

# Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: *tax rulings*, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS

**Fernando Serrano Antón**

*EU Jean Monnet Chair Tax Governance and Fiscal Transparency.  
Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario (catedrático acreditado).  
Instituto Complutense de Estudios Internacionales. UCM*

---

## EXTRACTO

Este trabajo analiza el estado actual de la seguridad jurídica en la fiscalidad nacional e internacional, las fuentes de incertidumbre, sus efectos sobre las decisiones empresariales y su invocación legal. Concluye con una serie de recomendaciones prácticas para así modelar un modelo fiscal nacional, orientado hacia la seguridad jurídica, creando un medioambiente jurídico-fiscal atractivo. Demostraremos que el riesgo de incertidumbre jurídico-tributaria desincentiva la inversión y el comercio internacional de forma muy adversa e influye a la hora de decidir sobre la inversión y su localización. Se incluye asimismo un estudio de las distintas iniciativas internacionales dirigidas a la persecución de la seguridad jurídica (BEPS y ATAD). Por último, se analiza y propone un catálogo de los distintos medios que el contribuyente internacional posee para gestionar el riesgo fiscal derivado de la falta de seguridad jurídica: MAP, APA, *tax rulings*, arbitraje fiscal e ICAP.

**Palabras clave:** fiscalidad; OCDE; Unión Europea; seguridad jurídica; riesgo fiscal; BEPS; *tax rulings*; APA; procedimientos amistosos; arbitraje fiscal; ICAP.

---

*Fecha de entrada: 11-12-2017 / Fecha de aceptación: 02-01-2018 / Fecha de revisión: 18-12-2017*

# Legal certainty and management of fiscal risks: tax rulings, APAs, mutual agreement procedures, tax arbitration and other techniques in the post-BEPS era

Fernando Serrano Antón

---

## ABSTRACT

This paper analyzes the current state of legal certainty in domestic and international taxation, the sources of uncertainty, its effects on business decisions and its legal invocation. It concludes with a series of practical recommendations to design a domestic fiscal model, oriented to legal certainty, creating an attractive fiscal environment. We shall demonstrate that the risk of legal-tax uncertainty discourages investment and trade in a very adverse way, and influences when deciding on investment and its location. It also includes an analysis and a catalog of the different mechanisms pursuing legal certainty (BEPS and ATAD) that the international taxpayer has to manage the fiscal risk derived from the lack of legal certainty, including MAP, APAs, Tax Ruling, Tax Arbitration and ICAP. s

**Keywords:** taxation; OECD; European Union; legal certainty; fiscal risk; BEPS; tax rulings; APAs; mutual agreement procedures; tax arbitration; ICAP.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Naturaleza e impacto de la seguridad jurídica en la fiscalidad internacional
3. Causas que atentan contra la seguridad jurídica
  - 3.1. El diseño de la política tributaria y la seguridad jurídica
    - 3.1.1. Cambios frecuentes e inesperados en el derecho tributario, en particular, en las leyes y reglamentos
    - 3.1.2. Cambios retroactivos
    - 3.1.3. Disposiciones transitorias
    - 3.1.4. Legislación confusa y de poca calidad y procesos ineficaces de control de calidad de la normativa
    - 3.1.5. Medidas antiabuso de la norma interna e internacional redactadas de forma genérica y confusa; en ocasiones, duplicadas y ajenas al derecho tributario
  - 3.2. La aplicación de las normas tributarias por la Administración y la seguridad jurídica
    - 3.2.1. Aplicación impredecible e ineficiente
    - 3.2.2. La falta de seguridad jurídica por la deteriorada relación entre la Administración tributaria y el sector empresarial
    - 3.2.3. Los sistemas retributivos y la fragmentación de la Administración tributaria incrementa el riesgo de una aplicación incongruente, discriminatoria y desigual de la normativa tributaria
  - 3.3. Incertidumbre jurídica derivada de los cambios en la organización empresarial y de la economía disruptiva
  - 3.4. Aspectos internacionales de la seguridad jurídica
4. Mecanismos para reforzar la seguridad jurídica en el ámbito de la fiscalidad
5. Los acuerdos previos de valoración (APA)
6. Las consultas tributarias y/o los *advance tax rulings*
7. La resolución de conflictos fiscales internacionales: El Plan de Acción BEPS y la directiva ATAD
8. El Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento de la OCDE y la seguridad jurídica (The International Compliance Assurance Programme –ICAP–)
9. Conclusiones

### Referencias bibliográficas

#### Cómo citar este estudio:

Serrano Antón, F. (2018). Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS. *RCyT. CEF*, 419, 5-58.

## 1. INTRODUCCIÓN

La seguridad jurídica en el derecho tributario se ha convertido en una de las cuestiones de mayor relevancia en nuestros días, sufriendo una inusitada vigorización, convertida en aspiración del contribuyente en la fiscalidad internacional actual. La importancia de este principio ha sido recobrada en la actualidad ante el número de situaciones en las que se vulnera el derecho a la certeza de los contribuyentes. Y es que no hay una aspiración humana de mayor legitimidad que saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás y, en particular, también con las Administraciones tributarias.

Las distintas facetas del principio de seguridad jurídica como previsibilidad, certeza, confianza legítima, tipicidad, estabilidad y claridad normativas, oposición a la proliferación legislativa, límites a la retroactividad, etc., nos ofrecen distintos ejemplos de normativa, doctrina administrativa o jurisprudencia en los que se materializa una afrenta a la seguridad jurídica en la tributación.

Lejos de estar ante un mero valor, el principio de seguridad jurídica se encuentra positivizado en el artículo 9.3 de la Constitución española (CE), lo que supone la garantía de su eficacia aplicativa. Es decir, la transgresión por una norma va más allá de un juicio de legitimidad; estaremos en un caso de inadecuación constitucional, que se podrá defender, bien mediante un recurso, o bien, a través de una cuestión de inconstitucionalidad<sup>1</sup> o, incluso, como criterio para el enjuiciamiento de actuaciones discrecionales de la Administración<sup>2</sup>.

El principio de seguridad jurídica tiene un alcance general y de él son instrumentales algunos de los otros principios enunciados por el artículo 9.3 de la CE. El Tribunal Constitucional destacó que el principio de seguridad jurídica viene a ser una síntesis de los demás principios reconocidos en el precepto (STC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–)<sup>3</sup>, entendiéndose por tal la regularidad o conformidad a derecho y la previsibilidad de la actuación de los poderes públicos y, muy especialmente, de la interpretación y aplicación del derecho por parte de las Administraciones públicas y de los jueces y tribunales. La regularidad jurídica y la previsibilidad en el comportamiento de los poderes públicos presuponen la posibilidad de conocimiento tanto de las normas que integran el ordenamiento jurídico como de los actos de aplicación del mismo. La seguridad jurídica es, por consiguiente, un principio que tiene múltiples manifestaciones que se refuerzan recíprocamente. Así, el principio de seguridad jurídica vincula incluso al legislador,

<sup>1</sup> Lozano Serrano, C. (1990). *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario* (p. 17). Madrid: Civitas.

<sup>2</sup> García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (1990). *Curso de derecho administrativo* (tomo I, p. 400). Madrid: Civitas.

<sup>3</sup> Véase Espín Templado, E. (2013). El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos (vol. I). En *Manual de derecho constitucional* (9.ª ed., pp. 56-57). Valencia: Tirant lo Blanch.

de forma que una regulación legal que crea inseguridad jurídica insalvable para los aplicadores y destinatarios de la norma puede ser declarada inconstitucional y, aunque lo normal sería que una disposición conculcase además otros preceptos constitucionales, basta una vulneración insubsanable del principio de seguridad jurídica para determinar su ilegitimidad constitucional<sup>4</sup>. Se trata, pues, de un principio fundamental, origen de derechos y obligaciones, que vincula a todos los poderes públicos, y no un mero principio programático<sup>5</sup>.

La razón de este trabajo surge de la creciente preocupación sobre la falta de seguridad jurídica que acucia a la fiscalidad en general y especialmente a la tributación internacional y, por tanto, sus consecuencias sobre el comercio internacional y la inversión. Hay muchas razones que inciden en la citada preocupación, entre las que se pueden citar: la aparición y difusión de nuevos modelos de negocio y el incremento en la internacionalización de las actividades empresariales<sup>6</sup>; los esquemas de planificación fiscal agresiva<sup>7</sup>; las decisiones de política fiscal tomadas por los Estados de forma unilateral y fragmentaria; cierta jurisprudencia no alineada con los estándares internacionales, y las actualizaciones de las normas fiscales internacionales, como las derivadas del Plan de Acción BEPS y ATAD que, siendo necesarias para mantener al día los sistemas fiscales en un medio altamente cambiante, introducen un factor de inseguridad<sup>8</sup>.

En la era post-BEPS en la que nos encontramos, con los loables esfuerzos realizados en la lucha contra la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva y con los avances obtenidos en la transparencia fiscal resulta fundamental también centrarse en la seguridad jurídica. La im-

<sup>4</sup> En este sentido, el Tribunal Constitucional ha llegado a declarar inconstitucional algún precepto legal por contradicción con el principio de seguridad jurídica. *Ibid.* p. 57.

<sup>5</sup> Véase García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria* (p. 43). Madrid: Marcial Pons. Entendemos, en la misma línea, que la seguridad jurídica tiene una función limitadora y constituye una garantía para el contribuyente, por lo que es el ordenamiento el que se debe ocupar de la tarea de concretar las facultades otorgadas al contribuyente para obtener una reacción jurídica adecuada, permitiendo así la depuración de la normativa contraria a su contenido.

<sup>6</sup> Véase Zangari, E., Caiumi, A. y Hemmelgarn, T. (2017). Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses. *Taxation Papers, Working Paper 67*, 9. Taxation and Customs Union.

<sup>7</sup> Véanse Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2016). Una aproximación al concepto de planificación fiscal agresiva utilizado en los trabajos de la OCDE. *RCyT. CEF*, 394, 41-91 y Gil García, E. (2017). Hacia una planificación sustantiva: ¿nuevo paradigma? *RCyT. CEF*, 411, 72.

<sup>8</sup> Los trabajos acometidos a solicitud de los líderes del G20 para dar respuesta a los problemas BEPS se remiten al Plan de Acción BEPS del G20/OCDE del año 2013, que contempla 15 «acciones» para poner fin a la elusión fiscal internacional. Dicho plan de acción gira en torno a tres pilares o líneas de actuación fundamentales: dotar de coherencia a aquellas normas de derecho interno que abordan actividades transfronterizas; reforzar las exigencias de actividad sustancial en los actuales estándares internacionales para así establecer la conexión entre los tributos y el lugar de realización de las actividades económicas y de creación de valor, y mejorar la transparencia y seguridad jurídica para empresas y administraciones. Véase OCDE (2013). *Plan de Acción sobre la erosión de bases imponibles y traslación de beneficios* (pp. 21-22). París. Recuperado de <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264202719-en#.Wehe2Wi0NPY#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#.Wehe2Wi0NPY#page1)> [Consultado el 28 de julio de 2017].

portancia de ofrecer seguridad jurídica a los contribuyentes supone al mismo tiempo apoyar el comercio internacional, la inversión transfronteriza y el crecimiento económico<sup>9</sup>.

Así pues, este trabajo tiene como objetivo analizar el estado actual de la seguridad jurídica, las fuentes de incertidumbre, sus efectos sobre las decisiones empresariales y su invocación legal y concluye con una serie de recomendaciones prácticas para modelar un modelo fiscal nacional, sensibilizado con la seguridad jurídica y creando un medioambiente jurídico-fiscal atractivo. Demostraremos que el riesgo de incertidumbre jurídico-tributaria desincentiva la inversión y el comercio de forma muy adversa e influye a la hora de decidir sobre la inversión y su localización<sup>10</sup>. En conclusión, trataremos de ofrecer un catálogo de los distintos medios que el contribuyente internacional posee para gestionar el riesgo fiscal derivado de la falta de seguridad jurídica.

## 2. NATURALEZA E IMPACTO DE LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

La seguridad jurídica, en general, puede ser definida como la predictibilidad de las consecuencias jurídicas de los actos o conductas. Su naturaleza, como principio jurídico, trata de condicionar la actuación de los sujetos creadores o aplicadores del derecho en relación con un conjunto indeterminado de supuestos semejantes, constituyendo una exigencia fundamental del ordenamiento jurídico<sup>11</sup>.

La seguridad jurídica en la fiscalidad constituye un importante objetivo, razón por la cual los países toman medidas de diversa naturaleza; primero, para su consecución, y después, para

<sup>9</sup> La encuesta semestral «Consenso Fiscal», elaborada por PwC, relativa al primer semestre de 2017, en lo que se refiere a la valoración actual de «la aplicación de los tributos en España en términos de seguridad jurídica», obtiene los siguientes datos: el 31% de los encuestados lo consideraba muy poco seguro, mientras que el 33%, poco seguro. Sigue resultando llamativo que a la pregunta sobre «cómo evolucionará la aplicación de los tributos en España el siguiente año» el 24% cree que disminuirá mucho la seguridad jurídica, y el 29% estima que empeorará «algo» la seguridad jurídica, a la vez que el 5% considera que aumentará «algo» la seguridad jurídica. Véase <[www.pwc.es/publicaciones/legal-fiscal/assets/consenso-fiscal-1s-2017.pdf](http://www.pwc.es/publicaciones/legal-fiscal/assets/consenso-fiscal-1s-2017.pdf)>, p. 7 [Consultado el 20 de agosto de 2017].

<sup>10</sup> *G20 Leaders' Communique. Hangzhou Summit* (2016, 4-5 de septiembre). Recuperado de <[www.g20.org/Content/DE/\\_Anlagen/G7\\_G20/2016-09-04-g20-kommunique-en.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](http://www.g20.org/Content/DE/_Anlagen/G7_G20/2016-09-04-g20-kommunique-en.pdf?__blob=publicationFile&v=1)> [Consultado el 10 de septiembre de 2017].

<sup>11</sup> Véase Villar Palasí, J. L. y Suñé Llinás, E. (2006). Artículo 9: el Estado de derecho y la Constitución. En Ó. Alzaga Villaamil (Coord.), *Comentarios a la Constitución española de 1978* (pp. 467-579). Madrid: Edersa. Asimismo, la STC 46/1990, de 15 de marzo, se refiere a este principio en estos términos: «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 [...]. Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es derecho y no [...] provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean estas».

garantizarla a los operadores económicos. Tras la búsqueda de claridad y simplicidad en la normativa tributaria y de congruencia en su aplicación, los países normalmente adoptan una serie de medidas limitadoras de su propia discrecionalidad, a la vez que tratan de ofrecer seguridad jurídica para seducir a los contribuyentes nacionales e internacionales. Así, es habitual encontrar en las legislaciones de los distintos países regímenes de consultas tributarias, normativa sobre APA y, a veces, distintos sistemas de acuerdos fiscales entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes. Asimismo, ofrecen *safe harbours*, también concluyen convenios de doble imposición (CDI) internacional, se comprometen con los estándares fiscales internacionales, ofrecen acuerdos de estabilidad fiscal, firman acuerdos de naturaleza fiscal regionales y hasta delegan poderes a tribunales internacionales, a comisiones arbitrales o, incluso, a autoridades fiscales.

Ahora bien, llegados a este punto, hay que delimitar el concepto de seguridad jurídica, ya que no puede confundirse con las fluctuaciones en las cuantías de las obligaciones fiscales de las empresas como consecuencia de sus propios resultados económicos, que pueden depender a su vez de múltiples factores como el éxito de la innovación realizada, los beneficios derivados de las inversiones, las decisiones que se tomen en el día a día del negocio o su propia competitividad. En el mismo sentido, tampoco puede confundirse con el hecho de que la Administración tributaria pueda aplicar puntualmente de forma errónea la ley, y tampoco con que un gobierno de un país pueda vincular a otro futuro en la toma de decisiones de carácter fiscal<sup>12</sup>. Esto no puede confundirse con la seguridad jurídica, aunque sí con la necesidad y conveniencia de que cada país tenga su propio modelo de tributación sin fisuras y de acuerdo a sus intereses.

En definitiva, la seguridad jurídica no solo precisa calidad normativa, sino también calidad aplicativa, en el sentido de que todos los operadores que participan en el proceso de aplicación de la norma adopten una posición consistente con los términos en los que el legislador ha articulado la regulación aplicable<sup>13</sup>. Con estos mismos argumentos, no podemos estar más de acuerdo con lo que señala la Fundación Impuestos y Competitividad sobre la seguridad jurídica en la fiscalidad internacional, lo que nos permite alcanzar una serie de conclusiones sobre las que edificar este trabajo<sup>14</sup>:

«La calidad de los sistemas tributarios se mide cada vez en mayor medida por el grado de seguridad jurídica que ofrecen. De poco vale aprobar medidas fiscales destinadas a favorecer la actividad productiva y la creación de empleo si su capacidad para generar resultados reales queda reducida debido a la falta de confianza de los operadores económicos respecto de la posterior interpretación y aplicación efectiva

<sup>12</sup> Un Estado podría firmar acuerdos que limiten su derecho a gravar unas determinadas rentas. El ejemplo serían los acuerdos de estabilidad fiscal, pero incluso en estos casos, no se tiene la seguridad jurídica de que el acuerdo dure para siempre.

<sup>13</sup> Véanse OECD/IMF (marzo, 2017). *Report for the G20 Finance Ministers on Tax Certainty* y Zangari, E., Caiumi, A. y Hemmelgarn, T. (2017). *Op. cit.*

<sup>14</sup> Véase <<http://www.fundacionic.com/la-seguridad-juridica-clave-para-mejorar-el-sistema/>> [Consultado el 16 de octubre de 2017].

de dichas medidas por parte de las autoridades y respecto de su mantenimiento estable en el tiempo. La seguridad jurídica tiene valor por sí misma al ser elemento central de un Estado de derecho. Pero en materia tributaria es también clave para el logro de los principios tributarios básicos de competitividad, equidad y suficiencia. La vinculación de la seguridad jurídica con la competitividad es manifiesta. Las decisiones empresariales de inversión, contratación o financiación, incluyendo la primera y básica (emprender o no una nueva actividad económica), son en su mayor parte decisiones a largo plazo, que tienen muy presente el grado de confianza que el sistema tributario ofrezca. Además, la seguridad jurídica favorece la libre competencia y, por esa vía, la eficaz asignación de recursos. Los dos estudios más importantes a escala mundial que miden los determinantes de la competitividad de los países son el "Informe de competitividad mundial" y el "Anuario de competitividad mundial"; el primero, desarrollado por el Foro Económico Mundial (WEF) y el segundo, por el Instituto Internacional para el Desarrollo de la Capacidad de Gestión (IMD). En ambos estudios, la confianza y estabilidad del sistema jurídico de cada país es uno de los aspectos básicos presente en todos los "pilares" de medición de la competitividad. La mejora de la seguridad jurídica también sirve a la equidad, porque ayuda a evitar tratamientos discriminatorios o injustificadamente desiguales a personas o empresas en situaciones objetivas asimilables. En cuanto al principio de suficiencia, a medio y largo plazo la capacidad recaudatoria de un sistema fundado en la seguridad jurídica siempre será mayor –al propiciar la creación de riqueza y el crecimiento de las bases tributarias– que la proporcionada por un sistema poco confiable y volátil».

### 3. CAUSAS QUE ATENTAN CONTRA LA SEGURIDAD JURÍDICA

A continuación analizaremos las distintas razones que minan la seguridad jurídica, constatando su número y su variada naturaleza. Pasemos, sin ánimo de exhaustividad, a citarlas<sup>15</sup>:

- Las cuestiones internas y organizativas de la Administración tributaria pueden considerarse uno de los factores que más inciden en la seguridad jurídica en los sistemas fiscales; en particular, la burocracia en la aplicación del sistema fiscal, la complejidad de la redacción normativa, la frecuencia en los cambios legislativos de carácter fiscal, la desigualdad en la aplicación de los procedimientos tributarios, los cambios de criterio en la Administración tributaria, la falta de transparencia en la tramitación de los procedimientos tributarios y la publicación de las normas y actos con impacto en la esfera de los derechos y garantías de los contribuyentes.
- Las distintas e incongruentes interpretaciones en las que pueden incurrir las Administraciones tributarias de los diferentes países en la aplicación de los estándares fiscales internacionales.

<sup>15</sup> Véase OECD/IMF (2017, marzo). *Op. cit.* (pp. 16-23).

- Algunos aspectos de los mecanismos de resolución de litigios fiscales, tanto administrativos como judiciales, entre los que se incluye la tardanza en su resolución.
- Cada país debe tener un modelo fiscal claro que determine la política tributaria y la legislación que se apruebe, sin cambios aleatorios ni oportunistas. Sin duda alguna, las decisiones fiscales de los gobiernos de forma oportunista o ventajista constituyen una de las causas que producen una mayor inseguridad jurídica y los efectos más perversos sobre el comercio y la inversión internacional.

Pasemos ahora a analizar las causas identificadas con el objeto también de diseñar una posible solución a las mismas. Asimismo, su concreción ayuda a los contribuyentes a una mejor evaluación y gestión del riesgo fiscal y así determinar qué instrumentos o mecanismos pueden usar para mitigar los aspectos perversos.

