

## LA TRANSPARENCIA FISCAL COMO MECANISMO PARA COMBATIR EL USO ABUSIVO DE LOS ACUERDOS TRIBUTARIOS PREVIOS (*TAX RULINGS* Y APA) EN EL PLAN BEPS Y EL DERECHO DE LA UE

**José Manuel Macarro Osuna**

*Área de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad Pablo de Olavide*

Este trabajo ha sido **finalista** en el **Premio Estudios Financieros 2017** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Gaspar DE LA PEÑA VELASCO, don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Antonio MONTERO DOMÍNGUEZ, don Jesús QUINTAS BERMÚDEZ, don Fernando SERRANO ANTÓN y don Eduardo VERDÚN FRAILE.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

---

### EXTRACTO

Las recientes filtraciones de resoluciones fiscales con efectos internacionales emitidas por determinadas jurisdicciones han confirmado una sospecha generalizada: los acuerdos tributarios previos (*tax rulings*) han sido empleados como herramientas para articular estructuras de elusión fiscal. Esta circunstancia ha motivado reacciones de diversa índole. Pese a que la Comisión Europea ha abierto numerosos procedimientos por ayudas de Estado contra los países otorgantes de dichos acuerdos, tanto la OCDE como la propia UE han entendido que la forma de luchar contra estas prácticas es incrementar la transparencia fiscal internacional. El presente trabajo tiene la finalidad de analizar los modelos de intercambio de *tax rulings* formulados por el Plan BEPS de la OCDE, que se decanta por un intercambio espontáneo de acuerdos específicos, y por el Derecho de la UE, que ha establecido un sistema automático e incondicional de *rulings*. A través de la comparación de los principales aspectos de ambos sistemas se formularán propuestas para contribuir a alcanzar el objetivo de redirigir los acuerdos tributarios previos a su verdadera finalidad: aportar seguridad jurídica a los obligados tributarios.

**Palabras clave:** transparencia fiscal; intercambio automático de información; *tax rulings*; BEPS; ayudas de Estado.

---

*Fecha de entrada:* 03-05-2017 / *Fecha de aceptación:* 04-07-2017 / *Fecha de revisión:* 10-07-2017

## FISCAL TRANSPARENCY AS A MECHANISM TO FIGHT THE ABUSIVE USE OF TAX RULINGS AND APAS IN THE BEPS PROJECT AND EU LAW

José Manuel Macarro Osuna

---

### ABSTRACT

The recent leaks of tax rulings issued by certain jurisdictions with international effects on tax revenues of third countries have confirmed a widespread suspicion: tax rulings have been used as tools to develop tax avoidance structures. This fact has motivated reactions of various kinds. Despite the European Commission has opened many State Aid procedures against the countries that have granted such rulings, both the OECD and the EU itself have understood that the only way to fight these practices is to increase international fiscal transparency. The purpose of this paper is to analyze the different models of exchange of information, the one formulated by the OECD BEPS Project, which is based on a spontaneous exchange of certain types of rulings, and the one established by the EU Law, based on an automatic and unconditional exchange of every tax ruling issued. By comparing the main aspects of both systems, proposals will be made to achieve the goal of making tax rulings meet their true aim: to provide legal certainty to taxpayers.

**Keywords:** fiscal transparency; automatic exchange of information; tax rulings; BEPS; State aids.

---

---

## Sumario

1. La búsqueda de una solución a una sospecha confirmada: El uso perverso de los *tax rulings*
2. Una primera base para el intercambio internacional de *tax rulings*: La acción 5 del Plan BEPS
  - 2.1. Un intercambio espontáneo y obligatorio de *tax rulings* específicos
  - 2.2. La concreción de las jurisdicciones destinatarias del intercambio
3. La introducción del nuevo sistema de intercambio automático de *tax rulings* en la Directiva 2011/16/UE y su fundamento en los tratados
4. El nuevo procedimiento de intercambio automático de acuerdos tributarios previos con efectos transfronterizos
  - 4.1. Acuerdos tributarios incluidos en el nuevo régimen de intercambio automático e información susceptible de ser suministrada
    - 4.1.1. Tipos de acuerdos tributarios previos de intercambio obligatorio en el nuevo procedimiento
    - 4.1.2. Acuerdos tributarios objeto de intercambio en la normativa tributaria española
    - 4.1.3. El componente transfronterizo
    - 4.1.4. Contenido susceptible de intercambio
  - 4.2. Un intercambio masivo, generalizado e incondicional
  - 4.3. Procedimiento, plazos del intercambio y eficacia retroactiva
  - 4.4. Una excepción contraproducente: La exclusión de los acuerdos de precios de transferencia con países terceros
5. Conclusiones

### Bibliografía

**NOTA:** Este artículo ha sido realizado como desarrollo del Proyecto de Excelencia del Ministerio de Economía y Competitividad DER 2014/56401-P «Cesión de datos personales en procesos penales y procedimientos administrativos o tributarios en España y la Unión Europea - CESDATPENAL».

## 1. LA BÚSQUEDA DE UNA SOLUCIÓN A UNA SOSPECHA CONFIRMADA: EL USO PERVERSO DE LOS *TAX RULINGS*

Una de las prácticas que pueden utilizar las Administraciones tributarias como modo de aportar seguridad jurídica a los obligados tributarios acerca de la calificación o cuantificación tributaria de un acto son 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. Sin embargo, en los últimos años se ha puesto de manifiesto el mal uso que están haciendo determinados países de estas herramientas, facilitando estrategias de elusión fiscal o infringiendo la normativa europea que prohíbe las ayudas de Estado.

Desde el año 2013, la Comisión Europea ha venido desarrollando una importante labor de investigación y control sobre el trato que han otorgado determinados Estados miembros a importantes multinacionales. Algunos de estos procedimientos han finalizado con sonoras sanciones a estos países por haber infringido la prohibición de ayudas de Estado al permitir la minimización artificial, o directamente la reducción de manera injustificada del impuesto sobre sociedades de dichas empresas. Concretamente, varias de estas acciones de la Comisión Europea se han sustentado en el mal uso que han hecho los Estados miembros de los acuerdos tributarios previos y acuerdos previos sobre precios de transferencia (en adelante *tax rulings* y *advance price agreements* o APA). Es el caso de las recientes condenas a Fiat y Starbucks, en las que la Comisión Europea consideró que los *tax rulings* otorgados, respectivamente, por Luxemburgo y los Países Bajos eran constitutivos de ayudas de Estado de acuerdo con lo establecido en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

En el segundo caso, los Países Bajos otorgaron un acuerdo previo sobre precios de transferencia a la empresa cafetera que fue considerado por la Comisión como selectivo, pues entendió que le había permitido reducir artificialmente su liquidación por el impuesto sobre sociedades desde 2008 en 20-30 millones de euros<sup>1</sup>. El acuerdo neerlandés sobre precios establecía la cantidad que Starbucks debía pagar a otra compañía del grupo, establecida en Reino Unido, por la cesión de la propiedad intelectual de esta segunda. Sin embargo, el acuerdo fijaba el valor del *royalty* muy por encima del de mercado, desviando la mayor parte del beneficio de la sociedad neerlandesa a la británica, con la peculiaridad de que esta última no estaba sujeta a tributación por el impues-

<sup>1</sup> Decisión de la Comisión (UE) 2017/502, de 21 de octubre de 2015, relativa a la Ayuda de Estado SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) aplicada por los Países Bajos en favor de Starbucks.

to sobre sociedades inglés. Al mismo tiempo, otro acuerdo de precios de transferencia permitía, además, reducir el beneficio imponible en los Países Bajos al establecer un precio inflado para las compras de café que hacía a otra compañía del grupo establecida en Suiza.

El caso de Fiat es similar al comentado de Starbucks. En este procedimiento, Luxemburgo otorgó un acuerdo previo sobre precios de transferencia que consentía que la empresa automovilística redujera artificialmente su tributación en el Gran Ducado. Su mayor fuente de ingresos, el retorno de capital de los préstamos a otras sociedades del grupo, se minimizaba en este APA mediante ajustes a la baja, injustificados desde un punto de vista económico<sup>2</sup>. La Comisión concluyó que, de haberse aplicado el principio de *arm's length* sobre estas actividades financieras, el beneficio imponible en Luxemburgo habría sido 20 veces mayor.

De los numerosos procedimientos incoados por la Comisión que han tenido mayor trascendencia pública, como los procedimientos contra Amazon, Apple, o los regímenes preferenciales de Bélgica, el más reciente es el procedimiento que se ha abierto contra McDonald's. En el caso de la célebre compañía de hamburguesas, de nuevo una serie *tax rulings* otorgado por Luxemburgo está siendo puesta en entredicho por parte de la Comisión Europea. Estos acuerdos establecían que el beneficio de McDonald's en Luxemburgo no debía tributar en el país, porque se consideraba transferido a un establecimiento permanente de dicho grupo con sede en Estados Unidos. Si bien en un primer *ruling* se exigía que McDonald's probara la efectiva tributación en América para poder evitar la imposición luxemburguesa, un segundo acuerdo la eximió de este requisito. De hecho, de acuerdo con la ley americana no existía presencia suficiente para que pudiera afirmarse la existencia de un establecimiento permanente, dando lugar a un supuesto de doble no imposición<sup>3</sup>. Pese a que en este último caso la existencia de ayuda de Estado aún no ha sido confirmada, y su resolución parece menos evidente que en los supuestos de APA contrarias al principio de libre competencia, podemos extraer una conclusión preliminar de los ejemplos comentados: la verdadera naturaleza de los acuerdos tributarios previos se ha venido desvirtuando en numerosas ocasiones, utilizándose como vehículos para ejercer una notable erosión de bases fiscales a nivel internacional.

Por si estos casos de ayudas de Estado a multinacionales por parte de varios países no fueran suficiente justificación para emprender una reforma legislativa que afrontara este problema, en noviembre de 2014 tuvo lugar una filtración de documentos que dio lugar a un gran escándalo público, salpicando directamente al actual presidente de la Comisión Europea<sup>4</sup>. Nos referimos al conocido

<sup>2</sup> Decisión de la Comisión (UE) 2016/2326, de 21 de octubre de 2015, relativa a la ayuda estatal SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) ejecutada por Luxemburgo en favor de Fiat.

<sup>3</sup> Ayuda estatal SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN). Supuesta ayuda a McDonald's. Invitación a presentar observaciones en aplicación del artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, DOUE de 15 de julio de 2016.

<sup>4</sup> No hay que olvidar que gran parte de los *tax rulings* filtrados en *LuxLeaks* fueron otorgados por Luxemburgo siendo primer ministro del Gran Ducado Jean-Claude Juncker.

to sobre sociedades inglés. Al mismo tiempo, otro acuerdo de precios de transferencia permitía, además, reducir el beneficio imponible en los Países Bajos al establecer un precio inflado para las compras de café que hacía a otra compañía del grupo establecida en Suiza.

El caso de Fiat es similar al comentado de Starbucks. En este procedimiento, Luxemburgo otorgó un acuerdo previo sobre precios de transferencia que consentía que la empresa automovilística redujera artificialmente su tributación en el Gran Ducado. Su mayor fuente de ingresos, el retorno de capital de los préstamos a otras sociedades del grupo, se minimizaba en este APA mediante ajustes a la baja, injustificados desde un punto de vista económico<sup>2</sup>. La Comisión concluyó que, de haberse aplicado el principio de *arm's length* sobre estas actividades financieras, el beneficio imponible en Luxemburgo habría sido 20 veces mayor.

De los numerosos procedimientos incoados por la Comisión que han tenido mayor trascendencia pública, como los procedimientos contra Amazon, Apple, o los regímenes preferenciales de Bélgica, el más reciente es el procedimiento que se ha abierto contra McDonald's. En el caso de la célebre compañía de hamburguesas, de nuevo una serie *tax rulings* otorgado por Luxemburgo está siendo puesta en entredicho por parte de la Comisión Europea. Estos acuerdos establecían que el beneficio de McDonald's en Luxemburgo no debía tributar en el país, porque se consideraba transferido a un establecimiento permanente de dicho grupo con sede en Estados Unidos. Si bien en un primer *ruling* se exigía que McDonald's probara la efectiva tributación en América para poder evitar la imposición luxemburguesa, un segundo acuerdo la eximió de este requisito. De hecho, de acuerdo con la ley americana no existía presencia suficiente para que pudiera afirmarse la existencia de un establecimiento permanente, dando lugar a un supuesto de doble no imposición<sup>3</sup>. Pese a que en este último caso la existencia de ayuda de Estado aún no ha sido confirmada, y su resolución parece menos evidente que en los supuestos de APA contrarias al principio de libre competencia, podemos extraer una conclusión preliminar de los ejemplos comentados: la verdadera naturaleza de los acuerdos tributarios previos se ha venido desvirtuando en numerosas ocasiones, utilizándose como vehículos para ejercer una notable erosión de bases fiscales a nivel internacional.

Por si estos casos de ayudas de Estado a multinacionales por parte de varios países no fueran suficiente justificación para emprender una reforma legislativa que afrontara este problema, en noviembre de 2014 tuvo lugar una filtración de documentos que dio lugar a un gran escándalo público, salpicando directamente al actual presidente de la Comisión Europea<sup>4</sup>. Nos referimos al conocido

<sup>2</sup> Decisión de la Comisión (UE) 2016/2326, de 21 de octubre de 2015, relativa a la ayuda estatal SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) ejecutada por Luxemburgo en favor de Fiat.

<sup>3</sup> Ayuda estatal SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN). Supuesta ayuda a McDonald's. Invitación a presentar observaciones en aplicación del artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, DOUE de 15 de julio de 2016.

<sup>4</sup> No hay que olvidar que gran parte de los *tax rulings* filtrados en *LuxLeaks* fueron otorgados por Luxemburgo siendo primer ministro del Gran Ducado Jean-Claude Juncker.

caso *LuxLeaks*, en el que se publicaron multitud de *tax rulings* concedidos por diversos Estados miembros, con especial intensidad por Luxemburgo, y que habían sido utilizados como herramientas de elusión fiscal, dando lugar a una «erosión masiva de bases imponibles»<sup>5</sup>. Las informaciones que vieron la luz dieron forma a un problema que, hasta entonces, solo se había comprobado en las investigaciones puntuales de la Comisión. Los documentos de *LuxLeaks* reflejaban que la imposición efectiva de las multinacionales, en muchos casos beneficiadas por los acuerdos filtrados, era de tipos del 1 o 2 %, pese a que el tipo nominal de los Estados miembros oscilara entre el 10 y el 35 %<sup>6</sup>. Al mismo tiempo, los datos publicados por la Comisión Europea sobre los *tax rulings* concedidos muestran que se trataba de un problema focalizado en unos pocos y específicos Estados miembros<sup>7</sup>.

El problema radica en que no todos los *tax rulings* que puedan servir para articular estrategias de elusión fiscal van a ser necesariamente calificables de selectivos y, por tanto, las herramientas para combatir las ayudas de Estado no son suficientes para eliminar su uso incorrecto. Las propuestas que se han planteado desde el Plan BEPS de la OCDE<sup>8</sup> y desde la Unión Europea para contrarrestar esta perversión de la utilidad de los *tax rulings* es incrementar la transparencia fiscal internacional. Ambas organizaciones supranacionales han optado por potenciar el intercambio de información de estos acuerdos previos, de manera que los países afectados por ellos puedan implementar medidas defensivas de sus bases imponibles, y luchar contra la elusión fiscal internacional<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> SWD (2015) 60 final, de 18 de marzo de 2015, Commission Staff Working Document, *Technical analysis of focus and scope of the legal proposal - Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards exchange of information in the field of taxation*, pág. 5.

<sup>6</sup> SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, pág. 16. El documento aporta ejemplos concretos: la filial luxemburguesa de McDonald's pagaba un tipo efectivo del 1,4%, mientras que el tipo nominal de sus competidores en el mismo país era del 29,22%. Shire y Apple, ambas afincadas en Irlanda, pagaban un tipo efectivo del 1,7 y del 2%, respectivamente, siendo el nominal del 12,5%.

<sup>7</sup> SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, pág. 6: Entre 2010 y 2013, cuatro Estados miembros no han otorgado ninguno y ocho firmaron entre uno y 50 al año. Sin embargo, otros ocho Estados miembros firmaron entre 100 y 600 acuerdos previos al año y, sobre todo, existe un país de la Unión que ha acordado un promedio de 2.000 *tax rulings* al año. El documento hace referencia a la confidencialidad de los datos, y por ello no se determina la identidad de dicho Estado miembro. Sin embargo, en el mismo trabajo podemos encontrar datos sobre APA que permiten identificar cuáles son los países a los que se refiere.

<sup>8</sup> El Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) se refiere a la iniciativa impulsada por la OCDE y el G20 en el año 2013 para luchar contra la erosión de bases fiscales y el traslado de beneficios en el impuesto sobre sociedades. Este plan cuenta con 15 acciones que tratan las principales conductas de elusión fiscal internacional que explotan las lagunas y discordancias entre normativas tributarias para minimizar la carga impositiva.

<sup>9</sup> El intercambio de *tax rulings* permitirá alcanzar las finalidades específicas que la doctrina ha venido atribuyendo al intercambio de información fiscal a nivel internacional: la correcta aplicación de los tributos y la lucha contra el fraude fiscal. MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J.: «El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses», *Crónica Tributaria*, n.º 139, 2011, pág. 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.: «Intercambio de información y asistencia

Por ello hay que analizar los mecanismos de intercambio propuestos por dichas organizaciones, concretamente las aportaciones del Plan BEPS y de la Directiva (UE) 2015/2376. Ambas plantean la creación de obligaciones reales de intercambio de información a través de su inclusión en normas de derecho positivo<sup>10</sup>. Sin embargo, como veremos, 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. A través del estudio y comparación de dichas propuestas y de cómo articulan los requisitos y la forma de intercambio, así como el contenido y datos a compartir, intentaremos formular propuestas de mejora de dichos sistemas, para contribuir a crear un marco de intercambio de *tax rulings* que aporte una mayor transparencia fiscal internacional y ayude a combatir la elusión fiscal.

## 2. UNA PRIMERA BASE PARA EL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE TAX RULINGS: LA ACCIÓN 5 DEL PLAN BEPS

Uno de los pilares principales en que se fundamenta el trabajo de la OCDE en materia de fiscalidad internacional es «garantizar la transparencia promoviendo al mismo tiempo una mayor certeza y previsibilidad»<sup>11</sup>. Junto con los resultados del Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales hemos de destacar las aportaciones realizadas en esta materia por el Proyecto BEPS<sup>12</sup>. Concretamente, las cuestiones concernientes al intercambio de *tax rulings* y *advance price agreements* han sido tratadas en mayor medida en la acción 5, de título «Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia»<sup>13</sup>. Hacemos referencia al carácter preeminente de esta acción 5 por no ser la única en que se trata el intercambio de APA, que también viene establecido en la acción 13 sobre Documentación de precios de transferencia e informes país por país (*Country-by-Country Reporting*).

---

mutua», en CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2009*, Wolters Kluwer-CISS, Madrid, 2014, págs. 755-757.

<sup>10</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.: «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 RAMOS PRIETO, J. (dir.), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Aranzadi, Cizur Menor, 2014, pág. 62.

<sup>11</sup> Este es uno de los tres objetivos básicos que se ha marcado el Proyecto BEPS. OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OCDE Publishing, 2013, págs. 24 y ss.

<sup>12</sup> La importancia de la transparencia como herramienta para evitar actuaciones de competencia fiscal perjudicial fue ya apuntada por la OCDE en su informe de 1998. En él la estableció como criterio delimitador, pues establecía que su ausencia impedía a los países afectados por esta competencia fiscal perjudicial adoptar medidas defensivas. OECD, *Harmful tax competition: an emerging global issue*, 1998, OECD Publishing, pág. 28.

<sup>13</sup> OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.



Sin embargo, a efectos de comparación con el nuevo sistema de intercambio de *tax rulings* establecido en la Unión Europea, nuestro estudio debe focalizarse en el análisis de las propuestas de dicha acción 5. Como indica su título, se centra fundamentalmente en la lucha contra los regímenes preferenciales que permiten algunos países, haciendo énfasis en los sistemas de *patent box*, regímenes de propiedad intelectual con incentivos a la deducibilidad de gastos al I+D, y que la OCDE pretende limitar exigiendo que exista una verdadera actividad sustancial en la jurisdicción que lo posibilita. La acción contempla una doble línea de mejora, que fue la planteada al Foro de Prácticas Tributarias Perniciosas (en adelante FHTP, siglas de *Forum of Harmful Tax Practices*): establecer requisitos de sustancia para la aplicación de los regímenes preferenciales y profundizar en el intercambio de información con relevancia tributaria, concretamente de *tax rulings*<sup>14</sup>.

La razón de coligar de manera tan estrecha transparencia y prácticas elusivas es que, precisamente, la ausencia de la primera es uno de los elementos fundamentales que pueden esgrimirse para calificar un régimen especial como perjudicial<sup>15</sup>. Esto se debe a que la opacidad respecto de estos sistemas corre en detrimento del resto de países, que no podrán articular medidas defensivas para protegerse de una erosión de base imponible causada por el trato preferencial que otorgue otra jurisdicción<sup>16</sup>. De poco serviría proporcionar criterios cuya implementación limitara la utilización de estos regímenes a casos con verdadera sustancia económica, si la opacidad de los países que los aplican impide saber si han introducido dichas reglas o si la actuación administrativa sigue aplicando beneficios fiscales sin tener en cuenta la realidad económica<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> OCDE, *Plan de acción contra la erosión...*, *op. cit.*, pág. 21.

<sup>15</sup> En este sentido se manifiesta CALDERÓN CARRERO cuando afirma que la ausencia de información tributaria transnacional puede dar lugar a una mala aplicación de la normativa tributaria o a la elusión de la misma: «La carencia de información sobre las actividades económicas foráneas de los obligados tributarios a la que venimos refiriéndonos acaba afectando a la gestión tributaria de los Estados, de tal forma que las Administraciones encargadas de tal labor pueden terminar aplicando "incorrectamente" su legislación tributaria, ocasionando nada desdeñables "conflictos de imposición" entre los Estados y los obligados tributarios implicados». CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, CEF, Madrid, 2000, pág. 29.

<sup>16</sup> Estamos de acuerdo con ROSEMBUJ cuando enlaza el surgimiento de la costumbre internacional de intercambio de información con la necesidad de una respuesta a la universalización de la competencia fiscal perjudicial al afirmar: «El *standard* de competencia fiscal lesiva es el mejor ejemplo de *standards* internacionales con vocación universal que, paulatinamente, se desgranar en valores no universales, esto es, recibidos por los Estados en el interior de sus ordenamientos jurídicos y, además, son el punto de partida para la formación de una costumbre internacional que termina influyendo de modo activo en el comportamiento de todos los Estados implicados (p. e. deber de información de los *tax heavens*)». ROSEMBUJ, T.: *Intercambio internacional de información tributaria*, Edicions de la Universidad de Barcelona, Barcelona, 2004, pág. 23.

<sup>17</sup> Como afirma MARTÍN RODRÍGUEZ, dentro del juego de la competencia fiscal entre países podemos encontrarnos con conductas perfectamente leales, en las que los Estados optimizan el empleo de sus recursos financieros y la relación costes fiscales-prestaciones públicas, y también con actitudes desleales: «Dado que las decisiones de los ciudadanos y las empresas se adoptan conforme a esta concepción amplia del sistema fiscal, los Estados compiten entre sí cuando optimizan el empleo de sus recursos financieros (relación ingreso-gasto). Esta forma de competencia es perfectamente leal. No olvidemos, sin embargo, que también pueden competir de manera desleal ofreciendo o consintiendo

## 2.1. UN INTERCAMBIO ESPONTÁNEO Y OBLIGATORIO DE *TAX RULINGS* ESPECÍFICOS

Concretamente, el proyecto inicial de acción 5 afirmaba que la ausencia de transparencia podía darse en dos planos<sup>18</sup>: con referencia al modo en que el régimen se diseña y administra, incluyendo una aplicación favorable de las normas, una negociación sobre su efectividad o directamente su inaplicación; y en relación con la existencia de normas sobre el secreto de la información que impidiera su intercambio efectivo<sup>19</sup>. Así, se puso de manifiesto la necesidad no solo de evitar el secreto fiscal, sino también la importancia de que afloraran aquellos acuerdos que pudieran suponer una aplicación más laxa o paccionada de la normativa tributaria.

Esta segunda vertiente es una clara referencia a la necesidad de que los *tax rulings*<sup>20</sup>, que pueden encubrir regímenes preferenciales, sean objeto de intercambio entre Administraciones tributarias. En este sentido, el sistema de intercambio de *rulings* debía mantener un difícil equilibrio que permitiese asegurar que la información enviada a las haciendas nacionales fuese suficientemente relevante, pero que, al mismo tiempo, no supusiera una carga administrativa innecesaria a la administración del país que la enviara<sup>21</sup>. El procedimiento que propone la OCDE es articular un mecanismo de intercambio espontáneo obligatorio de determinados *tax rulings* y APA. Es reseñable el hecho de que la acción 5, junto con el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y la *Consolidated Application Note* de 2004 de la OCDE, ponga como referente de base para su regulación la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad<sup>22</sup>. Destacamos esta mención porque, como veremos posteriormente, la reciente modificación ha dejado atrás el sistema de intercambio espontáneo en que se fijó el FHTP para la redacción de sus propuestas en la acción 5.

---

regímenes derogatorios que permitan sortear esta ecuación». MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M.: *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*, CEF, Madrid, 2013, pág. 44.

<sup>18</sup> OECD, «Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance», *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, 2014, pág. 35.

