica y jurídica para argumentar que esa transacción económica es acorde con las condiciones de mercado reduciendo al máximo el grado de discrecionalidad que este tipo de prácticas administrativas conllevan, y en consecuencia, limitando las posibilidades de que la Comisión declare un APA contrario al ordenamiento jurídico de la UE. Para ello, las Administraciones tributarias deberían realizar un análisis previo de cada APA antes de su concesión, y evaluar si desde la perspectiva del régimen jurídico de ayudas de Estado ese APA podría ser considerado contrario al ordenamiento europeo según la jurisprudencia comunitaria y las decisiones finales de la Comisión en este ámbito.

Capítulo cuarto

**SEGURIDAD JURÍDICA Y TAX RULINGS:
UNA RELACIÓN QUE PROPORCIONA CERTEZA
JURÍDICA**



1. MARCO PRELIMINAR

Hasta aquí se ha realizado un estudio de la labor realizada a nivel supranacional, tanto de la OCDE como de la UE, en el marco del aumento de la cooperación entre Estados en las actuaciones tendentes a aumentar la transparencia sobre *tax rulings* concedidos, modificados o renovados por las Administraciones tributarias de un Estado.

Ahora bien, y en un sentido totalmente contrapuesto al indicado anteriormente, hay que poner de relieve que la finalidad, a veces olvidada, principal de los *tax rulings* es proporcionar seguridad jurídica. De hecho, aunque ni la OCDE ni la UE han puesto en duda el uso de los *tax rulings*, estas organizaciones se han centrado más en mitigar o combatir los efectos dañinos del uso indebido de los *tax rulings*, que en potenciar su uso como instrumento cuya utilización, bajo unas premisas claras, y dentro unos límites jurídicos fijados aportan seguridad jurídica. La aportación de seguridad jurídica que brindan los *tax rulings* adquiere aun siquiera mayor relevancia en un área dotada de inseguridad jurídica como es la fiscalidad internacional, y que, además, se encuentra en estrecha relación con factores económicos que pueden alterar sus operaciones por motivos de inseguridad jurídica⁸².

⁸² Siguiendo a SERRANO ANTON, existen múltiples factores o causas que propician incertidumbre jurídica, afectando negativamente la fiscalidad internacional y, por ende, a la inversión. Estas razones son las siguientes: nuevos modelos de negocios, vinculados especialmente a la digitalización económica, decisiones políticas en materia fiscal adoptadas unilateralmente, nuevas normas tributarias a nivel



Esta falta de seguridad jurídica es también un elemento de preocupación para gobiernos de distintos países, tal y como refleja el encargo realizado en septiembre del 2016 por el G-20 a la OCDE y al Fondo Monetario internacional (en adelante, FMI) para que elaboren un informe sobre el estado de la seguridad jurídica en el ámbito de la fiscalidad internacional⁸³.

Señalada la relación entre los *tax rulings* y la seguridad jurídica, como instrumento que utilizado correctamente aporta certidumbre jurídica a un ámbito especialmente incierto como es la fiscalidad internacional, es pertinente realizar unas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica desde la óptica del derecho interno y europeo, para a partir de estas nociones básicas abordar el tratamiento de los *tax rulings*.

2. NOCIONES GENÉRICAS SOBRE LA

internacional que introducen nuevos cambios en las reglas tanto para los Estados como para los contribuyentes, como, por ejemplo, el Plan BEPS, o las diferentes modificaciones de la normativa europea de la Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. SERRANO ANTON, F., "Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 419, 2018, pág. 9

⁸³ El primer Informe fue publicado en marzo del año 2017, *Vid. IMF/OECD, Report for the G20 Finance Ministers, 2017*, y su última actualización publicada es del año 2019, *Vid. IMF/OECD, Progress Report on Tax Certainty, Paris, 2019*.



SEGURIDAD JURÍDICA DE LOS ORDNAMIENTO JURÍDICOS Y DEL ÁMBITO TRIBUTARIO

Para conocer el contenido y alcance de este principio esencial de los ordenamientos jurídicos, que a nivel interno se encuentra garantizado por el artículo 9.3 de la Constitución española de 1978, se debe señalar una idea previa, manifestada por PALAO TABOADA, conforme a la cual “partimos de la concepción de la seguridad jurídica como seguridad del Derecho mismo, no como seguridad obtenida a través del Derecho [...] Así entendida, la seguridad jurídica afecta a los dos momentos esenciales del Derecho: su creación y su aplicación; es decir, al establecimiento y modificación de las normas jurídicas, por un lado, y a la actuación de los órganos que aplican estas normas, o sea, los jueces y la Administración, por otro”⁸⁴. Como se puede advertir, la seguridad jurídica es un principio que puede tener varias manifestaciones y que exige la observancia de este principio desde la creación de la norma jurídica hasta la aplicación en un caso concreto.