### 3.1. EL DISEÑO DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA Y LA SEGURIDAD JURÍDICA

El Informe Mirrlees<sup>16</sup> considera que una estructura impositiva óptima debe respetar los principios de progresividad, neutralidad, simplicidad y estabilidad. Respecto a lo que aquí interesa, el sistema debe estar libre de complejidades innecesarias que fomenten la evasión fiscal –simple y transparente–. Es deseable que tenga cierta estabilidad para ayudar a la seguridad jurídica y no entorpecer la inversión o la creación de riqueza. Desde estas premisas vamos a afrontar el estudio del diseño de la política tributaria y la seguridad jurídica, que se desarrolla en los próximos epígrafes.

#### 3.1.1. Cambios frecuentes e inesperados en el derecho tributario, en particular, en las leyes y reglamentos<sup>17</sup>

Los cambios y, sobre todo, los vaivenes de la política tributaria han sido considerados como una de las principales fuentes de inseguridad jurídico-fiscal. No hay más que contar el número de leyes, reglamentos y otras normas menores aprobadas o modificadas a lo largo de un año para identificar el grado de seguridad jurídica de un ordenamiento. Es cierto que estas nuevas normas,

<sup>16</sup> Véase Institute for Fiscal Studies (IFS) & Mirrlees (2011, septiembre). The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform. *Fiscal Studies. Special Issue on the Mirrlees Review*, 32(3), 331-359. Recuperado de <[www.onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1475-5890.2011.00140.x/abstract](http://www.onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1475-5890.2011.00140.x/abstract)> [Consultado el 25 de septiembre de 2017].

<sup>17</sup> El aumento extraordinario del número de normas fiscales puede suponer un factor de erosión de la practicabilidad de la norma, en cuanto impide a los ciudadanos una adecuada ponderación de los medios jurídicos a su disposición. El problema de la excesiva proliferación normativa no tiene, sin embargo, una fácil solución jurídica. Y no tan solo por lo difícil que es concretar cuándo la aprobación de un determinado número de normas alcanza el nivel de una proliferación intolerable, sino tanto porque ante la evidencia de una excesiva creación de normas solo cabe, en la mayoría de los casos, una mera repulsa, ya que no resulta posible desde el punto de vista estrictamente constitucional formular reparo alguno. Consúltense la doctrina clásica en García Novoa, C. (2013). Algunas consideraciones sobre la codificación en materia tributaria. *Revista Dereito*, 22, 139-173.

en un principio, por el mero hecho de ser nuevas, pueden crear inseguridad, aunque vayan destinadas a simplificar y/o racionalizar el sistema fiscal. Esta merma de seguridad jurídica puede temporalmente afectar al comercio e inversión internacional<sup>18</sup>. En este orden de ideas, la incidencia en la seguridad jurídica podría ser resultado también de ciertas eventualidades de carácter económico o social a las que los países deben hacer frente. La política fiscal y la Administración tributaria juegan un papel muy importante en estimular el crecimiento económico, la redistribución o las externalidades negativas en la economía. Por consiguiente, es importante para los gobiernos tener la competencia para gestionar el sistema tributario como respuesta a la ralentización de la economía, al incremento del déficit fiscal y al crecimiento de las desigualdades, teniendo en cuenta los límites derivados de organizaciones supranacionales, como la Unión Europea<sup>19</sup>. Cuando los cambios son frecuentes y los agentes económicos requieren tiempo para adaptarse a las modificaciones, el entorno fiscal sufre la mencionada motorización legislativa y la falta de seguridad jurídica<sup>20</sup>. En este punto, especial interés revisten las sentencias relativas a la segu-

<sup>18</sup> Véase OECD/IMF (2017, marzo). *Op. cit.* (pp. 16-23).

<sup>19</sup> La STC 120/2012, de 4 de junio –NCJ057084–, FJ 3.º, tras recoger la doctrina constitucional de que el principio de seguridad jurídica «no puede erigirse en un valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente» (SSTC 126/1987 –NFJ000307– y 182/1997 –NFJ005623–), y después de reconocer que «las normas básicas deben estar caracterizadas, como regla general y dada su propia naturaleza, por una cierta vocación de permanencia en el ordenamiento jurídico», añade que esto «no puede ser predicable de toda norma por igual». Según la sentencia, «tal circunstancia dependerá de los sectores concretos de la realidad sobre los que tales normas básicas se proyecten, siendo precisamente aquellos más dados a cambios de índole coyuntural –por ejemplo, por su estrecha conexión con aspectos tales como la marcha de la economía o la política económica general– los más tendentes a naturales cambios normativos».

<sup>20</sup> La consecución de la seguridad jurídica no es tarea fácil habida cuenta de la complejidad que está alcanzando el ordenamiento jurídico; complejidad que trae causa de la ingente cantidad y de la cuestionable calidad de las normas jurídicas. No constituye ninguna novedad la denuncia que la doctrina, tanto nacional como extranjera, ha formulado a la gran cantidad de normas que componen el ordenamiento jurídico. Así, García de Enterría, sobre el particular, señala que, frente a lo que Maurice Hauriou llamaba a comienzos del siglo XX la sabia lentitud de las Cámaras legislativas en punto al estudio y reflexión sobre las leyes, Carl Schmitt pudo hablar ya unos años después, en concreto en 1946, de la legislación motorizada. Véase García de Enterría, E. (2006). *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas* (p. 48). Madrid: Civitas. A título de ejemplo de la denominada motorización legislativa, el día 30 de diciembre de 2017 se publicó en el BOE una serie de normas fiscales en las que se abordan distintas modificaciones de carácter heterogéneo. Son las siguientes: Real Decreto-Ley 20/2017, de 29 de diciembre, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social, en donde se fijan los valores y módulos catastrales y se actualizan los valores catastrales para 2018. Asimismo, se aprobaron los siguientes reales decretos: Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican los Reglamentos del IRPF, del IS y del ISD; Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican los Reglamentos del IVA, del ITP y AJD, del impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, de facturación, de gestión e inspección tributaria, y Real Decreto sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales; también se aprobaron modificaciones en los cuatro reglamentos que desarrollan la Ley general tributaria (LGT) para su adaptación a la reforma fiscal de 2015 y a posteriores cambios, entre los que se encuentran los derivados del SII: Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de revisión en vía administrativa; Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria; Real Decreto por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente; Real Decreto

ridad jurídica, la confianza legítima y la previsibilidad de los cambios normativos en el ámbito tributario. Así, el principio de seguridad jurídica protege la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles<sup>21</sup>, pero sin que ello pueda entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal<sup>22</sup>.

En este contexto, una información dada de forma proactiva a los contribuyentes, comenzando lo antes posible, desde el inicio del desarrollo de la política fiscal acordada y a lo largo de su ejecución, anunciando los cambios con antelación y con el lanzamiento de una guía de apoyo e información, daría tiempo suficiente a los contribuyentes para adaptarse al nuevo escenario y así reducir la falta de seguridad jurídica<sup>23</sup>. Evidentemente, cuantos más cambios normativos, más complicado será para la Administración tributaria explicar, anunciar y asistir sobre los cambios legislativos. Lo mismo ocurre con el tiempo y la seguridad jurídica; cuanto más se demore el tiempo entre el cambio normativo anunciado y su aprobación definitiva, el contribuyente también sufrirá la citada incertidumbre. Aunque lo cierto es que, en determinadas ocasiones, a efectos de evitar una planificación fiscal oportunista o para evitar distorsiones en la toma de decisiones, los cambios en la normativa fiscal no son anunciados.

### 3.1.2. Cambios retroactivos

La retroactividad de las normas fiscales se admite, pues no cabe considerar, con carácter general, a las normas fiscales subsumidas entre las que el artículo 9.3 de la CE denomina como sancionadoras o no favorables o restrictivas de derechos individuales (SSTC 126/1987, de 16 de julio; y 182/1997, de 28 de octubre), por cuanto tales normas tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos

---

1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de recaudación; Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general del régimen sancionador tributario; y, por último, también se han aprobado dos órdenes ministeriales que modifican aspectos relativos a las obligaciones censales e informativas y del IVA: Orden HFP/1307/2017, de 29 de diciembre, por la que se modifican los modelos 036 y 037 de declaraciones censales y los modelos 322 y 303 del IVA; y la Orden HFP/1308/2017, de 29 de diciembre, por la que se modifican los modelos 181, 187, 188, 193, 198 y 289.

<sup>21</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre –NFJ004014–, FJ 8.º.

<sup>22</sup> STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11.º.

<sup>23</sup> A título de ejemplo de cómo las guías, los programas informáticos y los documentos ofrecen seguridad jurídica, consúltese la web de la OCDE, donde se ha puesto a disposición de los países miembros una serie de recursos y documentos que proveen una aplicación e interpretación de los precios de transferencia siguiendo los estándares internacionales. Véase *Resources for Transfer Pricing: Transfer Pricing Guidelines; Transfer Pricing Legislation and Explanatory Notes; Transfer Pricing Country Profiles; Dispute Prevention Country Profiles; Multi-Country Analysis of existing Transfer Pricing Simplification Measures; Report on Permanent Establishments; Transfer Pricing Project Includes: Transfer Pricing Aspects of Intangibles; Comparability and Profit Methods; Attribution of Profits to Permanent Establishments; Transfer Pricing and Business Restructuring; and other Publications and Documents*. Recuperado de <<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/>>.

públicos impuesto a todos los ciudadanos por el artículo 31.1 de la CE. No obstante, la retroactividad es considerada como una de las causas más dañinas para la seguridad jurídica, si bien es preciso distinguir según los distintos grados de retroactividad de las normas. La STC 121/2016, de 23 de junio –NCJ061443–, confirma y profundiza su doctrina sobre la inexistencia de una prohibición constitucional a la retroactividad de las normas tributarias, como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, lo cual no impide reconocer el derecho a la protección de la confianza jurídica de aquellos cuando ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles<sup>24</sup>.

De la misma manera, hay que distinguir el impacto de los cambios retroactivos en los incentivos fiscales que estimulen la inversión extranjera de otros aspectos que hayan podido cambiar, porque los signos adversos por el cambio habido afectan a la confianza en un país, internacionalmente hablando, a partir de ese momento. En efecto, lo anterior no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia, la legitimidad constitucional de la retroactividad de las leyes, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución, como puede ser la misma seguridad jurídica<sup>25</sup>. Así, este principio protege la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (STC 150/1990, de 4 de octubre). Y, por consiguiente, para determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera inconstitucionalmente la seguridad jurídica de los ciudadanos hay que analizar, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto<sup>26</sup>.

La retroactividad fiscal supone la realización de cambios en las normas tributarias que son aplicados en años fiscales anteriores a su aprobación; justo lo contrario de lo que ocurre habitualmente, puesto que las modificaciones en la norma tributaria producen efectos en años futuros<sup>27</sup>. Ahora bien, definir el concepto en relación con los resultados esperados respecto a las inversiones existentes implicaría que ningún cambio en la política fiscal, incluidas las modificaciones en los tipos impositivos, podría ser aplicado a las actividades existentes. Esto, obviamente, eliminaría

<sup>24</sup> Véase Moreno González, S. (2016). Retroactividad de normas tributarias, seguridad jurídica y fraude fiscal. *RCyT. CEF*, 405, 125.

<sup>25</sup> STC 126/1987, de 16 de julio.

<sup>26</sup> SSTC 126/1987, de 16 de julio, y 150/1990, de 4 de octubre.

<sup>27</sup> Un ejemplo profusamente citado por la doctrina por su condición retroactiva fue el Real Decreto-Ley 12/2012, que aprobó el régimen de limitación de deducibilidad de gastos financieros y de imposibilidad de deducir intereses de deudas que financiasen la adquisición de participaciones a otras entidades del grupo. Mención especial debe realizarse a los convenios de estabilidad fiscal, que han tenido cierto éxito en aquellos países con constantes cambios normativos, derivados de su situación político-económica. En este marco, surgen los convenios de estabilidad jurídica como una garantía para el inversor que teme por su proyecto inversor ante la incertidumbre de la estabilidad de las normas. Los convenios de estabilidad jurídica se definen, entonces, como aquel convenio firmado entre el contribuyente y el Estado, mediante el cual este se obliga a mantener la vigencia de un determinado régimen fiscal otorgado a la inversión pactada por el tiempo que se acuerde en el mencionado convenio.

la capacidad de los gobiernos para dirigir la política tributaria, incluso la macroeconómica, y supondría abrir la puerta a un mayor volumen de planificación fiscal para determinar qué actividades podrían verse afectadas, cuándo empieza una y termina otra. Por tanto, el problema consiste en saber si los cambios aplicados a años fiscales anteriores podrían generar inseguridad en el sentido de que los contribuyentes dejaran de confiar en el gobierno de un país, de manera similar a lo que ocurre cuando un Estado nacionaliza un sector empresarial, o bien, alguna empresa en concreto.

Algunas jurisdicciones establecen límites constitucionales a la retroactividad de los cambios normativos tributarios. También nos encontramos frecuentemente algunas excepciones a la irretroactividad; es el caso de los cambios técnicos o correcciones necesarias de la norma tributaria, por ejemplo, para clarificar la interpretación de la medida tributaria. Así pues, la retroactividad de las normas no está prohibida, cuando existen razones para ello, y no se violen los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, como ha sido explicado, si bien lo habitual es su aplicación prospectiva en ejercicios fiscales siguientes (modificación de tipos de gravamen) o a hechos imponderables realizados con posterioridad a la aprobación de la norma o, en algunos casos, incluso a su anuncio<sup>28</sup>.

### 3.1.3. Disposiciones transitorias

En la actualidad, se observa la continua y prolífica práctica de inserción de disposiciones transitorias en todas las leyes, que añaden complejidad al sistema y merman la seguridad jurídica, no sabiendo en muchas ocasiones cuál es la norma vigente para una relación jurídica determinada. Se llega a situaciones límite en las que anualmente resulta de aplicación una norma distinta para el mismo hecho, acto o negocio jurídico, y a veces con distinta normativa aplicable según el momento en el que se han producido aquellos, de cuándo se ejecute o de cuándo se produzcan sus efectos. Se trata de los casos en los que se deroga o modifica un incentivo o beneficio fiscal, por ejemplo, en los que se necesita un régimen transitorio dirigido a la eliminación del mismo o cláusulas transitorias que dotan de seguridad jurídica y transparencia al periodo gradual hasta la desaparición del beneficio fiscal. Limitar los cambios a determinadas circunstancias lleva consigo la percepción internacional por parte de los contribuyentes e inversores sobre la estabilidad, seguridad y certeza jurídica de las normas tributarias y el nivel de riesgo normativo de una jurisdicción determinada.

Similares argumentos pueden usarse en el caso de normas tributarias aprobadas para un periodo de crisis económica o supeditadas a la existencia de determinadas condiciones macroeconómicas. Internacionalmente, este tipo de normas se considera también una fuente importante de inseguridad jurídica<sup>29</sup>, si bien pueden constituir mecanismos útiles de política tributaria en el

<sup>28</sup> Véanse García Novoa, C. (2000). *Op. cit.* (pp. 166-178) y Taveira Torres, H. (2011). *Direito Constitucional tributário e segurança jurídica* (pp. 411-432). São Paulo: Editora Revista Dos Tribunais.

<sup>29</sup> *Cfr.* Baker, S. R., Bloom, N. y Davis, S. J. (2016). Measuring Economic Policy Uncertainty. *Quarterly Journal of Economics*. Recuperado de <<https://doi.org/10.1093/qje/qjw024>> [Consultado el 10 de julio de 2017].

caso de incentivos fiscales temporales a la inversión para estimular el gasto durante un periodo de crisis económica<sup>30</sup>.

En general, el empleo de disposiciones y regímenes transitorios resulta poco recomendable por la confusión que incorpora. Casi todas las normas tributarias que regulan los principales impuestos en nuestro sistema tributario incorporan una lista de disposiciones transitorias que pueden hacer difícil conocer con precisión cuál es la norma aplicable en cada caso. En este sentido, señala la STC 27/1981, de 20 de julio, que:

«[...] el ordenamiento jurídico, por su propia naturaleza, se resiste a ser congelado en un momento histórico determinado: ordena relaciones de convivencia humana y debe responder a la realidad social de cada momento, como instrumento de progreso y de perfeccionamiento. Normalmente, lo hace así, al establecer relaciones pro futuro. Pero difícilmente una norma puede evitar que la regla de futuro incida sobre relaciones jurídicas preexistentes, que constituyen el basamento de las relaciones venideras; y es por ello que, a menudo, tales normas deben contener unas cautelas de transitoriedad que reglamentan el ritmo de la sustitución de uno por otro régimen jurídico».

Ahora bien, la STC 42/1986, de 10 de abril –NFJ068889–, también indica que un periodo transitorio ocasiona indudables perturbaciones y coloca algún punto de duda sobre el principio de seguridad jurídica consagrado y reconocido en el artículo 9 de la CE, por lo que no puede decirse que sea constitucionalmente ilegítimo su uso restrictivo. En este sentido, la STC 97/1986, de 10 de julio –NFJ068890–, reconoce que, en el caso de la aplicación de unas disposiciones transitorias, hubiera podido existir inseguridad jurídica, derivada de la presunta ambigüedad de la norma legal; por tanto, las disposiciones transitorias deberían utilizarse con carácter restrictivo.

### 3.1.4. Legislación confusa y de poca calidad y procesos ineficaces de control de calidad de la normativa

El procedimiento administrativo de elaboración de las normas está muy precariamente diseñado; presenta una gran simplicidad y vaguedad, muy superior a bastantes otros procedimientos dirigidos a dictar un acto administrativo cualquiera, cuando la lógica parece imponer que aquel debiera ser mucho más minucioso, estructurado y articulado que todos los restantes que existen en la esfera administrativa al tener, obviamente, una importancia y alcance muy superiores<sup>31</sup>. En efecto, debe ponerse de relieve la necesidad de una técnica normativa precisa sometida a procesos

<sup>30</sup> Cfr. Zwick, E. y Mahon, J. (enero, 2017). Tax Policy and Heterogeneous Investment Behavior. *American Economic Review*, 107(1), 217-248.

<sup>31</sup> Véase Checa González, C. (2009). Acerca del procedimiento administrativo de elaboración de las normas tributarias. Aportaciones de los órganos consultivos sobre técnica normativa. *Documentos de Trabajo, IEF*, 30, 260.

de calidad que analice las deficiencias que amenazan el lenguaje jurídico con el peligro de desfigurarlo y que atentan contra la seguridad jurídica. Siendo cierto que la Administración tributaria desempeña un papel fundamental en las fases de elaboración de las normas tributarias sustantivas, la tarea de imprimir mayores cuotas de certeza, estabilidad y sistematicidad de las normas tributarias sustantivas corresponde también a los análisis de la actuación del Poder Legislativo, ubicándose en los estudios propios de la teoría y técnica normativa<sup>32</sup>.

Precisamente sobre lo anterior, debe mencionarse la Resolución de 28 de julio de 2005, de la Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia, por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las directrices de técnica normativa. Dichas directrices afectan a la elaboración de las normas reglamentarias y los proyectos normativos del Gobierno, en el ámbito estatal, pero no a la elaboración de las leyes, que corresponde a las Cortes Generales, ni al ámbito autonómico. Del mismo modo, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas, y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público, establecen ciertos elementos de control material y formal en el procedimiento de elaboración de las normas que garantizan la calidad técnica de las mismas, y que tienen carácter general para todo tipo de normas. Sin embargo, este tipo de técnicas de calidad, lamentablemente, no está suponiendo un incremento en la seguridad jurídica y, además, el Tribunal Constitucional ha aclarado que el control de constitucionalidad de las leyes no lo es de la calidad técnica de las mismas, por lo que los defectos de las normas en este sentido no acarrearán, con carácter general, problemas de constitucionalidad de las leyes<sup>33</sup>. El Tribunal Constitucional no debería seguir obviando la enfermedad que padece nuestro sistema jurídico en forma de inseguridad jurídica.

La claridad y concisión de las normas tienen un impacto directo sobre la seguridad jurídica. Así, las normas confusas o mal redactadas conducen inexorablemente a la inseguridad jurídica. El hecho de tener un proceso metódico y de control en la redacción de las normas mejora la calidad de la legislación tributaria. Esto da lugar a una doble problemática: los procesos de diseño, redacción y seguimiento de las normas tributarias, y la propia calidad de las normas tributarias. Así es, los procesos de diseño y seguimiento de las normas tributarias tendrían que ser cruciales, si fueran eficaces, ya que modulan la calidad, la eficacia y la aceptación de la normativa tributaria. Lógicamente, una norma clara, bien redactada, sin ambigüedades, aumenta la seguridad jurídica en su cumplimiento y aplicación por la Administración tributaria. Sobre todo, cuando no está previsto o desarrollado un procedimiento de control de calidad de la normativa tributaria o,

<sup>32</sup> El Consejo de Ministros aprobó, por primera vez el 7 de diciembre de 2017, el Plan Anual Normativo de la Administración General del Estado para el año 2018, que persigue racionalizar la actividad de producción normativa, mejorar la calidad de las normas y permitir su evaluación periódica, en consonancia con las exigencias internacionales y el informe CORA. Las funciones principales que cumple el plan son: primero, reforzar la seguridad jurídica y la predictibilidad del ordenamiento jurídico; segundo, incrementar la transparencia y dar a conocer cuáles son las normas previstas para cada año natural; y, tercero, racionalizar la actividad normativa a través de la reflexión que impone la articulación en un calendario del programa legislativo. Véase <[http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/documents/2017/refc20171207e\\_2.pdf](http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/documents/2017/refc20171207e_2.pdf)> [Consultado el 8 de diciembre de 2017].