<sup>19</sup> LAMPREAVE MÁRQUEZ, siguiendo lo ya enunciado por la OCDE en su informe de 1998 acerca de las causas de falta de transparencia, afirma que el intercambio de *tax rulings* y APA viene a solucionar el relativo a la forma en que un régimen se ha diseñado, administrado o aplicado favorablemente en caso de que las disposiciones puedan ser susceptibles de negociación con la Administración. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Eliminar las prácticas fiscales abusivas reforzando la transparencia y la sustancia», en RAMOS PRIETO, J. (coord.), *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pág. 212. El informe de la OCDE introduce una causa adicional de falta de transparencia referente a los supuestos de países en los que no se exige el cumplimiento de las normas tributarias. OECD, *Harmful tax competition: an emerging global issue...*, *op. cit.*, pág. 29.

<sup>20</sup> La OCDE define el término *tax ruling* de la siguiente manera: «any advice, information or undertaking provided by a tax authority to a specific taxpayer or group of taxpayers concerning their tax situation and on which they are entitled to rely». OCDE, *Consolidated Application Note*, 2004, pág. 47.

<sup>21</sup> OCDE, *Action 5, Final Report*, *op. cit.*, pág. 46.

<sup>22</sup> OCDE, *Action 5, preliminary Report*, 2014, *op. cit.*, pág. 4-6.

Pese a que la propia OCDE ha venido trabajando sobre un procedimiento de intercambio automático de información financiera con relevancia fiscal<sup>23</sup>, en lo referente a los *tax rulings*, como hemos comentado, se ha decantado por promover un intercambio de información espontáneo y obligatorio. Como afirma el propio Plan BEPS, esto implica que se trata del envío de una información que un país considera de relevancia tributaria para otro, pero sin que este último tenga que requerirla. Sin embargo, la posible apreciación discrecional del país de envío de la información respecto de su «importancia tributaria» para otro Estado se suple con la obligatoriedad del envío, pues la acción 5 conmina a este intercambio si se dan los requisitos establecidos para el mismo, sin que quepa eludir dicho mandato.

En lo referente a las circunstancias y elementos que deben cumplirse para que nazca la obligación de envío de *tax rulings* o APA para un país, es conveniente comentar la evolución que ha tenido la postura de la OCDE y de los trabajos del FHTP desde sus trabajos preliminares de la acción 5 hasta su informe final<sup>24</sup>. Es cierto que existen elementos que han permanecido constantes en las propuestas, como es la concreción de los conceptos de *tax ruling* y APA, y qué elementos descartan el interés en que sean intercambiados (que tuvieran un impacto exclusivamente nacional y no implicara inversiones o transacciones con otros países, o que se trate de *rulings* generales y no específicos, y otras circunstancias que analizaremos posteriormente). Sin embargo, existe un cambio sustancial en las causas que deben originar este impulso en el país de origen para realizar el envío de información.

Para ello debemos tener en cuenta que esta acción estaba destinada a combatir conductas tributarias perniciosas y, sobre todo, regímenes preferenciales que puedan tener estas consecuencias. Por este motivo, la propuesta inicial de intercambio espontáneo y obligatorio dependía de que el *ruling* o APA en cuestión pasara tres filtros específicos<sup>25</sup>:

- a) Solo se intercambiarían los acuerdos referentes a regímenes preferenciales, no únicamente aquellos que los desarrollaran o implementaran, sino todos aquellos que tuvieran algún impacto en su aplicación.
- b) Además, solo deberían intercambiarse los *rulings* de regímenes que entraran dentro del campo de actuación del FHTP, para lo que debían aplicarse a la tributación de rentas de actividades geográficamente móviles.
- c) El *ruling* debía producir una nula o baja tributación de dichas rentas, siendo indiferente que provengan de un tipo reducido o de la forma en que se incluirían di-

<sup>23</sup> OCDE, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing, 21 de julio de 2014.

<sup>24</sup> Un resumen de la evolución de la postura de la OCDE en el ámbito del intercambio de información tributaria y de los progresivos documentos en esta materia en ROMERO FLOR, L. M.: «Las diferentes etapas normativas del intercambio de información entre administraciones tributarias», en GARCÍA PRATS, F. A.: *Intercambio de Información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, págs. 308-313.

<sup>25</sup> OCDE, *Action 5, preliminary Report*, 2014, *op. cit.*, págs. 39-44.

chas rentas en la base imponible. Así, cuando un país estimara que un *tax ruling* o APA cumpliera los tres filtros, así como algunas condiciones adicionales que se encuentran en el informe preliminar de la acción 5, quedaría obligado al envío de dicho acuerdo previo a «cualquier país afectado»<sup>26</sup>.

La propuesta final de intercambio espontáneo y obligatorio de información, no obstante, es muy diferente de lo hasta ahora comentado. Fundamentalmente porque se prescinde del requisito de que los acuerdos a intercambiar tengan que ser referentes a un régimen preferencial. Con ello el FHTP pretende dar un paso adelante en la búsqueda de una mayor transparencia pues, si bien no todo *tax ruling* o APA es, por sí mismo, un régimen preferencial, sí son vehículos apropiados para la implementación de estructuras de elusión fiscal. El modelo definitivo aportado exigirá compartir cualquier acuerdo previo que, de no ser intercambiado, pueda dar lugar a una erosión de bases fiscales o a un traslado de beneficios<sup>27</sup>.

Así, el modelo final propuesto por la OCDE obliga a intercambiar seis categorías de *tax rulings* específicos que cumplen esa condición de que «su ausencia de intercambio podría dar lugar a problemas de BEPS». Son las siguientes<sup>28</sup>:

1. *Rulings* referentes a regímenes preferenciales. Vemos que los acuerdos previos que habían centrado el informe preliminar de la acción 5 únicamente son un tipo más de *ruling* a intercambiar en la propuesta definitiva. Son los únicos en que ha de seguir haciéndose el análisis de los tres filtros para decidir si deben ser intercambiados o no.

<sup>26</sup> Es llamativo que en el trabajo preliminar, de forma muy diferente a cómo sucederá en el informe final, se hace una mención general al envío a «cualquier país afectado» y lo único que se aporte sea una lista de ejemplos como: el país de la fuente, el país de residencia de la matriz, el país de residencia del beneficiario efectivo, en los APA, el país de residencia de la empresa vinculada con que se haya hecho la transacción o si se ha realizado una distribución de beneficios de un establecimiento permanente a la matriz, al país de esta, y en el supuesto de *rulings* que no sean APA con los países donde se establezcan las partes intervinientes en la transacción, inversión o renta que trate el acuerdo específico.

<sup>27</sup> Este cambio también tiene efectos en lo relativo a la información compartida. Si bien en la propuesta inicial de 2014 se diferenciaba en función de si el acuerdo a intercambiar era un *tax ruling* sobre precios de transferencia, en los que se daría un proceso de dos etapas en la que primero se enviaría un primer bloque suficientemente detallado que permitiera al destinatario decidir activar la segunda etapa, en la que se intercambiaría información más completa. En el caso de que no se tratase de un acuerdo de este tipo, la propuesta inicial de 2014 dejaba libertad al país emisor para decidir qué información enviar, estableciendo solo un contenido mínimo ineludible. OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2014 Deliverable*, págs. 45-46. En el documento final, sin embargo, se basaba por completo en este proceso de dos etapas, una inicial con un contenido mínimo sobre la emisión del *ruling*, si está dentro del marco de intercambio BEPS y los países potencialmente interesados. Y una posterior en que dichos países ya podrían solicitar, incluso, el *ruling* completo. OECD, *Action 5-Final Report, op. cit.*, pág. 54.

<sup>28</sup> El breve análisis de los acuerdos que han de ser intercambiados proviene de OCDE, *Action 5, Final Report, op. cit.*, págs. 48-51.

2. APA unilaterales u otros *rulings* transfronterizos unilaterales sobre precios de transferencia. El motivo fundamental de intercambiar estos acuerdos es que la falta de transparencia puede llevar a un desconocimiento del país con el que se realiza la transacción que pueda erosionar su base imponible por las disparidades de tributación de la operación. Para evitarlo, su intercambio se hace obligatorio, sin más condicionantes o requisitos, exigiéndose para determinados casos una transparencia adicional por su inclusión en los informes país por país (*Country-by-Country Reports*) tratados en la acción 13 del Proyecto BEPS.
3. *Rulings* unilaterales con efectos transfronterizos que produzcan un ajuste a la baja de los beneficios sujetos a tributación que no aparezca directamente reflejada en su contabilidad financiera o mercantil. En este caso los efectos de no intercambiar los acuerdos son claros, pues son una herramienta que puede tener un efecto de traslado de beneficios a otra jurisdicción que, sin conocimiento de aquella de la que se están desplazando los ingresos por no reflejarse en la contabilidad de la empresa o hacerse de forma retroactiva, puede estar reduciendo la tributación de dicha renta. El ejemplo que aporta la OCDE es clarificador: el de una transacción entre matriz y filial en que la última paga un precio inferior al de *arm's lenght*. Si el país de establecimiento de la filial realiza un ajuste a la baja de su beneficio para ajustarlo al precio real de la transacción, no comunicarlo al país de la matriz implicaría que el beneficio de esta no aumentaría en la cuantía correspondiente, produciéndose una deducción para la filial sin el correspondiente incremento de ingresos para la matriz.
4. *Rulings* relativos a los establecimientos permanentes (sobre su existencia o no, y la atribución de beneficios que se le haga). La cantidad de beneficio que se atribuya a un establecimiento permanente es una información fundamental para el resto de países en que tenga presencia dicha empresa multinacional para poder actuar en consecuencia, y que no exista doble no imposición.
5. *Rulings* sobre partes vinculadas que sirvan como vehículo para conseguir una menor tributación del flujo de ingresos en su traslado de un país a otro.
6. Cualquier otro tipo de *ruling* que en ausencia de intercambio espontáneo de información diera lugar a problemas de BEPS. Este enunciado, pese a ser el último, es posiblemente el que más debemos destacar. Es claramente un cajón de sastre en el que se quieren incluir todos los acuerdos con potencial elusivo y, sobre todo, quiere establecer una obligación jurídica a los Estados que proporcionan este tipo de *rulings*: pueden seguir aplicándolos pero, en tal caso, deberán ser transparentes y comunicarlos a las jurisdicciones interesadas. El problema, por supuesto, es que son los propios países que otorgan dichos *tax rulings* los que habrán de apreciar, de forma individual, si sus consecuencias alcanzan a ser un «problema de BEPS». Como veremos en los apartados posteriores, en la Unión Europea existía una obligación similar de intercambiar información en circunstancias muy similares a estas, y su escasa aplicación es la que ha obligado a introducir el nuevo procedimiento que vamos a estudiar. La afirmación que introduce el informe final de que en caso de duda de que existan di-

chas circunstancias debe producirse el intercambio, no nos parece de suficiente entidad como para modificar esta consideración. Así, entendemos que, como establece la propia acción 5, con esta cláusula abierta se pretende dar «flexibilidad» al FHTP para futuras adiciones a esta lista de acuerdos que deben ser intercambiados. En ese aspecto nos parece una idea interesante de cara a futuras estructuras de elusión fiscal.

Sin embargo, a efectos reales de la cantidad de intercambios que se producirán, creemos que tienen mucha más relevancia los otros *rulings* sobre los que se ha establecido una obligación incondicional de ser compartidos<sup>29</sup>. El hecho de tener que intercambiar los APA unilaterales con efectos transfronterizos o los *rulings* sobre la atribución de beneficios de los establecimientos permanentes (en adelante EP), entre otros, sin que exista apreciación del país otorgante sobre si esto genera posibilidades de elusión o no, es, a nuestro parecer, el gran avance que aporta la acción 5 del Plan BEPS.

## 2.2. LA CONCRECIÓN DE LAS JURISDICCIONES DESTINATARIAS DEL INTERCAMBIO

Para completar esta regulación era necesario determinar los países a los que habría de enviarse los *rulings* de obligado intercambio. De nada serviría obligar a los países que otorguen estos acuerdos a intercambiarlos sin que tengan que determinar previamente que presentan un potencial elusivo, si al mismo tiempo ostentan una gran discrecionalidad para decidir qué países pueden estar interesados en dicha información. Así, la regla general es que los *rulings* deberán ser enviados a los países de residencia de todas las partes relacionadas con las que se haya hecho la transacción por la que se ha concedido el acuerdo, del que provengan los ingresos de las empresas a que se permita acogerse al régimen preferencial o que tenga vínculo con el EP al que se ha dado un *ruling*<sup>30</sup>. Además, se establece otro mandato general de intercambiar información con el país de residencia de la matriz última y de la propietaria más inmediata.

La amplitud de países a los que hay que enviar el contenido de los *rulings*, y especialmente tener que darlos a conocer en todo caso a los países de residencia de la matriz y empresas intermedias con participación inmediata es el segundo gran avance que manifiesta este sistema. Con

<sup>29</sup> Como afirma LÓPEZ RODRÍGUEZ, «el carácter espontáneo de la asistencia no implica libertad en la decisión o aleatoriedad, como no puede resultar de su condición de obligatoriedad», LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: «La competencia fiscal perjudicial en el Proyecto BEPS», en RAMOS PRIETO, J. (coord.), *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pág. 241. Es decir, aunque el intercambio propuesto por el Plan BEPS sea espontáneo, esto no debería menoscabar su obligado cumplimiento, que derivará de la introducción de esta obligación en instrumentos internacionales como los convenios sobre intercambio de información internacional o un convenio de doble imposición.

<sup>30</sup> Estas reglas son objeto de mayor desarrollo y concreción en el documento de la acción 5. Por un lado, se establece un porcentaje de participación mínimo, directo o indirecto, del 25% para considerar dos partes como vinculadas a efectos de tener que enviar los acuerdos previos a los países de residencia de las partes relacionadas. Además, se establecen los países destinatarios concretos de cada tipo de *ruling*. OCDE, *Action 5, Final Report, op. cit.*, págs. 52-53.

ello, será perfectamente posible que un *ruling* o un APA que afecte a dos jurisdicciones específicas deban ser también intercambiados con otros países que tengan interés expreso en dicho tratamiento tributario, incluso sin tener como residente ninguno de los entes afectados directamente por el acuerdo concedido. Como ejemplo sencillo, un acuerdo previo sobre precios de transferencia entre dos empresas vinculadas establecidas en los países A y B, que concede unilateralmente uno de ellos (digamos el B), deberá ser intercambiado no solo al otro (A), sino también al país C, donde esté establecida la matriz común de ambas, y que puede tener interés en que con dicha transacción no se vacíe la base imponible que tributa en su jurisdicción<sup>31</sup>.

Consideramos que esta especificación de los países a los que deben enviarse los *tax rulings* y, sobre todo, la ampliación de destinatarios que supone deber intercambiar la información en todo caso con los Estados de la sociedad controladora inmediata y la matriz última, suponen dos elementos que dan consistencia y gran utilidad al sistema. Eliminan la discrecionalidad de los países que otorguen estos acuerdos sobre las naciones a que enviar los datos correspondientes. Además, permite a distintas jurisdicciones adoptar las medidas defensivas para evitar el traslado de beneficios y la erosión de su base imponible a lugares de baja tributación, siendo este el objetivo último del intercambio de *tax rulings*.

Este sistema podría considerarse un primer paso ambicioso en la lucha contra la falta de transparencia tributaria y el uso de *tax rulings* opacos como instrumento para articular una planificación fiscal agresiva. La intención de la OCDE es que se incorpore a los principales mecanismos y tratados internacionales que regulen el intercambio de información entre Estados, llegando a afirmar específicamente que en el caso de la Unión Europea este debería formar parte de la Directiva 2011/16/UE<sup>32</sup>. Especialmente positiva sería su inclusión como un apartado adicional al artículo 7 del Convenio multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal (Protocolo 2010)<sup>33</sup>, desarrollada conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa, y que establece obligaciones de intercambio de información para más de 109 jurisdicciones o, incluso, la expansión de los acuerdos OCDE sobre intercambio automático de información financiera a esta cuestión<sup>34</sup>.

<sup>31</sup> Entendemos que en este ejemplo en concreto la información también debería haber sido conocida por medio del Informe país por país, pero los efectos positivos del supuesto planteado valen igualmente para aquellos casos en que dicho *CbC Report* no hubiera sido implementado o cuando se trate de un acuerdo que no deba reflejarse en él.

<sup>32</sup> OCDE, *Action 5, preliminary Report*, 2014, *op. cit.*, pág. 47, donde se determina la base jurídica que ha de recoger el marco de intercambio de información propuesto por la OCDE, indicando que podría recogerse en los convenios de doble imposición o los protocolos bilaterales de intercambio de información, o en instrumentos multilaterales como el Convenio de Asistencia Mutua en materia tributaria.

<sup>33</sup> OCDE/Consejo de Europa, *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, revisada por el Protocolo de 2010, <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>>.

<sup>34</sup> OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, <<http://www.oecd.org/publications/estandar-para-el-intercambio-automatico-de-informacion-sobre-cuentas-financieras-segunda-edicion-9789264268074-es.htm>>.



Sin embargo, y como vamos a analizar a continuación, la Unión no se ha limitado a aplicar el modelo propuesto por el Plan BEPS basado en el intercambio espontáneo de determinados acuerdos, sino que ha dado un paso adicional estableciendo un nuevo procedimiento automático de intercambio de *tax rulings* y APA. Analicemos el sistema establecido por la Unión Europea partiendo del esquema confeccionado por la OCDE y comprobemos si existe tal avance y en qué puntos no es tal.

### 3. LA INTRODUCCIÓN DEL NUEVO SISTEMA DE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE *TAX RULINGS* EN LA DIRECTIVA 2011/16/UE Y SU FUNDAMENTO EN LOS TRATADOS

Actualmente, la regulación referente al intercambio de información tributaria entre los Estados miembros está establecida en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. Las actualizaciones o modificaciones normativas, así como la sustitución de la antigua Directiva del 77 han ido reflejando un incremento gradual de la transparencia tributaria en el mercado interior, progresando tanto en los tipos de información objeto a comparir como en el funcionamiento del mecanismo de intercambio en sí<sup>35</sup>.

La Directiva 77/799/CEE se fundamentaba sustancialmente en la obligación de envío de información previo requerimiento y, si bien introducía determinados supuestos concretos de intercambio espontáneo de información, no profundizaba en el intercambio automático e incondicionado de datos de naturaleza fiscal<sup>36</sup>. Su sustitución por la Directiva 2011/16/UE su-

<sup>35</sup> Uno de los grandes avances derivados de la nueva Directiva de 2011 respecto a la del 77 es el cambio en el objeto y finalidad del intercambio. Si bien en la derogada el intercambio de información se limitaba a la correcta determinación de los impuestos, en la actual dicho intercambio se puede justificar con otros objetivos como la administración y ejecución de las leyes tributarias. MARTÍNEZ GINER, L. A.: «El intercambio de información en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos», en COLLADO YURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, pág. 77. Por otro lado, como afirma TOVILLAS MORÁN, «La novedad aportada por esta Directiva es la de cambiar el eje de los sistemas de intercambio de información anteriores en el sentido de favorecer el desarrollo y la aplicación del intercambio automático de información que se ha convertido en el centro de los instrumentos de cooperación entre administraciones tributarias. Ello supone un cambio notable de perspectiva puesto que en el sistema diseñado por la Directiva 77/799/CEE el desarrollo de la actividad de intercambio de información se centraba en el uso del intercambio de información previo requerimiento entre órganos administrativos». TOVILLAS MORÁN, J. M.: «La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 10, 2013, pág. 3 (versión web).

<sup>36</sup> El artículo 3 de la Directiva 77/799/CEE limitaba el intercambio automático de información a determinados procedimientos de realización de consultas que podían plantear las autoridades competentes de un Estado miembro, o la Comisión Europea, a las de otro, que estaban regulados en el artículo 9 de la misma directiva. Por su parte, el artículo 4 si introducía determinados supuestos que podían dar lugar al surgimiento de una obligación de enviar datos si, de manera espontánea, un Estado miembro apreciaba la existencia de alguna de las causas en él reguladas.



puso un primer avance en este procedimiento de envío automático de datos con relevancia tributaria, introduciendo determinados supuestos en los que los Estados miembros no deberían apreciar causalidad alguna para proceder al envío, sino que debían proceder a su intercambio de forma obligatoria e incondicionada<sup>37</sup>. No obstante, este nuevo mecanismo era limitado y se centraba en información sobre renta y patrimonio de personas físicas, sin hacer referencia a datos que pudieran servir para luchar contra la elusión o la planificación fiscal agresiva de las empresas multinacionales.

El impulso del Plan BEPS de la OCDE, junto con el escándalo de *LuxLeaks*, motivaron que la Comisión tomara la iniciativa con la publicación de un paquete de medidas para incentivar la transparencia fiscal en la Unión, y que están resumidas en la COM(2015) 136 final<sup>38</sup>. En este paquete se incluyeron diversas medidas como la derogación de la Directiva del ahorro, cuyo contenido había sido largamente superado por el de la Directiva sobre cooperación administrativa en materia fiscal, revisar el Código de Fiscalidad de las Empresas y, sobre todo, la introducción de este nuevo procedimiento de intercambio automático de *tax rulings*<sup>39</sup>. El objetivo que

<sup>37</sup> Concretamente, el artículo 8.1 de la Directiva 2011/16/UE obligaba a los Estados miembros a intercambiar automáticamente determinados datos respecto de los residentes en otros países de la Unión, concretamente: a) rendimientos del trabajo dependiente; b) honorarios de director; c) productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión, sobre el intercambio de información y otras medidas similares; d) pensiones; e) propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios. Como afirma el Boletín de Información Comercial Española, la Unión Europea ha sido pionera en el intercambio de información automática con finalidad tributaria, promoviendo en muchas ocasiones este tipo de procedimientos con terceros países a través de acuerdos bilaterales (podría citarse como ejemplo el conjunto de convenios internacionales con los EE. UU. para aplicar la normativa FATCA, que además dio lugar a nuevas iniciativas de mejora del intercambio entre Estados miembros para que se evitara tener que acudir a la cláusula de nación más favorecida). *Boletín de Información Comercial Española*, Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, n.º 3046, diciembre 2013, págs. 8-13. En contra de esta tendencia es de señalar que durante varios años se firmaron acuerdos con algunos países terceros, como Suiza, donde se sustituía el intercambio automático de información por una retención en la fuente respecto de determinados ingresos financieros. Sin embargo, esta cuestión se modificó a raíz de la negociación con Suiza que dio lugar a la Decisión (UE) 2015/2400 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. La inclusión de Suiza en dicha directiva extendió el intercambio automático de información para dichos datos. En este sentido, PISTONE afirmó que en el momento de mayor impulso de la transparencia fiscal global, los denominados «acuerdos Rubik» eran contraproducentes y causaban efectos indeseables, ya que el anonimato que permiten es contrario a los intentos internacionales de progresar en la transparencia fiscal para evitar la evasión fiscal, verdadero problema estructural. PISTONE, P.: «Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic», *Bulletin for International Taxation*, 2013, vol. 67, n.º 4-5, pág. 224.

<sup>38</sup> COM(2015) 136 final, de 18 de marzo de 2015, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales.

<sup>39</sup> Concretamente, son seis las iniciativas que se plantean: 1. Establecer una rigurosa transparencia de las resoluciones fiscales. 2. Racionalizar la legislación sobre el intercambio automático de información (dentro del que se propone la derogación de la Directiva en materia de fiscalidad del ahorro). 3. Estudiar otras posibles iniciativas en materia de transparencia (en esta propuesta se hace una reflexión sobre la posibilidad de hacer públicas determinadas informa-

se había marcado la Comisión con este conjunto de medidas era doble. Por un lado, el refuerzo del intercambio de información serviría para afrontar el citado problema de opacidad sobre *tax rulings* y APA, y que habían dado lugar a numerosas denuncias por considerar dichos acuerdos como selectivos y, por tanto, susceptibles de ser calificados como ayudas de Estado. Por otro, otorgaría a la «Unión Europea más credibilidad a la hora de impulsar un ambicioso programa de transparencia a nivel mundial»<sup>40</sup>.

No obstante, las medidas contenidas en dicho paquete y, más concretamente, la nueva Directiva sobre intercambio de resoluciones fiscales, introducen obligaciones que tendrían un gran impacto en la actividad jurídico-económica de los Estados miembros, forzándoles a incrementar la transparencia a niveles realmente altos y a desarrollar una actividad administrativa que respondiera a los nuevos estándares. Debemos recordar, por ello, que la Unión Europea tiene competencias limitadas en lo referente a la armonización en materia tributaria, siendo interesante recalcar en qué se fundamenta esta reforma, pues en función de los artículos de los tratados en que se sustenten variará el contenido y profundidad de las medidas<sup>41</sup>. Pese a que la Comisión en un primer momento quiso argumentar la armonización del intercambio de información en materia tributaria de manera diversa, basándose en que al ser derecho tributario procedimental y no sustantivo, se podía seguir el procedimiento establecido en el artículo 114 del TFUE<sup>42</sup>,

---

ciones sobre el impuesto sobre sociedades tal como se hace con los requisitos de capital en las entidades bancarias o el pago que hacen las empresas de la industria extractiva y maderera). 4. Revisar el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas. 5. Cuantificar mejor el déficit tributario. 6. Impulsar un aumento de la transparencia fiscal a nivel internacional.

<sup>40</sup> COM(2015) 136 final, *op. cit.*, pág. 5. En otras palabras, es necesario este paquete para combatir los problemas puestos de manifiesto con el caso *LuxLeaks* y que no solo menoscaban el funcionamiento del mercado interno, sino que desautorizaba a la Unión Europea como interlocutor internacional en su intento de impulsar una mayor transparencia fiscal internacional.

<sup>41</sup> El artículo 113 del TFUE sí establece la competencia de la Unión Europea para la armonización de determinados tributos, como el impuesto sobre el volumen de negocios (IVA) o aquellos sobre consumos específicos (impuestos especiales). La Unión ha avanzado en la armonización de dichos tributos también en lo referente a sus propios procedimientos de intercambio de información y de cooperación administrativa (por ejemplo el Reglamento 904/2010, de 7 de octubre, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido). La Directiva 2011/16/UE, tal como se establece en su artículo 2.2, no tiene aplicación respecto de los citados tributos armonizados (tampoco sobre aranceles) y, por tanto, tampoco lo tendrá el procedimiento de intercambio automático que estamos estudiando. Esta falta de competencia exclusiva en la materia exige que para avanzar en la aproximación normativa se deba acudir al soporte del artículo 115 del TFUE, al tiempo que exige el respeto al principio de subsidiariedad de la Unión respecto de las competencias de los Estados miembros.