Seguridad jurídica que, siguiendo a SERRANO ANTON, podría ser definida como “como la predictibilidad de las consecuencias jurídicas de los actos o conducta”⁸⁵, si

⁸⁴ PALAO TABOADA, C., “Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 185, 2020, pág. 2 (versión digital).

⁸⁵ SERRANO ANTON, F., “Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos,



bien a pesar de ser un concepto jurídico constantemente mencionado en el ámbito tributario, tanto por la normativa, jurisprudencia y doctrina, se trata de un concepto dotado de indefinición⁸⁶. Al mismo tiempo, este concepto engloba un conjunto de principios⁸⁷ que subyacen de este principio como son: legalidad, certeza jurídica, publicidad de las normas y jerarquía.

Sobre este concepto, el Tribunal Constitucional se ha

arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS”, *op. cit.*, pág. 10.

⁸⁶ En estos términos se pronuncia GARCÍA NOVOA al afirmar que “parece que hay que llegar a aprehender la seguridad jurídica a partir de un razonamiento inductivo negativo. Conocemos la seguridad a través de las múltiples situaciones de inseguridad. Además, el concepto es sumamente transversal, de manera que la seguridad jurídica abarca una multiplicidad de expresiones”. GARCÍA NOVOA, C., “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 124, 2019, pág. 57.

⁸⁷ En este sentido, compartimos las palabras de SÁNCHEZ LÓPEZ quien califica la seguridad jurídica como “principio marco” que opera a través de una serie de subprincipios autónomos que, a la vez, son manifestaciones de este principio de seguridad jurídica como, por ejemplo, la certeza o la confianza legítima. SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E, “La seguridad jurídica y el poliédrico concepto de transparencia. Un apunte en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria”, *Quincena fiscal*, nº 1-2, 2021, pág. 6 (versión digital).



pronunciado en varias ocasiones, siendo una de ellas la STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4º (ECLI:ES:TC:1990:46), en la que se precisa que "la exigencia del artículo 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas". De esta Sentencia del Tribunal Constitucional se infiere que, este principio jurídico, a pesar de su cierta indefinición, dota de derechos y obligaciones tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos.

Principio el de seguridad jurídica que igualmente forma parte del ordenamiento jurídico de la UE, aunque no tiene un reconocimiento expreso en el Derecho primario de la UE, como sí hace nuestra Constitución, pero que se encuentra plenamente reconocido gracias a la tarea realizada por el actual TJUE⁸⁸ (antes denominado, TJCE). Como se puede comprobar, este principio de seguridad

⁸⁸ Sobre este particular, UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA indica que "el principio comunitario de seguridad jurídica se ha configurado como un "principio implícito", esto es, como un principio "elaborado o construido" por el intérprete(s) autorizado. En nuestro caso, ese intérprete "constructor" es el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), quien ha establecido que el de seguridad jurídica es un "principio general del Derecho Comunitario". UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I., "El concepto y alcance de la seguridad jurídica en el Derecho constitucional español y en el Derecho comunitario europeo: un estudio comparado", *Cuadernos de derecho público*, nº 28, 2006, pág. 34.



jurídica es una pieza fundamental de los ordenamientos jurídicos y el ámbito tributario no va a ser menos.

Desde una perspectiva tributaria nacional, pero sobre todo internacional, este principio de seguridad jurídica tiene una innegable transcendencia que va más allá del ámbito jurídico y conecta con el terreno económico, por ser un factor fundamental en la elección de la ubicación de las inversiones económicas y del comercio internacional. Seguridad jurídica que no solo es importante para los operadores económicos sino también para los países, porque aquellas jurisdicciones que sean capaces de ofrecer un entorno jurídico sólido permitirá impulsar su crecimiento económico por captar inversión extranjera.

Ahora bien, la seguridad jurídica en la fiscalidad internacional no debe ser entendida como la consecución de una certeza absoluta, porque las repercusiones u obligaciones tributarias pueden variar según factores económicos inciertos tales como la rentabilidad de inversiones o el consumo de los productos comercializados, sino en la concreción de sistemas tributarios estables donde los operadores económicos sean capaces de gestionar el riesgo asociado a la incertidumbre fiscal. Existen varias razones o motivos que reducen la seguridad jurídica en el ámbito tributario como son: la disparidad de interpretaciones que pueden realizar las Administraciones tributarias sobre un mismo estándar internacional; la armonización a nivel internacional; la demora en la resolución de procedimientos administrativos; la soberanía tributaria de cada Estado



para diseñar su políticas económicas y tributarias⁸⁹.