<sup>33</sup> STC 109/1987, de 29 de junio –NFJ068893–.

si está, se muestra ineficaz. La calidad de la elaboración normativa, por tanto, se muestra fundamental para alcanzar una cierta seguridad jurídica. Así, la inseguridad encuentra su caldo de cultivo cuando las normas fiscales son difíciles de comprender, cuando la norma fiscal se aprueba en textos normativos con los que no tiene ninguna relación material o metodológica o cuando la nueva norma no se consolida en un texto legal existente<sup>34</sup>.

Debe aceptarse que un grado de complejidad es inevitable en determinadas condiciones como, por ejemplo, para regular circunstancias y requisitos necesariamente amplios o complejos de algunos regímenes fiscales especiales. Ahora bien, cuanto más complejo sea el sistema tributario, mayor será la necesidad de los contribuyentes de invertir más recursos de todo tipo, incluidos los necesarios para obtener un asesoramiento para entender las obligaciones tributarias y determinar su cuota tributaria. Esto nos puede llevar a considerar que los grandes contribuyentes, que tienen una mayor capacidad de gasto, pueden encontrarse en una mejor posición para obtener el necesario asesoramiento legal y contable y superar, en la medida de lo posible, la inseguridad jurídica existente.

### 3.1.5. Medidas antiabuso de la norma interna e internacional redactadas de forma genérica y confusa; en ocasiones, duplicadas y ajenas al derecho tributario

Es lógico que las normas tributarias mejor diseñadas y redactadas no sean capaces de anticipar cada nuevo producto, servicio o modelo empresarial ni cada transacción o estructura ideada por los contribuyentes, en especial, aquellos de una naturaleza agresiva o que se encuentren en el área gris entre lo permitido y no o entre el abuso y la elusión. Por consiguiente, las normas antiabuso son necesarias para luchar precisamente contra las prácticas de evasión y abuso y proteger el ordenamiento tributario. Las medidas antiabuso pueden tomar distintas formas y el efecto sobre la seguridad jurídica debe ser valorado muy cuidadosamente. La elección por el legislador de una cláusula antiabuso poco apropiada, mal redactada o cuya aplicación sea arbitraria puede suponer una fuente de inseguridad jurídico-fiscal muy importante<sup>35</sup>. Una cláusula general antiabuso puede ser eficaz en la reducción de la planificación fiscal agresiva, dado que su mera existencia produce un efecto disuasorio y conduce a la modificación de las conductas fiscales más agresivas de los contribu-

<sup>34</sup> Los criterios o recomendaciones sobre la adecuada técnica normativa han incidido sobre múltiples aspectos; entre otros, se pueden citar los siguientes: a) el título o denominación de las normas jurídicas; b) la parte expositiva de las mismas; c) los criterios para la redacción y estructura de las normas; d) la reproducción de preceptos legales en un reglamento; e) las remisiones normativas; f) la inconveniencia de desarrollar una ley de forma fraccionada en regulaciones reglamentarias diversas, y g) la parte final de las normas. Consúltese Juan Lozano, A. M. (2009). La racionalidad de las leyes: una aproximación a los presupuestos de calidad de las normas y paradigmas para el desarrollo de investigaciones centradas en la creación del derecho. *Documentos de Trabajo*, 30, 248-250. IEF.

<sup>35</sup> Véase Navarro Fernández, G. (28 de abril, 2014). Diez propuestas para la mejora de la seguridad jurídica. *Cinco Días*. Recuperado de <[www.cincodias.elpais.com/cincodias/2014/04/25/economia/1398436838\\_543666.html](http://www.cincodias.elpais.com/cincodias/2014/04/25/economia/1398436838_543666.html)> [Consultado el 12 de septiembre de 2017].

yentes hacia otras más conservadoras. En todo caso, una cláusula general antiabuso generalmente es percibida como un instrumento que incrementa potencialmente la inseguridad jurídica, ya que este tipo de cláusulas necesariamente se basa en una normativa genérica. Por eso, se debe ser muy cauto en la selección del instrumento antiabuso, su diseño, su redacción normativa y su aplicación<sup>36</sup>.

La compatibilidad con la seguridad jurídica de las cláusulas antiabuso reside en el margen de apreciación que se permite al juzgador o aplicador de la norma para valorar si concurre o no su presupuesto aplicativo. Lo anterior se produce porque dicho presupuesto se construye en torno a conceptos jurídicos indeterminados, cuyo núcleo solo permite una decisión orientada hacia las circunstancias del caso concreto<sup>37</sup>. El uso de conceptos jurídicos indeterminados no debe afectar a la seguridad jurídica, como tampoco lo debe hacer la utilización indistinta que en la interpretación de la cláusula se hace de aquellos, pero no se puede negar que conlleva cierta inestabilidad.

Asimismo, la jurisprudencia ha adolecido de falta de criterio a la hora de calificar los distintos comportamientos pretendidamente elusivos. Los mismos comportamientos (por ejemplo, la interposición de sociedades) son calificados en unas sentencias como abuso de derecho; en otras, como simulación, o en otras, como fraude de ley y, en ocasiones, simplemente se alude a la falta de motivo económico en el negocio o en la operación. Frente a esta tendencia generadora de inseguridad, se ha defendido la codificación de los supuestos de elusión. El ejemplo más evidente fue el introducido por la Ley de reforma sanitaria de Estados Unidos (*US Health Care and Education Reconciliation Act of 2010*), que codificó por primera vez en Estados Unidos una cláusula general antiabuso (*general antiavoidance rule*) muy desarrollada y sometida a un test para su objetiva aplicación, mediante la reforma del artículo 7701 del *Internal Revenue Code*<sup>38</sup>.

Otro de los factores que afectan a la seguridad jurídica en la aplicación de las normas antiabuso es la falta de concreción de las consecuencias jurídicas. Así, nos podemos encontrar con casos en los que la aplicación de la cláusula de la norma antiabuso lleva a ignorar los efectos fiscales de un acto o negocio jurídico o bien, alternativamente, a rechazar solo la aplicación de aquellas

<sup>36</sup> Véase Grupo de Trabajo FIDE. El proceso de elaboración de la normativa tributaria: situación actual y su necesaria evolución. Recuperado de <[www.fidefundacion.es/docs/Sesiones2016/FIDE%20Conclusiones%20Grupo%20de%20Trabajo%20Fiscal%20El%20proceso%20de%20elaboraci%20n%20de%20la%20normativa%20tributaria%20situaci%20n%20actual%20y%20su%20necesaria%20evoluci%20n%203%20Abril%20202.pdf](http://www.fidefundacion.es/docs/Sesiones2016/FIDE%20Conclusiones%20Grupo%20de%20Trabajo%20Fiscal%20El%20proceso%20de%20elaboraci%20n%20de%20la%20normativa%20tributaria%20situaci%20n%20actual%20y%20su%20necesaria%20evoluci%20n%203%20Abril%20202.pdf)> [Consultado el 25 de septiembre de 2017]. En este documento, se recomienda la conveniencia de crear un órgano consultivo formado por letrados de las Cortes Generales que estudie cada proyecto legal y haga sugerencias desde la óptica de la técnica legislativa, así como la valoración de la posibilidad de crear en sede parlamentaria un comité técnico revisor de textos normativos de naturaleza tributaria, formado o asesorado por expertos independientes. Se recomienda también que se cuente con reglas de técnica normativa más precisa y de uso vinculante para la Administración y valorar la técnica de la regulación casuística.

<sup>37</sup> Véase EY Abogados (2015). *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica* (pp. 16-17). Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.

<sup>38</sup> Calderón Carrero, J. M. y Ruiz Almendral, V. (septiembre, 2010). La codificación de la doctrina de la sustancia económica en Estados Unidos como nuevo modelo de norma general antiabuso: la tendencia hacia el sustancialismo. *Quincena Fiscal*, 15-16(I-II), 39.

ventajas o beneficios fiscales para cuya obtención parecía estar diseñado. El aumento de operaciones transfronterizas ha supuesto que la aplicación de las cláusulas antiabuso, previstas con un alcance excepcional, haya adquirido un estatus general. En definitiva, las cláusulas antiabuso se han incluido en la legislación de diferentes países como instrumento de cumplimiento de su normativa tributaria interna, pero su uso masivo en operaciones realizadas en el marco de una economía globalizada debe compatibilizarse con la salvaguarda de la necesaria seguridad jurídica<sup>39</sup>.

### 3.2. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS POR LA ADMINISTRACIÓN Y LA SEGURIDAD JURÍDICA

La Administración tributaria tiene como función principal la aplicación de la normativa tributaria y, por tanto, se trata de un actor fundamental para ofrecer apropiadamente la seguridad jurídica necesaria al sistema tributario. Como se ha visto anteriormente, una legislación clara y coherente no garantiza la seguridad jurídica si no va acompañada de una aplicación eficiente, justa y congruente.

Es más, la seguridad jurídica no significa que la aplicación práctica del derecho genere situaciones idénticas en todos los casos ni que todos los pronunciamientos judiciales tengan que realizarse en el mismo sentido. Aun cuando pueda parecer poco conforme con el principio de seguridad jurídica el que un tribunal o juzgado dicte, en fechas muy próximas, separadas en algún caso tan solo por un día, sentencias claramente contradictorias entre sí, resolviendo en sentido radicalmente opuesto supuestos idénticos, ello no es más que consecuencia de la independencia que cada juez tiene en el ejercicio de su potestad jurisdiccional, que debe encontrar solución en el marco del ordenamiento legal a través de los remedios procesales y orgánicos que resulten ser necesarios para lograr la superación de dicha discrepancia.

El ordenamiento tributario depende principalmente en su configuración real de la aplicación judicial del derecho y, antes, de la aplicación del derecho que deriva de la práctica administrativa y de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos. Sin embargo, cuando se confía la solución de todos los problemas derivados de la aplicación del ordenamiento a la interpretación del mismo, caso por caso, por una pluralidad de órganos administrativos o jurisdiccionales sin un legislador activo ni una doctrina jurisprudencial clara, surgen inevitablemente problemas de inseguridad derivados de la presencia simultánea de soluciones muy diversas. Y este es el panorama que podemos ver en algunos ejemplos recientes en el ámbito nacional con el IIVTNU e internacional con la presencia o no de un establecimiento permanente<sup>40</sup>.

<sup>39</sup> Véase Weeghel, S. van (2010). *Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions* (General Report, subject 1, p. 46). En *Cahiers de Droit Fiscal International*. Roma.

<sup>40</sup> En el plano internacional, se padece del mismo mal atendiendo a la solución dada por tribunales de diferentes países a problemas de fiscalidad internacional semejantes. Como muestra, recientemente, el Tribunal Administratif de Paris ha dictado en primera instancia distintas resoluciones de fecha 12 de julio de 2017 referidas a los diferentes aspectos fiscales de un mismo caso, en las cuales considera que una compañía tecnológica no tenía un establecimien-

### 3.2.1. Aplicación impredecible e ineficiente

Cuando existe un vacío entre la normativa fiscal y su aplicación se observa nítidamente una falta de seguridad jurídica. Por ejemplo, en el derecho tributario, parece evidente y claro que los contribuyentes tienen derecho a una serie de beneficios fiscales o a aplicarse la deducción de las retenciones practicadas o de los pagos a cuenta realizados y, en su caso, a la solicitud de una devolución. En este sentido, en algunos países miembros de la OCDE/G20, el acceso a las devoluciones de impuestos es especialmente complicado; aunque la norma y los procedimientos existan, las cargas administrativas para su solicitud son tan excesivas que constituyen un verdadero obstáculo para la obtención de los beneficios fiscales previstos tanto en la normativa interna como en los CDI.

Como ya hemos advertido, la falta de seguridad jurídica puede nacer también de la aplicación discrecional y/o incoherente de las normas tributarias por la Administración tributaria. Esto sucede en distintos departamentos de la propia Administración, en la concesión discrecional de beneficios fiscales en acuerdos fiscales, consultas tributarias o en el propio desarrollo del procedimiento inspector. En otras palabras, el trato discriminatorio o incongruente de contribuyentes en circunstancias similares; los largos plazos para la resolución de conflictos, y la gran variedad de soluciones dadas a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación, en el marco de los procedimientos tributarios, y en especial en el inspector, convierten el sistema fiscal en impredecible y, por ende, en una evidente y peligrosa falta de seguridad jurídica.

### 3.2.2. La falta de seguridad jurídica por la deteriorada relación entre la Administración tributaria y el sector empresarial<sup>41</sup>

Como señala Soler Roch, la falta de confianza conduce a la ausencia de seguridad jurídica y la incertidumbre nos conduce al riesgo. En este caso, el riesgo fiscal es tanto para la Administración tributaria como para el contribuyente<sup>42</sup>.

La situación constituye un ciclo vicioso en el que todas las partes tratan de cumplir con sus expectativas: la Administración tributaria considera al contribuyente como potencial evasor fiscal y, por consiguiente, redobla los esfuerzos en la lucha contra el fraude y la evasión; los contribuyentes, a su vez, se consideran bajo la presión de una Administración ineficiente y poco razonable. Y así, las reacciones de una y otros se apalancan y legitiman su conducta con base en la que se enfrentan. El enfoque cada vez mayor sobre la planificación fiscal agresiva puede haber amplificado esta conduc-

---

to permanente en Francia en los años 2005 a 2010 cuando la Administración tributaria había sostenido lo contrario sobre la base de las operaciones realizadas en Francia por el grupo. De esta manera, el tribunal administrativo sigue precedentes del Consejo de Estado (caso Zimmer de 31 de marzo de 2010), cuya doctrina no ha sido compartida por el Tribunal Supremo español en su Sentencia de 20 de junio de 2016 (caso Dell).

<sup>41</sup> Cfr. Devereux, M. (2016). Measuring Corporate Tax Uncertainty across Countries: Evidence from a Cross-Section Survey. *Mimeo*. Oxford University Center for Business Taxation.

<sup>42</sup> Cfr. Soler Roch, M. T. (octubre, 2012). Tax Administration vs. Taxpayer. A New Deal? *World Tax Journal*, 282.

ta; mientras que, por un lado, se refleja la legitimidad pública y las presiones políticas a las que se ve sometida la Administración, por otro lado, muchos contribuyentes, en particular del mundo empresarial, han expresado su preocupación sobre lo que ellos perciben como un aumento en la agresividad de las Administraciones tributarias de algunas jurisdicciones, una falta de comprensión de los cada vez más complejos modelos empresariales, así como una estigmatización del mundo empresarial en el debate político actual sobre el fraude fiscal. En este marco, una perspectiva más colaborativa dirigida al cumplimiento fiscal como, por ejemplo, los programas de cooperación reforzada, podrían reducir la inseguridad jurídica para las empresas de bajo riesgo, ayudar a las Administraciones tributarias a utilizar mejor sus recursos y promocionar una cultura de mayor confianza mutua<sup>43</sup>.

### 3.2.3. Los sistemas retributivos y la fragmentación de la Administración tributaria incrementa el riesgo de una aplicación incongruente, discriminatoria y desigual de la normativa tributaria

Surge, por ejemplo, cuando la retribución de los funcionarios de Hacienda depende de forma directa o indirecta de las liquidaciones tributarias derivadas de los procedimientos inspectores efectuados, y también, cuando la función de la Administración se fragmenta en diferentes niveles, agencias, direcciones generales, etc., sin que se pueda tener, por tanto, una visión en conjunto de la aplicación del sistema tributario, en el que se vele por el respeto de la congruencia del mismo con los objetivos de política fiscal.

## 3.3. INCERTIDUMBRE JURÍDICA DERIVADA DE LOS CAMBIOS EN LA ORGANIZACIÓN EMPRESARIAL Y DE LA ECONOMÍA DISRUPTIVA

Las normas tributarias no son capaces de cubrir todas las eventualidades que se producen en la vida real, en particular, los modelos empresariales tan cambiantes en los últimos años. La aplicación de la legislación tributaria a los mencionados cambios conlleva cierta inseguridad ju-

<sup>43</sup> Los sistemas de cooperación reforzada entre la Administración tributaria y los contribuyentes son estrategias de gestión del riesgo de cumplimiento usadas por las Administraciones que estimulan la mejora del cumplimiento por el contribuyente. Se establecen de forma voluntaria y fomentan una relación de cooperación y mutua confianza entre contribuyentes y Administraciones tributarias. A nuestro entender, para que en España este tipo de técnicas tengan cierto éxito, deberían venir acompañadas de un cambio cultural que genere confianza entre Administración y contribuyente. González de Frutos, U. (2010). La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria. *Crónica Tributaria*, 134, 65-95. Por poner un ejemplo, en la primera sesión del Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios, de 30 de marzo de 2011, se apuesta por la Administración tributaria por la implantación de una nueva forma de relación con los profesionales tributarios; una relación cooperativa basada en la transparencia y la confianza mutua favoreciendo y facilitando el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales. Objetivos de este foro son: profundizar en el conocimiento mutuo entre la Agencia Tributaria y los profesionales representados en él, en un marco de cooperación, transparencia, rigor técnico, objetividad, proporcionalidad y receptividad; aumentar la seguridad jurídica en las relaciones de los contribuyentes y los profesionales tributarios con la Agencia Tributaria; contribuir a la mejora de la aplicación del sistema tributario, y contribuir a la prevención del fraude fiscal.

rídica en el tratamiento de algunas actividades (nuevos activos, nuevos servicios, nuevos modelos de negocio, el internet de las cosas –todos ellos, relacionados con la digitalización de la economía–, en los que la localización de la creación del valor no resulta clara). Donde se ha mostrado la dificultad en adaptarse a los cambios en la organización empresarial ha sido en la fiscalidad internacional, ya que se suma a lo anterior la propia interacción de los diferentes sistemas legales de cada país. Por ello, resulta crucial que cada país se esfuerce en tener una normativa en línea con la evolución de los modelos empresariales y una voluntad de comprender dichos cambios en las organizaciones empresariales a efectos de alanzar la seguridad jurídica requerida tanto para la Administración como para los contribuyentes.

### 3.4. ASPECTOS INTERNACIONALES DE LA SEGURIDAD JURÍDICA

El entorno empresarial actual se caracteriza por el incremento de operaciones en distintas jurisdicciones, con una naturaleza muy amplia de modelos de negocio, que interactúan con distintos sistemas fiscales. En este marco, se constata el incremento de la complejidad para las empresas y también un nivel superior de compromiso y cooperación entre las Administraciones tributarias de los distintos países. Así pues, dado que los sistemas tributarios tienen características distintas según los países, y sus interacciones no son gestionadas apropiadamente, la seguridad jurídica se ve mermada tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias<sup>44</sup>.

Como es sabido, los estándares fiscales internacionales tienen entre uno de sus objetivos la consecución de la seguridad jurídica, y se considera crucial para reforzar la predictibilidad en el sistema tributario internacional. Cuando no se adoptan los citados estándares mínimos, o cuando los estándares internacionales son incongruentes o se efectúa una interpretación o ejecución de los mismos de forma inconsistente con el Plan de Acción BEPS, las directrices de precios de transferencia o el modelo de convenio de la OCDE, etc., se da lugar a un aumento significativo de la inseguridad jurídica en el sistema fiscal internacional.

La interacción entre normas tributarias y no tributarias y los CDI internacional y otros acuerdos internacionales, como el actual instrumento multilateral BEPS, también pueden crear vacíos legales e inconsistencias<sup>45</sup>. En este contexto, asimismo hay que examinar el valor normativo y los efectos que producen en la seguridad jurídica los comentarios al modelo de convenio de la OCDE o de las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias<sup>46</sup>. Por tanto, la coordinación entre los tipos

<sup>44</sup> Véase OECD/IMF (2017, marzo). *Op. cit.* p. 58.

<sup>45</sup> Véase Zangari, E., Caiumi, A. y Hemmelgarn, T. (2017). *Op. cit.*, p. 9.

<sup>46</sup> Véase la SAN de 10 de julio de 2015 (rec. núm. 281/2012 –NFJ059306–), que se refiere a que el principio de seguridad jurídica debe prevalecer frente a lo dispuesto en los comentarios al modelo de convenio de la OCDE en lo relativo a la atribución de beneficios al establecimiento permanente, por lo que no puede aceptarse la no deducibilidad de los intereses pagados por este a su casa central, argumentando que se trataba de retribución de capital propio de la sucursal. En

de normas y *soft law* es fundamental a los efectos de evitar la inseguridad jurídica producida por la falta de la misma entre normas tributarias y no tributarias<sup>47</sup>, así como en los casos de normas tributarias y los acuerdos bilaterales de inversión.

Asimismo, el principio de seguridad jurídica tiene su espacio en el derecho de la Unión Europea. Así, es necesario que los operadores europeos se encuentren en condiciones de conocer con claridad la situación existente en cada caso entre los ordenamientos nacional y europeo, teniendo en cuenta el principio de primacía y eliminando, en virtud del principio de seguridad jurídica, cualquier incertidumbre en cuanto al derecho aplicable. Por tanto, la seguridad jurídica ofrece dos variantes de naturaleza formal, referidas a la obligación eliminar situaciones de incertidumbre provocadas por la existencia de derecho europeo incompatible con el interno, y a la obligación de integrar aquel en este de una manera lo suficientemente clara y pública como para permitir su pleno conocimiento por los operadores jurídicos, sobre todo, por los contribuyentes titulares de derechos y obligaciones otorgados por el ordenamiento de la Unión Europea<sup>48</sup>.