<sup>42</sup> MERINO ESPINOSA y NOCETE CORREA comentan como la propuesta inicial de la Comisión Europea basaba la armonización de los intercambios de información tributaria en el artículo 114 del TFUE, pese a que este excluye expresamente su uso en materia fiscal. Sin embargo, la Comisión consideraba que esta prohibición se limitaba al derecho tributario sustantivo, para poder así utilizar la vía de este artículo y no tener que someterse al requisito de unanimidad en el Consejo que exige el uso del artículo 115 del TFUE. Sin embargo, como observamos, las tesis del Consejo prevalecieron, estando incluso respaldadas por una STJUE de 29 de abril de 2004, Comisión contra Consejo, asunto C-338/01, y esta armonización está basada en el artículo 115 del TFUE y en el artículo 5 del TUE. MERINO ESPINOSA,

el Consejo ha manifestado en la propia directiva que este nuevo régimen se fundamenta en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea (TUE) y el artículo 115 del TFUE<sup>43</sup>. La diferencia fundamental entre los procedimientos establecidos en dichos artículos es que la aproximación normativa que establece el artículo 114, argüido por la Comisión, se realiza a través del procedimiento legislativo ordinario, sin necesidad de la unanimidad que sí exige el procedimiento legislativo especial del artículo 115.

Dado que se trata de una competencia no atribuida a la Unión, una reforma armonizada debería ser acorde con el principio de subsidiariedad, que implica que solo se podría legislar sobre dicha materia si el avance necesario en ella, debido a su naturaleza, puede ser afrontado con mayor éxito por parte de la Unión Europea que de los Estados miembros de forma individual<sup>44</sup>. Además, para cumplir con el artículo 115 del TFUE, habría que reflexionar acerca de si estamos ante una cuestión que incide directamente en el funcionamiento del mercado interno<sup>45</sup>. Solo si se

---

M. P. y NOCETE CORREA, F. J.: «El intercambio de información...», *op. cit.*, págs. 150-151. Estamos de acuerdo con ambos cuando afirman que la exclusión que hace el artículo 114 respecto de la materia tributaria es de tal entidad que no parece que el hecho de que el intercambio de información sea instrumental y no sustancial pueda ser óbice para que opere esta excepción.

<sup>43</sup> Artículo 115 del TFUE: Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.

Artículo 5.3 del TUE: En virtud del principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá solo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión.

<sup>44</sup> Acerca de la exigencia de este requisito a una materia crucial para la consecución de un mercado sin distorsiones reflexiona HINOJOSA TORRALVO, que afirma: «He aquí la gran paradoja de la fiscalidad comunitaria: se articula porque se entiende como condición indispensable –posiblemente más que ninguna otra– para la consecución de los objetivos comunitarios, y sin embargo, se somete –posiblemente también más que ninguna otra– al corsé de la subsidiariedad». HINOJOSA TORRALVO, J. J.: «Presentación», en FERNÁNDEZ MARÍN, F.: «El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea», Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 24.

<sup>45</sup> El TFUE trata la fiscalidad como un aspecto instrumental para la consecución de un mercado único sin distorsiones. Así, la fiscalidad no tiene carácter de objetivo por sí misma, sino de herramienta para alcanzar dicho fin último del mercado de la Unión. La asistencia mutua y el intercambio de información en materia fiscal son cuestiones que atenden al correcto devenir de la fiscalidad y, como afirma FERNÁNDEZ MARÍN: «la correcta aplicación del tributo no sería un fundamento suficiente para la regulación comunitaria de la asistencia, sino en relación con el carácter basilar de los tributos en el funcionamiento del mercado único». El impacto de la transparencia fiscal es, usando la terminología utilizada por HINOJOSA TORRALVO, «instrumental de lo instrumental», pues garantiza la adecuada aplicación de los tributos, que es fundamental para que no se utilice la política fiscal como medio de alterar la libre competencia económica. FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 146. HINOJOSA TORRALVO, «Presentación», *op. cit.*, pág. 24. De manera similar se pronuncia SÁNCHEZ LÓPEZ, que en el análisis de la STJUE de 27 de enero de 2009, *caso Hein Persche*, C-318/07, afirma que el intercambio de información tributaria tiene la función de ser «medio de garantía de la realización de las libertades comunitarias, más allá de la consecución de la correcta aplicación de los sistemas

cumplieran ambas circunstancias podría considerarse justificada la acción normativa de la Unión Europea y la introducción del citado procedimiento de intercambio automático de *tax rulings*.

Sobre la incapacidad de la actuación singular de cada país no parece que podamos albergar duda. El caso *LuxLeaks*, así como los escándalos de ayudas de Estado otorgadas a determinadas multinacionales, han puesto de manifiesto la opacidad existente en la materia, la escasa voluntad de colaboración de determinados Estados miembros, que no cumplieron su obligación de intercambiar espontáneamente dicha información y, sobre todo, la ausencia de mecanismos de defensa por parte del resto de Estados miembros para actuar ante unos acuerdos que desconocen<sup>46</sup>. Esta importancia de la acción coordinada supranacional queda también patente en su inclusión en la citada acción del Plan BEPS como un avance que ha de ser alcanzado mediante el acuerdo internacional ante la permisividad de ciertas jurisdicciones con el uso de *tax rulings* y APA como medios de elusión fiscal.

Respecto al impacto en el mercado interno, poco hay que decir sobre las consecuencias que tiene la elusión fiscal en la recaudación de los Estados que la sufren, así como sobre los problemas de competitividad que genera a las empresas de menor tamaño que no pueden acceder a *tax rulings* tan ventajosos como las multinacionales, o que no tienen entidad como para hacer estructuras de planificación fiscal agresiva en los que utilizar los *tax rulings* o APA. Por tanto, es claro que el nuevo procedimiento de intercambio automático de información, tal como se observa en la exposición de motivos de la directiva que lo introduce, cumple con los requisitos necesarios de los artículos mencionados de los tratados. En este caso el requisito de unanimidad establecido por el artículo 115 no ha sido obstáculo para la aprobación de la norma, aunque, como vamos a analizar, difiere en varios aspectos de la propuesta inicial de la Comisión Europea.

---

tributarios de los Estados miembros». SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: «La función armonizadora de los mecanismos de intercambio de información», *La Ley Unión Europea*, n.º 27, 2015, pág. 11 (versión web).

<sup>46</sup> La doctrina se ha pronunciado de manera reiterada sobre la dificultad de avanzar en la armonización tributaria y en la construcción de un mercado único si persisten conductas no cooperativas por parte de determinados Estados miembros, se continúa ejerciendo una importante competencia fiscal agresiva entre jurisdicciones comunitarias o se incumplen deliberadamente obligaciones como las de intercambio de información. Así, SÁNCHEZ LÓPEZ afirma que la «cooperación interadministrativa [...] no puede desarrollarse eficazmente a nivel comunitario si no se supera el *estatalismo* que domina la actuación de los Estados miembros». SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: «La función armonizadora...», *op. cit.*, pág. 6 (versión web). Con mayor rotundidad lo expresa HINOJOSA TORRALVO, que afirma que los Estados miembros «intentan limitar la efectividad de las normas comunitarias, (los) fomentan las negativas al intercambio de información oponiendo al Estado requirente su propio derecho o sus procedimientos tributarios», HINOJOSA TORRALVO, J. J.: «Prólogo» en FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 25 y 26. Esta «imposición» de la «soberanía nacional» a la cooperación tributaria entre Estados miembros también ha sido denunciada por DI PIETRO, que habla del «obstáculo» que puede representar la soberanía impositiva nacional para las «libertades comunitarias» o para el «funcionamiento del mercado» sin distorsiones. Para este autor el intercambio de información «se coloca como instrumental para la realización de los objetivos comunitarios y no para los intereses recíprocos de los Estados contratantes, como sucede en el intercambio de información previsto por los convenios internacionales». DI PIETRO, A.: «Prólogo» en FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 18.

## 4. EL NUEVO PROCEDIMIENTO DE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE ACUERDOS TRIBUTARIOS PREVIOS CON EFECTOS TRANSFRONTERIZOS

El nuevo sistema sobre intercambio de *tax rulings* ha sido establecido por la 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. La regulación se inserta dentro de la Directiva sobre cooperación administrativa en materia fiscal, como dos artículos adicionales (*bis* y *ter*) al que articula la obligación de intercambio automático de información (art. 8). Del mismo modo, también se introduce un nuevo artículo sobre confidencialidad de la información intercambiada en este tipo de procedimientos.

### 4.1. ACUERDOS TRIBUTARIOS INCLUIDOS EN EL NUEVO RÉGIMEN DE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO E INFORMACIÓN SUSCEPTIBLE DE SER SUMINISTRADA

#### 4.1.1. Tipos de acuerdos tributarios previos de intercambio obligatorio en el nuevo procedimiento

Sin duda, el primer elemento básico que debía incorporar la directiva es la concreción de su objeto, es decir, la especificación de los acuerdos que iban a deber ser compartidos entre las distintas Administraciones tributarias de los Estados miembros. Dado que en el pasado la obligación espontánea establecida en la Directiva 2011/16/UE de intercambiar aquellos *tax rulings* que pudieran dar lugar a conductas de elusión fiscal no había tenido éxito, era necesario articular el elemento objetivo de manera que los países no pudieran encontrar lagunas en las definiciones que les permitieran evitar la obligación de compartir la información. Esta misma duda se la planteó la Comisión Europea en el documento de trabajo que acompañaba a la propuesta de directiva. Por un lado, el Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas había acuñado un concepto de acuerdo tributario previo más restringido<sup>47</sup>. Por otro, la acción 5 del Plan BEPS había dotado al término *tax ruling* de un contenido más general, definiéndolo como cualquier información dada a un contribuyente sobre su situación tributaria y que este pudiera hacer valer<sup>48</sup>.

<sup>47</sup> SWD (2015) 60 final, de 18 de marzo de 2015, Commission Staff Working Document, *Technical analysis of focus and scope of the legal proposal - Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards exchange of information in the field of taxation*, pág. 49, afirmaba que una de las opciones para definir los acuerdos tributarios previos era adoptar la postura del Código de Conducta, y definirlos como «any practice, agreement with tax offices or exercise of discretion by a tax authority, which provides some degree of agreement as to the level of taxation on a particular company, activity or business».

<sup>48</sup> *Vid.* nota 18. Por su parte, la definición correspondiente para APA es «an arrangement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria ... for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time». OCDE, *Action 5, Final Report, op. cit.*, pág. 47.

La Comisión Europea, pese a tener en cuenta que una definición amplia de acuerdo tributario previo incrementaría la carga administrativa de los Estados miembros, consideró conveniente adoptar una definición general para evitar que algunos Estados pudieran considerar que determinadas prácticas tributarias no entrasen en el marco de una definición más estricta, «contribuyendo mejor al objetivo de incrementar la transparencia general»<sup>49</sup>. El considerando quinto de la directiva hace referencia a un concepto muy amplio que abarque «todas las formas que pueda adoptar el acuerdo»<sup>50</sup>, mientras que el considerando sexto proporciona algunos casos de acuerdos o decisiones que deben considerarse dentro de este concepto, aunque lo hace a meros efectos ejemplificativos y de forma no exhaustiva<sup>51</sup>.

Así, los nuevos artículos 3.14 y 3.15 de la Directiva 2011/16/UE incorporan las definiciones de «acuerdo previo con efecto transfronterizo» y «acuerdo previo sobre precios de transferencia», toda

<sup>49</sup> SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, pág. 49. Como afirma la Comisión, muchos Estados miembros argumentaban que sus actuaciones no entraban dentro del concepto de *tax ruling* aportado por las Instrucciones modelo del Código de Conducta, por ejemplo porque afirmaban que únicamente se realizaba una interpretación estricta de las normas sin potestad discrecional alguna, y por ello no realizaban el intercambio espontáneo que debiera haberse practicado. SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, pág. 15. Por ejemplo, a nivel nacional podría plantearse si las consultas vinculantes reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria entrarían o no dentro del concepto de *tax ruling*. Es de recordar que, de acuerdo con la citada normativa, se trata de meras «consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda», que bajo el concepto acuñado por el Código de Conducta podrían no ser entendidas como acuerdos que han de ser intercambiados. Sin embargo, de acuerdo con la redacción definitiva de la directiva, entendemos que las consultas vinculantes cumplirían los requisitos para deber ser compartidas por la Administración tributaria española. No obstante, hay que tener en cuenta que esta amplitud del concepto de acuerdo a intercambiar se ve reducida por el requisito de restringirlo a personas jurídicas, que limitarán la carga administrativa que supondría tener que intercambiar todas las consultas vinculantes.

<sup>50</sup> VAN STAPPEN, OEPEN, y MOLLA señalan que esta afirmación referente a «todas las formas» incluiría acuerdos verbales y no únicamente escritos. VAN STAPPEN, D.; OEPEN, W. y MOLLA, E.: «Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings: Political Agreement Reached in ECOFIN Council», *International Transfer Pricing Journal*, vol. 23, n.º 1, 2016, pág. 11. Es cierto que al hablar de «todas» no se puede excluir ninguna posible modalidad, pero debemos poner esta afirmación en relación con el momento en que se ha de emitir dicho acuerdo para ser objeto de intercambio: con anterioridad a la presentación de la declaración fiscal o de la realización de las transacciones. No caben acuerdos verbales en posteriores inspecciones, sino que han de ser emitidos previamente y los sujetos pasivos deben poder alegarlo, surgiéndonos la duda razonable de la capacidad (o certeza) de poder argüir un acuerdo verbal otorgado antes de presentar una declaración fiscal o de realizar un hecho imponible y que este deba ser respetado por la administración concedente. Dados los importantes problemas de prueba que encontraría el obligado tributario, parece poco factible que se den en la práctica este tipo de acuerdos y que se pueda afirmar su carácter vinculante. En todo caso, el carácter exclusivamente oral de un *ruling* que cumpliera el resto de requisitos se perdería en el momento en que su contenido hubiera de ser transcrito para ser transmitido al resto de Estados miembros.

<sup>51</sup> El considerando quinto dice lo siguiente: «El ámbito del intercambio automático de acuerdos previos con efecto transfronterizo y acuerdos previos sobre precios de transferencia formulados, modificados o renovados a una persona o grupo de personas, que esa persona o grupo de personas tenga derecho a invocar, debe abarcar todas las formas que pueda adoptar el acuerdo (con independencia de su carácter vinculante o no y del modo en que se formule)». Por su parte, el listado de acuerdos incluido en el sexto considerando recuerda en parte a la enunciada por la acción 5 del Plan BEPS (coincidencia de puntos en *rulings*, APA, o acuerdos sobre EP), pero introduce aspectos más concretos y específicos como los acuerdos sobre entidades híbridas o sobre la depreciación de activos adquiridos dentro de un grupo en otra jurisdicción.



vez que el artículo 3.16 especifica lo que debe entenderse por transacción transfronteriza, y que trataremos en el próximo apartado. La definición de ambos conceptos es notablemente genérica, abarcando cualquier acuerdo sobre la interpretación o aplicación de la normativa tributaria, al que se exige fundamentalmente haber sido emitido por una administración competente en la materia<sup>52</sup> respecto de uno o varios sujetos específicos, con anterioridad a que ocurra la transacción o la declaración fiscal pertinente, y que el solicitante tenga derecho a invocarlo con efectos vinculantes para la administración.

A diferencia de lo regulado por el Plan BEPS, la Directiva sobre cooperación administrativa no va a excluir del intercambio de información las APA bi o multilaterales, es decir, las que hayan sido concedidas para determinar la valoración de una transacción concreta a través del acuerdo de varias Administraciones tributarias. El motivo de incluir este tipo de información dentro de la susceptible de ser enviada es la generalización de destinatarios que introduce la nueva regulación comunitaria, diferente a la que propone el Plan BEPS. Dado que, como veremos, los *tax rulings* y APA han de ser enviados a todos los Estados miembros sin excepción, la intervención de más de uno en la formalización del acuerdo previo no excluye que pueda ser de interés para otros.

De hecho, en este aspecto podríamos afirmar que la directiva mejora la propuesta de la acción 5 en este aspecto, ya que esta última parece olvidar que no solo los países intervinientes en la transacción pueden estar interesados en conocer los datos tributarios bajo los que se va a desarrollar. Así, es llamativo que, bajo la propuesta BEPS, un APA unilateral deba ser enviado tanto a los países que tengan interés en la transacción como a aquel donde sea residente la matriz última e inmediata, y un APA bilateral no deba ser suministrado, por ejemplo, a los territorios de dichas sociedades propietarias de las que realicen la transacción si este ha sido acordado entre otras dos Administraciones<sup>53</sup>. En este aspecto, la solución adoptada por la directiva es preferible, no solo porque genera una mayor transparencia en sentido global, sino porque no excluye a países que puedan verse directamente afectados por tales acuerdos y evita que puedan generarse dinámicas bilaterales en determinadas jurisdicciones «amigas» que vayan en detrimento de una tercera.

Debemos hacer referencia a dos especificaciones que delimitan también el tipo de acuerdos que será obligatorio intercambiar de manera automática. En primer lugar, y como ya hemos adelantado, los nuevos artículos 3.14 e) y 3.15 c) de la Directiva 2011/16/UE establecen que los *rulings* o acuerdos sobre precios de transferencia deberán ser anteriores a la transacción o declaración tri-

<sup>52</sup> También entran aquellos que sean formulados por varias administraciones, entrando en el ámbito de aplicación de la obligación de intercambio tanto los *tax rulings* unilaterales como bilaterales o multilaterales.

<sup>53</sup> La Comisión Europea, a raíz del trabajo del Foro de Precios de Transferencia, define a los APA bilaterales y multilaterales como aquellos que requieren el acuerdo entre administraciones tributarias y el entendimiento de cada administración tributaria con el contribuyente, mientras que uno unilateral es aquel en el que existe solo una relación entre el obligado tributario y las autoridades de un único país. COM(2007) 71 final, de 26 de febrero de 2007, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU, apdo. 45. En esta Comunicación la Comisión muestra su preferencia por los APA bilaterales y multilaterales.

butaria a la que se apliquen, no debiendo ser intercambiados los que se otorguen con posterioridad. En este sentido, el hecho de que en el enunciado de dichos artículos se determine que puedan ser concedidos «en el contexto de una inspección fiscal» puede entenderse como una medida tomada en dicho procedimiento con efectos en declaraciones o transacciones futuras<sup>54</sup>. Como argumenta la Comisión en su documento de trabajo, incluir todos los acuerdos a los que se llegara en un procedimiento de inspección (por ejemplo, todas las posibles actas con acuerdo de la normativa española en que se hiciera una interpretación concreta de la normativa tributaria), podría producir un incremento extraordinario de carga administrativa para los Estados miembros. Pero, sobre todo, la razón para excluir estos acuerdos posteriores es que carecen del elemento fundamental que posibilita la planificación fiscal agresiva o la articulación de mecanismos de elusión fiscal: la previsibilidad jurídica. Los *tax rulings* son acuerdos cuyo mayor interés es aportar seguridad jurídica sobre la forma en que una Administración tributaria va a hacer tributar determinada operación o manifestación de capacidad económica. Su uso como herramienta elusiva se ha basado, precisamente, en esta capacidad de anticipar sus efectos tributarios. Por ello, la Comisión, la OCDE, y el Consejo han entendido que los acuerdos a que se puedan llegar en un procedimiento de inspección no tienen esta capacidad de generar problemas de BEPS, y han sido excluidos del mecanismo de intercambio.

Por último, existe una exclusión adicional respecto de los acuerdos tributarios previos que van a ser intercambiados: los solicitantes no pueden ser exclusivamente personas físicas. Solo los *rulings* requeridos por personas jurídicas o los acuerdos mixtos (en que los administrados sean tanto personas físicas como jurídicas) serán objeto del nuevo sistema de intercambio automático de información. Esta exclusión está contenida en el nuevo artículo 8 bis.4 de la Directiva 2011/16/UE y el motivo, de nuevo, es el equilibrio de utilidad y limitación de la carga administrativa. Como afirma la Comisión, la mayor parte de los datos sobre personas físicas ya son objeto de intercambio automático conforme al artículo 8 de la Directiva 2011/16/UE. Además, siempre de acuerdo con el Documento de trabajo de la Comisión, los *tax rulings* dados a personas físicas suelen tener un limitado impacto de planificación fiscal agresiva o de elusión fiscal<sup>55</sup>. Por ello, y por limitar potenciales problemas acerca del derecho a la privacidad y cuestiones sobre protección de datos personales, los acuerdos que deberán ser objeto de intercambio han de involucrar siempre, al menos, a una persona jurídica.

#### 4.1.2. Acuerdos tributarios objeto de intercambio en la normativa tributaria española

Para analizar los efectos de esta directiva dentro del sistema tributario español es necesario acudir a la sección 2.<sup>a</sup> del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

<sup>54</sup> De hecho, esta posibilidad es tenida en cuenta de forma expresa por parte de la acción 5 del Plan BEPS, que afirma que aunque no entrarán dentro del concepto de *tax rulings* aquellos acuerdos alcanzados en el transcurso de una inspección, sí lo serán si sus efectos no son referentes a la declaración que se está auditando, sino que tiene efectos para futuras obligaciones tributarias. OCDE, *Action 5, Final Report, op. cit.*, pág. 47.

<sup>55</sup> SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, págs. 50-51.



(en adelante LGT), referente a la «Información y asistencia a los obligados tributarios». Dentro de esta sección encontramos tres figuras que son susceptibles de cumplir los requisitos marcados por la directiva para ser objeto de transmisión al resto de Estados miembros: las consultas tributarias escritas, las solicitudes previas de información sobre el valor de inmuebles y, sobre todo, los acuerdos previos de valoración.

En las consultas tributarias escritas, reguladas en los artículos 88 y 89 de la LGT, los obligados tributarios pueden cuestionar a la Administración acerca del «régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda», debiendo estas formularse «antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias». El aspecto fundamental de estas consultas es que la contestación es vinculante para la Administración encargada de la aplicación de los tributos. Como se puede observar, las consultas tributarias cumplen con los parámetros establecidos por la directiva para ser consideradas susceptibles de ser intercambiadas de manera automática con el resto de países de la Unión, siempre que hayan sido solicitadas por personas jurídicas.

Respecto de las solicitudes previas de información sobre el valor de inmuebles, reguladas en el artículo 90 de la LGT, su interés es mínimo. Esto es debido a que, como afirma la normativa de desarrollo<sup>56</sup>, se trata de solicitudes de información sobre el valor real de bienes a efectos de «tributos que graven *su* adquisición o transmisión», siendo vinculantes solo por tres meses. Hay que tener en cuenta que el artículo 2.2 de la Directiva 2011/16/UE excluye de su ámbito de aplicación al IVA, lo que restringe enormemente la obligación de intercambiarlos.

El segundo núcleo fundamental de resoluciones que deberán ser objeto de intercambio por parte de la Administración tributaria española son los acuerdos previos de valoración (APA españolas), regulados en el artículo 91 de la LGT. En este caso, ante una solicitud de los obligados tributarios, siempre previa a la realización del hecho imponible, la Administración indica la valoración o calificación de los elementos determinantes de la deuda tributaria sobre los que se haya cuestionado. Estos acuerdos vinculan a la Administración a aplicar los valores expresados en ellos siempre que no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que los fundamentaron. Tendrán como máximo, y salvo que la normativa específica marque lo contrario, una vigencia máxima de tres años. En la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), encontramos diversos acuerdos previos de valoración, que encuentran su desarrollo en los capítulos VII, IX y X del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Concretamente nos encontramos con: acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas (art. 18.9 LIS), que podrán ser tanto unilaterales como formalizados con otras Administraciones de forma conjunta; acuerdos de valoración previa de gastos correspondientes a proyectos de in-

---

<sup>56</sup> Artículo 69 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

investigación científica o de innovación tecnológica (art. 23.6 LIS); y acuerdos previos de valoración o de calificación y valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles en lo referente a la deducción por actividades de I+D (art. 35.4 c) LIS). Por último, nos remitimos a lo dicho en el apartado anterior para las actas con acuerdo de un procedimiento inspector, reguladas en el artículo 155 de la LGT. Dado que no son previas a la liquidación tributaria, solo podrían ser susceptibles de intercambio si determinaran algún componente de futuras liquidaciones tributarias del obligado tributario.

En conclusión, podemos observar que la obligación de intercambio de *tax rulings* y APA establecida por la Directiva 2015/2376/UE va a tener efectos reales en la normativa española, que cuenta con diversos tipos de acuerdos que cumplen los requisitos para deber ser compartidos con el resto de Estados miembros de manera obligatoria y automática.

### 4.1.3. El componente transfronterizo

Si atendemos al título del nuevo artículo 8 bis introducido en la Directiva de cooperación administrativa en materia tributaria, así como a los tipos de acuerdos que deben intercambiarse bajo su mandato, observamos que existe un requisito necesario que deben cumplir: tener efectos transfronterizos. En el caso de los «acuerdos previos con efectos transfronterizos», este componente internacional implica que el *ruling* se aplique a una «transacción transfronteriza» o se refiera a la cuestión de si existe establecimiento permanente en otra jurisdicción<sup>57</sup>. En el caso de los «acuerdos previos sobre precios de transferencia» también se establece que la obligación se impone a aquellos que sean válidos para «transacciones transfronterizas entre empresas asociadas»<sup>58</sup>. La razón de esta limitación parece ser doble. Por un lado, restringir la carga administrativa no obligando a intercambiar todos los acuerdos previos concedidos por cada Administración tributaria de la Unión al resto de Estados miembros (que pueden tener mínimo o nulo interés en recibir dicho exceso de información). Por otro, no hay que olvidar que el fundamento de la directiva, de acuerdo con el artículo 115 del TFUE, es contribuir al mejor funcionamiento del mercado interno. Por ello, la directiva centra el intercambio en aquellas actuaciones administrativas que sean susceptibles de tener impacto en otras jurisdicciones, que podrán evitar conductas elusivas o de traslado de beneficios, considerándose de escasa relevancia para el resto de Estados miembros los *tax rulings* estrictamente nacionales<sup>59</sup>.