En consecuencia, hay que aludir a uno de los instrumentos jurídicos que tanto los ordenamientos jurídicos de cada Estado como las organizaciones supranacionales, OCDE y UE, han centrado su atención para aumentar la seguridad jurídica en el ámbito tributario: los *tax rulings*.

3. TAX RULINGS: INSTRUMENTOS QUE PROPORCIONAN SEGURIDAD JURÍDICA

Con carácter previo al análisis de los *tax rulings* como herramienta jurídica para aumentar la seguridad jurídica, habría que señalar que, evidentemente, la utilización de estos mecanismos es *a priori* adecuada y beneficiosa para todo tipo de contribuyentes, pero quizás los grandes contribuyentes, entendidos como grandes multinacionales o grupos empresariales con capacidad de generar elevadas cantidades de rentas que pueden ser sometidas a imposición por los sistemas tributarios, sean aquellos que deban utilizar con carácter preferencial este tipo de instrumentos jurídicos. Para estos grandes contribuyentes existen distintas razones que aconsejan el uso de los *tax rulings*, entre las que se podría destacar la siguiente: la prevención de posibles regularizaciones y sanciones

⁸⁹ Cfr. SERRANO ANTON, F., "Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS", *op. cit.*, pág. 13.



tributarias derivadas de una aplicación alejada de la interpretación de la Administración tributaria, que *per se* no quiere decir que la interpretación sea errónea, pero si el contribuyente quiere hacer valer jurídicamente esa interpretación sería necesario acudir a la vía judicial con el consiguiente gasto temporal y económico.

El estudio de los *tax rulings* como herramientas para aumentar la seguridad jurídica comienza, con los APA, un tipo de *tax ruling* que es especialmente relevante en el ámbito de las operaciones vinculadas, una materia muy concreta en la esfera tributaria pero de gran importancia, debido a las controversias que surgen entre las Administraciones tributarias y los grupos empresariales a raíz de la valoración de sus operaciones intragrupo. Es más, este instrumento jurídico adquiere todavía más importancia dado que es la única herramienta alternativa a los sistemas tradicionales de resolución de conflictos en el ámbito administrativo o judicial, que tienen tanto las Administraciones tributarias como los contribuyentes, para obtener una posible solución *ex ante* a las controversias que se puedan producir como consecuencia de la divergencia de valoraciones de una operación económica.

En nuestra normativa tributaria interna se encuentran regulados de un modo genérico en el artículo 91 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Además, en relación con el impuesto sobre sociedades, los APA se encuentran regulados en el artículo 18.9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), y su desarrollo reglamentario en los artículos 21 a 36 y 38 a 44 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que



se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS). Una revisión de las distintas fuentes normativas a nivel internacional, europeo y nacional sobre los precios de transferencia nos muestran la complejidad y cantidad de normas que deben cumplir los contribuyentes, siendo en este contexto jurídico tributario donde los APA emergen como un instrumento que aporta certeza jurídica.

Efectivamente, desde una perspectiva internacional, representada principalmente por los trabajos de la OCDE, se podrían indicar tres normas, tanto de carácter vinculante como de *soft law*, que inciden sobre los precios de transferencia: en primer lugar, el artículo 9 del Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio de la OCDE; en segundo lugar, las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas y multinacionales y Administraciones tributarias; en tercer lugar, el Plan de Acción BEPS, en sus Acciones 8 a 10 relativas a que los resultados de los precios de transferencia se encuentren alineados con la creación de valor y en su Acción 13 relativa al desarrollo de una documentación sobre precio de transferencia que aumente la transparencia hacia la Administración tributaria.

Desde una óptica europea, las normas sobre precios de transferencia se centran en los trabajos del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia, también podría destacarse la Directiva 2017/1852/UE relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea que puede ser aplicable en materia de precios de transferencia.

Por último, en la normativa de nuestro país son la LIS



quien en su artículo 18 y su posterior desarrollo reglamentario, a través del RIS en los artículos 13 a 44, con excepción del artículo 37, los encargados de establecer una regulación normativa sobre los precios de transferencia de operaciones vinculadas.