En el ámbito de la Unión Europea, la renta empresarial es gravada por los Estados miembros, pero el entorno económico actual es mucho más globalizado, móvil y digital que el que inspiró los actuales sistemas fiscales. En este contexto, las reglas actuales de la tributación de sociedades no parece que se hayan adaptado bien a este nuevo entorno. Los modelos empresariales y las estructuras societarias son mucho más complejos, y es posible todavía la traslación de beneficios. Además, la divergencia de los impuestos sobre sociedades de los distintos Estados miembros ha permitido que la

---

esta sentencia, la Audiencia Nacional entendió que «el artículo 7 del convenio hispano-holandés no prevé expresamente una corrección sobre el resultado contable del establecimiento permanente fundamentada en la afectación de una parte del capital al obligado tributario ni tampoco lo hacían los comentarios al modelo de convenio de la OCDE vigentes en los periodos impositivos sujetos a regulación. Por tanto, de no estimarse las pretensiones del sujeto, concluye el Tribunal, se atendería contra los principios de irretroactividad de las normas, confianza legítima y buena fe».

<sup>47</sup> La falta de coordinación desde el punto de vista del sistema legal de fuentes ha sido puesta de manifiesto también por la STS de 21 de febrero de 2017 (rec. núm. 2970/2015 –NFJ065744–). La Administración tributaria apela a las directrices de la OCDE a las que se remiten los comentarios del modelo de convenio de la OCDE, según lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS), a cuyo tenor, lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la CE (asimismo, se refiere a la mención de las directrices en la exposición de motivos de la LIS). Sin embargo, el Tribunal Supremo explica que «esta remisión al artículo 3 –en relación con el ámbito de aplicación espacial del texto refundido de la LIS– vuelve a concretarse en las disposiciones normativas que, conforme a la Constitución, se hayan integrado en nuestro ordenamiento interno (tratados y convenios internacionales), sin que posean tal naturaleza normativa las directrices OCDE, que esta Sala ya ha declarado no son fuentes del derecho ni, como tales, invocables en casación (así, la S. de 19 de octubre de 2016, dictada en el rec. cas. núm. 2558/2015 –NFJ064434–). Menos aún, los métodos de valoración a precio de mercado que en tales recomendaciones o reglas se prevén y definen no pueden ser impuestos en el empleo de las potestades tributarias si no han sido asumidos por los Estados, en ejercicio de su soberanía, bien por disposición normativa interna o por convenio internacional».

<sup>48</sup> Véanse la STJUE de 15 de marzo de 1990, Comisión/Países Bajos (asunto C-339/87). Alonso García, R. (2012). *Sistema jurídico de la Unión Europea*. (3.ª ed., pp. 333-334). Madrid: Civitas. Zangari, E., Caiumi, A. y Hemmelgarn, T. (2017). *Op. cit.*, pp. 31-33.

planificación fiscal agresiva haya florecido en las últimas décadas. Frente a este marco, la Comisión Europea ha avanzado, en una agenda ambiciosa para convertir el impuesto sobre sociedades en más transparente, que va a robustecer las normas contra la evasión fiscal y estimular el crecimiento<sup>49</sup>.

#### 4. MECANISMOS PARA REFORZAR LA SEGURIDAD JURÍDICA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD

A continuación trataremos de identificar los instrumentos y las prácticas que mejor pueden alcanzar el objetivo de todo ordenamiento en términos de seguridad jurídica, tanto en el ámbito nacional como internacional. Para ello, partimos de la premisa de que lo más beneficioso para todos radica en que la reducción o eliminación de la incertidumbre jurídica deba realizarse de forma eficiente y en el menor plazo posible y, si no resulta viable, entonces deben establecerse mecanismos efectivos de resolución de los conflictos fiscales que se produzcan. También partimos de la hipótesis de que los mecanismos analizados, dado que se gestionan fundamentalmente por las Administraciones tributarias, necesitan una actitud favorecedora de estas para la erradicación de la incertidumbre jurídica. Asimismo, hay que tener en cuenta tres cuestiones: la primera, el marco legal de cada país (se observa una mayor inclinación a los procedimientos alternativos de resolución de conflictos en los países anglosajones); la segunda, la seguridad jurídica tiene un límite en la legalidad que rige el ordenamiento jurídico<sup>50</sup>, y en tercer lugar, el momento post-BEPS en el que nos encontramos, en el que la seguridad jurídica se encuentra entre las mayores inquietudes de los operadores jurídicos, sobre todo, por el uso de algunos conceptos jurídicos indeterminados, como el de planificación fiscal agresiva, o la aplicación de las normas jurídicas derivadas de BEPS a esquemas fiscales previos al plan de acción. Entre los instrumentos que se encuentran en mejor situación para alcanzar el objetivo de la seguridad jurídica y la gestión del riesgo fiscal se encuentran los siguientes:

- Debe reducirse la complejidad y aumentar la claridad de la normativa mejorando la política tributaria y la redacción de las normas. Junto a la necesidad de poseer un modelo fiscal de carácter nacional sin ambigüedades, tiene que desarrollarse una normativa fiscal sencilla, que sea objeto de seguimiento en su aplicación, junto con guías aplicativas suficientemente detalladas y un sistema de ayuda y asistencia potenciado para los contribuyentes por parte de la Administración tributaria<sup>51</sup>.

<sup>49</sup> European Commission (2016). *Building a Fair, Competitive and Stable Corporate Tax System for the EU* (COM (2016) 862 final). European Commission (2015). *A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action* (COM (2015) 302 final). European Commission (2016b). *Anti-Tax Avoidance Package: Next Steps Towards Delivering Effective Taxation and Greater Tax Transparency in the EU* (COM (2016) 23 final).

<sup>50</sup> Véase García Novoa, C. (2000). *Op. cit.*, p. 124.

<sup>51</sup> Véase Pormealeu, K., Hodge, S. y Walczak, J. (2017). *International Tax Competitiveness 2017*. Tax Foundation. Recuperado de <[www.taxfoundation.org/2017-international-tax-competitiveness-index/](http://www.taxfoundation.org/2017-international-tax-competitiveness-index/)> [Consultado el 1 de noviembre de 2017]. Según este informe, es llamativo que el tercer factor de competitividad empresarial sea la incertidumbre jurídico-fiscal.

- Debe incrementarse la previsibilidad y la coherencia por parte de las Administraciones tributarias a través de la publicación de interpretaciones técnicas y consultas tributarias en plazo razonable, favoreciendo la labor de organizaciones internacionales de forma clara y transparente, sin olvidar la conformación y los requisitos legales de los sistemas jurídicos de cada país<sup>52</sup>. El compromiso de los contribuyentes<sup>53</sup> y la educación tributaria pueden mejorar también la comprensión de la normativa y sus condiciones de aplicación<sup>54</sup>.
- Los mecanismos efectivos de resolución de conflictos fiscales poseen un papel crucial en lo que se refiere a la seguridad jurídica. Estos mecanismos deben ser justos, razonables, independientes y accesibles para todos los contribuyentes y efectivos en la resolución de conflictos en un periodo tiempo razonable.
- La búsqueda de la seguridad jurídica en la fiscalidad internacional es particularmente importante. En este ámbito se puede identificar una serie de instrumentos más específicos dirigidos a su consecución como, por ejemplo:
  - La prevención del conflicto, programas cooperativos de resolución de litigios, los acuerdos previos de valoración (APA), el Programa Internacional de garantía del cumplimiento de la OCDE (ICAP), así como inspecciones conjuntas y simultáneas entre Administraciones tributarias.
  - La mejora en la efectividad y en el fortalecimiento de los procedimientos de resolución de conflictos fiscales internacionales, como el procedimiento amistoso (MAP), incluyendo la aplicación completa del *minimum standard* de la acción 14 del Plan de Acción BEPS, y el uso del arbitraje bajo las condiciones previstas.
  - La actualización de los CDI internacional a través de lo negociado y recogido por el instrumento multilateral BEPS, siempre que se publiquen sus resultados

<sup>52</sup> La reforma de la LGT, por obra de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, supuso la modificación del artículo 12 para prever la existencia, no solo de las órdenes ministeriales interpretativas, sino de resoluciones interpretativas de la DGT, que vincularán asimismo a los órganos encargados de la aplicación de los tributos. En el futuro, si esas resoluciones cobran carta de naturaleza, deberá determinarse el papel que corresponde a las mismas y el que conserva la doctrina acumulada en las contestaciones a consultas tributarias. No deberían surgir especiales dificultades en esta coordinación, y es esperable, además, que la tramitación de estas resoluciones interpretativas generales se haga con intervención de los sectores afectados y oyendo las observaciones y sugerencias que se planteen.

<sup>53</sup> Véanse Daude, C., Gutiérrez, H. y Melguizo, Á. (2012). What Drives Tax Morale? *OECD Development Centre, Working Paper, 315*. Lago-Peñas, I. y Lago-Peñas, S. (2010). The Determinants of Tax Morale in Comparative Perspective: Evidence from European Countries. *European Journal of Political Economy*, 26(4), 441-453.

<sup>54</sup> Recientemente, la Comisión Europea lanzó el portal TAXEDU, cuyos objetivos son contribuir a la educación de la juventud europea en materia tributaria; reducir la evasión fiscal y el fraude fiscal en Europa, presentando una información más detallada y educando a los ciudadanos del futuro, y hacer saber a los ciudadanos europeos qué servicios requieren ineludiblemente la recaudación de impuestos. Véase <[www.europa.eu/taxedu/about-us\\_es](http://www.europa.eu/taxedu/about-us_es)>.

en forma de texto consolidado; o bien, como consecuencia de lo negociado bilateralmente por las autoridades competentes de dos países con total transparencia para los contribuyentes<sup>55</sup>. Resulta fundamental, para alcanzar un mínimo estándar de seguridad jurídica, que por parte de las autoridades competentes de los distintos países se elabore una versión consolidada de los CDI firmados, sobre todo, cuando tras la firma de un CDI es modificado por protocolos o por el propio convenio multilateral que ejecuta las acciones BEPS.

- Una mayor homogeneidad internacional en el campo de la aplicación de las retenciones a no residentes, haciéndolas más efectivas y simplificadas con modelos de cumplimiento similares entre los países. Debe hacerse un esfuerzo también por parte de las Administraciones en el procedimiento de reconocimiento y concesión de los beneficios de un CDI, haciéndolos más ágiles y con menores trabas burocráticas.
- La necesidad de cooperación y coordinación en el desarrollo de un conjunto coherente de estándares fiscales de carácter internacional, así como su congruente aplicación por parte de todos los países. El papel de las organizaciones internacionales resulta fundamental en este apartado. En estos momentos, la Unión Europea, la OCDE y las Naciones Unidas, esta con un menor impacto, podrían liderar este mecanismo de cooperación y coordinación de una forma inclusiva en pie de igualdad entre los países.

Llegados a este punto, debemos identificar los medios legales de los que dispone el contribuyente para poder ejecutar la aplicación efectiva del principio de seguridad jurídica y gestionar así el riesgo fiscal internacional. Como ha sido mencionado, existen distintos instrumentos legales en la fiscalidad internacional que aspiran a dotar de seguridad jurídica a situaciones fácticas a las que se enfrentan los contribuyentes en el mundo legal. El contribuyente se encuentra, pues, con algunas vías dispersas y específicas para alcanzar la seguridad jurídica, y en todas ellas, con

<sup>55</sup> La SAN de 17 de octubre de 2017 (rec. núm. 35/2016 –NFJ068381–) tiene que ver con la denegación por parte del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de una solicitud de información pública relativa al texto del intercambio de cartas relativo al CDI suscrito con Luxemburgo, así como la documentación y los antecedentes de los expedientes de su tramitación que figuraban en la DGT. Documentos que eran conocidos en Luxemburgo pero no eran públicos en España. Si bien esta sentencia tiene interés general, máxime lo tiene en el entorno de los hechos, relativo a la aplicación de los CDI, por cuanto se trata de normas cuyo acuerdo se dilata –ya por naturaleza– a lo largo de muchos años y que, incluso una vez iniciada su negociación y aprobados los acuerdos, su simple publicación se materializa años más tarde. Ahora nos situamos en un entorno especial, el de la interpretación de un convenio ya suscrito pero que requiere interpretación, viciado de los mismos incidentes procedimentales –no en vano, estamos hablando de 17 años de papel en el cajón–, y en el aire, el interés de los contribuyentes por conocer el contenido de la negociación. Y es que esa información puede ser trascendente a la hora de planificar operaciones económicas –recordemos que estamos hablando de Luxemburgo– y de evitar la imposición de sanciones –con base en las tensiones de negociación entre los Estados signatarios–. Lo que está claro es que la información es poderosa y permite anticiparse a las situaciones que se pueden presentar en la praxis y no puede esconderse a los contribuyentes ni responder a lo que debe ser una buena práctica que debe mediar en las relaciones entre Administración y administrado.

un papel fundamental en manos de la Administración tributaria. En particular, se trata de las consultas tributarias, los APA, el ICAP, los procedimientos amistosos (MAP) o los propios arbitrajes. Los tres primeros instrumentos se encuentran en la fase previa o anterior al litigio, mientras que en los procedimientos amistosos y el arbitraje, el conflicto legal ya se ha producido, luego tienen un carácter reactivo. En los próximos epígrafes analizaremos el papel que llevan a cabo y determinaremos su verdadera función en este ámbito.

## 5. LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN (APA)

Ante una lenta recuperación de la economía, los Estados parecen concentrar sus esfuerzos en incrementar su recaudación tributaria; en particular, y en lo que aquí se refiere, a través del control de los precios de transferencia, que sigue advirtiéndose como el área de mayor controversia presente y futura en el ámbito internacional, ya que experimenta el control más intensivo por parte de las Administraciones tributarias. Las reglas de precios de transferencia, las metodologías, la interpretación del principio de libre competencia y cómo debe ser aplicado son cuestiones que pueden variar de aplicación e interpretación de país en país y de Administración en Administración.

Ante esta situación tan potencialmente incierta, los contribuyentes tratan de buscar mayor seguridad jurídica a través del ejercicio de la gestión del riesgo fiscal. Las empresas no solamente encuentran dificultades en identificar operaciones o transacciones no controladas comparables que les otorguen un punto de referencia aceptable respecto del precio de mercado; también deben negociar con Administraciones tributarias que continúan usando comparables secretos para la fijación de precios o sistemas de determinación poco habituales.

La solución de la conflictividad en materia de precios de transferencia y su falta de seguridad jurídica tiene una de las herramientas citadas para resolver dichos problemas; se trata de los *advance pricing agreements* (APA) o acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas.

Junto con el ICAP, y a diferencia del resto de mecanismos tendentes a evitar la doble imposición internacional derivada de la aplicación de ajustes sobre precios de transferencia para la determinación del valor normal de mercado (ajustes correlativos, procedimiento amistoso, arbitraje tributario internacional, comprobaciones fiscales simultáneas), y que se caracterizan por actuar de manera reactiva frente al conflicto tributario, los APA son un remedio de naturaleza preventiva y, por lo tanto, previo a la confrontación misma. Los APA no buscan solucionar la conflictividad tributaria, sino prevenirla, anticiparse a ella; es decir, actúan antes de que se produzca la operación potencialmente conflictiva. Además, son la única vía alternativa a los métodos tradicionales para la resolución de conflictos tributarios en el ámbito de los precios de transferencia, ya sean de orden administrativo, judicial o convencional, aparte de una herramienta de seguridad jurídica.

El procedimiento APA posee un carácter cooperativo y negocial en materia de precios de transferencia que permite una participación articulada legalmente del contribuyente en la fijación del precio. Las ventajas del APA para el contribuyente, entre otras, son: la posibilidad de

negociar anticipadamente y de forma directa con la Administración los posibles riesgos de doble imposición, y evitar eventuales inspecciones tributarias, posibles sanciones y litigios, pero, principalmente, obtener seguridad jurídica, de amplio efecto prospectivo y, a veces, también retrospectivo, respecto de las operaciones vinculadas que realiza.

El Plan de Acción BEPS desarrollado por la OCDE y el G20 constituye, sin duda, el más amplio y sistemático intento de reforma de fiscalidad internacional en casi un siglo desde que la Sociedad de Naciones desarrolló el primer modelo de CDI en los años veinte<sup>56</sup>. No obstante, el enfoque de conciliación de los principios clásicos de la fiscalidad internacional con el entorno actual de economía que supone BEPS está suponiendo un aumento de la conflictividad en el ámbito de los precios de transferencia y, por tanto, un aumento también en el interés de los contribuyentes en suscribir un APA<sup>57</sup>. Las acciones 8-10 del Plan de Acción BEPS, relativas a precios de transferencia, y, sobre todo, la obligación de documentación país por país, o *country-by-country reporting*, conduce a pensar que la obtención de un APA es muy recomendable para cualquier empresa multinacional como instrumento de gestión del riesgo fiscal<sup>58</sup>.

En efecto, la utilidad de los APA es máxima en un escenario como el actual, en el que en el plano internacional se desarrollan e incrementan las obligaciones de documentación, sanciones, comprobaciones tributarias y litigiosidad en el ámbito de los precios de transferencia<sup>59</sup>. Es, pues, natural que las empresas deseen obtener seguridad jurídica en el entorno que se plantea.

Los APA y, en especial, los *advance tax rulings* (ATR), que serán objeto de estudio en el próximo epígrafe de este trabajo, centran la actualidad también por el impacto mediático de algunos casos de grandes multinacionales que han utilizado este tipo de acuerdos como instrumento *ad hoc* para reducir sus costes de cumplimiento y, en general, sus obligaciones tributarias; lo que ha generado que estos acuerdos sean considerados como «soluciones privadas» de dudosa legalidad, aun cuando se respeten los procedimientos preestablecidos para su obtención<sup>60</sup>.

<sup>56</sup> Véase González de Frutos, U. (2016). El proyecto BEPS y la reforma de los precios de transferencia. En T. Cordón Ezquerro (Dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)* (2.ª ed., p. 154). Madrid: CEF.

<sup>57</sup> «BEPS es una nueva solución de *soft law* que generará mayor inseguridad fruto de políticas tributarias heterogéneas adoptadas por los Estados y en un entorno en el que el *arm's length* pierde progresivamente su protagonismo a favor de *profit split* y otras soluciones de difícil solución práctica». Hortalá Vallvé, J. y Soler Brava, R. (2016). Los acuerdos previos de valoración. En T. Cordón Ezquerro (Dir.), *op. cit.*, p. 839. Más adelante, los autores añaden: «las consecuencias prácticas que en materia de metodología de precios de transferencia apunta el informe BEPS, orientándose cada vez más hacia el método de distribución del beneficio (*profit split*), debería incrementar el interés por suscribir un APA, ya que los elementos subjetivos que incorpora este método aumentan la inseguridad de los contribuyentes en su aplicación práctica». *Ibid.*, p. 849.

<sup>58</sup> Véase Wrappe, S. C. (2015). Do Advance Pricing Agreements Still Make Sense? *Tax Management Transfer Pricing Report*, 24(14), 9. Bloomberg BNA.

<sup>59</sup> Véase Hortalá Vallvé, J. y Soler Brava, R. (2016). *Op. cit.*, p. 871.

<sup>60</sup> Aunque se debe aclarar que existen diferencias entre los APA y los ATR. Así, un ATR es un acuerdo escrito mediante el cual la Administración tributaria pretende dar claridad, consistencia y certeza a la interpretación y aplicación

Frente a la amenaza que este panorama supone al mercado único y a la libre competencia, la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea investiga sobre la configuración de algunos APA unilaterales y ATR como posibles ayudas de Estado<sup>61</sup>, emprendiendo acciones, como en los casos de Apple<sup>62</sup>, Starbucks, Fiat, Amazon y McDonald's<sup>63</sup>, por tratarse de medidas otorgadas por los Gobiernos de Irlanda, Países Bajos y Luxemburgo que resultan incompatibles con la normativa europea, puesto que falsean la competencia en el mercado interior<sup>64</sup>.

Así las cosas, las investigaciones de la Comisión Europea también parecen incrementar la incertidumbre de los contribuyentes, quienes, vistas las consecuencias, se quedan preguntando si las resoluciones fiscales que han obtenido legalmente podrían superar el test de las ayudas de Estado. Incertidumbre que, por tanto, plantea también dudas sobre los principios de legalidad y de seguridad jurídica<sup>65</sup>. Asimismo, las investigaciones han revelado otro problema: la poca in-

---

de la ley tributaria en relación con la situación de un contribuyente en particular. Véase Waerzeggers, C. y Hillier, C. (2016). Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime. *Tax Law IMF Technical Note, 1(2)*, 1. International Monetary Fund. En este sentido, un ATR es susceptible de comprender cualquier cuestión (generalmente compleja o cuantiosa) involucrada en la aplicación del derecho tributario (como el volumen de renta que se someterá a gravamen en una jurisdicción determinada), mientras que los APA buscan acordar la metodología más apropiada para la determinación de precios de transferencia en operaciones vinculadas.