La directiva introduce en el artículo 3.14 una definición de lo que deberá entenderse por «transacción transfronteriza». Lo primero que hemos de destacar de esta formulación es que hace

<sup>57</sup> Nuevo artículo 3.14 d) de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>58</sup> Nuevo artículo 3.15 c) de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>59</sup> SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, pág. 48. La Comisión entiende que, junto a la necesidad de limitar la carga administrativa, que se dispararía si se tuvieran que intercambiar todos los *tax rulings*, los que restringen su impacto a nivel nacional tienen una importancia limitada para otras jurisdicciones. Además, recuerda que la prohibición de ayudas de Estado sigue vigente, así como la necesidad de que estas le sean comunicadas previamente.

referencia a una «transacción o una serie de transacciones». Esta concreción se debe al hecho de que el *ruling* o APA pueda afectar a más de una operación específica. Sobre todo, por el hecho de tener en cuenta actuaciones estrictamente nacionales que estén inmediatamente relacionadas con otra operación anterior o posterior de la que sí se pueda predicar el componente transfronterizo. El acuerdo tributario previo, pese a desarrollarse única y exclusivamente dentro de una jurisdicción, podría tener un impacto en la forma en que se aplique dicho *ruling* en el conjunto de operaciones relacionadas, que sí podrían favorecer actuaciones de elusión fiscal internacional. Este sería el problema, por ejemplo, si una sociedad recibiera un APA sobre la valoración de una transacción entre dos sociedades vinculadas de una única jurisdicción que localizara el grueso del beneficio empresarial en una de ellas<sup>60</sup>. Si posteriormente aquella sociedad que ha obtenido un mayor beneficio transfiriera la renta a otra sociedad transfronteriza dando lugar a una erosión de la base fiscal, el acuerdo previo, con aparente impacto nacional, estaría alcanzando efectos internacionales. Por ello, la inclusión del término «serie de transacciones» nos lleva a pensar que los acuerdos con estos efectos transfronterizos, pese a ser indirectos, también deberían ser intercambiados. Lo contrario implicaría la posibilidad de que a través de complejas estructuras societarias y de transacciones nacionales e internacionales se pudiera eludir esta obligación de intercambio de información.

La directiva fundamenta este componente transfronterizo en que alguna de las partes de la operación tenga residencia fiscal en un Estado diferente al que formula el *ruling*, especificando supuestos concretos<sup>61</sup>. Además, incluye una cláusula general en el apartado d) afirmando que se considerarán como tales las «transacciones o series de transacciones (que) tienen un efecto transfronterizo». Este cajón de sastre muestra una clara intención de evitar que un exceso de concreción pueda implicar que se puedan quedar fuera de la obligación de intercambio *rulings* que afecten a otras jurisdicciones.

No obstante, debemos hacer una puntualización. Estamos de acuerdo con que el potencial elusivo de un *tax ruling* para realizar actuaciones de BEPS o de planificación fiscal agresiva es muy reducido en los acuerdos previos con efectos estrictamente nacionales. Esta idea se refuerza con el hecho de que el efecto transfronterizo pueda derivarse no de la operación concreta sino de la «serie de transacciones» que hemos comentado anteriormente. Sin embargo, debemos recor-

<sup>60</sup> Por ejemplo, podemos citar el documento en que la Comisión Europea explica el caso Amazon, en el que la sociedad Amazon EU Sarl transfería gran parte de su beneficio a una sociedad *holding* también establecida en Luxemburgo que era transparente a efectos de la normativa de EE. UU. y que impedía la aplicación de las reglas *CFC*. Esa transferencia de beneficio de una empresa a otra se daba a través de una transacción de propiedad intelectual, propiedad de la *holding*, en la que se establecía un precio muy superior al que resultaría de la aplicación del criterio de *arm's lenght*. Este precio estaba confirmado por la existencia de un *transfer pricing agreement* concedido por Luxemburgo y que, si nos ceñimos a su carácter estrictamente nacional, podría quedar fuera del ámbito de aplicación de esta directiva y no ser compartido con el resto de Estados miembros. Comisión Europea, C(2014) 7156 final, de 7 de octubre de 2014, *State aid SA.38944 (2014/C) – Luxembourg*, págs. 10 y ss.

<sup>61</sup> Es claro que la amplitud de la terminología usada, «otra jurisdicción», no restringe el carácter transfronterizo a situaciones entre Estados miembros, sino que también podrá darse en situaciones en que el componente internacional se dé con países terceros. En este sentido, VAN STAPPEN, D.; OEPEN, W. y MOLLA, E.: «Mandatory Automatic...», *op. cit.*, pág. 11.

dar que la acción 5 del Plan BEPS estableció una obligación genérica de intercambio de todos los *rulings* que pudieran causar problemas de BEPS. En este sentido, consideramos que la directiva podría haber establecido una cláusula similar en el requisito del impacto internacional del acuerdo, no haciendo referencia únicamente al «efecto transfronterizo» sino también a aquellos supuestos de *tax rulings* con impacto nacional que, simplemente, pudieran tener un «interés» para otra jurisdicción; por ejemplo, fijando la obligación de compartir un APA de efectos internos con la jurisdicción de la matriz de las sociedades involucradas<sup>62</sup>. La exclusión, no obstante, da lugar a que cualquier posible envío de este tipo de acuerdos deba realizarse según el procedimiento de intercambio espontáneo regulado en el artículo 9 de la Directiva 2011/16/UE, que, como hemos comentado, adolece de uno de los efectos que el intercambio automático y generalizado quiere evitar: la apreciación discrecional del Estado concedente del acuerdo sobre su interés para otra jurisdicción. Entendemos que debería haberse incluido una cláusula adicional de intercambio automático para acuerdos sin efecto transfronterizo pero con interés para otras jurisdicciones, si bien limitando el número de destinatarios a dichos Estados miembros involucrados<sup>63</sup>. Así habría una obligación mayor de transparencia que alcanzara a supuestos remotos que pudieran escapar de este intercambio automático por no tener un efecto transfronterizo directo o aparente<sup>64</sup>.

#### 4.1.4. Contenido susceptible de intercambio

La Comisión Europea, cuando analizó la necesidad de introducir un sistema de intercambio automático de *tax rulings*, dedicó especial atención al contenido que debía ser compartido, considerando tres opciones distintas. La primera fue la de compartir información detallada de cada acuerdo. Esta fue, sin embargo, rechazada, ya que se consideró que no era conveniente inundar a las Administraciones tributarias con información cuando estas, en caso de albergar dudas después de acceder a un resumen del acuerdo, siempre podrían solicitar mayor profundidad sobre los datos intercambiados. La segunda alternativa, opuesta a la primera, fue la de compartir una

<sup>62</sup> La intención no es otra que la de evitar la construcción de estructuras societarias en que transferencias nacionales puedan desvirtuar los efectos y la transparencia que pretende alcanzar la directiva.

<sup>63</sup> Esta crítica también la formuló el Parlamento Europeo, que calificó la disposición adoptada por el Consejo como «decepcionante» y lo tildó de «pérdida de una gran oportunidad» para incrementar la transparencia en materia fiscal. Las críticas del Parlamento Europeo se basan en tres aspectos: El primero de ellos es el que estamos tratando, pues afirman que hubiera sido deseable no limitar el intercambio de acuerdos a aquellos que tengan efectos transfronterizos: «*Limited scope* - MEPs would prefer the directive to apply to all tax rulings, not just "cross border rulings and advance pricing arrangements", given that purely national transactions can also have cross-border effects. The Council made the directive's scope "cross-border only"». Los otros dos puntos que critica el Parlamento Europeo son el papel reducido que se da a la Comisión Europea, que trataremos posteriormente, y la escasez de efecto retroactivo respecto del intercambio: <<http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/20151022IPR98803/council-deal-on-automatic-exchange-of-tax-rulings-is-a-%E2%80%9Cmissed-opportunity%E2%80%9D>>.

<sup>64</sup> Quizás también se hubiera podido alcanzar este mismo resultado si se hubiera afirmado que dicho efecto transfronterizo fuera «directo o indirecto/mediato», lo que permitiría incorporar *tax rulings* nacionales pero con posible impacto mediato en otras jurisdicciones.

información mínima por cada *ruling*, limitada a cinco elementos<sup>65</sup>. La alternativa por la que se decantó la Comisión fue la intermedia: compartir los datos clave del acuerdo pero acompañados de un breve resumen del mismo. Su argumento fue la necesidad de incrementar la efectividad del intercambio, ya que facilitaría al resto de Estados miembros la apreciación de si estaban afectados por el *ruling* y mejoraría la transparencia. Además, aunque consideró que esta opción aumentaba la carga administrativa, esta se vería compensada con la menor solicitud de información detallada que vendría de aquellos países que no supieran si les implicaba el acuerdo o no.

La directiva adoptó la propuesta de la Comisión. En el apartado 6 del artículo 8 bis se detallan los elementos clave que han de ser compartidos (sujetos involucrados y grupo, fechas de aplicación, tipo de acuerdo, descripción de criterios, etc.), así como un «resumen del contenido del acuerdo [...] que incluya una descripción de la actividad empresarial o las transacciones o series de transacciones pertinentes en términos abstractos, que no constituya divulgación de un secreto [...]». Sin embargo, ahí no queda todo. El apartado 10 del mismo artículo establece la posibilidad expresa de que los Estados miembros receptores puedan solicitar, no solo información adicional, sino el texto completo del acuerdo. Por ello, hemos de manifestar nuestra aceptación del criterio adoptado por la Comisión y por la directiva, ya que permite una transparencia total respecto a este tipo de actos tributarios<sup>66</sup>.

Sin embargo, y pese a la posibilidad de requerir el documento final, es posible que existan casos en que siga existiendo la necesidad de un mayor detalle, dado que los propios *tax rulings* en cuestión son bastante reducidos y parcos y las justificaciones pueden ser genéricas o poco desarrolladas. Por ejemplo, si accedemos a los firmados por Luxemburgo con Skype en 2010 o Amazon en 2011, podemos observar que el primero cuenta solo con 5 páginas de contenido escueto, y que el segundo, si no contamos el anexo con las cuentas anuales de la empresa y de accionistas, no llega a 10 páginas<sup>67</sup>. Así, si el propio acuerdo alcanzado es escaso en detalles y criterios

<sup>65</sup> SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, pág. 42: 1. La identificación del contribuyente y, cuando fuera conveniente, del grupo al que pertenece. 2. El tipo de cuestión tratada en el acuerdo. 3. El criterio usado para la determinación del precio de transferencia en caso de APA. 4. La identificación de los Estados miembros que pudieran verse afectados por el acuerdo. 5. La identificación de cualquier otro sujeto pasivo que pudiera estar afectado por el acuerdo.

<sup>66</sup> Hay que tener en cuenta que tanto en la exposición de motivos como en el contenido de información que ha de ser intercambiado se hace referencia a la necesidad de evitar la divulgación de secretos comerciales, industriales o profesionales. Esta cláusula ya estaba presente en la Directiva 2011/16/UE antes de la reforma que estamos tratando, concretamente en su artículo 17.4, que indica que un Estado miembro podrá denegar «la comunicación de información en caso de que ello suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial, o de una información cuya divulgación sea contraria al interés público». Así, si bien el contenido del intercambio automático debe haberse elaborado teniendo en cuenta dicha previsión de no divulgación de información sensible para la empresa (apdo. b del nuevo art. 8 bis.6), nada se dice expresamente respecto del supuesto de requerimiento, a través del artículo 5 de la Directiva 2011/16/UE (relativo al intercambio previa solicitud), del *ruling* completo. Por ello, entendemos que a dicha petición resulta de aplicación el citado artículo 17.4, y que la transparencia absoluta que implica compartir el texto del acuerdo firmado debe compaginarse con la protección de los datos empresariales sensibles del contribuyente.

<sup>67</sup> Información obtenida en <<https://www.ijc.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database>>, web que muestra datos de la citada filtración de *tax rulings* conocida como *luxleaks*.

aplicados, entendemos que el resumen podrá ser de menor utilidad y que los *pull* de información ocurrirán con frecuencia no solo para conocer el acuerdo alcanzado, sino para pedir información a las Administraciones tributarias concedentes acerca de los criterios sobre los que hayan sustentado el *ruling* concedido. Esta reflexión, no obstante, va más allá del campo de actuación de la armonización fiscal de las instituciones de la Unión, recayendo en la responsabilidad fiscal de los Estados miembros y en el rigor de sus administraciones.

#### 4.2. UN INTERCAMBIO MASIVO, GENERALIZADO E INCONDICIONAL

Si hemos de destacar un aspecto en que la acción de la Unión Europea en materia de intercambio de *tax rulings* ha mejorado la propuesta de la acción 5 del Plan BEPS, es en la generalidad de destinatarios y el carácter incondicional del envío de información.

En primer lugar, observamos como el procedimiento insertado en el nuevo artículo 8 bis no hace depender la obligación de compartir los acuerdos comentados de ningún tipo de apreciación por parte del Estado miembro que hubiera otorgado dicho *ruling*. De hecho, este había sido el principal problema de la herramienta con que se había intentado promover la transparencia en este ámbito. Hasta la introducción de la Directiva 2015/2376/UE, la posibilidad de que un país de la Unión recibiera datos sobre un *tax ruling* emitido por otra jurisdicción dependía de que esta última entendiera que se daba alguno de los supuestos del artículo 9 de la Directiva 2011/16/UE, que regula el intercambio espontáneo de información. Dicha norma introducía cinco supuestos bajo los que un Estado debería enviar datos a otro, casos que se refieren a distintos problemas BEPS que podrían acontecer en la jurisdicción que recibiría la información. No obstante, la apreciación de la existencia de tales circunstancias y, con ello, la iniciativa o «*push*» del envío de la información, correspondía al Estado emisor del acuerdo. Hay que tener en cuenta que los Estados miembros no contaron únicamente con los parámetros establecidos por el artículo 9, sino que también se aprobó un Modelo de Instrucción que regulaba este intercambio, estableciendo criterios y directrices para ello<sup>68</sup>. Sin embargo, los resultados, como ya hemos comentado anteriormente, fueron profundamente insatisfactorios<sup>69</sup>.

<sup>68</sup> Nos referimos a la *Model Instruction for the Spontaneous Exchange of Cross-border rulings and unilateral advance transfer pricing agreements*, emitido por el Comité de Cooperación Administrativa para Fiscalidad (TAXUD D2, documento CACT n.º 36), el 13 de noviembre de 2013. En este modelo de instrucción, que solo es accesible al público parcialmente, se afirmaba la importancia de la efectividad de este intercambio, que debería basarse en la propia experiencia de los trabajadores de las distintas administraciones tributarias de los Estados miembros para conocer los datos relevantes para la liquidación tributaria. El Modelo de instrucción partía de las definiciones de *tax ruling* y acuerdo sobre precio de transferencia dadas por el Código de Conducta, y llega a aportar ejemplos de *rulings* que cumplirían con los supuestos establecidos en el artículo 9 de la Directiva de 2011. Junto a estos ejemplos, también establece las exigencias que deben cumplir las administraciones de los Estados miembros para satisfacer estas obligaciones (formación específica para los que otorguen estos acuerdos sobre cómo intercambiarlos y qué información compartir, medidas para facilitar el envío electrónico, etc.), estableciendo también el nivel mínimo de detalle que se debía compartir para cada acuerdo.

<sup>69</sup> La propia Directiva 2015/2376/UE afirma en su disposición de motivos, considerandos 3 y 4, que esta facultad de apreciación de los Estados miembros ha sido la que ha hecho fracasar la obligación de intercambio espontáneo de información del artículo 9 de la Directiva 2011/16/UE.



La opción que ofreció la OCDE solucionaría en gran medida el problema que se dio en la Unión Europea. Para cinco clases de *tax rulings* o APA, ciertamente los más relevantes dentro de las actuaciones de planificación fiscal agresiva o de la elusión fiscal, no habría capacidad de apreciación alguna y, de ser emitidos por un Estado, deberían ser comunicados a los países que determina, para cada tipo, la acción 5. Sin embargo, pese a cubrir los acuerdos previos de mayor importancia, la existencia de una cláusula genérica de intercambio de todos los *rulings* que puedan causar «problemas de BEPS» demuestra que no se contemplan todos, y que para los que sean diferentes de las tipologías especificadas seguirá necesitándose una valoración discrecional del Estado que lo haya otorgado.

Toda esta situación viene superada con la regulación introducida por la directiva. La nueva normativa no establece condiciones ni somete el intercambio al potencial elusivo de la falta de transparencia, y tampoco lo constriñe a una tipología concreta de acuerdo previo. Es indiferente el tipo de *ruling* que se haya alcanzado o su contenido, pues si cumple los requisitos comentados en el apartado anterior, deberá ser objeto de intercambio. El otorgamiento de un *tax ruling* o APA con efecto transfronterizo por un Estado miembro genera, por sí mismo, la obligación de compartir dicha información. Esta directiva elude, por tanto, el requisito de que la información tenga carácter «pertinente» para la Administración tributaria receptora. Este criterio de utilidad previsible de la información para proceder al intercambio o, como establece el artículo 26.1 del Modelo de Convenio OCDE, la «pertinencia previsible», ha sido tradicionalmente criterio básico en el intercambio internacional de información. Como vemos, el Plan BEPS ya lo ha tenido en cuenta al establecer, con base en ese posible interés previsible, los Estados destinatarios de la información respecto de los *rulings* sobre los que se establece el intercambio incondicionado. La directiva, sin embargo, va más allá, ya que al generalizar el envío a todo acuerdo previo con efectos tributarios y al establecer como destinatarios a la totalidad de los Estados miembros, está sustituyendo este criterio de «pertinencia» para el receptor por el de «transparencia absoluta» entre Estados miembros<sup>70</sup>.

<sup>70</sup> Este criterio de «pertinencia previsible» vino a sustituir al de «necesidad» en el artículo 26 del MC OCDE. Respecto a dicho requisito de «necesidad», este deriva de un doble condicionante: en primer lugar, que la información resulte jurídicamente relevante y, en segundo lugar, conlleva la exigencia de que se hayan usado todas las fuentes internas de información antes de realizar solicitudes de información, que como afirma FERNÁNDEZ MARÍN, es deducción del principio de subsidiariedad que rige en la asistencia mutua tributaria y el intercambio de información. FERNÁNDEZ MARÍN, F.: «El intercambio de información...», *op. cit.*, págs. 23-25 y FERNÁNDEZ MARÍN, F.: «Límites al intercambio de información de las administraciones tributarias de los Estados miembros», en COLLADO YURRITA, M. A. (dir.), PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (coords.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2011, págs. 112-127. Sin embargo, el Comentario al artículo 26 del Modelo de Convenio OCDE en su párrafo 5 reduce la importancia de este cambio, al afirmar que «El estándar de "pertinencia previsible" trata de que se intercambie información en materia tributaria en la medida más amplia posible y, al mismo tiempo, trata de precisar que los Estados no pueden "echar las redes" con total libertad o pedir información de dudosa pertinencia respecto de los asuntos fiscales de un contribuyente dado. Los Estados contratantes pueden acordar una redacción alternativa de este estándar que esté en consonancia con el alcance del artículo (por ejemplo, sustituyendo "previsiblemente pertinente" por "necesaria" o "pertinente")». SÁNCHEZ LÓPEZ ha criticado este cambio pues afirma que «no añade nada nuevo en relación con la información susceptible de intercambio, pareciendo acentuar, más bien, la indeterminación de los datos objeto de aportación al otro Estado». SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Editorial Bosch, Barcelona, 2009, pág. 28. Por su parte, NOCETE CORREA y MERINO ESPINOSA afirman que aun no resolviendo los problemas de indeterminación de los datos que pueden ser objeto de transmisión entre varios Estados, este cambio ha conseguido una regulación que es útil para

Así, con esta solución se acaba con la discrecionalidad de las Administraciones tributarias que emitan dichos acuerdos acerca del juicio de la relevancia o no de su envío<sup>71</sup>. Esta obligación incondicional tiene un doble efecto: por un lado, garantiza la transparencia a nivel comunitario, incrementando la eficacia de los mecanismos de intercambio, que consideramos que es el principal aporte de esta directiva. Por otro, no sirve únicamente como mecanismo contra el uso de *tax rulings* como instrumento BEPS, sino que tendrá valor también, aunque en menor medida, como herramienta que permite a los Estados miembros fiscalizar y controlar el tipo de acuerdos y de medidas que sus homólogos estén concediendo a determinados contribuyentes, cabiendo la posibilidad, como ha ocurrido en los casos antes citados, de que puedan ser considerados como ayudas de Estado contrarias al Derecho de la Unión Europea. La puesta a disposición de la información sobre los acuerdos previos puede generar sospechas al resto de Estados miembros de que puede ser susceptible de ser una ayuda de Estado. Así, entendemos que este intercambio generalizado e incondicional puede tener un efecto colateral de limitar el uso de estos acuerdos como medio de establecer privilegios selectivos proscritos por el TFUE<sup>72</sup>.

Si bien esta ausencia de discrecionalidad y de limitación del intercambio a determinados tipos de acuerdo es el gran avance de la directiva que estamos analizando, existe un elemento adicional que debemos comentar: la ampliación masiva de destinatarios. Como establece el artículo 8 bis.1, la obligación de enviar los acuerdos previos transfronterizos ha de cumplirse compartiéndolos con «todos los demás Estados miembros». Hay que tener en cuenta que dentro del contenido de información que ha de ser compartida, el país emisor debe ya determinar, de manera discrecional y sin criterio establecido alguno, qué otros Estados miembros pueden tener interés en el acuerdo. No obstante, esta puesta a disposición completa es la forma de solucionar posibles errores en esta apreciación y, además, fortalece la función secundaria de medida contra el uso de *tax rulings* para articular ayudas de Estado, ya que cualquier país de la Unión podrá analizar dicho acuerdo.

---

aquellos tipos de información en que no se pueda acreditar el cumplimiento del principio de subsidiariedad. NOCETE CORREA, F. J. y MERINO ESPINOSA, M. P.: «El objeto del intercambio internacional de información», en COLLADO YURRITA, M. A. (dir.), PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (coords.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, pág. 69. Hay que tener en cuenta que estos criterios tienen más sentido en el caso del intercambio de información bajo solicitud, ya que el intercambio espontáneo regulado en la Directiva 2011/16/UE o en el Plan BEPS establecen sus propios criterios para considerar pertinente el envío de información.

<sup>71</sup> La ausencia de mención a la existencia de reciprocidad por parte de otros Estados miembros implica que la obligación de intercambio de información es absoluta, y que si, como afirma MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, un Estado miembro no cumple con las obligaciones derivadas de la Directiva, la Comisión Europea deberá iniciar un expediente por infracción, pero no tendrá efectos sobre las obligaciones del resto de Estados miembros de proporcionar dicha información. MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.: «Nuevas obligaciones de intercambio de información en materia de "tax rulings"», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 1, 2015, pág. 4 (versión web).

<sup>72</sup> Hay que tener en cuenta que, como hemos afirmado anteriormente, no se va a extender la obligación de intercambio automático a los acuerdos que no tengan efectos transfronterizos. Con ello se limita la fiscalización completa de las ayudas de Estado que puedan ser concedidas a través de *tax rulings* o APA. No debemos olvidar que el objetivo de este procedimiento de intercambio de información no es provocar que los Estados miembros se conviertan en vigilantes de las actuaciones de los otros, sino conocer el trato fiscal que se dé a empresas para evitar que resulte en pérdidas de recaudación y en conductas BEPS.



La utilidad del envío al conjunto de países es no tener que atender a reglas como las establecidas en la acción 5 del Plan BEPS, que determinan los Estados que han de recibir la información, y que podría darse el caso de que dejaran fuera a alguna jurisdicción interesada en recibir los datos del *ruling*. Es evidente que una cláusula así solo es posible dentro de la Unión Europea, pues no sería factible a nivel internacional que la globalidad de *tax rulings* fueran enviados a todos los países del planeta.

Por último, hemos de referirnos a otro destinatario del nuevo sistema de intercambio automático de información: la Comisión Europea. El artículo 8 bis establece que el mandato de envío de *tax rulings* debe incorporar como destinatario al organismo europeo, pero con restricciones. El apartado 8 de dicho artículo limita el contenido que se compartirá con la Comisión, no habiendo obligación de enviarle el detalle del sujeto pasivo al que se aplica ni a otros a los que puede afectar (porque podría permitir identificar el sector económico del solicitante y desvelar su identidad), ni, sobre todo, el resumen del *ruling* y de los criterios utilizados en las APA. Esta regulación difiere de la que propuso la propia Comisión, que no restringía la información que le sería suministrada a meros elementos básicos de control de la efectividad del intercambio. Como afirma la exposición de motivos de la directiva, la función de la Comisión debe limitarse a «supervisar y evaluar [...] la aplicación efectiva del intercambio de información»<sup>73</sup>.