Como se puede comprobar, existe una muy amplia y variada normativa que pretende regular los precios de transferencia, situación que provoca que la utilización de los APA sea una opción atrayente para los contribuyentes, pero al mismo tiempo dotada de una gran dificultad práctica para ajustarse a todas las normas que rigen esta materia. Mediante la utilización de este instrumento jurídico se estaría actuando a través de un denominado "puerto seguro" durante el plazo de vigencia del APA, siempre y cuando las condiciones económicas y fácticas sobre las que se concedió el acuerdo no varíen, de manera que se estaría vedando la posibilidad de comprobar por parte de la Administración tributaria⁹⁰.

Ahora bien, la concepción del APA como un instrumento que brinda seguridad jurídica se ha visto debilitada los últimos años en el ámbito europeo, a raíz de las investigaciones formales iniciadas por parte de la Comisión sobre la concesión de ciertos APA por Estados miembros a ciertas empresas multinacionales, desde la perspectiva del régimen jurídico de ayudas de Estado. Es decir, un instrumento destinado a proveer seguridad

⁹⁰ Cfr. GÓMEZ REQUENA, J. A., "Las operaciones entre personas y entidades vinculadas. Precios de transferencia", *op. cit.*, pág. 296.



jurídica y utilizado para poder obtener un método de valoración apropiado al principio de plena competencia, ha visto como su propósito principal ha sido desvirtuado por ser considerado contrario al ordenamiento jurídico europeo, situación que podría incluso derivar en una disminución de la utilización de este tipo de *tax rulings*. Por lo que, para evitar este tipo de problemas, urge que en el ámbito europeo se impulse un mecanismo de armonización de *tax rulings* a nivel europeo.

Por su parte, en el ámbito de los ATR se debe tener presente que este término ofrece una amplia y variada gama de prácticas o normas administrativas y, además, cada país tiene una regulación jurídica distinta. Aunque si bien es cierto que, con independencia de la regulación nacional de cada país, los ATR comparten la característica de ser solicitados con carácter previo a la operación y el derecho a confiar en esos pronunciamientos administrativos, de manera que normalmente suelen tener un carácter vinculante, de ahí uno de sus indudables beneficios para reforzar la seguridad jurídica⁹¹.

Así, y debido a la amplitud de prácticas administrativas bajo el término ATR en los distintos países, se procederá a delimitar en líneas generales algunas de las características principales de un tipo de estos *tax rulings*, como son las consultas tributarias escritas, desde la óptica de nuestro derecho interno. Estas consultas tributarias escritas son una herramienta que

⁹¹ Vid. WAERZEGGERS, C., y HILLIER, C., "Introducing an advance tax ruling (ATR) regime—Design considerations for achieving certainty and transparency", *op. cit.*, pág. 2.



nuestro ordenamiento jurídico interno tiene para proporcionar seguridad jurídica en el tratamiento de situaciones fácticas concretas, aunque con ciertos límites.

En nuestra normativa interna las consultas tributarias escritas encuentran su regulación los artículos 88 y 89 de la LGT complementados con los artículos 65 a 68 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El carácter *ex ante* de este tipo de *tax rulings* se especifica en el artículo 88.2 de la LGT "las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias". Por otra parte, el tiempo máximo del que dispone la Administración tributaria española para contestar las consultas tributarias escritas es de seis meses, según establece el artículo 88.6 de la LGT. Tiempo que parece un tanto extenso si se pretende ofrecer una herramienta eficaz para proporcionar seguridad jurídica en un contexto económico altamente volátil, puesto que, debido a múltiples factores no jurídicos, podrían surgir situaciones donde los hechos planteados en la consulta han cambiado por la falta de contestación a la consulta tributaria en un tiempo razonable.

Señalados, en líneas generales, distintos aspectos



jurídico-tributarios relacionados con la seguridad jurídica y los *tax rulings*, es necesario realizar algunas observaciones en relación con este asunto.

Como se ha podido advertir, en un contexto altamente incierto como es la fiscalidad en general, y su vertiente internacional, en particular, los *tax rulings* son una herramienta eficaz para limitar el grado de incertidumbre jurídica que rodean a ciertas operaciones económicas o situaciones fácticas en el ámbito tributario. Con lo cual, a nivel internacional, pero sobre todo en el seno de la UE, para la consecución de un verdadero mercado único, se debería producir una cierta reorientación de los trabajos en el ámbito de *tax rulings* para complementar la actividad de control diseñada y potenciar el uso de estos instrumentos jurídicos desde la perspectiva de la seguridad jurídica.