- <sup>61</sup> El artículo 107(1) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea señala: «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».
- <sup>62</sup> Véase Comisión Europea (30 de agosto, 2016). State Aid: Ireland Gave Illegal Tax Benefits to Apple Worth Up To €13 Billion. *Press Release*. Bruselas. Recuperado de <[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm)> [Consultado el 30 de agosto de 2016]. Con respecto a Fiat y Starbucks, la Comisión Europea declaró ilegales las ventajas fiscales selectivas concedidas a dichas empresas por los Gobiernos de Luxemburgo y Países Bajos, respectivamente. En ambos casos, estableció que el método para calcular el valor de la ventaja competitiva indebida es la diferencia entre lo que las empresas realmente pagaron y lo que habrían pagado sin la resolución fiscal; importe que oscila entre 20 y 30 millones de euros en cada caso. Véase Comisión Europea (21 de octubre, 2015). Commission Decides Selective Tax Advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands Are Illegal Under EU State Aid Rules. *Press Release*. Bruselas. Recuperado de <[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm)> [Consultado el 30 de agosto de 2017].
- <sup>63</sup> Sobre el caso Apple, véase Commission Decision of 11 June 2014 (C (2014) 3606). Alleged aid to Apple (case SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP)-Ireland); sobre Starbucks: Commission Decision of 11 June 2014 (C (2014) 3626). Alleged aid to Starbucks (case SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP)-The Netherlands); sobre Fiat: Commission Decision of 7 October 2014 (C (2014) 7156). Alleged aid to FFT (case SA.38944 (2014/C)-Luxembourg); sobre Amazon: Commission Decision of 11 June 2014 (C (2014) 3606). Alleged aid to Amazon (case SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP)-Luxembourg); y sobre McDonald's: Commission Decision of 3 December 2015 (C (2015) 8343). Alleged aid to McDonald's (case SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN)-Luxembourg).
- <sup>64</sup> *Cf.* González Carcedo, J. (2016). Los precios de transferencia en el derecho comparado: Europa y América Latina. En T. Cerdón Ezquerro (Dir.), *op. cit.*, p. 211.
- <sup>65</sup> Véase Gunn, A. y Luts, J. (2015). Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues. *EC Tax Review, 24(2)*, 125. De acuerdo con el autor: «taxpayers must be able to determine whether their tax rulings and APAs are compatible from the EU perspective. Well-functioning ruling practices should be encouraged and preserved, as it is essential for providing the legal certainty needed to stimulate economic investments».

formación pública sobre los APA y los ATR obstaculiza las actuaciones de la Comisión Europea en el combate a la evasión, la competencia fiscal perniciosa y las ayudas de Estado. Por ello, los esfuerzos comunitarios en la lucha contra la competencia fiscal lesiva se han encaminado también a extender el intercambio automático de información al ámbito de los APA y los *tax rulings*.

De acuerdo con las directrices generales del Plan Anual de control tributario y aduanero de 2016, con el impulso de la ONFI, la Administración tributaria planea continuar desarrollando «actuaciones de instrucción y resolución de acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas y entidades vinculadas, que puedan ser solicitados por los contribuyentes y admitidos por la Administración, como instrumento de prevención del fraude que a su vez servirá de garantía de cara al aumento de la seguridad jurídica y a la reducción de la litigiosidad»<sup>66</sup>. Con todo ello (la introducción de un nuevo régimen jurídico y la puesta en marcha de un nueva unidad encargada de los APA), España potencia el uso de estos acuerdos desde 2016.

La complejidad en la aplicación del *arm's length* y del resto de métodos de valoración hizo necesario prescindir del esquema de actuación administrativa unilateral y diseñar mecanismos para corregir la incertidumbre derivada de la fijación de precios. Aparecen así los *advance pricing agreements*, cuya recepción se ha generalizado en el derecho interno de la mayoría de los países, especialmente por el impulso de la OCDE<sup>67</sup>.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, al advertir el aumento de las transacciones transfronterizas y la problemática que para las Administraciones tributarias acarrea la aplicación del principio de libre competencia, comenzó a sugerir el empleo de este tipo de acuerdos y reguló su operatividad en las directrices de la OCDE. Ello explica las grandes similitudes que existen entre la regulación española del procedimiento APA de la mayoría de los países miembros, especialmente respecto de los APA bi o multilaterales, y la regulación de los APA conforme a las directrices de la OCDE.

La última actualización de las directrices de la OCDE fue publicada el 10 de julio de 2017, que modificó la versión original aprobada por el Comité de Asuntos Fiscales el 22 de junio de 2010 (CTPA/CFA (2010) 47). Los APA se regulan dentro del capítulo IV, «Procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia», sección F, «Acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia», párrafos 4.123 a 4.164.

<sup>66</sup> Véase la Resolución de 22 de febrero de 2016, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de control tributario y aduanero de 2016, publicada en el BOE el 23 de febrero de 2016.

<sup>67</sup> De hecho, la gran mayoría de países que cuenta con una regulación específica en materia de APA son integrantes de la OCDE, tales como: Australia, Alemania, Bélgica, Canadá, Corea, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Hungría, Japón, Irlanda, Italia, México, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suiza y Turquía. Países no miembros de la OCDE y países en adhesión y cooperación reforzada también han regulado un procedimiento propio en materia de APA. Dentro del primer grupo –es decir, países no miembros de la OCDE– cabe señalar Argentina, Hong Kong, Liberia, Malasia, Rusia y Uruguay, y dentro de los segundos –en adhesión y cooperación reforzada–, Brasil, China e India.

Es importante asimismo tener en cuenta que el Consejo de la OCDE ya ha establecido que las directrices de precios de transferencia deben interpretarse de forma congruente con los cambios generados por BEPS<sup>68</sup>, además de que algunos de los cambios introducidos tienen repercusión en materia de APA, especialmente en lo que se refiere a la justificación documental en materia de precios de transferencia, como el análisis de comparabilidad y el *masterfile*, requisitos básicos para solicitar un APA.

De manera específica, el informe final de la acción 14 del Plan de Acción BEPS establece 11 mejores prácticas para hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, entre las cuales se encuentra la ejecución de programas APA bilaterales («Best practice 4: Countries should implement bilateral APA programmes») o multilaterales y la inclusión de los APA en las guías del procedimiento amistoso («Best practice 11: Countries' published MAP guidance should provide guidance on multilateral MAPs and advance pricing arrangements») <sup>69</sup>; lo cual refleja la apuesta de la OCDE por los APA como mecanismo para la prevención de los conflictos en materia de precios de transferencia y como fórmula para incrementar la seguridad jurídica.

Todos estos esfuerzos de la OCDE se conectan con el modelo de «relación cooperativa» (*cooperative compliance or enhanced cooperation*) que desde algunos años se busca alcanzar en el seno de las relaciones entre Administración y contribuyentes, basado en la transparencia, la objetividad, la eficacia y la confianza mutua<sup>70</sup>. Este modelo de relación cooperativa –que en el caso español se ha plasmado, por ejemplo, en el Código de buenas prácticas tributarias aprobado por el Foro de Grandes Empresas de la AEAT<sup>71</sup>– es crucial en el caso de los APA. El procedimiento APA es netamente cooperativo y negocial, y precisa un clima de transparencia y confian-

<sup>68</sup> El Consejo de la OCDE ha afirmado sobre el particular que «Transfer pricing guidelines should be interpreted consistently with BEPS changes». Véase: OECD (15 de junio, 2016). OECD Council approves incorporation of BEPS amendments into the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Recuperado de <<http://www.oecd.org/tax/oecd-council-approves-incorporation-of-beps-amendments-into-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>> [Consultado el 17 de junio de 2017].

<sup>69</sup> Cfr. OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14. 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. París: OECD Publishing. Recuperado de <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>> [Consultado el 3 de agosto de 2016]. Véanse Herksen, M. van (2015). Can International Tax Dispute Resolution Be Resuscitated? An Analysis of Comments to the OECD on BEPS Action 14. *Tax Management Transfer Pricing Report*, 23(21). BNA. Samplon Salvador, R. (febrero, 2016). Resultados de la acción 14 de BEPS: hacia procedimientos de resolución de conflictos en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición más eficientes. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 11.

<sup>70</sup> Véase OECD (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. OECD (2013a). *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. OECD (2016a). *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*.

<sup>71</sup> Así, por ejemplo, de acuerdo con el artículo 3.1 del código: «La Agencia Tributaria y las empresas tienen como objetivo que sus relaciones sean constructivas, transparentes y basadas en la mutua confianza». Agencia Estatal de Administración Tributaria (20 de julio, 2010). *Código de buenas prácticas tributarias*. Foro de Grandes Empresas de la AEAT. Recuperado de <[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/CBPT\\_publicacion\\_web\\_es\\_es.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf)> [Consultado el 15 de febrero de 2016].

za mutua entre los sujetos que en él intervienen, de ahí que su eficacia dependa, en gran medida, del aseguramiento de estas condiciones. Otros países como Holanda han apostado además por el denominado *horizontal monitoring*, que se produce cuando el contribuyente acepta un control tributario basado en la cooperación y en las responsabilidades de las distintas partes hacia el futuro, dejando a un lado el control retrospectivo. Este tipo de control tributario se funda en la confianza mutua, la comprensión y la transparencia entre los contribuyentes y la Administración tributaria holandesa (resulta, por cierto, muy parecido al programa recientemente lanzado por la OCDE, denominado IPCA). Sus objetivos fundamentales consisten en la reducción de la carga administrativa y la provisión de seguridad jurídica de antemano<sup>72</sup>.

En este epígrafe deben mencionarse también los esfuerzos emprendidos en el ámbito de la Unión Europea en el impulso y desarrollo de programas APA. Así, destacan los trabajos del EU Joint Transfer Pricing Forum –Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia (FCPT)– que, ante la complejidad del procedimiento APA, elaboró unas directrices en materia de APA que fueron plasmadas en la denominada Comunicación de la Comisión del Consejo, del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo Económico y Social sobre el Trabajo del FCPT en el ámbito de prevención y resolución de conflictos; así como las Directrices sobre los acuerdos previos de valoración en la Unión Europea de 26 de febrero de 2007, aprobadas por el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea (ECOFIN) el 7 de junio de 2007.

A propósito del Plan BEPS, se debe mencionar que en el ámbito europeo existe una preocupación creciente en materia de APA. Tan es así que el Programa de Trabajo 2015-2019 del FCPT reconoce la preocupación de los contribuyentes que desarrollan actividades dentro de la Unión Europea ante el fenómeno que BEPS representa y, por ello, contempla, como una de sus metas, hacer un seguimiento del cumplimiento de las directrices elaboradas en 2007 en materia de APA y recoger la experiencia de los Estados miembros respecto de los desafíos que los APA multilaterales plantean, a fin de identificar posibles soluciones y actualizar dichas directrices<sup>73</sup>. Sin duda alguna, en la era post-BEPS se están planteando situaciones de gran incertidumbre jurídica en el área de precios de transferencia en las que el principio *arm's length* se ha quedado obsoleto, en el sentido de que la gran mayoría de multinacionales están organizadas de forma global, sobre la base del producto en línea. Las cadenas de suministro son globales, por lo que presentan desafíos particulares para los especialistas de precios de transferencia, sobre todo, cuando se trata de la prestación de servicios transfronterizos o de cómo identificar las compañías que realmente con-

<sup>72</sup> Cfr. Gribnau, H. (2015). Horizontal Monitoring: Some Procedural Tax Law Issues (pp. 183-184). En R. Russo (Ed.), *Tax Assurance*. Deventer: Kluwer.

<sup>73</sup> Comisión Europea (agosto, 2015). EU Joint Transfer Pricing Forum JTPF Program of Work 2015-2019 («Tools for the Rules»), JTPF/005/FINAL/2015/EN (pp. 10-11). Bruselas. Recuperado de <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/jtpf0052015programmeofwork.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf0052015programmeofwork.pdf)> [Consultado el 17 de febrero de 2017]. International Tax Notes. BEPS Experts Ponder Uncertain Future for Arm's-Length Principle. Recuperado de <[www.taxnotes.com/worldwide-tax-daily/transfer-pricing/beps-experts-ponder-uncertain-future-arms-length-principle/2017/12/04/1xctt?highlight=BEPS%20Experts%20Ponder%20Uncertain%20Future%20for%20Arm's-Length%20Principle](http://www.taxnotes.com/worldwide-tax-daily/transfer-pricing/beps-experts-ponder-uncertain-future-arms-length-principle/2017/12/04/1xctt?highlight=BEPS%20Experts%20Ponder%20Uncertain%20Future%20for%20Arm's-Length%20Principle)> [Consultado el 4 de diciembre de 2017].

trolan o gestionan (un riesgo en concreto) o cuándo son tomadas colectivamente las decisiones –en videoconferencias u otros sistemas virtuales por personas en más de un país–<sup>74</sup>.

Por otro lado, también es importante señalar que el 8 de diciembre de 2015 el Consejo de la Unión Europea adoptó la denominada 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<sup>75</sup>, cuyo objetivo es mejorar la transparencia y el intercambio automático de información, por lo que, entre otras cosas, establece la creación de un repertorio central de información (*Secure Central Directory*) para el almacenamiento e intercambio de información de los APA, así como un mínimo de información que debe ser automáticamente revelada por los Estados miembros que celebren un APA. La información existente e intercambiada, en particular, el *country-by-country reporting* o los *tax rulings* y, en breve, los esquemas fiscales portadores de planificación fiscal agresiva –Propuesta de Directiva de intermediarios fiscales<sup>76</sup>–, permitirá conocer mejor la situación tributaria tras el correspondiente análisis del riesgo fiscal.

## 6. LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS Y/O LOS *ADVANCE TAX RULINGS*

Las resoluciones a consultas tributarias son decisiones u opiniones de las autoridades fiscales en relación con situaciones o hechos que se emiten como respuesta a una cuestión suscitada por un contribuyente respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso le corresponda a este (art. 88 de la LGT). Las consultas tributarias son fundamentales en el terreno de la información recibida por los contribuyentes y de la seguridad jurídica que a estos les proporciona la Administración, a la par que vinculan a esta en sus futuras actuaciones<sup>77</sup>.

<sup>74</sup> *Ibid.*

<sup>75</sup> Consejo de la Unión Europea. *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*. Recuperado de <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=ES>> [Consultado el 10 de abril de 2017].

<sup>76</sup> Propuesta de Directiva de 21 de junio de 2017 COM(2017) 335 final, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, también conocida como directiva de intermediarios fiscales.

<sup>77</sup> El TEAC ha dictado una serie de resoluciones (R. G. 4185/2014 –NFJ059610–, R. G. 4454/2014 –NFJ059615– y R. G. 6331/2013 –NFJ059626–, entre otras) que aclaran el valor de estas contestaciones de la DGT a las consultas tributarias. En un primer bloque de resoluciones de 10 de septiembre de 2015, el TEAC resuelve diversos recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, presentados por el director general de Tributos y el director del Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria. Como quiera que los directores recurrentes alegaban en defensa de su recurso diversas contestaciones de la DGT a consultas tributarias, el TEAC recuerda que tales contestaciones no son vinculantes para los tribunales económico-administrativos aunque sí lo sean para los órganos de gestión o inspección, es decir, para los órganos encargados de la aplicación de los tributos en palabras del propio artículo 89.1 de la LGT. Al mismo tiempo, el TEAC reitera que solo su propia doctrina es vinculante para todos los órganos de la Administración tributaria, tanto encargados de la aplicación de los tributos como con funciones de revisión, de acuerdo con los artículos 239.8 y 242.4 de la LGT. A lo que podríamos añadir que solo las órdenes ministeriales interpretativas o aclaratorias, previs-

En los últimos tiempos, hay una serie de factores que han impactado sobre la función de las consultas tributarias, que ya han sido tratados al referirnos a los APA y a los *tax arrangements*. Se trata de las investigaciones de la Comisión Europea, del Plan de Acción BEPS, de la gran diversidad de prácticas desarrolladas por los distintos países y del incremento de los controles más intensos por parte de las Administraciones tributarias en relación con los acuerdos, las consultas y los APA.

Por consiguiente, y paradójicamente, se ha instalado en estos casos un incremento del riesgo en términos de seguridad jurídica para los contribuyentes, por distintos motivos como, por ejemplo, la competencia fiscal lesiva o la mala praxis de las Administraciones tributarias en la conclusión de dichos acuerdos. Este ha sido el argumento principal para la aprobación y ejecución del intercambio automático de los *tax rulings* entre las Administraciones de los distintos Estados miembros de la Unión Europea y para la presión social para su publicación y correspondiente conocimiento público<sup>78</sup>.

Resulta curioso observar cómo un mecanismo para dotar seguridad jurídica a los obligados tributarios acerca de la calificación o cuantificación tributaria de un acto se trunca produciendo, en determinados casos, una inseguridad evidente y contraproducente a través de los acuerdos tributarios previos. Estos acuerdos, normalmente vinculantes para la Administración que los emite, garantizan a los contribuyentes certeza acerca del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, si bien su conexión con las ayudas de Estado, en algunos supuestos, ha conllevado su investigación por falsear la competencia en el mercado interior de la Unión Europea. Esto puede también dar lugar a pensar que la Comisión Europea puede estar extralimitándose en la atribución de poderes que los tratados de la Unión Europea le otorga, utilizando la vía de las ayudas de Estado para supuestos específicamente tributarios.

La legislación sobre *tax rulings* difiere enormemente de un país a otro, aunque es una práctica presente en un gran número de países y en la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea. Precisamente, la Comisión Europea se ha referido a ellos como «cualquier comunicación, instrumento o recurso empleado por el Estado miembro o en su nombre en relación con la interpretación o aplicación de la legislación fiscal»<sup>79</sup>. Mientras que la OCDE los define como «cualquier asesoramiento, información, compromiso o garantía proporcionado por una autoridad fiscal a un contribuyente o grupo de contribuyentes con respecto a su situación fiscal, en la que tiene derecho a confiar»<sup>80</sup>.

---

tas en el artículo 12 de la LGT, vinculan a todos los órganos de la Administración, incluido el TEAC, así como que el contribuyente no queda vinculado en ningún caso por ninguna de estas resoluciones, ni siquiera el consultante, si bien su posición y su responsabilidad pueden verse sin duda afectadas por esta doctrina administrativa.

<sup>78</sup> Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

<sup>79</sup> Véase el Proyecto de informe sobre resoluciones fiscales y otras medidas de naturaleza o efectos similares de comisión especial sobre resoluciones. Es posible consultarlo en <[http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014\\_2019/documents/taxe/pr/1068/1068173/1068173es.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/taxe/pr/1068/1068173/1068173es.pdf)>.

<sup>80</sup> Véase OECD (2015). *Informes finales. Acción 5*. Esta definición ha sido incluida en varios informes de la OCDE como, por ejemplo: OECD (2004). *Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes* (párr. 161). Recuperado de <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf>>.

Como se puede observar, no son definiciones acotadas, puesto que los *advance tax rulings* cubren una amplia gama de prácticas en los Estados. Se aplican exclusivamente a un contribuyente, de manera selectiva, y las autoridades fiscales ofrecen garantías que determinan las consecuencias fiscales de una determinada operación.

Al respecto, la doctrina identifica que las cuestiones que comprende un ATR suelen ser más complejas, de mayor volumen o cuantía, y más relevantes a efectos fiscales que las involucradas en una consulta tributaria. En este sentido, un *advance tax ruling* es aconsejable siempre que<sup>81</sup>:

- Exista incertidumbre respecto de la situación tributaria del contribuyente, de forma que esta no pueda resolverse fácilmente a través de la información u orientación administrativa existente (incluidas las consultas tributarias).
- La cuestión objeto del ATR sea compleja y significativa a efectos tributarios, ya sea por su cuantía o en relación con el contribuyente (por ejemplo, el volumen de renta que se someterá a gravamen en una determinada jurisdicción).
- La cuestión planteada tenga suficiente materialidad o importancia, de modo que sea necesario garantizar seguridad jurídica al contribuyente mediante un ATR.
- Se disponga del tiempo suficiente para la emisión del ATR en relación con la transacción o cuestión planteada. La mayoría de los ATR requiere un mínimo de 30 días para su emisión. Sin embargo, no es inusual que este plazo pueda ser mucho mayor, tomando entre 60 y 90 días.

La Unión Europea y la OCDE han reiterado que los *tax rulings* no son ilegales ni suponen un problema *per se*. No obstante, entrañan el riesgo de que las Administraciones tributarias favorezcan discrecionalmente a determinadas empresas y que en muchos casos se logre la erosión de la base imponible del IS. En un contexto de competencia fiscal entre países, que buscan la atracción a sus jurisdicciones del mayor volumen posible de inversiones, estas clases de acuerdos previos (ATR) pueden ser otorgados a contribuyentes de forma singular. Esto puede dar lugar con gran facilidad a una ayuda estatal encubierta, en la que las decisiones fiscales son discrecionales. De este modo, las malas prácticas en relación con los *tax rulings* pueden producir, como así ha sido en algunas ocasiones durante la última década, una distorsión de la competencia.