Las razones de esta limitación no están del todo claras. Por un lado, podría pensarse que los Estados miembros quieren evitar que la Comisión tenga conocimiento inmediato de todos los *tax rulings* de forma inmediata, sin necesidad de tener que ejercer las atribuciones que posee y por las que podría obtenerlos, y proceda a revisar la legalidad y el respeto con la prohibición de ayudas de Estado de todos y cada uno de los acuerdos realizados. Con la regulación aprobada, deberá ser el resto de países de la Unión el que vigile el correcto hacer de las Administraciones tributarias de sus socios comunitarios, no incrementándose la transparencia con el encargado de valorar dicha corrección<sup>74</sup>. Si esta fuera la justificación nos parecería del todo inapropiada, por no ser función de los Estados miembros sino el de la Comisión analizar la legalidad de estos acuerdos, y por incrementar la carga administrativa de los Estados receptores de información. Una segunda posibilidad es el miedo a que el envío de estos acuerdos a la Comisión Europea pudiera dar lugar a su revelación a otras jurisdicciones de terceros países debido a convenios internacionales que haya firmado la Unión. Esta circunstancia se agravaría si, además, no existiera una efectiva

<sup>73</sup> Considerando 14 de la Directiva 2014/2376/UE.

<sup>74</sup> Este motivo lo plantea también el Parlamento Europeo, cuando comentando la decisión de la Comisión Europea sobre los *tax rulings* a Fiat y Starbucks afirmó que estos eran, precisamente, los motivos por los que la Comisión Europea debía tener capacidad para acceder a estos acuerdos y para investigar posibles conductas calificables como ayudas de Estado, llegando incluso a plantearse la pregunta retórica de si los Estados miembros querían esconder datos a la Comisión: <<http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/20151022IPR98803/council-deal-on-automatic-exchange-of-tax-rulings-is-a-%E2%80%9Cmissed-opportunity%E2%80%9D>>.

Esta cuestión ha sido repetida por el Parlamento Europeo en las Recomendaciones del Comité Especial sobre *Tax Rulings* sobre *Fairer Corporate Taxes*: <<http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/20151023IPR99008/fairer-corporate-taxes-special-committee-on-tax-rulings-votes-recommendations>>.

reciprocidad de los terceros países que recibieran dichos *rulings* por parte de la Comisión<sup>75</sup>. En todo caso, si se pretende avanzar en la integración fiscal comunitaria, así como en el buen funcionamiento del mercado interior, no parece adecuado que el papel de la Comisión Europea se limite a realizar estadísticas y a velar por la efectividad del intercambio<sup>76</sup>.

#### 4.3. PROCEDIMIENTO, PLAZOS DEL INTERCAMBIO Y EFICACIA RETROACTIVA

A diferencia del mecanismo planteado por la OCDE y del vigente en la Unión Europea hasta la reforma que estamos tratando, el sistema de intercambio de acuerdos previos con efectos transfronterizos entre Estados miembros será automático<sup>77</sup>. El valor añadido que proporciona este carácter es la previsibilidad y certidumbre del momento de recepción de la información, que deberá ser compartida de manera «sistemática a intervalos regulares fijados con anterioridad»<sup>78</sup>. Con-

<sup>75</sup> Así lo afirma LUJA cuando afirma que la construcción de una base de datos de *tax rulings* sería interesante siempre que estos se compartieran únicamente con las jurisdicciones que tuvieran una base de datos similar y actuaran recíprocamente con la Unión Europea: «Should an EU-wide tax ruling database be established, the EU should be careful when exchanging such information with its main trading partners without any means to ensure actual reciprocity. For example, if the other trading partner does not have an adequate ruling database for his own domestic purposes it will normally not be required to gather that information for the specific purpose of exchanging it with the EU». LUJA, A.: «EU State Aid Law and National Tax Rulings», Parlamento Europeo, Dirección General de Política Interna, IP/A/TAXE/2015-02, 2015, pág. 16. VAN STAPPEN, D.; OEPEN, W. y MOLLA, E.: «Mandatory Automatic...», *op. cit.*, pág. 12, enuncian que esta podría ser la causa de limitar el intercambio de *tax rulings* a la Comisión Europea: «Could it perhaps be that actual EU Commission knowledge of certain information would trigger (undesired) disclosure obligations towards third states under international agreements concluded by the European Union?».

<sup>76</sup> Nuevo artículo 8 *ter* de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>77</sup> LÓPEZ RODRÍGUEZ hace referencia a esta distinción, afirmando que deben tenerse en cuenta las consecuencias de un intercambio automatizado: fundamentalmente la necesidad de tener un estándar común de envío y de una infraestructura que deriva del uso regular de estos instrumentos. Así, parece apuntar a que se trata de un marco más plausible en la Unión Europea que a nivel internacional, donde es el conjunto de convenios internacionales el que tiene que servir de base legal para estas obligaciones de intercambio de *tax rulings*. LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: «La competencia...», *op. cit.*, pág. 421. LAMPREAVE MÁRQUEZ afirma que esta diferencia se debe a que la «OCDE entiende que tanto el intercambio automático como el intercambio espontáneo son igualmente eficaces y la Unión Europea se ha posicionado a favor del intercambio automático de información fiscal». Estamos de acuerdo con la autora en posicionarnos a favor del carácter automático del intercambio, aunque como hemos venido analizando, consideramos que la principal mejora respecto del régimen de la directiva no es la automatización del envío, sino la incondicionalidad y la generalización de destinatarios. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Eliminar...», *op. cit.*, pág. 218, donde también pone en duda que algunas de las administraciones tributarias de los Estados miembros estén preparadas para este tipo de intercambio. De manera similar, CALDERÓN CARRERO y QUINTÁS SEARA afirman que la UE ha superado el consenso alcanzado por BEPS en esta materia. CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTÁS SEARA, A.: «Una aproximación al concepto de "planificación fiscal agresiva" utilizado en los trabajos de la OCDE», *RCyT. CEF*, n.º 394, 2016, pág. 66.

<sup>78</sup> Encontramos la definición en el nuevo artículo 3.9 de la Directiva 2011/16/UE: «"intercambio automático": la comunicación sistemática a otro Estado miembro de información preestablecida, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad».

cretamente, el artículo 8 bis.5 de la Directiva de cooperación administrativa establece que los *tax rulings* y APA que se consideren dentro los acuerdos de intercambio obligatorio deberán ser enviados «en el plazo de tres meses a partir del final del semestre del año natural durante el cual se hayan formulado, modificado o renovado». Los plazos se han relajado respecto de la propuesta de la Comisión, que era realizar el intercambio en el plazo de un mes a partir del fin del trimestre en que se hubiera firmado el acuerdo concreto<sup>79</sup>.

Con la redacción definitiva, los Estados miembros tienen la certeza de que en el primer y tercer trimestre del año recibirán la información relativa a este intercambio de acuerdos tributarios. No creemos que la ampliación del plazo a tres meses suponga un menoscabo de la transparencia que genera esta directiva, y parece un plazo razonable para que se desarrollen dichas tareas administrativas en los distintos Estados miembros. Junto con esta unificación de los plazos, la directiva y su posterior desarrollo también han proporcionado un formato único para proceder al intercambio<sup>80</sup>. El formato documental e informático se encuentra en el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378<sup>81</sup>, y se basa en la utilización de la Red Común de Comunicación (CCN) como instrumento electrónico de envío de datos. Junto con esta armonización de las herramientas con las que ejecutar el envío, la Directiva 2014/2376/UE introduce también un nuevo artículo 21.5 en la Directiva de cooperación administrativa donde se encomienda a la Comisión crear un directorio central para los Estados miembros con respecto a este nuevo procedimiento automático antes de final de 2017<sup>82</sup>.

Hasta ahora hemos hablado siempre de *tax rulings* y APA cuya formulación, modificación o renovación haya de acontecer con posterioridad a la entrada en vigor de esta directiva y del mecanismo de intercambio automático. Este enfoque ha sido deliberado, ya que hemos procurado abordar el funcionamiento del sistema, sus aciertos y carencias sin tener en cuenta el momento en que se realizara el acuerdo a intercambiar. Sin embargo, la directiva extiende esta obligación también de manera retroactiva a determinados acuerdos que hubieran sido emitidos con anterioridad

<sup>79</sup> COM(2015) 135 final, de 18 de marzo de 2015, Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, pág. 12.

<sup>80</sup> La propia Directiva 2014/2376/UE añadió un apartado 5.º al artículo 20 de la Directiva 2011/16/UE («Formularios normalizados y formatos electrónicos»), donde encomendaba a la Comisión Europea la adopción de un formulario normalizado, incluidas las disposiciones lingüísticas, para el intercambio del artículo 8 bis, antes del 1 de enero de 2017.

<sup>81</sup> Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2015, por el que se establecen disposiciones de ejecución de determinadas normas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y se deroga el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1156/2012.

<sup>82</sup> La implementación de las tecnologías de la información en la aplicación de los tributos y en la cooperación administrativa internacional está permitiendo un avance sin precedentes en la transparencia fiscal y en la asistencia mutua internacional. En este sentido se ha pronunciado OWENS, J.: «Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters», *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, n.º 11, 2009, pág. 557. En el caso de la Unión Europea, este directorio central podrá hacer más rápido e inmediato el acceso a la información de otros países así como el cumplimiento de estas obligaciones, reduciendo la carga administrativa que conllevan estos procesos.

a la introducción de esta norma. La razón, de acuerdo con la exposición de motivos, es «aprovechar los beneficios del intercambio automático y obligatorio». En otras palabras, dado el fracaso de la obligación de intercambio espontáneo de información y los escándalos provocados por *LuxLeaks*, existe una desconfianza palmaria entre los Estados miembros que debe ser solventada respecto de actuaciones pasadas que puedan seguir erosionando sus bases fiscales<sup>83</sup>. Además, la nueva presidencia de la Comisión Europea, puesta en entredicho por dicha filtración documental, era consciente de que se habían realizado ayudas de Estado a través de estas herramientas.

Por ello, realizó una propuesta drástica: obligación de intercambiar todos los *tax rulings* firmados en los últimos 10 años y que siguieran siendo válidos en esa fecha, plazo coincidente con el periodo máximo para la recuperación de ayudas de Estado consideradas ilegales<sup>84</sup>. El requisito de que fueran acuerdos con efectos en vigor parece querer dirigir los efectos a evitar que sigan provocando un traslado de beneficios entre Estados miembros, y no solo la recuperación de las ayudas ilegales pasadas. Con el requisito de que se trate de acuerdos que tengan aún efectos, la Comisión pretendía dirigir este procedimiento a cortar de raíz la opacidad presente sobre dichos acuerdos y las conductas elusivas o erosivas que puedan estar generando en la actualidad.

No obstante, la fórmula aprobada difiere de las pretensiones de la Comisión, sobre todo, porque permite a los Estados miembros excluir el envío de acuerdos anteriores al 1 de abril de 2016 si el grupo al que se hubiera otorgado, cuando no se dedicara a actividades financieras o de inversión, tuviera un volumen neto de negocios inferior a 40 millones de euros en el año anterior. Además, también reduce el periodo de aplicación retroactiva, y establece la obligación de compartir los acuerdos «formulados, modificados o renovados en los cinco años anteriores al 1 de enero de 2017»<sup>85</sup>. Sin embargo, elimina la necesidad de que sigan teniendo efectos en la actualidad para los formulados entre el 1 de enero de 2014 y el 31 de diciembre de 2016, y respecto a los formulados anteriormente, en 2012 y 2013, se condiciona el intercambio a que siguieran siendo válidos el 1 de enero de 2014<sup>86</sup>.

Las intenciones del Consejo parecen claras: restringir el intercambio retroactivo a grandes multinacionales que hayan podido acceder a acuerdos que permitan una menor tributación, o deter-

<sup>83</sup> Estamos de acuerdo con la afirmación de TORREGROSA CARNÉ cuando dice que «los diferentes sistemas de intercambio de información no deben entenderse como antagónicos y excluyentes los unos respecto de los otros, sino más bien como fórmulas complementarias que se interrelacionan entre sí». Sin embargo, el hecho de automatizar el intercambio general de *tax rulings* nos parece un acierto, dado que aporta mayor certeza que los intercambios espontáneos y permitirá a las administraciones fiscales receptoras de la información planificar sus actuaciones inspectoras de acuerdo con los plazos de recepción de dichos datos. TORREGROSA CARNÉ, M. D.: «El intercambio de información tributaria en el marco de la Unión Europea», *Impuestos*, n.º 5, 2014, pág. 2 (versión web).

<sup>84</sup> COM(2015) 135 final, propuesta de artículo 8 bis.2.

<sup>85</sup> El nuevo plazo elegido no es casual. Como afirma el documento de trabajo de la Comisión, dicho periodo de cinco años es coincidente con el periodo normal de validez de los acuerdos sobre precios de transferencia, con lo que esta regulación abarcaría la gran parte de estos. SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, pág. 54.

<sup>86</sup> Artículo 8 bis.2 de la Directiva 2011/16/UE.

minadas transacciones a valores que hayan trasladado los beneficios de unos Estados miembros a otros. No obstante, restringir la necesidad de validez actual sí es susceptible de generar cuestiones adicionales a las que propuso la Comisión, que estaba más interesada en incrementar la transparencia presente y futura. Los Estados miembros conocerán los acuerdos tributarios bajo los que han sido gravadas las grandes multinacionales durante los últimos años. Esto permitirá que los países que hayan podido sufrir problemas BEPS puedan actuar para corregir conductas elusivas o erosivas de tales grandes contribuyentes e, incluso, podrían llegar a producirse denuncias ante la Comisión por ayudas de Estado. En conclusión, la redacción definitiva no pretende únicamente eliminar la opacidad a futuro, sino que los Estados miembros puedan controlar los acuerdos que han otorgado sus vecinos en los últimos años sobre la tributación de las grandes compañías y actuar en consecuencia.

#### 4.4. UNA EXCEPCIÓN CONTRAPRODUCENTE: LA EXCLUSIÓN DE LOS ACUERDOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA CON PAÍSES TERCEROS

Del análisis hecho hasta ahora podría parecer que el ámbito de aplicación del nuevo procedimiento de intercambio automático es completo y carente de fisuras, ya que utiliza una definición general y amplia del concepto de *tax ruling*, de APA y de efecto transfronterizo. Nada más lejos de la realidad. La Directiva 2015/2376/UE ha establecido una excepción que restringe el espectro de acuerdos que han de ser intercambiados, conforme a su undécimo considerando, «por razones de seguridad jurídica».

El artículo 8 bis.3 de la Directiva 2011/16/UE incluye una exclusión de la obligación de envío de información para los «acuerdos previos bilaterales o multilaterales sobre precios de transferencia celebrados con terceros países [...] cuando el convenio fiscal internacional en cuyo contexto se negoció el acuerdo previo sobre precios de transferencia no permita su comunicación a terceros». Parece lógico pensar que debía incorporarse algún tipo de cláusula que permitiera a los países de la Unión respetar los compromisos de confidencialidad alcanzados en tratados y convenios internacionales con otros países. Por ello, esta excepción no afecta a todos los *tax rulings* que tengan impacto en países terceros, sino únicamente a los APA bi- o multilaterales otorgados conjuntamente por (al menos) un Estado miembro y un país tercero, que son los acuerdos susceptibles de estar amparados por la preeminencia de dichos tratados internacionales.

No obstante, esta exclusión nos merece una doble crítica. La primera se refiere a la forma en que se ha formulado y articulado. En el supuesto en que el convenio con el país tercero impida su intercambio, deberá compartirse con el resto de Estados miembros una información diversa: se pondrán a su disposición determinados datos que se extraigan de «la solicitud que dio lugar a la formulación de tales acuerdos»<sup>87</sup>. Esta información, aunque pueda permitir conocer que un suje-

<sup>87</sup> Concretamente la misma información a que se refiere el artículo 8 bis.6 de la Directiva de cooperación administrativa que, como hemos visto anteriormente, establece el contenido que debe intercambiarse de cada acuerdo previo con efecto transfronterizo.

to específico ha solicitado un *ruling*, difícilmente podrá servir para que el Estado receptor tenga una idea clara de cómo está tributando ni del acuerdo que se ha alcanzado.

El retroceso fundamental, sin embargo, lo encontramos en el caso opuesto, aquel en que el tratado «en cuyo contexto se negoció el acuerdo previo permita su divulgación, y la autoridad competente del tercer país autorice la divulgación de la información». El problema que encontramos es que la autorización para intercambiar el acuerdo de precios de transferencia no da paso, como parecería lógico, a su envío automático siguiendo el procedimiento que hemos comentado. Por el contrario, se da un paso atrás, y se establece que deberán ser compartidos de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 de la Directiva 2011/16/UE. Esto conlleva que, pese a que existe la posibilidad de solicitar autorización para intercambiar todos, se devuelve al Estado miembro otorgante el poder de apreciación discrecional sobre el interés que puede tener ese APA para alguno (o varios) del resto de Estados miembros<sup>88</sup>. De la lectura del artículo no se deriva de forma clara, aunque sí parecería razonable, que fuera la percepción de estar ante alguno de los supuestos de intercambio espontáneo lo que debe dar lugar, por parte de la Administración tributaria del Estado miembro, a la solicitud de autorización a la análoga del país tercero y no al revés (primero solicitar autorización de todos los APA bilaterales y después analizar si se deben compartir). El resultado, sin embargo, es idéntico al *statu quo* que esta directiva pretendía modificar: compartir este tipo de acuerdos requiere del cumplimiento de determinadas condiciones cuyo cumplimiento deberán determinar los Estados miembros otorgantes de dichos acuerdos<sup>89</sup>.

<sup>88</sup> De hecho, podría plantearse que esta adición es poco más que una especificación de la posibilidad ya contenida en el artículo 24 de la Directiva 2011/16/UE respecto del intercambio de información con terceros países. Recordemos que esta establece, en su apartado 1, que «Cuando la autoridad competente de un Estado miembro reciba de un tercer país información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y aplicación del Derecho interno de dicho Estado miembro relativo a los impuestos a que se refiere el artículo 2, podrá, en la medida en que esté autorizado en virtud de un acuerdo suscrito con ese tercer país, facilitarla a las autoridades competentes de los Estados miembros a los que pueda resultar de utilidad y a cualquier autoridad requirente». Si consideráramos los APA bilaterales con terceros países información con interés fiscal recibido de dicho tercer país, se podría haber considerado que este artículo 24 debería haber conducido al intercambio de dichos acuerdos a los Estados miembros interesados. La principal diferencia que establece el nuevo mecanismo es que, en el artículo 24 se establece una posibilidad («podrá facilitarla»), mientras que en el artículo 8 bis afirma la obligación de intercambio espontáneo bajo las causas del artículo 9. No obstante, y como estamos comentando, el avance que se produce respecto del artículo 24 no es completo, dado que estamos tratando una directiva en la que se promueve el intercambio incondicional y automático de información, no el espontáneo.

<sup>89</sup> Así, si alguno de los Estados miembros que han sido condenados por el TJUE por haber concedido ayudas de Estado por APA que escondieran beneficios selectivos quisiera seguir otorgando acuerdos de precios de transferencia similares, en los casos en que se involucrara a un país no de la Unión Europea, realizar el APA de manera bilateral impediría al resto de Estados miembros conocer su contenido, limitando posibles denuncias a la Comisión o actuaciones antielusivas que limitarían el beneficio para dicha empresa. Por ejemplo, recordemos parte del caso Starbucks (no consideramos la vertiente del *royalty* porque el Estado de destino era el Reino Unido, país de la Unión Europea). Los Países Bajos concedieron un *ruling* por el que Starbucks Manufacturing (sociedad que recibe todo el beneficio de la sociedad para sus operaciones en Europea, Oriente Medio y África) transfería parte de su beneficio a la filial establecida en Suiza (Starbucks Coffee Trading SARL), que le proveía de las semillas de café, a través de una elevación artificial del precio por encima del principio de *arm's length*. Si los Países Bajos otorgaran un nuevo APA, y existiera

En nuestra opinión, esta solución nos parece un paso atrás. Siendo razonable la necesidad de cumplir con las obligaciones internacionales preexistentes, no debería haberse otorgado de nuevo facultad de apreciación discrecional a los Estados miembros sobre el intercambio. De recibirse la autorización de la administración del país tercero, el intercambio debería haberse ejecutado bajo el nuevo procedimiento del artículo 8 bis. Además, debería haberse impuesto una obligación de solicitud de este permiso para todos los nuevos acuerdos que se formularan, modificaran y renovar, así como para los que exista la obligación de intercambio retroactiva que hemos comentado.

La segunda crítica que se puede realizar a esta excepción es de naturaleza más general respecto a la actuación unilateral de la Unión Europea, y ha de realizarse teniendo en consideración también las propuestas del Plan BEPS. Ya hemos repetido nuestro desacuerdo con la exclusión de los acuerdos sobre precios de transferencia bilaterales por parte de la acción 5, ya que su conocimiento podría ser de gran interés para otros países, como el de residencia de la matriz de la sociedad. Incluso admitiendo que el intercambio fuese espontáneo y no automático, la normativa europea estaría yendo más allá que la propuesta OCDE, que los ignora<sup>90</sup>. Sin embargo, sí habría sido interesante, como mínimo, establecer un envío no sujeto a la apreciación discrecional, sino con destinatarios fijos, como hace la acción 5 para el resto de APA.

El razonamiento que queremos formular, sin embargo, no es de carácter de legalidad, sino de oportunidad. Esta excepción, que fue introducida por el Consejo, pues nada establecía la propuesta de la Comisión al respecto, no parece ajena a la premura que ha tenido la Unión Europea por hacer un marco de transparencia de manera unilateral. El interés por tomar la iniciativa en esta cuestión posiblemente tuvo el incentivo originado por la presión social generada por los escándalos de ayudas de Estado y de planificación fiscal agresiva acontecidos en la Unión, que habían salpicado a altos dirigentes comunitarios.

Dicha anticipación obliga a establecer esta cláusula que contenga la posibilidad de que los terceros Estados se nieguen a que se intercambie información aprobada por su Administración tributaria, ya que la verdadera implementación del Plan BEPS todavía queda lejos de estar completa en cuestiones como las de la acción 5. Hasta que no sepamos más sobre el desarrollo e implementación real de este intercambio de información en la Convención Multilateral sobre asistencia administrativa en materia fiscal, de los avances del Foro de Precios de Transferencia

---

duda acerca de su legalidad, acordarlo bilateralmente con Suiza (siempre que el convenio bilateral contuviera la confidencialidad de estos acuerdos, claro está), le permitiría adoptarlo de forma opaca, pudiendo esconder su contenido al resto de Estados miembros.

<sup>90</sup> La existencia del conflicto entre las normas internacionales y de la Unión Europea deberá resolverse atendiendo a la cláusula que permita un intercambio de mayor alcance (*wider-ranging provisions of assistance*) y «si ambas disposiciones permitieran la transmisión de datos objeto de intercambio, debe emplearse aquella cláusula que otorga mayores garantías de secreto tributario en el Estado receptor de la información». Por ello, aunque el Plan BEPS excluya este intercambio, la posibilidad de intercambio espontáneo que establece la directiva prevalece frente a la prohibición anterior. CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua»..., *op. cit.*, pág. 761. Véase también SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: *El intercambio...*, *op. cit.*, pág. 15.



y los verdaderos efectos de los controles sobre estos, o de la posible incorporación de cláusulas de transparencia sobre estos acuerdos, aún muy minoritarios, en la negociación de los convenios de doble imposición, no estaremos en disposición de saber si la introducción de esta exclusión en el artículo 8 bis.3 puede erigirse como una vía de escape que siga permitiendo actuaciones de planificación fiscal agresiva.

## 5. CONCLUSIONES

Es necesario avanzar en el intercambio de información tributaria a nivel internacional si queremos garantizar la subsistencia del modelo impositivo tradicional que conocemos hasta ahora, basado en convenios internacionales que dividen la tributación entre Estado de residencia y de la fuente. Los avances que se han producido en el seno de la OCDE y de la Unión Europea en esta materia han de ser recibidos con satisfacción, pues van en la línea correcta de garantizar una transmisión de datos que permita la correcta aplicación de los tributos y combatir prácticas de elusión fiscal internacional.

El progreso alcanzado en el intercambio de *tax rulings* es especialmente relevante, dado el mal uso que se les ha venido dando por parte de determinados Estados. La obligación de compartir estos acuerdos (sea de manera automática o espontánea) ha de servir para que los Estados perjudicados por conductas de elusión fiscal puedan reaccionar de acuerdo con su normativa interna y proteger sus bases fiscales. El hecho de que los Estados que puedan verse afectados por un *tax ruling* vayan a tener conocimiento de su contenido, y su potencial reacción en consecuencia, deberá servir de desincentivo a las empresas –y a los países otorgantes– para articular medidas de elusión fiscal mediante estos acuerdos. Este incremento de transparencia es un requisito ineludible para volver a dotar de legitimidad a los acuerdos tributarios previos –así como para que la Unión Europea recupere credibilidad internacional–, que deben volver a responder a su verdadera razón de ser: aportar seguridad jurídica a los agentes económicos, que no deben ser susceptibles de un uso perverso como mecanismos de elusión fiscal.

Si bien las medidas propuestas por la OCDE o la Directiva de la Unión implican un gran avance, ambas son susceptibles de mejora. Entendemos que tanto el carácter automático del intercambio como la generalización masiva de destinatarios son aspectos únicamente susceptibles de aplicación en la Unión Europea, pues sería poco realista pensar que los acuerdos tributarios previos hubieran de ser compartidos a todos los países del globo. Sin embargo, el modelo introducido en la directiva sí supone una mejora sustancial respecto del propuesto por el Plan BEPS en un aspecto: la restricción de los acuerdos que han de ser compartidos y el no sometimiento del intercambio a condiciones en ningún caso (como el de ser susceptibles de generar problemas BEPS). El principal avance del régimen establecido en la UE es que elimina la discrecionalidad de los países concedentes respecto a la conveniencia del envío, cuestión que había hecho fracasar el sistema de intercambio espontáneo que existía anteriormente. Idéntica solución debería haberse articulado a nivel de la OCDE. Si bien el Plan BEPS establece una gran variedad de acuerdos



que habrán de intercambiarse con destinatarios específicos, no debería haberse introducido una cláusula de cierre de apreciación discrecional, sino haber articulado reglas concretas que delimitaran los países afectados para el resto de acuerdos posibles (por ej. intercambio con el país de la matriz o de otras empresas vinculadas con alto porcentaje de participación).