Es decir, desde finales del siglo XX y sobre todo desde el escándalo *LuxLeaks*, los trabajos de la OCDE y UE han versado sobre el aumento de la transparencia en el uso de este tipo de prácticas administrativas, para que un Estado, si considera que ha sido afectado por un *tax rulings*, pueda emprender acciones unilaterales para evitar que su sistema tributario estatal sea perjudicado. La realización de unos trabajos por parte de estas organizaciones supranacionales destinados a estudiar la actual eficacia del sistema de *tax rulings* y realizar recomendaciones sobre su uso, al estilo de las buenas prácticas incluidas en la Acción 5 del Plan BEPS, fomentaría en gran manera el uso de los *tax rulings* como herramienta que aporta ventajas en el ámbito de la fiscalidad internacional.

En el seno de la UE, estos trabajos deberían tener en



consideración la compatibilidad de los *tax rulings* y el régimen jurídico de ayudas de Estado. Se debería de trabajar en unas directrices elaboradas por la Comisión, con la colaboración de los Estados miembros, sobre la emisión de *tax rulings* y la observancia del régimen jurídico de ayudas de Estado para que, en un terreno donde se ha instalado una cierta inseguridad jurídica, los contribuyentes no prescindan de la utilización de los *tax rulings* por la posibilidad de que la Comisión inicie una investigación sobre los mismos⁹².

⁹² Actualmente, solo la Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda de estado de 2016 dedica su apartado 5.4.4.1. al análisis de la relación entre ayudas de estado y *tax rulings*. En este apartado, la Comisión realiza una serie de consideraciones sobre la posibilidad de que un *tax ruling* conceda una ayuda estatal desde la perspectiva de la selectividad material. En este sentido, es destacable comprobar como la Comisión vuelve a incidir en la idea de un método de valoración de los precios de transferencia acordes con el principio de plena competencia como manifestación del artículo 107.1 del TFUE. Incluso, la Comisión parece establecer una suerte de presunción de métodos de valoración de APA contrarios al régimen jurídico de ayudas de Estado cuando al hilo de señalar unos criterios que indicarían la selectividad material de un *tax rulings* precisa lo siguiente "lo mismo ocurre si la resolución permite a su destinatario utilizar métodos alternativos más indirectos para calcular el beneficio imponible, por ejemplo el uso de márgenes fijos para un método de fijación de precios de coste incrementado o de precio de reventa para determinar un precio de transferencia adecuado, cuando se dispone de métodos más directos". Es decir, para la Comisión la simple utilización de estos dos métodos para valorar una operación intragrupo podría denotar que un *tax ruling* es selectivo. Cuestión que el TGUE se ha



Obviamente, con esta media no se eximiría la posibilidad de un posterior control del *tax ruling* por parte de la Comisión, pero sí sería más complicado que fuera declarado contrario al Derecho de la UE, al haber asumido el Estado miembro las directrices sobre el uso de *tax rulings*. Es necesario, por tanto, a nivel europeo una labor hacia la consecución de un marco común sobre *tax rulings* donde se garantice la seguridad jurídica no solo a nivel nacional, sino a nivel UE⁹³. Sobre esta cuestión, se debe mencionar el proyecto piloto que en el ámbito del IVA se está desarrollando para plantear *tax rulings* a nivel europeo sobre operaciones IVA entre dos Estados miembros de gran complejidad⁹⁴.

encargado de desestimar al indicar en varios de sus pronunciamientos al exponer que el mero incumplimiento de los requisitos metodológicos no necesariamente conlleva una reducción de la carga tributaria. El último pronunciamiento en este sentido ha sido el realizado por el TGUE en su Sentencia de 12 de mayo de 2021, *Luxemburgo y otros c. Comisión*, T-816/17 u T-318/18 (*caso Amazon*) (ECLI:EU:T:2021:252).

⁹³ Sobre esta idea, se pronuncia MORENO GONZÁLEZ indicando que "la consecución de un marco a nivel europeo sobre *tax rulings* puede ser visto por algunos como un objetivo lejano y difícilmente alcanzable. Aunque el camino esté plagado de obstáculos, a nuestro juicio podría ser de interés y utilidad la puesta en marcha en el ámbito de la imposición directa societaria de experiencias inspiradas en el proyecto piloto de resoluciones transfronterizas en el ámbito del IVA". MORENO GONZÁLEZ, S., *Tax rulings: intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-Beps*, op. cit., pág. 296

⁹⁴ COMISIÓN EUROPEA, *VAT Cross Border Rulings (CBR)*, 2021.