El problema radica en que no todos los *tax rulings* van a ser necesariamente calificables de selectivos y, por tanto, las herramientas para combatir las ayudas de Estado no son suficientes para combatir su uso incorrecto. Las propuestas que se han planteado desde el Plan BEPS de la OCDE y desde la Unión Europea para contrarrestar esta perversión de la utilidad de los *tax rulings* es incrementar la transparencia fiscal internacional. Ambas organizaciones han optado por potenciar el intercambio de información de estos acuerdos previos, de manera que los países afectados puedan ejecutar medidas defensivas de sus bases imponibles y así luchar contra la evasión fiscal interna-

---

<sup>81</sup> Véase Waerzeggers, C. y Hillier, C. (2016). *Op. cit.*, p. 6.

cional<sup>82</sup>. Por ello, los mecanismos de intercambio planteados por dichas organizaciones, concretamente las aportaciones del Plan BEPS y de la Directiva (UE) 2015/2376, plantean la creación de obligaciones reales de intercambio de información a través de su inclusión en normas de derecho positivo<sup>83</sup>. Sin embargo, la acción 5 del Plan BEPS se decanta por un intercambio espontáneo de determinados *tax rulings*, mientras que la directiva europea ha establecido un intercambio automático de la totalidad de los acuerdos con efectos transfronterizos. El intercambio automático de *tax rulings* ha sido sometido recientemente a los primeros *peer review* en el marco del Foro de Prácticas Fiscales Perniciosas de la OCDE, que analiza los procedimientos de los países de la OCDE/G20, de aquellos otros países que están en el proceso de adhesión, así como de los que voluntariamente hayan aceptado formar parte del marco de transparencia de la acción 5 del Plan BEPS. Los *tax rulings* que ya se están intercambiando espontáneamente son de cinco tipos: aquellos que se refieran a regímenes preferenciales; APA o cualquier otro tipo de acuerdo internacional sobre precios de transferencia, de carácter unilateral; aquellos que reduzcan los beneficios gravables; aquellos que se refieran a establecimientos permanentes; y los que afecten a operaciones vinculadas<sup>84</sup>.

Si las autoridades fiscales, al aceptar el cálculo de la base imponible propuesto por una empresa, llegan a un acuerdo que refleja las condiciones normales de competencia, se descarta la presencia de la ayuda estatal y el *ruling* sería totalmente legal. No obstante, si supone un tratamiento favorable para una determinada compañía o grupo, proporcionando una ventaja selectiva en comparación con el tratamiento de otros contribuyentes (que normalmente tributarán bajo las normas fiscales de los Estados miembros), el acuerdo se considerará incompatible con el mercado interior de la Unión Europea, ya que falsea la competencia.

La determinación por la autoridad fiscal de un Estado miembro de aminorar la tributación de una empresa que opera en un mercado transfronterizo también puede significar un impacto en los derechos de imposición de los demás Estados, que ven reducidos sus ingresos.

<sup>82</sup> El intercambio de *tax rulings* permitirá alcanzar las finalidades específicas que la doctrina ha venido atribuyendo al intercambio de información fiscal en el ámbito internacional: la correcta aplicación de los tributos y la lucha contra el fraude fiscal. Merino Espinosa, M. P. y Nocete Correa, F. J. (2011). El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses. *Crónica Tributaria*, 139, 140. Calderón Carrero identifica una tercera finalidad para canalizar los intereses de los obligados tributarios, y que, en el caso del derecho tributario europeo, ha de evitar que los Estados miembros puedan otorgar un trato discriminatorio entre los distintos nacionales europeos. Calderón Carrero, J. M. (2014). Intercambio de información y asistencia mutua (pp. 755-757). En N. Carmona Fernández, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2009*. Madrid: Wolters Kluwer-CISS.

<sup>83</sup> Como afirma Lasarte Álvarez, «por el camino difícil de la armonización, coordinación y colaboración fiscal no se avanza con grandes declaraciones sino mediante normas de obligado cumplimiento». Lasarte Álvarez, J. (2014). La competencia fiscal en el ámbito europeo. Una aproximación a la luz de las limitaciones de las normas de los tratados sobre armonización y coordinación fiscal (p. 62). En J. Ramos Prieto (Dir.), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*. Cizur Menor: Aranzadi.

<sup>84</sup> Véase <[www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings-9789264285675-en.htm](http://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings-9789264285675-en.htm)> [Consultado el 5 de diciembre de 2017].

Así, un acuerdo fiscal que supone un nivel excesivamente bajo de tributación de las rentas en un Estado determinado podría significar el desplazamiento de los beneficios a dicha jurisdicción al recibir probablemente un trato sospechosamente beneficioso. O bien, esa decisión unilateral, que no tiene en cuenta las legislaciones fiscales de los demás países, también podría dar lugar a una doble no imposición del IS sobre esos beneficios, o bien, a una deducción en varios países por el mismo ingreso. Los anteriores son algunos ejemplos de las posibles consecuencias negativas que pueden acarrear estas prácticas.

En el caso español, la Directiva (UE) 2015/2376 afecta a las contestaciones de la DGT cuando tengan consecuencias transnacionales (establecimientos permanentes y precios de transferencia internacionales), a los acuerdos MAP y a los APA, por lo que es innecesario el intercambio de las actas con acuerdo de la Inspección tributaria.

Este tipo de acuerdos fiscales consiste en resoluciones administrativas que enlazan con el principio de protección de la confianza legítima como expresión del de seguridad jurídica, sin que existan razones para olvidar que hasta hace poco la OCDE consideraba este tipo de decisiones administrativas un instrumento clave en el llamado cumplimiento cooperativo, único camino tal vez de conducir en el futuro las relaciones entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes.

## 7. LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS FISCALES INTERNACIONALES: EL PLAN DE ACCIÓN BEPS Y LA DIRECTIVA ATAD

En junio de 2013, la OCDE publicó un estudio, realizado con la metodología propia del análisis económico del derecho, denominado *Judicial performance and its determinants: a cross-country perspective*, que, aunque se ciñe al ámbito del proceso civil (entendido en sentido amplio como comprensivo de los sistemas de resolución de litigios de derecho privado), y ante la ausencia de estudio análogo en el ámbito del derecho público, puede razonablemente entenderse que sus conclusiones generales respecto a los efectos e impacto sobre el crecimiento económico y la competitividad de los sistemas de resolución de litigios se pueden mantener en el ámbito del derecho tributario<sup>85</sup>. Así pues, resulta ineludible la necesidad de evitar el conflicto y combinar mecanismos que permitan el aseguramiento del cumplimiento de las obligaciones tributarias y otros que, de surgir la controversia, permitan anticipar los criterios de resolución y el fin de la pendencia. Esta necesidad es compartida no solo por los operadores jurídicos, sino también por los agentes económicos, puesto que la seguridad jurídica es percibida de modo unánime como factor esencial de competitividad<sup>86</sup>.

<sup>85</sup> Véase <<http://www.oecd.org/eco/growth/judicial-performance.htm>> [Consultado el 10 de septiembre de 2017].

<sup>86</sup> Cfr. Juan Lozano, A. M. y Fuster Asencio, C. (2016). Buena Administración tributaria y seguridad jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad. *Documentos de Trabajo*, 5, 25-26. IEF.

Los acuerdos en el marco del procedimiento amistoso (MAP) y el arbitraje fiscal son mecanismos entre Administraciones tributarias que tratan de eliminar los supuestos de doble imposición no amparada por un CDI, y tampoco querida por los Estados contratantes. El número de MAP se ha triplicado en los últimos años<sup>87</sup>, y abarcan una multitud de supuestos, entre los que destacan los referidos a precios de transferencia y a establecimientos permanentes. En estos mecanismos de resolución de conflictos, los contribuyentes son, por definición, excluidos del procedimiento y su papel se encuentra limitado en la gran mayoría de los casos a ser meros observadores o, como mucho, suministradores de información<sup>88</sup>. A pesar de ello, en la actualidad parece haberse iniciado una nueva etapa que trata de convertir los MAP en un instrumento más efectivo y eficaz en la resolución de conflictos, a través de la realización de un seguimiento de la operativa de los países con la técnica del *peer review*<sup>89</sup>. Por ello, debemos insistir en la necesidad de que los contribuyentes y sus asesores legales deban tener un mayor conocimiento del uso de los MAP, así como sus derechos y las oportunidades que presenta este mecanismo. En definitiva, el MAP sigue teniendo un gran potencial, si bien posee una realidad muy condicionada por las propias Administraciones.

El marco de los procedimientos amistosos hasta principios del presente siglo se ha caracterizado por la estabilidad, ya que los estándares normativos permanecían en general invariables y el modelo de control de las Administraciones tributarias era homogéneo. Asimismo, en el pasado, los flujos de capital, bienes y servicios se desarrollaban esencialmente entre países desarrollados del entorno OCDE, a lo que se añadía la aplicación del principio de tributación en residencia de la renta mundial, teniendo como baremo esencial la transparencia informativa entre Estados. Los problemas técnicos sustantivos a los que se han venido enfrentando los procedimientos amistosos se ceñían a conflictos de calificación (arts. 4, 5, 7, 10, 11, 12, 23 y 24 del modelo de convenio de la OCDE) y de corrección de beneficios entre empresas asociadas (en este caso, sobre la base de un consenso amplio, art. 9 del modelo de convenio de la OCDE).

En 2013, cuando se lanzó el Plan de Acción BEPS, la OCDE avisaba de que la sustitución del sistema fiscal internacional consensuado que se basaba en medidas unilaterales podría suponer un caos fiscal global, al resucitar masivamente la doble imposición. De hecho, cada una de las acciones de BEPS ha introducido el factor emergente de riesgo fiscal, producido por la incertidumbre jurídica que conllevan los cambios normativos, la flexibilidad para resultar un proyecto inclusivo y la ejecución dispar de los cambios BEPS por los distintos Estados. Precisamente, la acción 14 del Plan de Acción BEPS trata de evitar aquello, puesto que su objetivo es la mejora de los procesos

<sup>87</sup> Véase <<http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-mutual-agreement-procedure-statistics-for-2016.htm>> [Consultado el 7 de diciembre 2017].

<sup>88</sup> Véase Campo, C. del (2016). Dispute Resolution Procedures in International Tax Matters. General Report, Subject A (vol. 101, pp. 19-20). En *Cahiers de Droit Fiscal International*. Madrid: IFA Congress.

<sup>89</sup> La OCDE publicó el día 26 de septiembre de 2017 los primeros seis informes *peer review* relacionados con la ejecución de los procedimientos MAP en Bélgica, Canadá, Estados Unidos, Holanda, Reino Unido y Suiza. Véase <<http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-first-peer-reviews-on-implementation-of-beps-minimum-standards-on-improving-tax-dispute-resolution-mechanisms.htm>>.

de resolución de conflictos fiscales internacionales, lo que está relacionado con la seguridad jurídica. Como es sabido, tradicionalmente, los conflictos fiscales entre autoridades competentes de los Estados contratantes de un CDI habían sido resueltos a través del artículo 25 del modelo de convenio de la OCDE. El límite del procedimiento amistoso que tanto lo ha condicionado es que las autoridades competentes no tenían la obligación de llegar a un acuerdo en el conflicto fiscal, además de la ausencia de tribunales internacionales con jurisdicción obligatoria en la materia en cuestión.

Así pues, el panorama de la fiscalidad de las operaciones internacionales de capital, bienes o servicios se ha alterado profundamente y ha afectado a la virtualidad de los procedimientos amistosos. De una parte, los intercambios e inversiones han permanecido estables entre los países OCDE y han crecido exponencialmente hacia países y entornos no OCDE, en especial, en América Latina y el Pacífico. Este hecho ha supuesto cierta tensión interpretativa para el modelo de convenio de la OCDE debido a que los estándares de la normativa interna de los países emergentes difieren de los de la OCDE. De otra parte, los Estados, en general, han avanzado desde el unilateralismo y, por tanto, ya no es solo patrimonio de los países no miembros OCDE. Citaremos algunos ejemplos de lo anterior, sin ánimo exhaustivo: el *diverted profit tax* en Reino Unido; la *Multinational Anti Avoidance Law* en Australia; la reforma fiscal impulsada en Estados Unidos por la Administración Trump<sup>90</sup>; o el *equalization tax* en India. Todo lo anterior, al margen de los CDI, se combina con una proliferación de normas presuntivas que se destinan a combatir esquemas notoriamente artificiosos (no siempre de forma suficientemente selectiva) y que generan doble imposición. En España también se pueden detectar algunas cuestiones conflictivas que son potencial causa de riesgo fiscal y eventual fuente de MAP<sup>91</sup>:

- La definición de establecimiento permanente, que ha dado lugar en la práctica internacional al denominado *Spanish Approach* sobre la materia; los casos más conocidos

<sup>90</sup> El Congreso y el Senado de los Estados Unidos de América llegaron a un acuerdo sobre el texto de la denominada reforma fiscal en Estados Unidos, denominada *Tax Cuts and Jobs Act*, en el que se establece una serie de cambios en la normativa fiscal que pueden suponer una vuelta al unilateralismo, dado que se pretende una revisión de la tributación con base en la renta mundial, sobre las multinacionales. Véase <[www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/1/text](http://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/1/text)> [Consultado el 7 de diciembre de 2017].

<sup>91</sup> Según nuestro modesto entender, no creemos que se pueda mantener que la seguridad jurídica no se ha tensionado en España en la era post-BEPS por varias razones: la primera, porque los grupos multinacionales españoles operan en una multitud de países en los que BEPS ha sido la gran novedad en la fiscalidad, y viceversa, existen muchas filiales de grupos extranjeros en España que se verán condicionadas por las autoridades fiscales del país de la matriz; segundo, por la propia presión de la OCDE/G20 para que se incluyan todos los estándares internacionales de lucha contra la evasión fiscal, incluso en países no miembros de la OCDE con poca práctica sobre su operativa; tercero, porque el Plan de Acción BEPS ha sido un gran estímulo para los departamentos de inspección tributaria de los países de la OCDE en la lucha contra la planificación fiscal –STS de 12 de febrero de 2015, caso Hummel, núm. 184/2014– (NFJ060761); cuarto, porque el flujo de información derivado de la transparencia, como pilar básico de BEPS, da lugar a que una renta se pretenda gravar por más de un país, en especial, en precios de transferencia; y quinto, porque algunas normas promocionadas por BEPS dependen de la interpretación de los aplicadores de las normas y la razonabilidad no siempre está presente.

son las Sentencias del Tribunal Supremo (Sala Tercera), recurso de casación núm. 1475/2016, de 20 de junio (caso Dell; rec. núm. 2555/2015 –NFJ063130–), y la de 12 de enero de 2012, recurso de casación núm. 1626/2008 (caso Roche –NFJ045817–), frente al caso Zimmer del Conseil d'Etat francés, de 31 de marzo de 2010.

- La interpretación dinámica de los CDI internacional, cuyo caso más relevante es la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera) de 7 de diciembre de 2012, recurso de casación núm. 1139/2010 (caso U2 –NFJ049700–).
- La determinación de precios de transferencia en los casos de intangibles y servicios de bajo valor añadido<sup>92</sup>. En general, puede afirmarse que no hay seguridad jurídica en materia de precios de transferencia y nunca la ha habido. Es cierto que se pueden utilizar vías que se acercan a una suerte de seguridad jurídica o distintos caminos que salen a su encuentro. Por ello, las Administraciones tributarias deben poner en manos de los contribuyentes los instrumentos para alcanzarla, en donde no pueden haber automatismos ni respuestas fáciles a la determinación de los precios ni *benchmarks*; hay que buscar el precio verdadero, sabiendo que los métodos de determinación no son un fin en sí mismos<sup>93</sup>.
- El valor normativo de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias<sup>94</sup>.
- El abandono del test de la sede de dirección efectiva como norma *tie breaker* en el artículo 4.3 para todas las personas distintas a las personas físicas, y asignar la tarea al MAP para así determinar la residencia de la entidad.

<sup>92</sup> Véase US Tax Court, *Amazon v. Commissioner of IRS*, n.º 31197-12, de 23 de marzo de 2017. La sentencia aborda una serie de aspectos centrales referidos a la valoración de operaciones intragrupo de transferencia de activos intangibles, al hilo de las operaciones que fueron realizadas por parte de la matriz americana del grupo Amazon a favor de su filial luxemburguesa a los efectos del desarrollo de la plataforma europea de comercio electrónico. Tal transferencia de intangibles se realizó con arreglo a un «acuerdo de reparto de costes» (ARC), en el marco de una operación de reestructuración internacional. Véase Calderón Carrero, J. M. (2017). La sentencia de la US Tax Court en el caso Amazon: un precedente relevante sobre controversias de precios de transferencia, intangibles y economía digital. *RCyT. CEF*, 411, 103.

<sup>93</sup> Esta concepción «no automática», prudente, basada en la voluntad de las dos partes que intervienen en una operación, está totalmente alineada con la interpretación que se le viene dando en la mayoría de los países de nuestro entorno. En esta misma línea se ha posicionado tradicionalmente el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al valorar el efecto que la recalificación de la renta tiene desde la perspectiva de la doble imposición. Véase la STS de 27 de mayo de 2014.

<sup>94</sup> Las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2016, recurso de casación núm. 2558/2015, y de 21 de febrero de 2017, recurso de casación núm. 2970/2015, han mantenido la falta de integración en el ordenamiento jurídico español de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias, sin que posean tal naturaleza normativa, declarando que no son fuentes del derecho ni, como tales, invocables.

En virtud de lo expuesto, mucho se espera de los MAP; sin embargo, se puede constatar la obsolescencia en la configuración y mecánica de los MAP<sup>95</sup>. Para superar esta circunstancia, la Unión Europea ha aprobado una directiva para la resolución de conflictos fiscales internacionales<sup>96</sup>, aunque la doctrina sigue manteniendo sus reservas sobre la eficacia de estos medios de resolución de litigios internacionales<sup>97</sup>; aparte de las dudas que podrían plantear algunos de sus aspectos procesales, como el plazo de 12 meses para resolver un MAP o la propia publicidad de los acuerdos a los que se llegue y su intercambio automático en determinados casos con los países que puedan ver comprometida la renta gravada, al ser parte de un grupo multinacional<sup>98</sup>. Las recomendaciones de la acción 14 de BEPS y el reciente documento del Forum on Tax Administration proponen las siguientes medidas de «actualización» de los procedimientos amistosos<sup>99</sup>: mejorar la gobernanza administrativa en la aplicación del MAP por parte de las autoridades fiscales; incrementar la dotación de recursos y formación a las autoridades fiscales sobre las implicaciones de los MAP; dotar de una mayor autonomía respecto de otras unidades de la Administración, aislándola de objetivos de recaudación y posibilitando su influencia en las inspecciones; incorporar mejoras procesales en el funcionamiento del MAP en conexión con actuaciones previas: *early involvement, roll-forward post-adjustments resolutions*; mejorar la interacción con contribuyentes y asesores durante el MAP, así como las garantías de acceso al mismo<sup>100</sup>.

- <sup>95</sup> Sobre las causas de la obsolescencia del MAP véanse Ribes Ribes, A. (2003). *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Edersa. Serrano Antón, F. (2011). *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Civitas.
- <sup>96</sup> Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea. Para la Unión Europea era decisivo introducir un marco efectivo y eficiente para la resolución de litigios en el ámbito tributario que garantizase la seguridad jurídica y un entorno empresarial propicio a las inversiones para lograr unos regímenes tributarios justos y eficaces en la Unión. Los mecanismos de resolución de litigios deben crear, asimismo, un marco armonizado y transparente para resolver los litigios, lo que debe redundar en beneficio de todos los contribuyentes. La resolución de litigios debe aplicarse a las diferentes formas de interpretar y aplicar los tratados fiscales bilaterales y el Convenio de Arbitraje de la Unión Europea, en particular, a las diferencias de interpretación y de aplicación que dan lugar a la doble imposición. Véanse los considerandos 5 y 6 de la directiva.
- <sup>97</sup> La falta de operatividad y éxito de los MAP ha producido que las multinacionales prefieran un procedimiento inspector simultáneo y conjunto entre Administraciones tributarias de distintos países que el potencial acuerdo al que se pueda llegar en el marco de un MAP.
- <sup>98</sup> *Cfr.* Luchena Mozo, G. (2017). El nuevo escenario comunitario de mecanismos de resolución de litigios de doble imposición en la Unión Europea (análisis de la STJUE de 12 de septiembre de 2017, asunto C-648/15). *RCyT. CEF, 417*.
- <sup>99</sup> FTA-OECD. *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer Review Documents*. Recuperado de <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf>> [Consultado el 20 de octubre de 2017].
- <sup>100</sup> Debe ponerse de relieve la relevancia e intensidad con la que se emplean testimonios de expertos técnicos en la práctica procesal norteamericana a efectos de valorar hechos, soportar afirmaciones técnicas o fundamentar criterios económicos. En este sentido, Calderón Carrero sostiene que «en determinado tipo de casos, la existencia de reglas procesales que admiten abiertamente el uso de este tipo de elementos probatorios determina la estrategia procesal de defensa en favor de procedimientos judiciales domésticos en lugar de acudir a mecanismos internacionales de resolución de controversias (MAP/arbitraje ex CDI), donde tales aportaciones tienen difícil encaje». Calderón Carrero, J. M. (2017). *Op. cit.*, pp. 102-103.