No obstante, no hay que creer que la Directiva 2015/2376/UE es infalible y presenta un marco sin fisuras. Como hemos desarrollado, existen varias restricciones de la transparencia de estos acuerdos que pueden ser contraproducentes para el objetivo de la directiva. Por un lado, la exclusión de los acuerdos «estrictamente nacionales» podría haberse omitido para casos de sociedades multinacionales o con la matriz en otro Estado miembro. Consideramos también criticable la degradación del intercambio de aquellas APA bilaterales con terceros países. Si bien es razonable establecer un cauce que permita a los Estados miembros cumplir sus compromisos internacionales de confidencialidad, no encontramos adecuado rebajar el carácter del intercambio, de automático e incondicional, a espontáneo y limitado a los supuestos marcados por la directiva. Esta rectificación por parte del Consejo de la propuesta de la Comisión, por tanto, nos parece desacertada. Debería haberse introducido la obligatoriedad de la solicitud de autorización al país tercero para proceder al intercambio, que, de poderse realizar, debería seguir los mismos cauces y condiciones creados para el resto de *tax rulings* y APA.

Del mismo modo, también nos parece criticable el papel residual que se otorga a la Comisión Europea. Como hemos comentado, no todos los *tax rulings* que puedan tener efectos elusivos podrán ser considerados selectivos. El intercambio de información es la herramienta adecuada para luchar contra el uso incorrecto de estas resoluciones, y no únicamente los procedimientos contra ayudas de Estado. Por ello, creemos que la Comisión podría haber tenido un papel fundamental identificando desequilibrios y posibilidades de elusión entre Estados miembros si se le hubiera permitido acceder, siquiera parcialmente, al contenido de los acuerdos intercambiados. Mientras esperamos pacientemente si se producen nuevos avances en tributación sobre sociedades (la Comisión afirma que la BICCIS eliminaría los *tax rulings* perjudiciales<sup>91</sup>), el camino a seguir en la Unión Europea, así como en la OCDE, ha de ser profundizar en la transparencia fiscal y en el intercambio de acuerdos tributarios, impedir que se usen en la articulación de estructuras elusivas, y que se permita a los países afectados proteger su recaudación de la explotación de discordancias entre las normativas tributarias de los distintos Estados.

<sup>91</sup> COM(2016) 682 final, de 25 de octubre de 2016, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, *Establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competitivo y estable para la UE*, pág. 8.

## Bibliografía

- CALDERÓN CARRERO, J. M. [2000]: *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, CEF, Madrid.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. [2014]: «Intercambio de información y asistencia mutua», en CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2014*, Wolters Kluwer CISS, Madrid.
- 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, n.º 394.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F. [2006]: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F. [2011]: «Límites al intercambio de información de las administraciones tributarias de los Estados miembros», en COLLADO YURRITA, M. A. (dir.), PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (coords.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. [2016]: «Eliminar las prácticas fiscales abusivas reforzando la transparencia y la sustancia», en RAMOS PRIETO, J. (coord.), *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- 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 RAMOS PRIETO, J. (dir.), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Aranzadi, Cizur Menor.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. [2016]: «La competencia fiscal perjudicial en el Proyecto BEPS», en RAMOS PRIETO, J. (coord.), *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- LUJA, A. [2015]: «EU State Aid Law and National Tax Rulings», Parlamento Europeo, Dirección General de Política Interna, IP/A/TAXE/2015-02.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A. [2015]: «Nuevas obligaciones de intercambio de información en materia de "tax rulings"», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 1.
- MARTÍNEZ GINER, L. A. [2012]: «El intercambio de información en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos», en COLLADO YURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. [2013]: *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*, CEF, Madrid.
- 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*, n.º 139.
- NOCETE CORREA, F. J. y MERINO ESPINOSA, M. P. [2011]: «El objeto del intercambio internacional de información», en COLLADO YURRITA, M. A. (dir.), PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (coords.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.

OWENS, J. [2009]: «Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters», *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, n.º 11.

PISTONE, P. [2013]: «Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic», *Bulletin for International Taxation*, vol. 67 n.º 4-5.

ROMERO FLOR, L. M. [2014]: «Las diferentes etapas normativas del intercambio de información entre administraciones tributarias», en GARCÍA PRATS, F. A., *Intercambio de Información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

ROSEMBUJ, T. [2004]: *Intercambio internacional de información tributaria*, Edicions de la Universidad de Barcelona, Barcelona.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. [2009]: *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Editorial Bosch, Barcelona.

– [2015]: «La función armonizadora de los mecanismos de intercambio de información», *La Ley Unión Europea*, n.º 27.

TORREGROSA CARNÉ, M. D. [2014]: «El intercambio de información tributaria en el marco de la Unión Europea», *Impuestos*, n.º 5.

TOVILLAS MORÁN, J. M. [2013]: «La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 10.

VAN STAPPEN, D.; OEPEN, W. y MOLLA, E. [2016]: «Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings: Political Agreement Reached in ECOFIN Council», *International Transfer Pricing Journal*, vol. 23, n.º 1.

caso *LuxLeaks*, en el que se publicaron multitud de *tax rulings* concedidos por diversos Estados miembros, con especial intensidad por Luxemburgo, y que habían sido utilizados como herramientas de elusión fiscal, dando lugar a una «erosión masiva de bases imponibles»<sup>5</sup>. Las informaciones que vieron la luz dieron forma a un problema que, hasta entonces, solo se había comprobado en las investigaciones puntuales de la Comisión. Los documentos de *LuxLeaks* reflejaban que la imposición efectiva de las multinacionales, en muchos casos beneficiadas por los acuerdos filtrados, era de tipos del 1 o 2 %, pese a que el tipo nominal de los Estados miembros oscilara entre el 10 y el 35 %<sup>6</sup>. Al mismo tiempo, los datos publicados por la Comisión Europea sobre los *tax rulings* concedidos muestran que se trataba de un problema focalizado en unos pocos y específicos Estados miembros<sup>7</sup>.

El problema radica en que no todos los *tax rulings* que puedan servir para articular estrategias de elusión fiscal van a ser necesariamente calificables de selectivos y, por tanto, las herramientas para combatir las ayudas de Estado no son suficientes para eliminar su uso incorrecto. Las propuestas que se han planteado desde el Plan BEPS de la OCDE<sup>8</sup> y desde la Unión Europea para contrarrestar esta perversión de la utilidad de los *tax rulings* es incrementar la transparencia fiscal internacional. Ambas organizaciones supranacionales han optado por potenciar el intercambio de información de estos acuerdos previos, de manera que los países afectados por ellos puedan implementar medidas defensivas de sus bases imponibles, y luchar contra la elusión fiscal internacional<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> SWD (2015) 60 final, de 18 de marzo de 2015, Commission Staff Working Document, *Technical analysis of focus and scope of the legal proposal - Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards exchange of information in the field of taxation*, pág. 5.

<sup>6</sup> SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, pág. 16. El documento aporta ejemplos concretos: la filial luxemburguesa de McDonald's pagaba un tipo efectivo del 1,4%, mientras que el tipo nominal de sus competidores en el mismo país era del 29,22%. Shire y Apple, ambas afincadas en Irlanda, pagaban un tipo efectivo del 1,7 y del 2%, respectivamente, siendo el nominal del 12,5%.

<sup>7</sup> SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, pág. 6: Entre 2010 y 2013, cuatro Estados miembros no han otorgado ninguno y ocho firmaron entre uno y 50 al año. Sin embargo, otros ocho Estados miembros firmaron entre 100 y 600 acuerdos previos al año y, sobre todo, existe un país de la Unión que ha acordado un promedio de 2.000 *tax rulings* al año. El documento hace referencia a la confidencialidad de los datos, y por ello no se determina la identidad de dicho Estado miembro. Sin embargo, en el mismo trabajo podemos encontrar datos sobre APA que permiten identificar cuáles son los países a los que se refiere.

<sup>8</sup> El Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) se refiere a la iniciativa impulsada por la OCDE y el G20 en el año 2013 para luchar contra la erosión de bases fiscales y el traslado de beneficios en el impuesto sobre sociedades. Este plan cuenta con 15 acciones que tratan las principales conductas de elusión fiscal internacional que explotan las lagunas y discordancias entre normativas tributarias para minimizar la carga impositiva.

<sup>9</sup> El intercambio de *tax rulings* permitirá alcanzar las finalidades específicas que la doctrina ha venido atribuyendo al intercambio de información fiscal a nivel internacional: la correcta aplicación de los tributos y la lucha contra el fraude fiscal. MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J.: «El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses», *Crónica Tributaria*, n.º 139, 2011, pág. 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.: «Intercambio de información y asistencia

Por ello hay que analizar los mecanismos de intercambio propuestos por dichas organizaciones, concretamente las aportaciones del Plan BEPS y de la Directiva (UE) 2015/2376. Ambas plantean la creación de obligaciones reales de intercambio de información a través de su inclusión en normas de derecho positivo<sup>10</sup>. Sin embargo, como veremos, 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. A través del estudio y comparación de dichas propuestas y de cómo articulan los requisitos y la forma de intercambio, así como el contenido y datos a compartir, intentaremos formular propuestas de mejora de dichos sistemas, para contribuir a crear un marco de intercambio de *tax rulings* que aporte una mayor transparencia fiscal internacional y ayude a combatir la elusión fiscal.

## 2. UNA PRIMERA BASE PARA EL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE TAX RULINGS: LA ACCIÓN 5 DEL PLAN BEPS

Uno de los pilares principales en que se fundamenta el trabajo de la OCDE en materia de fiscalidad internacional es «garantizar la transparencia promoviendo al mismo tiempo una mayor certeza y previsibilidad»<sup>11</sup>. Junto con los resultados del Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales hemos de destacar las aportaciones realizadas en esta materia por el Proyecto BEPS<sup>12</sup>. Concretamente, las cuestiones concernientes al intercambio de *tax rulings* y *advance price agreements* han sido tratadas en mayor medida en la acción 5, de título «Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia»<sup>13</sup>. Hacemos referencia al carácter preeminente de esta acción 5 por no ser la única en que se trata el intercambio de APA, que también viene establecido en la acción 13 sobre Documentación de precios de transferencia e informes país por país (*Country-by-Country Reporting*).

---

mutua», en CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2009*, Wolters Kluwer-CISS, Madrid, 2014, págs. 755-757.

<sup>10</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.: «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 RAMOS PRIETO, J. (dir.), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Aranzadi, Cizur Menor, 2014, pág. 62.

<sup>11</sup> Este es uno de los tres objetivos básicos que se ha marcado el Proyecto BEPS. OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OCDE Publishing, 2013, págs. 24 y ss.

<sup>12</sup> La importancia de la transparencia como herramienta para evitar actuaciones de competencia fiscal perjudicial fue ya apuntada por la OCDE en su informe de 1998. En él la estableció como criterio delimitador, pues establecía que su ausencia impedía a los países afectados por esta competencia fiscal perjudicial adoptar medidas defensivas. OECD, *Harmful tax competition: an emerging global issue*, 1998, OECD Publishing, pág. 28.

<sup>13</sup> OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

Sin embargo, a efectos de comparación con el nuevo sistema de intercambio de *tax rulings* establecido en la Unión Europea, nuestro estudio debe focalizarse en el análisis de las propuestas de dicha acción 5. Como indica su título, se centra fundamentalmente en la lucha contra los regímenes preferenciales que permiten algunos países, haciendo énfasis en los sistemas de *patent box*, regímenes de propiedad intelectual con incentivos a la deducibilidad de gastos al I+D, y que la OCDE pretende limitar exigiendo que exista una verdadera actividad sustancial en la jurisdicción que lo posibilita. La acción contempla una doble línea de mejora, que fue la planteada al Foro de Prácticas Tributarias Perniciosas (en adelante FHTP, siglas de *Forum of Harmful Tax Practices*): establecer requisitos de sustancia para la aplicación de los regímenes preferenciales y profundizar en el intercambio de información con relevancia tributaria, concretamente de *tax rulings*<sup>14</sup>.

La razón de coligar de manera tan estrecha transparencia y prácticas elusivas es que, precisamente, la ausencia de la primera es uno de los elementos fundamentales que pueden esgrimirse para calificar un régimen especial como perjudicial<sup>15</sup>. Esto se debe a que la opacidad respecto de estos sistemas corre en detrimento del resto de países, que no podrán articular medidas defensivas para protegerse de una erosión de base imponible causada por el trato preferencial que otorgue otra jurisdicción<sup>16</sup>. De poco serviría proporcionar criterios cuya implementación limitara la utilización de estos regímenes a casos con verdadera sustancia económica, si la opacidad de los países que los aplican impide saber si han introducido dichas reglas o si la actuación administrativa sigue aplicando beneficios fiscales sin tener en cuenta la realidad económica<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> OCDE, *Plan de acción contra la erosión...*, *op. cit.*, pág. 21.

<sup>15</sup> En este sentido se manifiesta CALDERÓN CARRERO cuando afirma que la ausencia de información tributaria transnacional puede dar lugar a una mala aplicación de la normativa tributaria o a la elusión de la misma: «La carencia de información sobre las actividades económicas foráneas de los obligados tributarios a la que venimos refiriéndonos acaba afectando a la gestión tributaria de los Estados, de tal forma que las Administraciones encargadas de tal labor pueden terminar aplicando "incorrectamente" su legislación tributaria, ocasionando nada desdeñables "conflictos de imposición" entre los Estados y los obligados tributarios implicados». CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, CEF, Madrid, 2000, pág. 29.

<sup>16</sup> Estamos de acuerdo con ROSEMBUJ cuando enlaza el surgimiento de la costumbre internacional de intercambio de información con la necesidad de una respuesta a la universalización de la competencia fiscal perjudicial al afirmar: «El *standard* de competencia fiscal lesiva es el mejor ejemplo de *standards* internacionales con vocación universal que, paulatinamente, se desgranar en valores no universales, esto es, recibidos por los Estados en el interior de sus ordenamientos jurídicos y, además, son el punto de partida para la formación de una costumbre internacional que termina influyendo de modo activo en el comportamiento de todos los Estados implicados (p. e. deber de información de los *tax heavens*)». ROSEMBUJ, T.: *Intercambio internacional de información tributaria*, Edicions de la Universidad de Barcelona, Barcelona, 2004, pág. 23.

<sup>17</sup> Como afirma MARTÍN RODRÍGUEZ, dentro del juego de la competencia fiscal entre países podemos encontrarnos con conductas perfectamente leales, en las que los Estados optimizan el empleo de sus recursos financieros y la relación costes fiscales-prestaciones públicas, y también con actitudes desleales: «Dado que las decisiones de los ciudadanos y las empresas se adoptan conforme a esta concepción amplia del sistema fiscal, los Estados compiten entre sí cuando optimizan el empleo de sus recursos financieros (relación ingreso-gasto). Esta forma de competencia es perfectamente leal. No olvidemos, sin embargo, que también pueden competir de manera desleal ofreciendo o consintiendo

## 2.1. UN INTERCAMBIO ESPONTÁNEO Y OBLIGATORIO DE *TAX RULINGS* ESPECÍFICOS

Concretamente, el proyecto inicial de acción 5 afirmaba que la ausencia de transparencia podía darse en dos planos<sup>18</sup>: con referencia al modo en que el régimen se diseña y administra, incluyendo una aplicación favorable de las normas, una negociación sobre su efectividad o directamente su inaplicación; y en relación con la existencia de normas sobre el secreto de la información que impidiera su intercambio efectivo<sup>19</sup>. Así, se puso de manifiesto la necesidad no solo de evitar el secreto fiscal, sino también la importancia de que afloraran aquellos acuerdos que pudieran suponer una aplicación más laxa o paccionada de la normativa tributaria.

Esta segunda vertiente es una clara referencia a la necesidad de que los *tax rulings*<sup>20</sup>, que pueden encubrir regímenes preferenciales, sean objeto de intercambio entre Administraciones tributarias. En este sentido, el sistema de intercambio de *rulings* debía mantener un difícil equilibrio que permitiese asegurar que la información enviada a las haciendas nacionales fuese suficientemente relevante, pero que, al mismo tiempo, no supusiera una carga administrativa innecesaria a la administración del país que la enviara<sup>21</sup>. El procedimiento que propone la OCDE es articular un mecanismo de intercambio espontáneo obligatorio de determinados *tax rulings* y APA. Es reseñable el hecho de que la acción 5, junto con el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y la *Consolidated Application Note* de 2004 de la OCDE, ponga como referente de base para su regulación la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad<sup>22</sup>. Destacamos esta mención porque, como veremos posteriormente, la reciente modificación ha dejado atrás el sistema de intercambio espontáneo en que se fijó el FHTP para la redacción de sus propuestas en la acción 5.

---

regímenes derogatorios que permitan sortear esta ecuación». MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M.: *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*, CEF, Madrid, 2013, pág. 44.

<sup>18</sup> OECD, «Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance», *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, 2014, pág. 35.

<sup>19</sup> LAMPREAVE MÁRQUEZ, siguiendo lo ya enunciado por la OCDE en su informe de 1998 acerca de las causas de falta de transparencia, afirma que el intercambio de *tax rulings* y APA viene a solucionar el relativo a la forma en que un régimen se ha diseñado, administrado o aplicado favorablemente en caso de que las disposiciones puedan ser susceptibles de negociación con la Administración. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Eliminar las prácticas fiscales abusivas reforzando la transparencia y la sustancia», en RAMOS PRIETO, J. (coord.), *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pág. 212. El informe de la OCDE introduce una causa adicional de falta de transparencia referente a los supuestos de países en los que no se exige el cumplimiento de las normas tributarias. OECD, *Harmful tax competition: an emerging global issue...*, op. cit., pág. 29.

<sup>20</sup> La OCDE define el término *tax ruling* de la siguiente manera: «any advice, information or undertaking provided by a tax authority to a specific taxpayer or group of taxpayers concerning their tax situation and on which they are entitled to rely». OCDE, *Consolidated Application Note*, 2004, pág. 47.

<sup>21</sup> OCDE, *Action 5, Final Report*, op. cit., pág. 46.

<sup>22</sup> OCDE, *Action 5, preliminary Report*, 2014, op. cit., pág. 4-6.



Pese a que la propia OCDE ha venido trabajando sobre un procedimiento de intercambio automático de información financiera con relevancia fiscal<sup>23</sup>, en lo referente a los *tax rulings*, como hemos comentado, se ha decantado por promover un intercambio de información espontáneo y obligatorio. Como afirma el propio Plan BEPS, esto implica que se trata del envío de una información que un país considera de relevancia tributaria para otro, pero sin que este último tenga que requerirla. Sin embargo, la posible apreciación discrecional del país de envío de la información respecto de su «importancia tributaria» para otro Estado se suple con la obligatoriedad del envío, pues la acción 5 conmina a este intercambio si se dan los requisitos establecidos para el mismo, sin que quepa eludir dicho mandato.

En lo referente a las circunstancias y elementos que deben cumplirse para que nazca la obligación de envío de *tax rulings* o APA para un país, es conveniente comentar la evolución que ha tenido la postura de la OCDE y de los trabajos del FHTP desde sus trabajos preliminares de la acción 5 hasta su informe final<sup>24</sup>. Es cierto que existen elementos que han permanecido constantes en las propuestas, como es la concreción de los conceptos de *tax ruling* y APA, y qué elementos descartan el interés en que sean intercambiados (que tuvieran un impacto exclusivamente nacional y no implicara inversiones o transacciones con otros países, o que se trate de *rulings* generales y no específicos, y otras circunstancias que analizaremos posteriormente). Sin embargo, existe un cambio sustancial en las causas que deben originar este impulso en el país de origen para realizar el envío de información.

Para ello debemos tener en cuenta que esta acción estaba destinada a combatir conductas tributarias perniciosas y, sobre todo, regímenes preferenciales que puedan tener estas consecuencias. Por este motivo, la propuesta inicial de intercambio espontáneo y obligatorio dependía de que el *ruling* o APA en cuestión pasara tres filtros específicos<sup>25</sup>:

- a) Solo se intercambiarían los acuerdos referentes a regímenes preferenciales, no únicamente aquellos que los desarrollaran o implementaran, sino todos aquellos que tuvieran algún impacto en su aplicación.
- b) Además, solo deberían intercambiarse los *rulings* de regímenes que entraran dentro del campo de actuación del FHTP, para lo que debían aplicarse a la tributación de rentas de actividades geográficamente móviles.
- c) El *ruling* debía producir una nula o baja tributación de dichas rentas, siendo indiferente que provengan de un tipo reducido o de la forma en que se incluirían di-

<sup>23</sup> OCDE, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing, 21 de julio de 2014.

<sup>24</sup> Un resumen de la evolución de la postura de la OCDE en el ámbito del intercambio de información tributaria y de los progresivos documentos en esta materia en ROMERO FLOR, L. M.: «Las diferentes etapas normativas del intercambio de información entre administraciones tributarias», en GARCÍA PRATS, F. A.: *Intercambio de Información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, págs. 308-313.

<sup>25</sup> OCDE, *Action 5, preliminary Report*, 2014, *op. cit.*, págs. 39-44.

chas rentas en la base imponible. Así, cuando un país estimara que un *tax ruling* o APA cumpliera los tres filtros, así como algunas condiciones adicionales que se encuentran en el informe preliminar de la acción 5, quedaría obligado al envío de dicho acuerdo previo a «cualquier país afectado»<sup>26</sup>.

La propuesta final de intercambio espontáneo y obligatorio de información, no obstante, es muy diferente de lo hasta ahora comentado. Fundamentalmente porque se prescinde del requisito de que los acuerdos a intercambiar tengan que ser referentes a un régimen preferencial. Con ello el FHTP pretende dar un paso adelante en la búsqueda de una mayor transparencia pues, si bien no todo *tax ruling* o APA es, por sí mismo, un régimen preferencial, sí son vehículos apropiados para la implementación de estructuras de elusión fiscal. El modelo definitivo aportado exigirá compartir cualquier acuerdo previo que, de no ser intercambiado, pueda dar lugar a una erosión de bases fiscales o a un traslado de beneficios<sup>27</sup>.

Así, el modelo final propuesto por la OCDE obliga a intercambiar seis categorías de *tax rulings* específicos que cumplen esa condición de que «su ausencia de intercambio podría dar lugar a problemas de BEPS». Son las siguientes<sup>28</sup>:

1. *Rulings* referentes a regímenes preferenciales. Vemos que los acuerdos previos que habían centrado el informe preliminar de la acción 5 únicamente son un tipo más de *ruling* a intercambiar en la propuesta definitiva. Son los únicos en que ha de seguir haciéndose el análisis de los tres filtros para decidir si deben ser intercambiados o no.

<sup>26</sup> Es llamativo que en el trabajo preliminar, de forma muy diferente a cómo sucederá en el informe final, se hace una mención general al envío a «cualquier país afectado» y lo único que se aporte sea una lista de ejemplos como: el país de la fuente, el país de residencia de la matriz, el país de residencia del beneficiario efectivo, en los APA, el país de residencia de la empresa vinculada con que se haya hecho la transacción o si se ha realizado una distribución de beneficios de un establecimiento permanente a la matriz, al país de esta, y en el supuesto de *rulings* que no sean APA con los países donde se establezcan las partes intervinientes en la transacción, inversión o renta que trate el acuerdo específico.

<sup>27</sup> Este cambio también tiene efectos en lo relativo a la información compartida. Si bien en la propuesta inicial de 2014 se diferenciaba en función de si el acuerdo a intercambiar era un *tax ruling* sobre precios de transferencia, en los que se daría un proceso de dos etapas en la que primero se enviaría un primer bloque suficientemente detallado que permitiera al destinatario decidir activar la segunda etapa, en la que se intercambiaría información más completa. En el caso de que no se tratase de un acuerdo de este tipo, la propuesta inicial de 2014 dejaba libertad al país emisor para decidir qué información enviar, estableciendo solo un contenido mínimo ineludible. OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2014 Deliverable*, págs. 45-46. En el documento final, sin embargo, se basaba por completo en este proceso de dos etapas, una inicial con un contenido mínimo sobre la emisión del *ruling*, si está dentro del marco de intercambio BEPS y los países potencialmente interesados. Y una posterior en que dichos países ya podrían solicitar, incluso, el *ruling* completo. OECD, *Action 5-Final Report, op. cit.*, pág. 54.

<sup>28</sup> El breve análisis de los acuerdos que han de ser intercambiados proviene de OCDE, *Action 5, Final Report, op. cit.*, págs. 48-51.