Al mismo tiempo, la implantación de un sistema de *tax rulings* efectivo desde la óptica de la seguridad jurídica debe conectarse con la idea precisada por GARCÍA NOVOA⁹⁵, quien vincula este principio con un factor económico, destacando que un ordenamiento jurídico seguro es un factor clave para atraer inversión extranjera y conseguir una economía competitiva a nivel internacional respecto a otros Estados. Los Estados deben impulsar la utilización de *tax rulings* como un elemento que atraiga a capitales extranjeros para lo cual se debe diseñar un sistema de *tax rulings* eficiente. Ahora bien, la utilización de *tax rulings* para atraer la inversión extranjera transita por la delgada línea entre la competitividad entre Estados “saludable” y la denominada competencia fiscal perniciosa, siendo el marco de transparencia implementado a nivel, OCDE y UE, quien limite los posibles efectos perjudiciales mediante el intercambio de información.

En consecuencia, se puede constatar la importancia y conexión que tienen en el sistema de *tax rulings* dos principios primordiales en la fiscalidad internacional, como son seguridad jurídica y transparencia, el primero como parte del propósito principal de los *tax rulings*, y el segundo como instrumento de control para que los Estados no realicen un uso indebido de los *tax rulings*.

CONCLUSIONES

⁹⁵ Cfr. GARCÍA NOVOA, C., “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”, *op. cit.*, págs. 75-76.



Llegados a este punto, es necesario realizar unas reflexiones finales que permitan determinar con claridad cuáles son las conclusiones extraídas del estudio realizado sobre el contexto actual de los *tax rulings*.

En primer lugar, como se ha podido constatar, la palabra *tax ruling* es un término jurídicamente impreciso que abarca una amplia gama de normas y prácticas administrativas encaminadas a obtener la interpretación, valoración y clarificación en la aplicación de la normativa tributaria en una situación fáctica determinada, que además podrá tener efectos vinculantes, para la Administración tributaria, cuando exista una concreción en los contribuyentes y hechos que solicitan el pronunciamiento administrativo.

Por eso, no es posible ofrecer una definición precisa que delimite correctamente todo el espectro de modalidades que pueden comprender los *tax ruling*, sino que, más bien habría que conocer cuáles son los principales elementos definitorios de este término para poder analizar si una norma o práctica administrativa podría ser calificada como un *tax ruling*. Los elementos definitorios del término *tax ruling* podrían ser: la intervención de un órgano de carácter administrativo con competencia para conceder, modificar o renovar un *tax ruling* y la existencia de una resolución de carácter administrativo sobre la interpretación, aclaración o aplicación de la normativa tributaria, sin perjuicio de que, a su vez, dependiendo de cada tipología de *tax ruling* existan unos elementos propios o característicos de cada tipo de *tax rulings* como, por ejemplo, su carácter *ex ante* o *ex post*.



En segundo lugar, a pesar de la gran variedad de *tax rulings*, se ha realizado un estudio sobre los *tax rulings* que tienen como característica principal su concesión u emisión con carácter previo a la realización de una transacción con efectos en el ámbito tributario. De modo que, la utilización de estos instrumentos jurídicos utilizados adecuadamente deben servir para un propósito de especial importancia en el ámbito tributario: obtener seguridad jurídica.

En tercer lugar, se ha podido advertir cómo el uso inadecuado de los *tax rulings* como instrumento jurídico asociado a prácticas fiscales perniciosas para la soberanía de los sistemas tributarios estatales como la competencia fiscal perjudicial entre Estado o, más recientemente, la planificación fiscal agresiva. Esta utilización inadecuada ha propiciado que tanto la OCDE como la UE inicien trabajos orientados al aumento de la transparencia en la concesión, modificación y aplicación de los *tax rulings*.

En este sentido, la principal medida implementada para supervisar los *tax rulings*, a nivel internacional y europeo, que se ha desarrollado ha sido el intercambio de información entre Administraciones tributarias. Concretamente, se ha puesto en marcha la Acción 5 del Plan BEPS, a nivel OCDE, y la Directiva 2015/2376/UE, a nivel UE, que establecen diferentes modalidades de intercambio de información con el propósito de desarrollar un marco de transparencia de *tax rulings* a nivel internacional y europeo.

Es decir, el uso inadecuado de los *tax rulings* se ha revelado como un problema de relevancia a nivel internacional como muestra la necesidad de actuación



de la OCDE y UE para mitigar sus efectos.