La acción 14 del Plan de Acción BEPS ha resultado ser un compromiso que contiene un acuerdo sobre un mínimo estándar, mejores prácticas no obligatorias y un mecanismo de seguimiento<sup>101</sup>. Como después veremos, no hay acuerdo entre los Estados de la OCDE y del G20 sobre la adopción del arbitraje obligatorio y vinculante como instrumento que asegure la resolución en un plazo razonable de los conflictos relativos a los casos MAP. El convenio multilateral que ejecuta las medidas del Plan de Acción BEPS de la OCDE de 24 de noviembre de 2016, en su capítulo IV, contiene una serie de cláusulas que establecen el arbitraje voluntario, para lo cual, los Estados deben acordarlo dentro de su marco de participación en BEPS. El estándar mínimo, aceptado voluntariamente por España junto con otros 25 países, incluye tres obligaciones muy laxas que requieren que los Estados respeten las obligaciones acordadas, entre las que no se encuentra el arbitraje:

- Los Estados deben asegurarse de que las obligaciones y los deberes relativos al MAP son totalmente ejecutados de buena fe y de que los litigios en el marco de un MAP son resueltos dentro de un plazo razonable e independientemente de sus plazos internos de prescripción.
- Los países deben prever que los procedimientos administrativos promuevan la prevención y la resolución en un plazo razonable de los conflictos relacionados con un CDI cuando se produce doble imposición tanto jurídica, como económica<sup>102</sup>; y,
- Los países deben velar por que los contribuyentes en los que concurren las condiciones del artículo 25.1 del modelo de convenio de la OCDE puedan iniciar el MAP. Se ha observado que el hecho de haber alcanzado un acta con acuerdo, o incluso con conformidad, en el marco de un procedimiento inspector, puede supo-

<sup>101</sup> OECD. G20/OECD BEPS Project advances tax certainty agenda with the launch of global review of MAP programmes. Recuperado de <<http://www.oecd.org/tax/beps/g20-oecd-beps-project-advances-tax-certainty-agenda-with-the-launch-of-global-review-of-map-programmes.htm>> [Consultado el 20 de octubre de 2017].

<sup>102</sup> La Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de marzo de 2017 (rec. núm. 175/2015 –NFJ067418–) se refiere, entre otras cuestiones, a determinar si nos encontramos, a los efectos de la iniciación del procedimiento amistoso, ante una cuestión de derecho interno y si el obligado tributario trataba de evitar la tributación en uno de los Estados afectados. Fuera de toda duda, no nos encontramos ante una cuestión de derecho interno; lo que se discute es la consecuencia en la doble tributación de la sujeción de los intereses al IS en España y en Suiza. Tampoco se plantea la cuestión como una omisión del deber de tributar en algún Estado afectado, sino la situación de doble tributación que se ha producido. Por ello, las razones esgrimidas por la Administración para denegar el inicio del procedimiento amistoso no pueden ser aceptadas, ya que la doble tributación imputada deriva de la imposibilidad de realizar el ajuste correlativo respecto de lo pagado por la empresa asociada en Suiza. En conclusión, no podemos compartir una visión cicatera en la incoación de los procedimientos amistosos, cuando de lo que se trata es de la resolución de conflictos fiscales internacionales derivados de la aplicación de ajustes en precios de transferencia. El problema consiste en que, con el ajuste realizado en España, se produce doble imposición porque no se ha realizado el correlativo ajuste en Suiza. Es evidente que el procedimiento adecuado para la resolución de esta fricción es el amistoso y en tal sentido debemos interpretar la expresión del artículo 8.3 del Real Decreto 1749/2008 cuando afirma: «la solicitud es fundada». Los obstáculos por parte de la Administración al inicio de los procedimientos amistosos no ofrecen en absoluto seguridad jurídica desde el punto de vista de la resolución de conflictos fiscales internacionales.

ner un obstáculo para acceder al MAP. Naturalmente, este tipo de circunstancias no puede ni debe ser considerado una limitación en el acceso.

Resulta interesante advertir que, de acuerdo con la negociación del convenio multilateral que modificará los CDI bilaterales, existe la posibilidad de introducir reservas por parte de los países signatarios, limitando el uso del arbitraje y restringiendo su ámbito objetivo. Así, las reservas introducidas hasta ahora dejan fuera de su objeto los supuestos en los que se ha impuesto una sanción o aplicado una medida antiabuso, así como en los supuestos de precios de transferencia en los que se entiende que no se ha producido doble imposición. En otras palabras, serán las autoridades competentes las que autorizarán el uso del arbitraje en aquellos casos que así lo decidan<sup>103</sup>. Esta práctica dará lugar al probable vaciamiento del contenido del arbitraje tributario.

Así pues, para algunos países, siguiendo la recomendación de la OCDE en el plan de acción, el arbitraje vinculante y obligatorio resulta ser la mejor manera de resolver de forma eficiente los conflictos fiscales derivados de los CDI, sobre todo, cuando no se llega a un acuerdo en el marco de los MAP. No es una solución nueva, ya que el modelo de convenio de la OCDE, desde 2008, incluye en su artículo 25 la previsión de dicho arbitraje, habiendo sido incluido en los CDI por unos pocos Estados. Asimismo, un arbitraje similar está disponible en la Unión Europea para casos de precios de transferencia, bajo el marco de la Convención de Arbitraje en materia de ajustes por precios de transferencia.

Como ya se ha descrito, no hay consenso entre los países de la OCDE y del G20 sobre la adopción del arbitraje como mecanismo de resolución de conflictos fiscales. Solo un pequeño conjunto de países ha manifestado su interés en el arbitraje vinculante y obligatorio. Son los siguientes: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Eslovenia, España, Estados Unidos, Francia, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Nueva Zelanda, Noruega, Países Bajos, Polonia, Reino Unido, Suecia y Suiza. Este grupo constituye alrededor de la mitad de los países miembros de la OCDE y solo 13 de los 28 Estados miembros de la Convención de Arbitraje. No obstante, representan la gran mayoría de los casos pendientes de MAP y seguramente se irán ampliando.

A los países que han optado por el arbitraje, que son los que tienen más práctica en materia de MAP, probablemente se les añadan otros promovidos por el afán inclusivo de la OCDE y por el interés de las Administraciones tributarias en focalizarse en las operaciones transfronterizas a la vista del proceso BEPS. No son casualidad las palabras de la OCDE cuando se lanzó el proyecto BEPS, que insistía en que el «replacement of the current consensus-based framework by unilateral measures, could lead to global tax chaos marked by the massive re-emergence of double taxation»<sup>104</sup>. Esta advertencia se repitió cuando se presentó el plan de acción: «Conse-

<sup>103</sup> Véase Schwarz, J. International Tax Dispute Resolution and the BEPS Multilateral Convention: A Camel Safari. Recuperado de <[www.kluwertaxblog.com/2016/12/07/international-tax-dispute-resolution-and-the-beps-multilateral-convention-a-camel-safari/](http://www.kluwertaxblog.com/2016/12/07/international-tax-dispute-resolution-and-the-beps-multilateral-convention-a-camel-safari/)> [Consultado el 10 de agosto de 2017].

<sup>104</sup> OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. París.

quences of [failure to collaborate] could be damaging in terms of increased possibilities for mismatches, additional disputes, increased uncertainty for business, a battle to be the first to grab taxable income through purported anti-avoidance measures, or a race to the bottom with respect to corporate income taxes»<sup>105</sup>. No obstante lo anterior, antes de que la iniciativa BEPS comenzase, el número de litigios fiscales internacionales se había incrementado ya notablemente. La OCDE observó un incremento del 94 % en los casos de MAP notificados entre 2006 y 2013<sup>106</sup>. Esta tendencia de crecimiento, tanto de los MAP como de los APA y de inspecciones conjuntas en dos o más países, así como el fomento para que los contribuyentes insten este tipo de procedimientos, puede suponer una necesidad de incrementar los recursos personales y materiales en las Administraciones tributarias como la española.

Así pues, la recomendación de la OCDE/G20 consistente en el arbitraje obligatorio y vinculante<sup>107</sup> examinará cualquier asunto que permanezca no resuelto después de dos años, desde que el contribuyente solicitó su solución a la autoridad competente del Estado del que es residente y así lo demanda. La decisión de los árbitros es vinculante para los Estados, salvo que el contribuyente no acepte el laudo, el arbitraje sea inválido o el contribuyente no desista de los recursos interpuestos ante un órgano jurisdiccional de cualquiera de los Estados contratantes<sup>108</sup>.

Es habitual mantener que el éxito del arbitraje obligatorio y vinculante sucesivo a un MAP reside no en el número de procedimientos arbitrales, sino en la presión sobre las autoridades competentes para resolver sus diferencias de forma rápida y siempre antes de que nazca el derecho a invocar el inicio del procedimiento arbitral.

No obstante, los redactores del convenio multilateral BEPS han hecho mucho para aliviar la presión sobre las autoridades competentes. Primero, porque el límite de los dos años puede ser extendido a tres años. En segundo lugar, porque las minuciosas normas sobre el carácter suficiente de la información suministrada por los contribuyentes permiten la extensión del tiempo hasta que la información requerida sea entregada. Y, en último lugar, porque las autoridades competentes pueden ignorar el laudo arbitral si ellas mismas pueden alcanzar un acuerdo diferente al contenido en el laudo.

<sup>105</sup> OECD (2013). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. París.

<sup>106</sup> El trabajo de la ONU desarrollado por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales, sobre la resolución de conflictos fiscales, fue presentado en su reunión de octubre de 2016, si bien no aportó un mayor interés en el arbitraje fiscal internacional que el desarrollado por la OCDE.

<sup>107</sup> El Convenio Multilateral BEPS incluye el arbitraje *Baseball* o última mejor oferta como elemento de cierre. Es un procedimiento de todo o nada. No obstante, el procedimiento alternativo basado en normas y teniendo en cuenta los hechos acaecidos puede ser acordado por los Estados, tomando en consideración en estos casos las fuentes legales que se utilicen. Como se puede observar, el tipo de arbitraje queda en gran medida en manos de los Estados, dependiendo de su posición *ab initio* sobre el procedimiento arbitral.

<sup>108</sup> OECD (2007). *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*. París: OECD. Aquí ya se menciona el potencial conflicto entre el estándar de la OCDE y el de la Convención de Arbitraje de la Unión Europea: «States which are members of the European Union must co-ordinate the scope of paragraph 5 with their obligations under the European Arbitration Convention».

La acción 15 del Plan de Acción BEPS mantiene que el convenio multilateral mejorará la seguridad jurídica y asegurará una interpretación más constante y una aplicación más coherente de los CDI internacional. No obstante, como ha quedado demostrado en las negociaciones y posterior firma del convenio multilateral, este será aplicado como un conjunto de normas complementarias y voluntarias coexistiendo con los CDI, a las que además les acompañará un buen número de reservas. Los tratados internacionales se mantienen en vigor y plenamente aplicables para todos los aspectos que no sean BEPS; esto quiere decir que el convenio multilateral constituirá *lex specialis*, derogando las cláusulas aplicables del CDI en relación con los aspectos BEPS regulados. En otras palabras, que las normas que previenen la doble imposición derogarán las normas que previenen la eliminación de la doble imposición. La doctrina *lex posterior derogat legi priori* nos conduciría a la misma conclusión. En conclusión, las acciones 14 y 15 pueden parecer prometedoras, pero la duda consiste en saber si son los instrumentos más proclives para producir los resultados que se esperan de las mismas, aparte de la confusión que pueden introducir en el caso de que no se provea una versión consolidada de los CDI de cada país que garantice la seguridad jurídica. Esta solución se muestra de extraordinaria importancia dada la acumulación de textos relativos a un mismo CDI (texto original del CDI más protocolo más convenio multilateral más reservas). Llegados a este punto, creemos necesaria una versión consolidada de los textos de los CDI que se encuentran en vigor como ejercicio de seguridad jurídica tras la entrada en vigor del convenio multilateral, que dará entrada a múltiples y variadas fórmulas de aplicación de los CDI y sus correspondientes reservas, como consecuencia de las negociaciones habidas entre los Estados en la dinámica BEPS. No ha sido extraño que el Parlamento alemán haya exigido una versión consolidada de los CDI alemanes; sin duda, se trata de una buena práctica, dado el volumen de reservas en todo aquello que no sea estándar mínimo que se está barajando en las negociaciones post-BEPS.

Así pues, el sistema de resolución de conflictos fiscales que impulsa la OCDE/G20 tiene sus limitaciones. Así, mientras que el procedimiento de intercambio de información fiscal se va consolidando internacionalmente, el MAP solo resulta aplicable a los impuestos mencionados en el artículo 2 de los CDI firmados (siguiendo el modelo de convenio de la OCDE). Por tanto, aquellos nuevos impuestos que han sido motivados por BEPS, como el impuesto británico *diverted profit tax* o el indio *equalization levy on digital services*, están diseñados para operar fuera del ámbito de los tratados de doble imposición, por lo que los nuevos mecanismos no garantizan la seguridad jurídica, sino todo lo contrario, al incorporar una mayor confusión y complejidad en el sistema. Por consiguiente, todo parece indicar que el Plan de Acción BEPS solo quería luchar contra la erosión de bases imponibles y traslación del beneficio, sin querer resolver grandes cuestiones derivadas de los conflictos fiscales internacionales.

Como resultado de todo ello, los contribuyentes, en la búsqueda de la seguridad jurídica y de la mejor gestión del riesgo fiscal, analizan otros instrumentos alternativos para resolver sus conflictos fiscales internacionales como, por ejemplo, tratando los litigios fiscales como conflictos de inversión y, por tanto, teniendo que ser resueltos por los tratados de protección de inversiones<sup>109</sup>, o a

<sup>109</sup> Véase Goel, S. A Case for MAP Arbitration in India. Recuperado de <[www.kluwertaxblog.com/2017/01/02/a-case-for-map-arbitration-in-india/](http://www.kluwertaxblog.com/2017/01/02/a-case-for-map-arbitration-in-india/)> [Consultado el 15 de septiembre de 2017].

través del arbitraje previsto en acuerdos de concesión o inversión entre inversores extranjeros y los gobiernos que la promueven. Los conflictos fiscales internacionales considerados como litigios comerciales o de inversión pueden convertirse en algo mucho más común que lo visto hasta ahora y, como prueba de ello, se pueden citar los casos ante la Organización Mundial de Comercio y su acuerdo para la resolución de controversias, en particular, en la decisión Airbus y Boeing<sup>110</sup>.

En lo que se refiere a la gestión del riesgo fiscal, no debe olvidarse que la concesión de beneficios fiscales en el marco de un arbitraje podría ser objeto de escrutinio bajo las normas de ayudas de Estado, con las consecuencias conocidas por todos, dados los casos recientes promovidos por la Comisión Europea. En otras palabras, la competencia para conceder y retirar beneficios fiscales no pertenece exclusivamente al campo de la fiscalidad, al menos en el supuesto de los Estados miembros de la Unión Europea, por lo que sería muy recomendable tener un conjunto claro de normas sobre resolución de conflictos legales –fiscales y de inversión incluidos– en materia de arbitraje con unas condiciones similares para todos los ciudadanos de la Unión Europea, a efectos de evitar la discriminación producida al sufrir una falta de protección legal similar entre los distintos Estados que pudiera dar lugar a algún tipo de ayuda de Estado<sup>111</sup>. En el fondo, lo que se está planteando es la propia confianza legítima en el sistema de justicia<sup>112</sup>.

Los Estados miembros deben ejercer sus competencias en el ámbito de la fiscalidad directa de forma congruente con el derecho de la Unión Europea y, en particular, con las libertades fundamentales y las normas sobre ayudas de Estado. Cuando no hay armonización comunitaria, las desventajas que pueden surgir del ejercicio de las competencias fiscales por los distintos Estados miembros, siempre que no sean constitutivas de un trato discriminatorio, no constituyen una restricción a la libertad de circulación. Además, no existe una obligación de adaptar los sistemas fiscales a los de los demás Estados para eliminar la doble imposición.

En conclusión, el único mecanismo de resolución de conflictos fiscales que puede asegurar la seguridad jurídica en la Unión Europea sería aquel que eliminase la aplicación incongruente de normas tributarias, y que gradualmente sustituya el parcheado de opciones con un conjunto fiable de jurisprudencia. El consentimiento de la OCDE a determinadas prácticas fiscales de los Estados parece reforzar los temores de que con el multilateralismo no se solucionan los litigios fiscales transfronterizos y prefiere asumir el riesgo de que los Estados miembros de la Unión Europea tengan la oportunidad de actuar de manera reflexiva y responsable. Ahora bien, el espacio de decisión que se acumula en manos de los Estados miembros de la Unión Europea se ha visto reducido como consecuencia de la directiva ATAD<sup>113</sup>, que tiene, entre otros objetivos, la puesta

<sup>110</sup> Véase <[www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds316\\_e.htm](http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds316_e.htm)> [Consultado el 15 de septiembre de 2017].

<sup>111</sup> Véase Matei, E. Would Actions 14/15 improve the judicial protection of taxpayers in the EU? Recuperado de <<http://kluwertaxblog.com/2016/10/21/actions-1415-improve-judicial-protection-taxpayers-eu/>> [Consultado el 10 de agosto de 2017].

<sup>112</sup> Sentencias del TJUE asuntos C-106/09 P y C-107/09 P Gibraltar EU:C:2011:732, párrafos 90 y 145.

<sup>113</sup> Directiva relativa a medidas frente a prácticas de elusión fiscal que afectan al funcionamiento del mercado interior (Directiva 2016/1164), comúnmente conocida como directiva ATAD.

en marcha de forma coordinada y a través de medidas de *hard law* de las principales recomendaciones y estándares de fiscalidad internacional acordados por la OCDE/G20 en el marco del Plan de Acción BEPS y el reforzamiento de nivel de protección mínima frente a determinados esquemas de planificación fiscal agresiva. No puede pasarse por alto que sus disposiciones afectan a la competitividad de las economías de los Estados miembros y pueden traer consigo distintos efectos como controversias fiscales de difícil solución, y un marco antiabuso descoordinado, trayendo nuevos casos de doble imposición e impactando sobre estructuras comerciales genuinas que pueden estar aprovechando oportunidades de eficiencia fiscal, lo que implicará mayores riesgos, costes de cumplimiento y riesgo fiscal, y un marco de negocios más complejo en el mercado interior<sup>114</sup>.

El debate, pues, queda enmarcado en si los acuerdos a los que se puede llegar en un MAP o en un laudo arbitral deben ser reconsiderados a la luz de BEPS y de la política fiscal de la Unión Europea, y si se puede esperar un cambio, bien en su magnitud, o bien en la forma en que actualmente se negocian y concluyen. No hay duda de que los citados acuerdos constituyen, primero, un medio idóneo para reducir los tiempos de resolución de los procedimientos tributarios y de la carga administrativa tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes, y de mutuo beneficio tanto para unos como para otros; y segundo, un instrumento de seguridad jurídica y de gestión del riesgo fiscal.

## 8. EL PROGRAMA INTERNACIONAL DE GARANTÍA DEL CUMPLIMIENTO DE LA OCDE Y LA SEGURIDAD JURÍDICA (THE INTERNATIONAL COMPLIANCE ASSURANCE PROGRAMME –ICAP–)<sup>115</sup>

Entre las nuevas técnicas dirigidas a la consecución de la seguridad jurídica, nos encontramos el recientemente lanzado Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento de la OCDE (ICAP). Se trata de un programa voluntario que se ejecutará como prueba piloto en algunos países, entre los que se encuentra España, que usará fundamentalmente los informes país por país, así como otra información disponible por las Administraciones tributarias o requerida a las multinacionales, con el objeto de facilitar un compromiso cooperativo y multilateral entre estas y las Administraciones tributarias, para ofrecer seguridad jurídica y garantía. Así, se debería mejorar la eficiencia de los procesos actuales de evaluación del riesgo.

El ICAP comenzará con una prueba piloto en la que participarán las Administraciones tributarias de siete países miembros del FTA (Australia, Canadá, España, Estados Unidos, Holan-

<sup>114</sup> Véase Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. (2017). La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿el principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS? *RCyT. CEF*, 407, 49-50.

<sup>115</sup> Véase el programa recientemente lanzado por la OCDE, anunciado en el Tax Talk de la OCDE, n.º 7 de octubre de 2017. Recuperado de <<http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>>.

da, Italia y Reino Unido). Otros miembros del FTA actuarán como observadores y participarán en los debates sobre el diseño y la operativa de los procesos del ICAP, pero no intervendrán en la evaluación del riesgo del grupo multinacional ni recibirán información adicional del mismo.

Los beneficios que se podrían obtener por las Administraciones y las multinacionales son:

- El proceso ICAP permitirá a las multinacionales explicar y clarificar a través de sus informes CbC sus actividades transfronterizas, lo que debería ayudar a las Administraciones tributarias a tomar una decisión sobre el nivel de riesgo de los precios de transferencia, del establecimiento permanente, así como otros riesgos relacionados con la fiscalidad internacional que puedan surgir de la información ofrecida en los informes CbC.
- Un uso más eficiente de los recursos y una perspectiva coordinada para llegar a acuerdos. Las Administraciones tributarias, conjuntamente, revisarán la información suministrada por el grupo multinacional y coordinarán cualquier cuestión posterior. Así, la multinacional se podrá comprometer con todas las Administraciones tributarias simultáneamente, a menudo, a través de la Administración tributaria de la jurisdicción de su sede de dirección (Administración tributaria principal), en lugar de tratar con procedimientos separados por Administraciones.
- Una ruta más rápida y clara hacia la seguridad jurídico-tributaria multilateral. El ICAP consiste en un proceso diseñado con plazos breves previamente establecidos. Al trabajar multilateralmente, las Administraciones tributarias tendrán una imagen completa de las actividades transfronterizas de la multinacional, con lo que obtendrán la seguridad de que la posición fiscal del grupo es satisfactoria y que cualquier riesgo fiscal ha sido identificado. Así será comunicado de forma concisa y puntual al grupo multinacional. El plazo, desde una primera reunión entre el grupo multinacional y las Administraciones tributarias hasta que se reciba el certificado de garantía de cumplimiento, será de 12 meses.
- Habrá, previsiblemente, menos conflictos fiscales que alcanzarán un MAP.