2. APA unilaterales u otros *rulings* transfronterizos unilaterales sobre precios de transferencia. El motivo fundamental de intercambiar estos acuerdos es que la falta de transparencia puede llevar a un desconocimiento del país con el que se realiza la transacción que pueda erosionar su base imponible por las disparidades de tributación de la operación. Para evitarlo, su intercambio se hace obligatorio, sin más condicionantes o requisitos, exigiéndose para determinados casos una transparencia adicional por su inclusión en los informes país por país (*Country-by-Country Reports*) tratados en la acción 13 del Proyecto BEPS.
3. *Rulings* unilaterales con efectos transfronterizos que produzcan un ajuste a la baja de los beneficios sujetos a tributación que no aparezca directamente reflejada en su contabilidad financiera o mercantil. En este caso los efectos de no intercambiar los acuerdos son claros, pues son una herramienta que puede tener un efecto de traslado de beneficios a otra jurisdicción que, sin conocimiento de aquella de la que se están desplazando los ingresos por no reflejarse en la contabilidad de la empresa o hacerse de forma retroactiva, puede estar reduciendo la tributación de dicha renta. El ejemplo que aporta la OCDE es clarificador: el de una transacción entre matriz y filial en que la última paga un precio inferior al de *arm's length*. Si el país de establecimiento de la filial realiza un ajuste a la baja de su beneficio para ajustarlo al precio real de la transacción, no comunicarlo al país de la matriz implicaría que el beneficio de esta no aumentaría en la cuantía correspondiente, produciéndose una deducción para la filial sin el correspondiente incremento de ingresos para la matriz.
4. *Rulings* relativos a los establecimientos permanentes (sobre su existencia o no, y la atribución de beneficios que se le haga). La cantidad de beneficio que se atribuya a un establecimiento permanente es una información fundamental para el resto de países en que tenga presencia dicha empresa multinacional para poder actuar en consecuencia, y que no exista doble imposición.
5. *Rulings* sobre partes vinculadas que sirvan como vehículo para conseguir una menor tributación del flujo de ingresos en su traslado de un país a otro.
6. Cualquier otro tipo de *ruling* que en ausencia de intercambio espontáneo de información diera lugar a problemas de BEPS. Este enunciado, pese a ser el último, es posiblemente el que más debemos destacar. Es claramente un cajón de sastre en el que se quieren incluir todos los acuerdos con potencial elusivo y, sobre todo, quiere establecer una obligación jurídica a los Estados que proporcionan este tipo de *rulings*: pueden seguir aplicándolos pero, en tal caso, deberán ser transparentes y comunicarlos a las jurisdicciones interesadas. El problema, por supuesto, es que son los propios países que otorgan dichos *tax rulings* los que habrán de apreciar, de forma individual, si sus consecuencias alcanzan a ser un «problema de BEPS». Como veremos en los apartados posteriores, en la Unión Europea existía una obligación similar de intercambiar información en circunstancias muy similares a estas, y su escasa aplicación es la que ha obligado a introducir el nuevo procedimiento que vamos a estudiar. La afirmación que introduce el informe final de que en caso de duda de que existan di-

chas circunstancias debe producirse el intercambio, no nos parece de suficiente entidad como para modificar esta consideración. Así, entendemos que, como establece la propia acción 5, con esta cláusula abierta se pretende dar «flexibilidad» al FHTP para futuras adiciones a esta lista de acuerdos que deben ser intercambiados. En ese aspecto nos parece una idea interesante de cara a futuras estructuras de elusión fiscal.

Sin embargo, a efectos reales de la cantidad de intercambios que se producirán, creemos que tienen mucha más relevancia los otros *rulings* sobre los que se ha establecido una obligación incondicional de ser compartidos<sup>29</sup>. El hecho de tener que intercambiar los APA unilaterales con efectos transfronterizos o los *rulings* sobre la atribución de beneficios de los establecimientos permanentes (en adelante EP), entre otros, sin que exista apreciación del país otorgante sobre si esto genera posibilidades de elusión o no, es, a nuestro parecer, el gran avance que aporta la acción 5 del Plan BEPS.

## 2.2. LA CONCRECIÓN DE LAS JURISDICCIONES DESTINATARIAS DEL INTERCAMBIO

Para completar esta regulación era necesario determinar los países a los que habría de enviarse los *rulings* de obligado intercambio. De nada serviría obligar a los países que otorguen estos acuerdos a intercambiarlos sin que tengan que determinar previamente que presentan un potencial elusivo, si al mismo tiempo ostentan una gran discrecionalidad para decidir qué países pueden estar interesados en dicha información. Así, la regla general es que los *rulings* deberán ser enviados a los países de residencia de todas las partes relacionadas con las que se haya hecho la transacción por la que se ha concedido el acuerdo, del que provengan los ingresos de las empresas a que se permita acogerse al régimen preferencial o que tenga vínculo con el EP al que se ha dado un *ruling*<sup>30</sup>. Además, se establece otro mandato general de intercambiar información con el país de residencia de la matriz última y de la propietaria más inmediata.

La amplitud de países a los que hay que enviar el contenido de los *rulings*, y especialmente tener que darlos a conocer en todo caso a los países de residencia de la matriz y empresas intermedias con participación inmediata es el segundo gran avance que manifiesta este sistema. Con

<sup>29</sup> Como afirma LÓPEZ RODRÍGUEZ, «el carácter espontáneo de la asistencia no implica libertad en la decisión o aleatoriedad, como no puede resultar de su condición de obligatoriedad», LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: «La competencia fiscal perjudicial en el Proyecto BEPS», en RAMOS PRIETO, J. (coord.), *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pág. 241. Es decir, aunque el intercambio propuesto por el Plan BEPS sea espontáneo, esto no debería menoscabar su obligado cumplimiento, que derivará de la introducción de esta obligación en instrumentos internacionales como los convenios sobre intercambio de información internacional o un convenio de doble imposición.

<sup>30</sup> Estas reglas son objeto de mayor desarrollo y concreción en el documento de la acción 5. Por un lado, se establece un porcentaje de participación mínimo, directo o indirecto, del 25% para considerar dos partes como vinculadas a efectos de tener que enviar los acuerdos previos a los países de residencia de las partes relacionadas. Además, se establecen los países destinatarios concretos de cada tipo de *ruling*. OCDE, *Action 5, Final Report, op. cit.*, págs. 52-53.

ello, será perfectamente posible que un *ruling* o un APA que afecte a dos jurisdicciones específicas deban ser también intercambiados con otros países que tengan interés expreso en dicho tratamiento tributario, incluso sin tener como residente ninguno de los entes afectados directamente por el acuerdo concedido. Como ejemplo sencillo, un acuerdo previo sobre precios de transferencia entre dos empresas vinculadas establecidas en los países A y B, que concede unilateralmente uno de ellos (digamos el B), deberá ser intercambiado no solo al otro (A), sino también al país C, donde esté establecida la matriz común de ambas, y que puede tener interés en que con dicha transacción no se vacíe la base imponible que tributa en su jurisdicción<sup>31</sup>.

Consideramos que esta especificación de los países a los que deben enviarse los *tax rulings* y, sobre todo, la ampliación de destinatarios que supone deber intercambiar la información en todo caso con los Estados de la sociedad controladora inmediata y la matriz última, suponen dos elementos que dan consistencia y gran utilidad al sistema. Eliminan la discrecionalidad de los países que otorguen estos acuerdos sobre las naciones a que enviar los datos correspondientes. Además, permite a distintas jurisdicciones adoptar las medidas defensivas para evitar el traslado de beneficios y la erosión de su base imponible a lugares de baja tributación, siendo este el objetivo último del intercambio de *tax rulings*.

Este sistema podría considerarse un primer paso ambicioso en la lucha contra la falta de transparencia tributaria y el uso de *tax rulings* opacos como instrumento para articular una planificación fiscal agresiva. La intención de la OCDE es que se incorpore a los principales mecanismos y tratados internacionales que regulen el intercambio de información entre Estados, llegando a afirmar específicamente que en el caso de la Unión Europea este debería formar parte de la Directiva 2011/16/UE<sup>32</sup>. Especialmente positiva sería su inclusión como un apartado adicional al artículo 7 del Convenio multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal (Protocolo 2010)<sup>33</sup>, desarrollada conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa, y que establece obligaciones de intercambio de información para más de 109 jurisdicciones o, incluso, la expansión de los acuerdos OCDE sobre intercambio automático de información financiera a esta cuestión<sup>34</sup>.

<sup>31</sup> Entendemos que en este ejemplo en concreto la información también debería haber sido conocida por medio del Informe país por país, pero los efectos positivos del supuesto planteado valen igualmente para aquellos casos en que dicho *CbC Report* no hubiera sido implementado o cuando se trate de un acuerdo que no deba reflejarse en él.

<sup>32</sup> OCDE, *Action 5, preliminary Report*, 2014, *op. cit.*, pág. 47, donde se determina la base jurídica que ha de recoger el marco de intercambio de información propuesto por la OCDE, indicando que podría recogerse en los convenios de doble imposición o los protocolos bilaterales de intercambio de información, o en instrumentos multilaterales como el Convenio de Asistencia Mutua en materia tributaria.

<sup>33</sup> OCDE/Consejo de Europa, *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, revisada por el Protocolo de 2010, <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>>.

<sup>34</sup> OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, <<http://www.oecd.org/publications/estandar-para-el-intercambio-automatico-de-informacion-sobre-cuentas-financieras-segunda-edicion-9789264268074-es.htm>>.

Sin embargo, y como vamos a analizar a continuación, la Unión no se ha limitado a aplicar el modelo propuesto por el Plan BEPS basado en el intercambio espontáneo de determinados acuerdos, sino que ha dado un paso adicional estableciendo un nuevo procedimiento automático de intercambio de *tax rulings* y APA. Analicemos el sistema establecido por la Unión Europea partiendo del esquema confeccionado por la OCDE y comprobemos si existe tal avance y en qué puntos no es tal.

### 3. LA INTRODUCCIÓN DEL NUEVO SISTEMA DE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE *TAX RULINGS* EN LA DIRECTIVA 2011/16/UE Y SU FUNDAMENTO EN LOS TRATADOS

Actualmente, la regulación referente al intercambio de información tributaria entre los Estados miembros está establecida en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. Las actualizaciones o modificaciones normativas, así como la sustitución de la antigua Directiva del 77 han ido reflejando un incremento gradual de la transparencia tributaria en el mercado interior, progresando tanto en los tipos de información objeto a comparir como en el funcionamiento del mecanismo de intercambio en sí<sup>35</sup>.

La Directiva 77/799/CEE se fundamentaba sustancialmente en la obligación de envío de información previo requerimiento y, si bien introducía determinados supuestos concretos de intercambio espontáneo de información, no profundizaba en el intercambio automático e incondicionado de datos de naturaleza fiscal<sup>36</sup>. Su sustitución por la Directiva 2011/16/UE su-

<sup>35</sup> Uno de los grandes avances derivados de la nueva Directiva de 2011 respecto a la del 77 es el cambio en el objeto y finalidad del intercambio. Si bien en la derogada el intercambio de información se limitaba a la correcta determinación de los impuestos, en la actual dicho intercambio se puede justificar con otros objetivos como la administración y ejecución de las leyes tributarias. MARTÍNEZ GINER, L. A.: «El intercambio de información en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos», en COLLADO YURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, pág. 77. Por otro lado, como afirma TOVILLAS MORÁN, «La novedad aportada por esta Directiva es la de cambiar el eje de los sistemas de intercambio de información anteriores en el sentido de favorecer el desarrollo y la aplicación del intercambio automático de información que se ha convertido en el centro de los instrumentos de cooperación entre administraciones tributarias. Ello supone un cambio notable de perspectiva puesto que en el sistema diseñado por la Directiva 77/799/CEE el desarrollo de la actividad de intercambio de información se centraba en el uso del intercambio de información previo requerimiento entre órganos administrativos». TOVILLAS MORÁN, J. M.: «La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 10, 2013, pág. 3 (versión web).

<sup>36</sup> El artículo 3 de la Directiva 77/799/CEE limitaba el intercambio automático de información a determinados procedimientos de realización de consultas que podían plantear las autoridades competentes de un Estado miembro, o la Comisión Europea, a las de otro, que estaban regulados en el artículo 9 de la misma directiva. Por su parte, el artículo 4 si introducía determinados supuestos que podían dar lugar al surgimiento de una obligación de enviar datos si, de manera espontánea, un Estado miembro apreciaba la existencia de alguna de las causas en él reguladas.

puso un primer avance en este procedimiento de envío automático de datos con relevancia tributaria, introduciendo determinados supuestos en los que los Estados miembros no deberían apreciar causalidad alguna para proceder al envío, sino que debían proceder a su intercambio de forma obligatoria e incondicionada<sup>37</sup>. No obstante, este nuevo mecanismo era limitado y se centraba en información sobre renta y patrimonio de personas físicas, sin hacer referencia a datos que pudieran servir para luchar contra la elusión o la planificación fiscal agresiva de las empresas multinacionales.

El impulso del Plan BEPS de la OCDE, junto con el escándalo de *LuxLeaks*, motivaron que la Comisión tomara la iniciativa con la publicación de un paquete de medidas para incentivar la transparencia fiscal en la Unión, y que están resumidas en la COM(2015) 136 final<sup>38</sup>. En este paquete se incluyeron diversas medidas como la derogación de la Directiva del ahorro, cuyo contenido había sido largamente superado por el de la Directiva sobre cooperación administrativa en materia fiscal, revisar el Código de Fiscalidad de las Empresas y, sobre todo, la introducción de este nuevo procedimiento de intercambio automático de *tax rulings*<sup>39</sup>. El objetivo que

<sup>37</sup> Concretamente, el artículo 8.1 de la Directiva 2011/16/UE obligaba a los Estados miembros a intercambiar automáticamente determinados datos respecto de los residentes en otros países de la Unión, concretamente: a) rendimientos del trabajo dependiente; b) honorarios de director; c) productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión, sobre el intercambio de información y otras medidas similares; d) pensiones; e) propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios. Como afirma el Boletín de Información Comercial Española, la Unión Europea ha sido pionera en el intercambio de información automática con finalidad tributaria, promoviendo en muchas ocasiones este tipo de procedimientos con terceros países a través de acuerdos bilaterales (podría citarse como ejemplo el conjunto de convenios internacionales con los EE. UU. para aplicar la normativa FATCA, que además dio lugar a nuevas iniciativas de mejora del intercambio entre Estados miembros para que se evitara tener que acudir a la cláusula de nación más favorecida). *Boletín de Información Comercial Española*, Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, n.º 3046, diciembre 2013, págs. 8-13. En contra de esta tendencia es de señalar que durante varios años se firmaron acuerdos con algunos países terceros, como Suiza, donde se sustituía el intercambio automático de información por una retención en la fuente respecto de determinados ingresos financieros. Sin embargo, esta cuestión se modificó a raíz de la negociación con Suiza que dio lugar a la Decisión (UE) 2015/2400 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. La inclusión de Suiza en dicha directiva extendió el intercambio automático de información para dichos datos. En este sentido, PISTONE afirmó que en el momento de mayor impulso de la transparencia fiscal global, los denominados «acuerdos Rubik» eran contraproducentes y causaban efectos indeseables, ya que el anonimato que permiten es contrario a los intentos internacionales de progresar en la transparencia fiscal para evitar la evasión fiscal, verdadero problema estructural. PISTONE, P.: «Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic», *Bulletin for International Taxation*, 2013, vol. 67, n.º 4-5, pág. 224.

<sup>38</sup> COM(2015) 136 final, de 18 de marzo de 2015, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales.

<sup>39</sup> Concretamente, son seis las iniciativas que se plantean: 1. Establecer una rigurosa transparencia de las resoluciones fiscales. 2. Racionalizar la legislación sobre el intercambio automático de información (dentro del que se propone la derogación de la Directiva en materia de fiscalidad del ahorro). 3. Estudiar otras posibles iniciativas en materia de transparencia (en esta propuesta se hace una reflexión sobre la posibilidad de hacer públicas determinadas informa-



se había marcado la Comisión con este conjunto de medidas era doble. Por un lado, el refuerzo del intercambio de información serviría para afrontar el citado problema de opacidad sobre *tax rulings* y APA, y que habían dado lugar a numerosas denuncias por considerar dichos acuerdos como selectivos y, por tanto, susceptibles de ser calificados como ayudas de Estado. Por otro, otorgaría a la «Unión Europea más credibilidad a la hora de impulsar un ambicioso programa de transparencia a nivel mundial»<sup>40</sup>.

No obstante, las medidas contenidas en dicho paquete y, más concretamente, la nueva Directiva sobre intercambio de resoluciones fiscales, introducen obligaciones que tendrían un gran impacto en la actividad jurídico-económica de los Estados miembros, forzándoles a incrementar la transparencia a niveles realmente altos y a desarrollar una actividad administrativa que respondiera a los nuevos estándares. Debemos recordar, por ello, que la Unión Europea tiene competencias limitadas en lo referente a la armonización en materia tributaria, siendo interesante recalcar en qué se fundamenta esta reforma, pues en función de los artículos de los tratados en que se sustenten variará el contenido y profundidad de las medidas<sup>41</sup>. Pese a que la Comisión en un primer momento quiso argumentar la armonización del intercambio de información en materia tributaria de manera diversa, basándose en que al ser derecho tributario procedimental y no sustantivo, se podía seguir el procedimiento establecido en el artículo 114 del TFUE<sup>42</sup>,

---

ciones sobre el impuesto sobre sociedades tal como se hace con los requisitos de capital en las entidades bancarias o el pago que hacen las empresas de la industria extractiva y maderera). 4. Revisar el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas. 5. Cuantificar mejor el déficit tributario. 6. Impulsar un aumento de la transparencia fiscal a nivel internacional.

<sup>40</sup> COM(2015) 136 final, *op. cit.*, pág. 5. En otras palabras, es necesario este paquete para combatir los problemas puestos de manifiesto con el caso *LuxLeaks* y que no solo menoscaban el funcionamiento del mercado interno, sino que desautorizaba a la Unión Europea como interlocutor internacional en su intento de impulsar una mayor transparencia fiscal internacional.

<sup>41</sup> El artículo 113 del TFUE sí establece la competencia de la Unión Europea para la armonización de determinados tributos, como el impuesto sobre el volumen de negocios (IVA) o aquellos sobre consumos específicos (impuestos especiales). La Unión ha avanzado en la armonización de dichos tributos también en lo referente a sus propios procedimientos de intercambio de información y de cooperación administrativa (por ejemplo el Reglamento 904/2010, de 7 de octubre, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido). La Directiva 2011/16/UE, tal como se establece en su artículo 2.2, no tiene aplicación respecto de los citados tributos armonizados (tampoco sobre aranceles) y, por tanto, tampoco lo tendrá el procedimiento de intercambio automático que estamos estudiando. Esta falta de competencia exclusiva en la materia exige que para avanzar en la aproximación normativa se deba acudir al soporte del artículo 115 del TFUE, al tiempo que exige el respeto al principio de subsidiariedad de la Unión respecto de las competencias de los Estados miembros.

<sup>42</sup> MERINO ESPINOSA y NOCETE CORREA comentan como la propuesta inicial de la Comisión Europea basaba la armonización de los intercambios de información tributaria en el artículo 114 del TFUE, pese a que este excluye expresamente su uso en materia fiscal. Sin embargo, la Comisión consideraba que esta prohibición se limitaba al derecho tributario sustantivo, para poder así utilizar la vía de este artículo y no tener que someterse al requisito de unanimidad en el Consejo que exige el uso del artículo 115 del TFUE. Sin embargo, como observamos, las tesis del Consejo prevalecieron, estando incluso respaldadas por una STJUE de 29 de abril de 2004, Comisión contra Consejo, asunto C-338/01, y esta armonización está basada en el artículo 115 del TFUE y en el artículo 5 del TUE. MERINO ESPINOSA,

el Consejo ha manifestado en la propia directiva que este nuevo régimen se fundamenta en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea (TUE) y el artículo 115 del TFUE<sup>43</sup>. La diferencia fundamental entre los procedimientos establecidos en dichos artículos es que la aproximación normativa que establece el artículo 114, argüido por la Comisión, se realiza a través del procedimiento legislativo ordinario, sin necesidad de la unanimidad que sí exige el procedimiento legislativo especial del artículo 115.

Dado que se trata de una competencia no atribuida a la Unión, una reforma armonizada debería ser acorde con el principio de subsidiariedad, que implica que solo se podría legislar sobre dicha materia si el avance necesario en ella, debido a su naturaleza, puede ser afrontado con mayor éxito por parte de la Unión Europea que de los Estados miembros de forma individual<sup>44</sup>. Además, para cumplir con el artículo 115 del TFUE, habría que reflexionar acerca de si estamos ante una cuestión que incide directamente en el funcionamiento del mercado interno<sup>45</sup>. Solo si se

---

M. P. y NOCETE CORREA, F. J.: «El intercambio de información...», *op. cit.*, págs. 150-151. Estamos de acuerdo con ambos cuando afirman que la exclusión que hace el artículo 114 respecto de la materia tributaria es de tal entidad que no parece que el hecho de que el intercambio de información sea instrumental y no sustancial pueda ser óbice para que opere esta excepción.

<sup>43</sup> Artículo 115 del TFUE: Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.

Artículo 5.3 del TUE: En virtud del principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá solo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión.

<sup>44</sup> Acerca de la exigencia de este requisito a una materia crucial para la consecución de un mercado sin distorsiones reflexiona HINOJOSA TORRALVO, que afirma: «He aquí la gran paradoja de la fiscalidad comunitaria: se articula porque se entiende como condición indispensable –posiblemente más que ninguna otra– para la consecución de los objetivos comunitarios, y sin embargo, se somete –posiblemente también más que ninguna otra– al corsé de la subsidiariedad». HINOJOSA TORRALVO, J. J.: «Presentación», en FERNÁNDEZ MARÍN, F.: «El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea», Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 24.

<sup>45</sup> El TFUE trata la fiscalidad como un aspecto instrumental para la consecución de un mercado único sin distorsiones. Así, la fiscalidad no tiene carácter de objetivo por sí misma, sino de herramienta para alcanzar dicho fin último del mercado de la Unión. La asistencia mutua y el intercambio de información en materia fiscal son cuestiones que atenden al correcto devenir de la fiscalidad y, como afirma FERNÁNDEZ MARÍN: «la correcta aplicación del tributo no sería un fundamento suficiente para la regulación comunitaria de la asistencia, sino en relación con el carácter basilar de los tributos en el funcionamiento del mercado único». El impacto de la transparencia fiscal es, usando la terminología utilizada por HINOJOSA TORRALVO, «instrumental de lo instrumental», pues garantiza la adecuada aplicación de los tributos, que es fundamental para que no se utilice la política fiscal como medio de alterar la libre competencia económica. FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 146. HINOJOSA TORRALVO, «Presentación», *op. cit.*, pág. 24. De manera similar se pronuncia SÁNCHEZ LÓPEZ, que en el análisis de la STJUE de 27 de enero de 2009, *caso Hein Persche*, C-318/07, afirma que el intercambio de información tributaria tiene la función de ser «medio de garantía de la realización de las libertades comunitarias, más allá de la consecución de la correcta aplicación de los sistemas

cumplieran ambas circunstancias podría considerarse justificada la acción normativa de la Unión Europea y la introducción del citado procedimiento de intercambio automático de *tax rulings*.

Sobre la incapacidad de la actuación singular de cada país no parece que podamos albergar duda. El caso *LuxLeaks*, así como los escándalos de ayudas de Estado otorgadas a determinadas multinacionales, han puesto de manifiesto la opacidad existente en la materia, la escasa voluntad de colaboración de determinados Estados miembros, que no cumplieron su obligación de intercambiar espontáneamente dicha información y, sobre todo, la ausencia de mecanismos de defensa por parte del resto de Estados miembros para actuar ante unos acuerdos que desconocen<sup>46</sup>. Esta importancia de la acción coordinada supranacional queda también patente en su inclusión en la citada acción del Plan BEPS como un avance que ha de ser alcanzado mediante el acuerdo internacional ante la permisividad de ciertas jurisdicciones con el uso de *tax rulings* y APA como medios de elusión fiscal.

Respecto al impacto en el mercado interno, poco hay que decir sobre las consecuencias que tiene la elusión fiscal en la recaudación de los Estados que la sufren, así como sobre los problemas de competitividad que genera a las empresas de menor tamaño que no pueden acceder a *tax rulings* tan ventajosos como las multinacionales, o que no tienen entidad como para hacer estructuras de planificación fiscal agresiva en los que utilizar los *tax rulings* o APA. Por tanto, es claro que el nuevo procedimiento de intercambio automático de información, tal como se observa en la exposición de motivos de la directiva que lo introduce, cumple con los requisitos necesarios de los artículos mencionados de los tratados. En este caso el requisito de unanimidad establecido por el artículo 115 no ha sido obstáculo para la aprobación de la norma, aunque, como vamos a analizar, difiere en varios aspectos de la propuesta inicial de la Comisión Europea.

---

tributarios de los Estados miembros». SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: «La función armonizadora de los mecanismos de intercambio de información», *La Ley Unión Europea*, n.º 27, 2015, pág. 11 (versión web).

<sup>46</sup> La doctrina se ha pronunciado de manera reiterada sobre la dificultad de avanzar en la armonización tributaria y en la construcción de un mercado único si persisten conductas no cooperativas por parte de determinados Estados miembros, se continúa ejerciendo una importante competencia fiscal agresiva entre jurisdicciones comunitarias o se incumplen deliberadamente obligaciones como las de intercambio de información. Así, SÁNCHEZ LÓPEZ afirma que la «cooperación interadministrativa [...] no puede desarrollarse eficazmente a nivel comunitario si no se supera el *estatalismo* que domina la actuación de los Estados miembros». SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: «La función armonizadora...», *op. cit.*, pág. 6 (versión web). Con mayor rotundidad lo expresa HINOJOSA TORRALVO, que afirma que los Estados miembros «intentan limitar la efectividad de las normas comunitarias, (los) fomentan las negativas al intercambio de información oponiendo al Estado requirente su propio derecho o sus procedimientos tributarios», HINOJOSA TORRALVO, J. J.: «Prólogo» en FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 25 y 26. Esta «imposición» de la «soberanía nacional» a la cooperación tributaria entre Estados miembros también ha sido denunciada por DI PIETRO, que habla del «obstáculo» que puede representar la soberanía impositiva nacional para las «libertades comunitarias» o para el «funcionamiento del mercado» sin distorsiones. Para este autor el intercambio de información «se coloca como instrumental para la realización de los objetivos comunitarios y no para los intereses recíprocos de los Estados contratantes, como sucede en el intercambio de información previsto por los convenios internacionales». DI PIETRO, A.: «Prólogo» en FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 18.

## 4. EL NUEVO PROCEDIMIENTO DE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE ACUERDOS TRIBUTARIOS PREVIOS CON EFECTOS TRANSFRONTERIZOS

El nuevo sistema sobre intercambio de *tax rulings* ha sido establecido por la 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. La regulación se inserta dentro de la Directiva sobre cooperación administrativa en materia fiscal, como dos artículos adicionales (*bis* y *ter*) al que articula la obligación de intercambio automático de información (art. 8). Del mismo modo, también se introduce un nuevo artículo sobre confidencialidad de la información intercambiada en este tipo de procedimientos.