En cuarto lugar, habría que plantearse si la implementación del intercambio de información sobre *tax rulings* es una medida efectiva, para lo cual consideramos que más allá del número de *tax rulings* intercambiados, que obviamente es un síntoma para valorar el acogimiento de la medida por parte de los Estados, habría que evaluar el contenido propio de la información intercambiada sobre los *tax ruling*, esto es, la calidad de los datos transmitidos.

A tal efecto, las Administraciones tributarias deben procurar ofrecer una información mínima de calidad, aunque siempre dentro de los propios límites de la Acción 5 del Plan BEPS y la Directiva 2015/2376/UE, y del respeto sobre los derechos de los contribuyentes. Este contenido mínimo de calidad se presenta fundamental para que los Estados afectados por un *tax ruling* pudieran evaluar con la mayor de las garantías posibles si efectivamente se encuentran afectados por un *tax ruling* y si debensolicitar una información más detallada al Estado emisor de la información. En este último caso, solicitar información más detallada, también sería útil una información previa de calidad para fundamentar correctamente la propia solicitud de información adicional.

En quinto lugar, debido a la naturaleza jurídica no vinculante del Plan de Acción BEPS, a diferencia de la Directiva 2015/2376/UE, es necesario que las Administraciones tributarias que pretendan incorporar el sistema de intercambio de información establecido en la Acción 5 de BEPS, empleen unos instrumentos jurídicos adecuados a nivel internacional, e interno, que



legitimen el intercambio de información entre administraciones tributarias.

Todo ello, debido a que, sin una base jurídica adecuada, garante de unos mínimos requisitos legales, se pueden suscitar aspectos o cuestiones problemáticas relacionados con la legitimidad en el uso de la información recibida por parte de las Administraciones tributarias.

En sexto lugar, en relación con la actividad investigadora de la Comisión de la sobre la concesión de *tax rulings*, fundamentalmente APA, por parte de Estados miembros a ciertos contribuyentes, principalmente grandes grupos empresariales, desde la óptica del régimen jurídico de las ayudas de Estado se adopta un nuevo enfoque al analizar la Comisión si el método concreto escogido por la Administración tributaria para valorar las operaciones es el correcto.

Sobre esto se debe tener presente que no existe la obligación de escoger un método de valoración concreto sobre operaciones vinculadas, por lo que en cada transacción concreta debe escogerse el método que mejor se adapte a la situación. En consecuencia, si en la adopción del método de valoración se realiza una argumentación técnica y jurídica sólida por parte de la Administración tributaria, sería complicado que un *tax ruling* sea considerado contrario al régimen jurídico de las ayudas de Estado por el simple hecho de no ajustarse al método de valoración que la Comisión considerara más conveniente, ya que, además, se debe demostrar que efectivamente ese *tax ruling* ha supuesto una reducción de la carga tributaria diferente de la que se habría soportado en condiciones de ausencia del APA.



En séptimo lugar, la actividad realizada por parte de la OCDE y UE sobre el desarrollo de medidas destinadas a aumentar el control sobre la utilización de los *tax rulings* por parte de los Estados, debe complementarse con una cierta reorientación de los trabajos de ambas organizaciones internacionales en examinar el estado actual de los *tax rulings* en la fiscalidad internacional y, tras esto, emitir o desarrollar unas recomendaciones que incidan en mejorar los aspectos débiles detectados como medio para alcanzar un sistema de *tax rulings* eficaz. A nivel europeo, esta tarea debería además tener en cuenta la compatibilidad de los *tax rulings* con el régimen jurídico de ayudas de Estado para establecer unos criterios que permitieran presumir *a priori* la observancia del *tax ruling* con este régimen jurídico.

En octavo lugar, es obvio que el funcionamiento del sistema actual de *tax rulings* no es perfecto; por consiguiente, como propuesta de futuro en el ámbito de los *tax rulings* a nivel internacional, europeo e interno, consideramos que se debería de trabajar en mejorar el sistema actual de *tax rulings* para potenciar su uso como herramienta que proporciona seguridad jurídica mejorando ciertos aspectos de su funcionamiento.

Quizás, los dos elementos sobre los cuáles se podría realizar un mayor impulso en el futuro serían: por una parte, el aspecto temporal, porque existen ciertas ocasiones en las que debido a un largo tiempo de espera para obtener contestación sobre un determinado *tax ruling* pueda perderse la eficacia de su uso, y por tanto se necesita reducir ese período de espera en recibir la contestación sobre un *tax ruling*; por otra parte, se debería trabajar en un aumento de la transparencia, en el sentido de permitir un acceso a la información sobre



tax rulings por parte de los contribuyentes sencillo, creando al efecto sitios digitales intuitivos y de fácil acceso, para que sean publicados, con la pertinente anonimización de datos personales y confidenciales, los aspectos generales de todos los *tax rulings* concedidos, modificados o renovados por una Administración Tributaria, con la finalidad de que los contribuyentes puedan conocer cuáles son las interpretaciones o criterios administrativos y puedan actuar en consecuencia.