Las líneas maestras del ICAP consisten en<sup>116</sup>:

- La información para determinar la evaluación del riesgo de precios de transferencia se encuentra más homologada y es mejor. Como resultado de la acción 13 de BEPS, los países pueden trabajar desde la misma base de datos de precios de transferencia. Si el ICAP supone la potencial participación de las Administraciones tributa-

<sup>116</sup> Fuente: OCDE. Véase <[www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm](http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm)> [Consultado el 5 de diciembre de 2017].

rias consultándose entre ellas y manteniendo conversaciones multilaterales sobre un grupo multinacional, el resultado final será la consecución de unos fundamentos más robustos y sólidos para la evaluación del riesgo.

- El FTA de la OCDE ha identificado, desarrollado y resaltado las mejores prácticas en las áreas de cumplimiento cooperativo, inspecciones conjuntas, marco de referencia de las inspecciones tributarias y la gestión diferenciada del riesgo.
- Las mejoras de los MAP son también resultado del Plan de Acción BEPS (acción 14). Estas deben ser apoyadas también por el ICAP a los efectos de prevenir innecesarios conflictos fiscales y así limitar el crecimiento del inventario de MAP.
- Los avances en la cooperación internacional entre las Administraciones tributarias del FTA se han incrementado notablemente tanto en volumen como en intensidad. El ICAP será un complemento adicional.
- El ICAP constituye un camino a la mejora de la seguridad jurídica para multinacionales de bajo o medio riesgo que quieran ser cumplidoras y transparentes, así como para las Administraciones tributarias.

La prueba piloto que se ha mencionado más arriba se lanzará en enero de 2018 mediante una sesión conjunta entre Administraciones tributarias y grupos multinacionales, en la que actuará como anfitrión el Internal Revenue Service de Estados Unidos. El aprendizaje y la experiencia adquirida serán puestos en común con el resto de Administraciones tributarias de los países miembros del FTA.

## 9. CONCLUSIONES

Las distintas facetas del principio de seguridad jurídica como previsibilidad, certeza, confianza legítima, tipicidad, estabilidad y claridad normativa, oposición a la proliferación legislativa, límite a la retroactividad, etc., han sido objeto de distintos ejemplos de normativa, doctrina administrativa o jurisprudencia, reseñados en este trabajo, en los que se materializa una afrenta a la seguridad jurídica, en la tributación nacional e internacional, y que la convierten en un principio de alcance utópico, teniendo en cuenta las causas y las pocas soluciones existentes con impacto real en su consecución.

Las cuestiones internas y organizativas de la Administración tributaria son la fuente más importante de incertidumbre jurídica. En particular, se han identificado las siguientes: la burocracia en la aplicación del sistema fiscal; la complejidad de la redacción normativa; la frecuencia en los cambios legislativos de carácter fiscal; la desigualdad en la aplicación de los procedimientos tributarios; los cambios de criterio en la Administración tributaria; la falta de transparencia en la tramitación de los procedimientos tributarios y de la publicación de las normas y actos con impacto en la esfera de los derechos y garantías de los contribuyentes; las distintas e incongruentes interpretaciones en las que pueden incurrir las Administraciones tributarias de los diferentes países en la

aplicación de los estándares fiscales internacionales; y algunos aspectos de los mecanismos de resolución de litigios fiscales, tanto administrativos como judiciales, entre los que se incluye la tardanza en su resolución y la falta de consideración del contribuyente como parte activa del procedimiento.

La creciente preocupación sobre la falta de seguridad jurídica en la fiscalidad internacional afecta también al comercio internacional y a la inversión. Las causas son múltiples y de variada naturaleza: la aparición y difusión de nuevos modelos de negocio y el incremento en la internacionalización de las actividades empresariales; los esquemas de planificación fiscal agresiva; las decisiones de política fiscal tomadas por los Estados de forma unilateral y fragmentaria; cierta jurisprudencia al margen de los estándares internacionales aceptados; y las actualizaciones de las normas fiscales internacionales, como las derivadas del Plan de Acción BEPS o de las directivas ATAD, que, aunque necesarias para mantener al día los sistemas fiscales en un medio altamente cambiante, introducen un factor de inseguridad a través de la aplicación asimétrica de las medidas antiabuso.

En la era post-BEPS en la que nos encontramos, con los esfuerzos realizados en la lucha contra la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva y con los avances obtenidos en la transparencia fiscal, resulta ahora fundamental también centrarse en la seguridad jurídica y en el contribuyente. Los loables avances conseguidos en la lucha contra la evasión fiscal no deben confundirnos sobre la necesidad de proveer seguridad jurídica al sistema fiscal y a los contribuyentes.

Así pues, un sistema fiscal orientado a la seguridad jurídica debe ser lo más simple posible, estable y claro, y crear un medioambiente jurídico-fiscal que resulte atractivo a los operadores por su claridad y estabilidad. Cada país debe tener un modelo fiscal que determine la política tributaria y la legislación que se apruebe, sin cambios aleatorios ni oportunistas, en la línea de los estándares fiscales internacionales, con el objeto de evitar asimetrías tanto en la interpretación como en la aplicación de las normas tributarias.

El contribuyente internacional tiene un catálogo de los distintos medios que posee para gestionar el riesgo fiscal derivado de la falta de seguridad jurídica, al que le acompaña, inevitablemente, un incremento en el coste del cumplimiento. Se han considerado como instrumentos alternativos para la consecución de la seguridad jurídica los APA, los *tax rulings*, los MAP, el arbitraje fiscal y el proyecto estrella de la OCDE en esta materia, el Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento. Con estos mecanismos llegamos a la conclusión de que son posibles otras vías para alcanzar una suerte de seguridad jurídica a través de instrumentos cooperativos, aunque siempre impulsados por las Administraciones tributarias, por lo que, sin su impulso, no hay seguridad jurídica.

## Referencias bibliográficas

- Agencia Estatal de Administración Tributaria (20 de julio, 2010). *Código de buenas prácticas tributarias*. Foro de Grandes Empresas de la AEAT. Recuperado de <[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/CBPT\\_publicacion\\_web\\_es\\_es.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf)> [Consultado el 15 de febrero de 2016].
- Alonso García, R. (2012). *Sistema jurídico de la Unión Europea*. (3.ª ed.). Madrid: Civitas.
- Baker, S. R., Bloom, N. y Davis, S. J. (2016). Measuring Economic Policy Uncertainty. *Quarterly Journal of Economics*. Recuperado de <<https://doi.org/10.1093/qje/qjw024>> [Consultado el 10 de julio de 2017].
- Calderón Carrero, J. M. (2014). Intercambio de información y asistencia mutua. En N. Carmona Fernández, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2009*. Madrid: Wolters Kluwer-CISS.
- Calderón Carrero, J. M. (2017). La sentencia de la US Tax Court en el caso Amazon: un precedente relevante sobre controversias de precios de transferencia, intangibles y economía digital. *RCyT. CEF*, 411.
- Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. (2017). La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿el principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS? *RCyT. CEF*, 407.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2016). Una aproximación al concepto de planificación fiscal agresiva utilizado en los trabajos de la OCDE. *RCyT. CEF*, 394.
- Calderón Carrero, J. M. y Ruiz Almendral, V. (septiembre, 2010). La codificación de la doctrina de la sustancia económica en Estados Unidos como nuevo modelo de norma general antiabuso: la tendencia hacia el sustancialismo. *Quincena Fiscal*, 15-16(I-II).
- Campo, C. del (2016). Dispute Resolution Procedures in International Tax Matters. General Report, Subject A (vol. 101). En *Cahiers de Droit Fiscal International*. Madrid: IFA Congress.
- Checa González, C. (2009). Acerca del procedimiento administrativo de elaboración de las normas tributarias. Aportaciones de los órganos consultivos sobre técnica normativa. *Documentos de Trabajo*, IEF, 30.
- Comisión Europea (agosto, 2015). EU Joint Transfer Pricing Forum JTPF Program of Work 2015-2019 («Tools for the Rules»), JTPF/005/FINAL/2015/EN. Bruselas. Recuperado de <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/jtpf-0052015programmeofwork.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf-0052015programmeofwork.pdf)> [Consultado el 17 de febrero de 2017].
- Comisión Europea (21 de octubre, 2015). Commission Decides Selective Tax Advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands Are Illegal Under EU State Aid Rules. *Press Release*. Bruselas. Recuperado de <[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm)> [Consultado el 30 de agosto de 2017].
- Comisión Europea (30 de agosto, 2016). State Aid: Ireland Gave Illegal Tax Benefits to Apple Worth Up To €13 Billion. *Press Release*. Bruselas. Recuperado de <[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm)> [Consultado el 30 de agosto de 2016].
- Consejo de la Unión Europea. *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*. Recuperado de <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=ES>> [Consultado el 10 de abril de 2017].

- Daude, C., Gutiérrez, H. y Melguizo, Á. (2012). What Drives Tax Morale? *OECD Development Centre, Working Paper*, 315.
- Devereux, M. (2016). Measuring Corporate Tax Uncertainty across Countries: Evidence from a Cross-Section Survey. *Mimeo*. Oxford University Center for Business Taxation.
- Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.*
- Espín Templado, E. (2013). El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos (vol. I). En *Manual de derecho constitucional* (9.ª ed.). Valencia: Tirant lo Blanch.
- European Commission (2015). *A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action* (COM (2015) 302 final).
- European Commission (2016). *Building a Fair, Competitive and Stable Corporate Tax System for the EU* (COM (2016) 862 final).
- European Commission (2016b). *Anti-Tax Avoidance Package: Next Steps Towards Delivering Effective Taxation and Greater Tax Transparency in the EU* (COM (2016) 23 final).
- EY Abogados (2015). *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.
- FTA-OECD. *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer Review Documents*. Recuperado de <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf>> [Consultado el 20 de octubre de 2017].
- Fundación Impuestos y Competitividad. *Informe sobre la reforma tributaria 2014. La seguridad jurídica, clave para mejorar el sistema*. Recuperado de <<http://www.fundacionic.com/la-seguridad-juridica-clave-para-mejorar-el-sistema/>> [Consultado el 16 de octubre de 2017].
- G20 Leaders' Communique. Hangzhou Summit* (2016, 4-5 de septiembre). Recuperado de <[www.g20.org/Content/DE/\\_Anlagen/G7\\_G20/2016-09-04-g20-kommunique-en.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](http://www.g20.org/Content/DE/_Anlagen/G7_G20/2016-09-04-g20-kommunique-en.pdf?__blob=publicationFile&v=1)> [Consultado el 10 de septiembre de 2017].
- García de Enterría, E. (2006). *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*. Madrid: Civitas.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (1990). *Curso de derecho administrativo* (tomo I). Madrid: Civitas.
- García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- García Novoa, C. (2013). Algunas consideraciones sobre la codificación en materia tributaria. *Revista Derecho*, 22.
- Gil García, E. (2017). Hacia una planificación sustantiva: ¿nuevo paradigma? *RCyT. CEF*, 411.
- Goel, S. A Case for MAP Arbitration in India. Recuperado de <[www.kluwertaxblog.com/2017/01/02/a-case-for-map-arbitration-in-india/](http://www.kluwertaxblog.com/2017/01/02/a-case-for-map-arbitration-in-india/)> [Consultado el 15 de septiembre de 2017].
- González Carcedo, J. (2016). Los precios de transferencia en el derecho comparado: Europa y América Latina. En T. Cordon Ezquerro (Dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)* (2.ª ed.). Madrid: CEF.
- González de Frutos, U. (2010). La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria. *Crónica Tributaria*, 134.

- González de Frutos, U. (2016). El proyecto BEPS y la reforma de los precios de transferencia. En T. Cerdón Ezquerro (Dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)* (2.ª ed.). Madrid: CEF.
- Gribnau, H. (2015). Horizontal Monitoring: Some Procedural Tax Law Issues. En R. Russo (Ed.), *Tax Assurance*. Deventer: Kluwer.
- Grupo de Trabajo FIDE. El proceso de elaboración de la normativa tributaria: situación actual y su necesaria evolución. Recuperado de <[www.fidefundacion.es/docs/Sesiones2016/FIDE%20Conclusiones%20Grupo%20de%20Trabajo%20Fiscal%20EI%20proceso%20de%20elaboraci%20n%20de%20la%20normativa%20tributaria%20situaci%20n%20actual%20y%20su%20necesaria%20evoluci%20n%203%20Abril%202.pdf](http://www.fidefundacion.es/docs/Sesiones2016/FIDE%20Conclusiones%20Grupo%20de%20Trabajo%20Fiscal%20EI%20proceso%20de%20elaboraci%20n%20de%20la%20normativa%20tributaria%20situaci%20n%20actual%20y%20su%20necesaria%20evoluci%20n%203%20Abril%202.pdf)> [Consultado el 25 de septiembre de 2017].
- Gunn, A. y Luts, J. (2015). Tax Rulings, Apas and State Aid: Legal Issues. *EC Tax Review*, 24(2).
- Herksen, M. van (2015). Can International Tax Dispute Resolution Be Resuscitated? An Analysis of Comments to the OECD on BEPS Action 14. *Tax Management Transfer Pricing Report*, 23(21). BNA.
- Hortalá Vallvé, J. y Soler Brava, R. (2016). Los acuerdos previos de valoración. En T. Cerdón Ezquerro (Dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)* (2.ª ed.). Madrid: CEF.
- Institute for Fiscal Studies (IFS) & Mirrlees (2011, septiembre). The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform. *Fiscal Studies. Special Issue on the Mirrlees Review*, 32(3). Recuperado de <[www.onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1475-5890.2011.00140.x/abstract](http://www.onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1475-5890.2011.00140.x/abstract)> [Consultado el 25 de septiembre de 2017].
- International Tax Notes. BEPS Experts Ponder Uncertain Future for Arm's-Length Principle. Recuperado de <[www.taxnotes.com/worldwide-tax-daily/transfer-pricing/beps-experts-ponder-uncertain-future-arms-length-principle/2017/12/04/1xctt?highlight=BEPS%20Experts%20Ponder%20Uncertain%20Future%20for%20Arm's-Length%20Principle](http://www.taxnotes.com/worldwide-tax-daily/transfer-pricing/beps-experts-ponder-uncertain-future-arms-length-principle/2017/12/04/1xctt?highlight=BEPS%20Experts%20Ponder%20Uncertain%20Future%20for%20Arm's-Length%20Principle)> [Consultado el 4 de diciembre de 2017].
- Juan Lozano, A. M. (2009). La racionalidad de las leyes: una aproximación a los presupuestos de calidad de las normas y paradigmas para el desarrollo de investigaciones centradas en la creación del derecho. *Documentos de Trabajo*, 30. IEF.
- Juan Lozano, A. M. y Fuster Asencio, C. (2016). Buena Administración tributaria y seguridad jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad. *Documentos de Trabajo*, 5. IEF.
- Lago-Peñas, I. y Lago-Peñas, S. (2010). The Determinants of Tax Morale in Comparative Perspective: Evidence from European Countries. *European Journal of Political Economy*, 26(4).
- Lasarte Álvarez, J. (2014). La competencia fiscal en el ámbito europeo. Una aproximación a la luz de las limitaciones de las normas de los tratados sobre armonización y coordinación fiscal. En J. Ramos Prieto (Dir.), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Lozano Serrano, C. (1990). *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*. Madrid: Civitas.
- Luchena Mozo, G. (2017). El nuevo escenario comunitario de mecanismos de resolución de litigios de doble imposición en la Unión Europea (análisis de la STJUE de 12 de septiembre de 2017, asunto C-648/15). *RCyT. CEF*, 417.

- Matei, E. Would Actions 14/15 improve the judicial protection of taxpayers in the EU? Recuperado de <<http://kluwertaxblog.com/2016/10/21/actions-1415-improve-judicial-protection-taxpayers-eu/>> [Consultado el 10 de agosto de 2017].
- Merino Espinosa, M. P. y Nocete Correa, F. J. (2011). El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses. *Crónica Tributaria*, 139.
- Moreno González, S. (2016). Retroactividad de normas tributarias, seguridad jurídica y fraude fiscal. *RCyT. CEF*, 405.
- Navarro Fernández, G. (28 de abril, 2014). Diez propuestas para la mejora de la seguridad jurídica. *Cinco Días*. Recuperado de <[www.cincodias.elpais.com/cincodias/2014/04/25/economia/1398436838\\_543666.html](http://www.cincodias.elpais.com/cincodias/2014/04/25/economia/1398436838_543666.html)> [Consultado el 12 de septiembre de 2017].
- OCDE (2013). *Plan de Acción sobre la erosión de bases imponibles y traslación de beneficios*. París: OCDE. Recuperado de <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocde/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264202719-en#.Wehe2Wi0NPY#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocde/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#.Wehe2Wi0NPY#page1)> [Consultado el 28 de julio de 2017].
- OECD (2004). *Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*. Recuperado de <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf>>.
- OECD (2007). *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*. París: OECD.
- OECD (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. París: OECD.
- OECD (2013a). *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. París: OECD.
- OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. París: OECD.
- OECD (2013). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. París: OECD.
- OECD (2015). *Informes finales. Acción 5*. París: OECD.
- OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14. 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. París: OECD Publishing. Recuperado de <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>> [Consultado el 3 de agosto de 2016].
- OECD (2016a). *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. París: OECD.
- OECD (15 de junio, 2016). OECD Council approves incorporation of BEPS amendments into the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Recuperado de <<http://www.oecd.org/tax/oecd-council-approves-incorporation-of-beps-amendments-into-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>> [Consultado el 17 de junio de 2017].
- OECD. G20/OECD BEPS Project advances tax certainty agenda with the launch of global review of MAP programmes. Recuperado de <<http://www.oecd.org/tax/beps/g20-oecd-beps-project-advances-tax-certainty-agenda-with-the-launch-of-global-review-of-map-programmes.htm>> [Consultado el 20 de octubre de 2017].
- OECD/IMF (marzo, 2017). *Report for the G20 Finance Ministers on Tax Certainty*. París: OECD.
- Pormealeu, K., Hodge, S. y Walczak, J. (2017). *International Tax Competitiveness 2017*. Tax Foundation. Recuperado de <[www.taxfoundation.org/2017-international-tax-competitiveness-index/](http://www.taxfoundation.org/2017-international-tax-competitiveness-index/)> [Consultado el 1 de noviembre de 2017].

- PwC Tax & Legal Services (2017). Análisis de los resultados. En *Consenso fiscal. Las nuevas medidas tributarias para la consolidación de las finanzas públicas*. Recuperado de <[www.pwc.es/es/publicaciones/legal-fiscal/assets/consenso-fiscal-1s-2017.pdf](http://www.pwc.es/es/publicaciones/legal-fiscal/assets/consenso-fiscal-1s-2017.pdf)> [Consultado el 20 de agosto de 2017].
- Ribes Ribes, A. (2003). *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Edersa.
- Samplon Salvador, R. (febrero, 2016). Resultados de la acción 14 de BEPS: hacia procedimientos de resolución de conflictos en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición más eficientes. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 11.
- Schwarz, J. International Tax Dispute Resolution and the BEPS Multilateral Convention: A Camel Safari. Recuperado de <[www.kluwertaxblog.com/2016/12/07/international-tax-dispute-resolution-and-the-beps-multilateral-convention-a-camel-safari/](http://www.kluwertaxblog.com/2016/12/07/international-tax-dispute-resolution-and-the-beps-multilateral-convention-a-camel-safari/)> [Consultado en agosto de 2017].
- Serrano Antón, F. (2011). *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Civitas.
- Soler Roch, M. T. (octubre, 2012). Tax Administration vs. Taxpayer. A New Deal? *World Tax Journal*, 282.
- Taveira Torres, H. (2011). *Direito Constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Editora Revista Dos Tribunais.
- Villar Palasí, J. L. y Suñé Llinás, E. (2006). Artículo 9: el Estado de derecho y la Constitución. En Ó. Alzaga Villaamil (Coord.), *Comentarios a la Constitución española de 1978*. Madrid: Edersa.
- Waerzeggers, C. y Hillier, C. (2016). Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime. *Tax Law IMF Technical Note*, 1(2). International Monetary Fund.
- Weeghel, S. van (2010). Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions (General Report, subject 1). En *Cahiers de Droit Fiscal International*. Roma.
- Wrappe, S. C. (2015). Do Advance Pricing Agreements Still Make Sense? *Tax Management Transfer Pricing Report*, 24(14). Bloomberg BNA.
- Zangari, E., Caiumi, A. y Hemmelgarn, T. (2017). Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses. *Taxation Papers, Working Paper*, 67. Taxation and Customs Union.
- Zwick, E. y Mahon, J. (enero, 2017). Tax Policy and Heterogeneous Investment Behavior. *American Economic Review*, 107(1).