BIBLIOGRAFÍA

CALDERÓN CARRERO, J. M., "La jurisprudencia del TGUE en los casos Starbucks y Fiat: clarificación del impacto del art.107 TFUE sobre APAs y tax rulings en materia de precios de transferencia", *Quincena Fiscal*, nº 19, 2019.

CALDERÓN CARRERO, J. M., "La asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria" en CALDERÓN CARRERO, J. M., & MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., (Autores), *Derecho tributario de la Unión Europea*, Wolter Kluwer, Madrid, 2019.

FERRAZ CORELL, G., "La potenciación del intercambio de información entre autoridades tributarias: intercambio de rulings y documentación de Transfer Pricing", en ALMUDÍ CID, J. M., FERRERAS GUTIÉRREZ J. A., y HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA P. A. (Dirs.), *El plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y*



Unión Europea, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

GARCÍA NOVOA, C., "El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables", *Revista Técnica Tributaria*, nº 124, 2019

GÓMEZ REQUENA, J. A., "Las operaciones entre personas y entidades vinculadas. Precios de transferencia", en MORENO GONZÁLEZ, S. & NOCETE CORREA, F.J. (Dirs.), *Introducción a la fiscalidad internacional*, Atelier, Barcelona, 2020.

GUNN, A. y LUTS, J., "Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues", *EC Tax Review*, nº 2, 2015.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., "La competencia fiscal entre Estados", *Unión Europea Aranzadi*, nº. 4, 2009.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, P, "Acción 5. Eliminar las prácticas fiscales abusivas reforzando la transparencia y la sustancia". en RAMOS PRIETO, J. (Coord.), *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, J., "Acción 5. La competencia fiscal perjudicial en el proyecto BEPS", en RAMOS PRIETO, J. (Coord.), *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

LUCHENA MOZO, G. M., "Fuentes tradicionales del



Derecho tributario internacional y de la UE. Nuevos estándares internacionales de respuesta a fenómenos globales”, *Quincena Fiscal*, nº 20, 2017.

MACARRO OSUNA, J. M., “La transparencia fiscal como mecanismo para combatir el uso abusivo de los acuerdos tributarios previos (tax rulings y APA) en el Plan BEPS y en el Derecho de la UE”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 413-424, 2017.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria”, en CALDERÓN CARRERO, J. M., & MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., (Autores), *Derecho tributario de la Unión Europea*, Wolter Kluwer, Madrid, 2019.

MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.

MARTÍN LÓPEZ, J., “Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria” en COLLADO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012.

MORENO GONZÁLEZ, S., *Tax rulings: intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-Beps*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

MORENO GONZÁLEZ, S., “Ayudas de estado y tax rulings: ¿Un instrumento adecuado para dar respuesta a los problemas BEPS?”, *Revista*



española de Derecho Financiero, nº 175, 2017.

PALAO TABOADA, C., "Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 185, 2020.

RUIBAL PEREIRA, L. y SERRANO ANTÓN, F., "La competencia fiscal lesiva en la Unión Europea: Código de Conducta y ayudas de Estado", *Studi Tributari Europe*, 2010.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., "La transmisión automática de información. ¿hacia un estandar global de intercambio de información?", *Misión Jurídica: Revista de derecho y ciencias sociales*, nº 11, 2016.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., "La seguridad jurídica y el poliédrico concepto de transparencia. Un apunte en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria", *Quincena fiscal*, nº 1-2, 2021

SERRANO ANTON, F., "Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 419, 2018.

UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I., "El concepto y alcance de la seguridad jurídica en el Derecho constitucional español y en el Derecho comunitario europeo: un estudio comparado", *Cuadernos de derecho público*, nº 28, 2006



Castilla-La Mancha

Gabilex

Nº 32

Diciembre 2022

<http://gabilex.castillalamancha.es>

VAN DE VELDE, E. "«Tax rulings» in the EU Member States", Directorate General for International Policies (Policy Department A: Economic and Scientific Policy), European Parliament, IP/A/ECON/2015-08, PE.563.447, 2015.

Gabilex

Nº 32

Diciembre 2022

<http://gabilex.castillalamancha.es>



Castilla-La Mancha