### 4.1. ACUERDOS TRIBUTARIOS INCLUIDOS EN EL NUEVO RÉGIMEN DE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO E INFORMACIÓN SUSCEPTIBLE DE SER SUMINISTRADA

#### 4.1.1. Tipos de acuerdos tributarios previos de intercambio obligatorio en el nuevo procedimiento

Sin duda, el primer elemento básico que debía incorporar la directiva es la concreción de su objeto, es decir, la especificación de los acuerdos que iban a deber ser compartidos entre las distintas Administraciones tributarias de los Estados miembros. Dado que en el pasado la obligación espontánea establecida en la Directiva 2011/16/UE de intercambiar aquellos *tax rulings* que pudieran dar lugar a conductas de elusión fiscal no había tenido éxito, era necesario articular el elemento objetivo de manera que los países no pudieran encontrar lagunas en las definiciones que les permitieran evitar la obligación de compartir la información. Esta misma duda se la planteó la Comisión Europea en el documento de trabajo que acompañaba a la propuesta de directiva. Por un lado, el Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas había acuñado un concepto de acuerdo tributario previo más restringido<sup>47</sup>. Por otro, la acción 5 del Plan BEPS había dotado al término *tax ruling* de un contenido más general, definiéndolo como cualquier información dada a un contribuyente sobre su situación tributaria y que este pudiera hacer valer<sup>48</sup>.

<sup>47</sup> SWD (2015) 60 final, de 18 de marzo de 2015, Commission Staff Working Document, *Technical analysis of focus and scope of the legal proposal - Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards exchange of information in the field of taxation*, pág. 49, afirmaba que una de las opciones para definir los acuerdos tributarios previos era adoptar la postura del Código de Conducta, y definirlos como «any practice, agreement with tax offices or exercise of discretion by a tax authority, which provides some degree of agreement as to the level of taxation on a particular company, activity or business».

<sup>48</sup> *Vid.* nota 18. Por su parte, la definición correspondiente para APA es «an arrangement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria ... for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time». OCDE, *Action 5, Final Report, op. cit.*, pág. 47.

La Comisión Europea, pese a tener en cuenta que una definición amplia de acuerdo tributario previo incrementaría la carga administrativa de los Estados miembros, consideró conveniente adoptar una definición general para evitar que algunos Estados pudieran considerar que determinadas prácticas tributarias no entrasen en el marco de una definición más estricta, «contribuyendo mejor al objetivo de incrementar la transparencia general»<sup>49</sup>. El considerando quinto de la directiva hace referencia a un concepto muy amplio que abarque «todas las formas que pueda adoptar el acuerdo»<sup>50</sup>, mientras que el considerando sexto proporciona algunos casos de acuerdos o decisiones que deben considerarse dentro de este concepto, aunque lo hace a meros efectos ejemplificativos y de forma no exhaustiva<sup>51</sup>.

Así, los nuevos artículos 3.14 y 3.15 de la Directiva 2011/16/UE incorporan las definiciones de «acuerdo previo con efecto transfronterizo» y «acuerdo previo sobre precios de transferencia», toda

<sup>49</sup> SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, pág. 49. Como afirma la Comisión, muchos Estados miembros argumentaban que sus actuaciones no entraban dentro del concepto de *tax ruling* aportado por las Instrucciones modelo del Código de Conducta, por ejemplo porque afirmaban que únicamente se realizaba una interpretación estricta de las normas sin potestad discrecional alguna, y por ello no realizaban el intercambio espontáneo que debiera haberse practicado. SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, pág. 15. Por ejemplo, a nivel nacional podría plantearse si las consultas vinculantes reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria entrarían o no dentro del concepto de *tax ruling*. Es de recordar que, de acuerdo con la citada normativa, se trata de meras «consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda», que bajo el concepto acuñado por el Código de Conducta podrían no ser entendidas como acuerdos que han de ser intercambiados. Sin embargo, de acuerdo con la redacción definitiva de la directiva, entendemos que las consultas vinculantes cumplirían los requisitos para deber ser compartidas por la Administración tributaria española. No obstante, hay que tener en cuenta que esta amplitud del concepto de acuerdo a intercambiar se ve reducida por el requisito de restringirlo a personas jurídicas, que limitarán la carga administrativa que supondría tener que intercambiar todas las consultas vinculantes.

<sup>50</sup> VAN STAPPEN, OEPEN, y MOLLA señalan que esta afirmación referente a «todas las formas» incluiría acuerdos verbales y no únicamente escritos. VAN STAPPEN, D.; OEPEN, W. y MOLLA, E.: «Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings: Political Agreement Reached in ECOFIN Council», *International Transfer Pricing Journal*, vol. 23, n.º 1, 2016, pág. 11. Es cierto que al hablar de «todas» no se puede excluir ninguna posible modalidad, pero debemos poner esta afirmación en relación con el momento en que se ha de emitir dicho acuerdo para ser objeto de intercambio: con anterioridad a la presentación de la declaración fiscal o de la realización de las transacciones. No caben acuerdos verbales en posteriores inspecciones, sino que han de ser emitidos previamente y los sujetos pasivos deben poder alegarlo, surgiéndonos la duda razonable de la capacidad (o certeza) de poder argüir un acuerdo verbal otorgado antes de presentar una declaración fiscal o de realizar un hecho imponible y que este deba ser respetado por la administración concedente. Dados los importantes problemas de prueba que encontraría el obligado tributario, parece poco factible que se den en la práctica este tipo de acuerdos y que se pueda afirmar su carácter vinculante. En todo caso, el carácter exclusivamente oral de un *ruling* que cumpliera el resto de requisitos se perdería en el momento en que su contenido hubiera de ser transcrito para ser transmitido al resto de Estados miembros.

<sup>51</sup> El considerando quinto dice lo siguiente: «El ámbito del intercambio automático de acuerdos previos con efecto transfronterizo y acuerdos previos sobre precios de transferencia formulados, modificados o renovados a una persona o grupo de personas, que esa persona o grupo de personas tenga derecho a invocar, debe abarcar todas las formas que pueda adoptar el acuerdo (con independencia de su carácter vinculante o no y del modo en que se formule)». Por su parte, el listado de acuerdos incluido en el sexto considerando recuerda en parte a la enunciada por la acción 5 del Plan BEPS (coincidencia de puntos en *rulings*, APA, o acuerdos sobre EP), pero introduce aspectos más concretos y específicos como los acuerdos sobre entidades híbridas o sobre la depreciación de activos adquiridos dentro de un grupo en otra jurisdicción.

vez que el artículo 3.16 especifica lo que debe entenderse por transacción transfronteriza, y que trataremos en el próximo apartado. La definición de ambos conceptos es notablemente genérica, abarcando cualquier acuerdo sobre la interpretación o aplicación de la normativa tributaria, al que se exige fundamentalmente haber sido emitido por una administración competente en la materia<sup>52</sup> respecto de uno o varios sujetos específicos, con anterioridad a que ocurra la transacción o la declaración fiscal pertinente, y que el solicitante tenga derecho a invocarlo con efectos vinculantes para la administración.

A diferencia de lo regulado por el Plan BEPS, la Directiva sobre cooperación administrativa no va a excluir del intercambio de información las APA bi o multilaterales, es decir, las que hayan sido concedidas para determinar la valoración de una transacción concreta a través del acuerdo de varias Administraciones tributarias. El motivo de incluir este tipo de información dentro de la susceptible de ser enviada es la generalización de destinatarios que introduce la nueva regulación comunitaria, diferente a la que propone el Plan BEPS. Dado que, como veremos, los *tax rulings* y APA han de ser enviados a todos los Estados miembros sin excepción, la intervención de más de uno en la formalización del acuerdo previo no excluye que pueda ser de interés para otros.

De hecho, en este aspecto podríamos afirmar que la directiva mejora la propuesta de la acción 5 en este aspecto, ya que esta última parece olvidar que no solo los países intervinientes en la transacción pueden estar interesados en conocer los datos tributarios bajo los que se va a desarrollar. Así, es llamativo que, bajo la propuesta BEPS, un APA unilateral deba ser enviado tanto a los países que tengan interés en la transacción como a aquel donde sea residente la matriz última e inmediata, y un APA bilateral no deba ser suministrado, por ejemplo, a los territorios de dichas sociedades propietarias de las que realicen la transacción si este ha sido acordado entre otras dos Administraciones<sup>53</sup>. En este aspecto, la solución adoptada por la directiva es preferible, no solo porque genera una mayor transparencia en sentido global, sino porque no excluye a países que puedan verse directamente afectados por tales acuerdos y evita que puedan generarse dinámicas bilaterales en determinadas jurisdicciones «amigas» que vayan en detrimento de una tercera.

Debemos hacer referencia a dos especificaciones que delimitan también el tipo de acuerdos que será obligatorio intercambiar de manera automática. En primer lugar, y como ya hemos adelantado, los nuevos artículos 3.14 e) y 3.15 c) de la Directiva 2011/16/UE establecen que los *rulings* o acuerdos sobre precios de transferencia deberán ser anteriores a la transacción o declaración tri-

<sup>52</sup> También entran aquellos que sean formulados por varias administraciones, entrando en el ámbito de aplicación de la obligación de intercambio tanto los *tax rulings* unilaterales como bilaterales o multilaterales.

<sup>53</sup> La Comisión Europea, a raíz del trabajo del Foro de Precios de Transferencia, define a los APA bilaterales y multilaterales como aquellos que requieren el acuerdo entre administraciones tributarias y el entendimiento de cada administración tributaria con el contribuyente, mientras que uno unilateral es aquel en el que existe solo una relación entre el obligado tributario y las autoridades de un único país. COM(2007) 71 final, de 26 de febrero de 2007, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU, apdo. 45. En esta Comunicación la Comisión muestra su preferencia por los APA bilaterales y multilaterales.

butaria a la que se apliquen, no debiendo ser intercambiados los que se otorguen con posterioridad. En este sentido, el hecho de que en el enunciado de dichos artículos se determine que puedan ser concedidos «en el contexto de una inspección fiscal» puede entenderse como una medida tomada en dicho procedimiento con efectos en declaraciones o transacciones futuras<sup>54</sup>. Como argumenta la Comisión en su documento de trabajo, incluir todos los acuerdos a los que se llegara en un procedimiento de inspección (por ejemplo, todas las posibles actas con acuerdo de la normativa española en que se hiciera una interpretación concreta de la normativa tributaria), podría producir un incremento extraordinario de carga administrativa para los Estados miembros. Pero, sobre todo, la razón para excluir estos acuerdos posteriores es que carecen del elemento fundamental que posibilita la planificación fiscal agresiva o la articulación de mecanismos de elusión fiscal: la previsibilidad jurídica. Los *tax rulings* son acuerdos cuyo mayor interés es aportar seguridad jurídica sobre la forma en que una Administración tributaria va a hacer tributar determinada operación o manifestación de capacidad económica. Su uso como herramienta elusiva se ha basado, precisamente, en esta capacidad de anticipar sus efectos tributarios. Por ello, la Comisión, la OCDE, y el Consejo han entendido que los acuerdos a que se puedan llegar en un procedimiento de inspección no tienen esta capacidad de generar problemas de BEPS, y han sido excluidos del mecanismo de intercambio.

Por último, existe una exclusión adicional respecto de los acuerdos tributarios previos que van a ser intercambiados: los solicitantes no pueden ser exclusivamente personas físicas. Solo los *rulings* requeridos por personas jurídicas o los acuerdos mixtos (en que los administrados sean tanto personas físicas como jurídicas) serán objeto del nuevo sistema de intercambio automático de información. Esta exclusión está contenida en el nuevo artículo 8 bis.4 de la Directiva 2011/16/UE y el motivo, de nuevo, es el equilibrio de utilidad y limitación de la carga administrativa. Como afirma la Comisión, la mayor parte de los datos sobre personas físicas ya son objeto de intercambio automático conforme al artículo 8 de la Directiva 2011/16/UE. Además, siempre de acuerdo con el Documento de trabajo de la Comisión, los *tax rulings* dados a personas físicas suelen tener un limitado impacto de planificación fiscal agresiva o de elusión fiscal<sup>55</sup>. Por ello, y por limitar potenciales problemas acerca del derecho a la privacidad y cuestiones sobre protección de datos personales, los acuerdos que deberán ser objeto de intercambio han de involucrar siempre, al menos, a una persona jurídica.

#### 4.1.2. Acuerdos tributarios objeto de intercambio en la normativa tributaria española

Para analizar los efectos de esta directiva dentro del sistema tributario español es necesario acudir a la sección 2.<sup>a</sup> del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

<sup>54</sup> De hecho, esta posibilidad es tenida en cuenta de forma expresa por parte de la acción 5 del Plan BEPS, que afirma que aunque no entrarán dentro del concepto de *tax rulings* aquellos acuerdos alcanzados en el transcurso de una inspección, sí lo serán si sus efectos no son referentes a la declaración que se está auditando, sino que tiene efectos para futuras obligaciones tributarias. OCDE, *Action 5, Final Report, op. cit.*, pág. 47.

<sup>55</sup> SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, págs. 50-51.



(en adelante LGT), referente a la «Información y asistencia a los obligados tributarios». Dentro de esta sección encontramos tres figuras que son susceptibles de cumplir los requisitos marcados por la directiva para ser objeto de transmisión al resto de Estados miembros: las consultas tributarias escritas, las solicitudes previas de información sobre el valor de inmuebles y, sobre todo, los acuerdos previos de valoración.

En las consultas tributarias escritas, reguladas en los artículos 88 y 89 de la LGT, los obligados tributarios pueden cuestionar a la Administración acerca del «régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda», debiendo estas formularse «antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias». El aspecto fundamental de estas consultas es que la contestación es vinculante para la Administración encargada de la aplicación de los tributos. Como se puede observar, las consultas tributarias cumplen con los parámetros establecidos por la directiva para ser consideradas susceptibles de ser intercambiadas de manera automática con el resto de países de la Unión, siempre que hayan sido solicitadas por personas jurídicas.

Respecto de las solicitudes previas de información sobre el valor de inmuebles, reguladas en el artículo 90 de la LGT, su interés es mínimo. Esto es debido a que, como afirma la normativa de desarrollo<sup>56</sup>, se trata de solicitudes de información sobre el valor real de bienes a efectos de «tributos que graven *su* adquisición o transmisión», siendo vinculantes solo por tres meses. Hay que tener en cuenta que el artículo 2.2 de la Directiva 2011/16/UE excluye de su ámbito de aplicación al IVA, lo que restringe enormemente la obligación de intercambiarlos.

El segundo núcleo fundamental de resoluciones que deberán ser objeto de intercambio por parte de la Administración tributaria española son los acuerdos previos de valoración (APA españolas), regulados en el artículo 91 de la LGT. En este caso, ante una solicitud de los obligados tributarios, siempre previa a la realización del hecho imponible, la Administración indica la valoración o calificación de los elementos determinantes de la deuda tributaria sobre los que se haya cuestionado. Estos acuerdos vinculan a la Administración a aplicar los valores expresados en ellos siempre que no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que los fundamentaron. Tendrán como máximo, y salvo que la normativa específica marque lo contrario, una vigencia máxima de tres años. En la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), encontramos diversos acuerdos previos de valoración, que encuentran su desarrollo en los capítulos VII, IX y X del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Concretamente nos encontramos con: acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas (art. 18.9 LIS), que podrán ser tanto unilaterales como formalizados con otras Administraciones de forma conjunta; acuerdos de valoración previa de gastos correspondientes a proyectos de in-

---

<sup>56</sup> Artículo 69 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

investigación científica o de innovación tecnológica (art. 23.6 LIS); y acuerdos previos de valoración o de calificación y valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles en lo referente a la deducción por actividades de I+D (art. 35.4 c) LIS). Por último, nos remitimos a lo dicho en el apartado anterior para las actas con acuerdo de un procedimiento inspector, reguladas en el artículo 155 de la LGT. Dado que no son previas a la liquidación tributaria, solo podrían ser susceptibles de intercambio si determinaran algún componente de futuras liquidaciones tributarias del obligado tributario.

En conclusión, podemos observar que la obligación de intercambio de *tax rulings* y APA establecida por la Directiva 2015/2376/UE va a tener efectos reales en la normativa española, que cuenta con diversos tipos de acuerdos que cumplen los requisitos para deber ser compartidos con el resto de Estados miembros de manera obligatoria y automática.

### 4.1.3. El componente transfronterizo

Si atendemos al título del nuevo artículo 8 bis introducido en la Directiva de cooperación administrativa en materia tributaria, así como a los tipos de acuerdos que deben intercambiarse bajo su mandato, observamos que existe un requisito necesario que deben cumplir: tener efectos transfronterizos. En el caso de los «acuerdos previos con efectos transfronterizos», este componente internacional implica que el *ruling* se aplique a una «transacción transfronteriza» o se refiera a la cuestión de si existe establecimiento permanente en otra jurisdicción<sup>57</sup>. En el caso de los «acuerdos previos sobre precios de transferencia» también se establece que la obligación se impone a aquellos que sean válidos para «transacciones transfronterizas entre empresas asociadas»<sup>58</sup>. La razón de esta limitación parece ser doble. Por un lado, restringir la carga administrativa no obligando a intercambiar todos los acuerdos previos concedidos por cada Administración tributaria de la Unión al resto de Estados miembros (que pueden tener mínimo o nulo interés en recibir dicho exceso de información). Por otro, no hay que olvidar que el fundamento de la directiva, de acuerdo con el artículo 115 del TFUE, es contribuir al mejor funcionamiento del mercado interno. Por ello, la directiva centra el intercambio en aquellas actuaciones administrativas que sean susceptibles de tener impacto en otras jurisdicciones, que podrán evitar conductas elusivas o de traslado de beneficios, considerándose de escasa relevancia para el resto de Estados miembros los *tax rulings* estrictamente nacionales<sup>59</sup>.

La directiva introduce en el artículo 3.14 una definición de lo que deberá entenderse por «transacción transfronteriza». Lo primero que hemos de destacar de esta formulación es que hace

<sup>57</sup> Nuevo artículo 3.14 d) de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>58</sup> Nuevo artículo 3.15 c) de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>59</sup> SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, pág. 48. La Comisión entiende que, junto a la necesidad de limitar la carga administrativa, que se dispararía si se tuvieran que intercambiar todos los *tax rulings*, los que restringen su impacto a nivel nacional tienen una importancia limitada para otras jurisdicciones. Además, recuerda que la prohibición de ayudas de Estado sigue vigente, así como la necesidad de que estas le sean comunicadas previamente.

referencia a una «transacción o una serie de transacciones». Esta concreción se debe al hecho de que el *ruling* o APA pueda afectar a más de una operación específica. Sobre todo, por el hecho de tener en cuenta actuaciones estrictamente nacionales que estén inmediatamente relacionadas con otra operación anterior o posterior de la que sí se pueda predicar el componente transfronterizo. El acuerdo tributario previo, pese a desarrollarse única y exclusivamente dentro de una jurisdicción, podría tener un impacto en la forma en que se aplique dicho *ruling* en el conjunto de operaciones relacionadas, que sí podrían favorecer actuaciones de elusión fiscal internacional. Este sería el problema, por ejemplo, si una sociedad recibiera un APA sobre la valoración de una transacción entre dos sociedades vinculadas de una única jurisdicción que localizara el grueso del beneficio empresarial en una de ellas<sup>60</sup>. Si posteriormente aquella sociedad que ha obtenido un mayor beneficio transfiriera la renta a otra sociedad transfronteriza dando lugar a una erosión de la base fiscal, el acuerdo previo, con aparente impacto nacional, estaría alcanzando efectos internacionales. Por ello, la inclusión del término «serie de transacciones» nos lleva a pensar que los acuerdos con estos efectos transfronterizos, pese a ser indirectos, también deberían ser intercambiados. Lo contrario implicaría la posibilidad de que a través de complejas estructuras societarias y de transacciones nacionales e internacionales se pudiera eludir esta obligación de intercambio de información.

La directiva fundamenta este componente transfronterizo en que alguna de las partes de la operación tenga residencia fiscal en un Estado diferente al que formula el *ruling*, especificando supuestos concretos<sup>61</sup>. Además, incluye una cláusula general en el apartado d) afirmando que se considerarán como tales las «transacciones o series de transacciones (que) tienen un efecto transfronterizo». Este cajón de sastre muestra una clara intención de evitar que un exceso de concreción pueda implicar que se puedan quedar fuera de la obligación de intercambio *rulings* que afecten a otras jurisdicciones.

No obstante, debemos hacer una puntualización. Estamos de acuerdo con que el potencial elusivo de un *tax ruling* para realizar actuaciones de BEPS o de planificación fiscal agresiva es muy reducido en los acuerdos previos con efectos estrictamente nacionales. Esta idea se refuerza con el hecho de que el efecto transfronterizo pueda derivarse no de la operación concreta sino de la «serie de transacciones» que hemos comentado anteriormente. Sin embargo, debemos recor-

<sup>60</sup> Por ejemplo, podemos citar el documento en que la Comisión Europea explica el caso Amazon, en el que la sociedad Amazon EU Sarl transfería gran parte de su beneficio a una sociedad *holding* también establecida en Luxemburgo que era transparente a efectos de la normativa de EE. UU. y que impedía la aplicación de las reglas *CFC*. Esa transferencia de beneficio de una empresa a otra se daba a través de una transacción de propiedad intelectual, propiedad de la *holding*, en la que se establecía un precio muy superior al que resultaría de la aplicación del criterio de *arm's lenght*. Este precio estaba confirmado por la existencia de un *transfer pricing agreement* concedido por Luxemburgo y que, si nos ceñimos a su carácter estrictamente nacional, podría quedar fuera del ámbito de aplicación de esta directiva y no ser compartido con el resto de Estados miembros. Comisión Europea, C(2014) 7156 final, de 7 de octubre de 2014, *State aid SA.38944 (2014/C) – Luxembourg*, págs. 10 y ss.

<sup>61</sup> Es claro que la amplitud de la terminología usada, «otra jurisdicción», no restringe el carácter transfronterizo a situaciones entre Estados miembros, sino que también podrá darse en situaciones en que el componente internacional se dé con países terceros. En este sentido, VAN STAPPEN, D.; OEPEN, W. y MOLLA, E.: «Mandatory Automatic...», *op. cit.*, pág. 11.

dar que la acción 5 del Plan BEPS estableció una obligación genérica de intercambio de todos los *rulings* que pudieran causar problemas de BEPS. En este sentido, consideramos que la directiva podría haber establecido una cláusula similar en el requisito del impacto internacional del acuerdo, no haciendo referencia únicamente al «efecto transfronterizo» sino también a aquellos supuestos de *tax rulings* con impacto nacional que, simplemente, pudieran tener un «interés» para otra jurisdicción; por ejemplo, fijando la obligación de compartir un APA de efectos internos con la jurisdicción de la matriz de las sociedades involucradas<sup>62</sup>. La exclusión, no obstante, da lugar a que cualquier posible envío de este tipo de acuerdos deba realizarse según el procedimiento de intercambio espontáneo regulado en el artículo 9 de la Directiva 2011/16/UE, que, como hemos comentado, adolece de uno de los efectos que el intercambio automático y generalizado quiere evitar: la apreciación discrecional del Estado concedente del acuerdo sobre su interés para otra jurisdicción. Entendemos que debería haberse incluido una cláusula adicional de intercambio automático para acuerdos sin efecto transfronterizo pero con interés para otras jurisdicciones, si bien limitando el número de destinatarios a dichos Estados miembros involucrados<sup>63</sup>. Así habría una obligación mayor de transparencia que alcanzara a supuestos remotos que pudieran escapar de este intercambio automático por no tener un efecto transfronterizo directo o aparente<sup>64</sup>.

#### 4.1.4. Contenido susceptible de intercambio

La Comisión Europea, cuando analizó la necesidad de introducir un sistema de intercambio automático de *tax rulings*, dedicó especial atención al contenido que debía ser compartido, considerando tres opciones distintas. La primera fue la de compartir información detallada de cada acuerdo. Esta fue, sin embargo, rechazada, ya que se consideró que no era conveniente inundar a las Administraciones tributarias con información cuando estas, en caso de albergar dudas después de acceder a un resumen del acuerdo, siempre podrían solicitar mayor profundidad sobre los datos intercambiados. La segunda alternativa, opuesta a la primera, fue la de compartir una

<sup>62</sup> La intención no es otra que la de evitar la construcción de estructuras societarias en que transferencias nacionales puedan desvirtuar los efectos y la transparencia que pretende alcanzar la directiva.

<sup>63</sup> Esta crítica también la formuló el Parlamento Europeo, que calificó la disposición adoptada por el Consejo como «decepcionante» y lo tildó de «pérdida de una gran oportunidad» para incrementar la transparencia en materia fiscal. Las críticas del Parlamento Europeo se basan en tres aspectos: El primero de ellos es el que estamos tratando, pues afirman que hubiera sido deseable no limitar el intercambio de acuerdos a aquellos que tengan efectos transfronterizos: «*Limited scope* - MEPs would prefer the directive to apply to all tax rulings, not just "cross border rulings and advance pricing arrangements", given that purely national transactions can also have cross-border effects. The Council made the directive's scope "cross-border only"». Los otros dos puntos que critica el Parlamento Europeo son el papel reducido que se da a la Comisión Europea, que trataremos posteriormente, y la escasez de efecto retroactivo respecto del intercambio: <<http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/20151022IPR98803/council-deal-on-automatic-exchange-of-tax-rulings-is-a-%E2%80%9Cmissed-opportunity%E2%80%9D>>.

<sup>64</sup> Quizás también se hubiera podido alcanzar este mismo resultado si se hubiera afirmado que dicho efecto transfronterizo fuera «directo o indirecto/mediato», lo que permitiría incorporar *tax rulings* nacionales pero con posible impacto mediato en otras jurisdicciones.

información mínima por cada *ruling*, limitada a cinco elementos<sup>65</sup>. La alternativa por la que se decantó la Comisión fue la intermedia: compartir los datos clave del acuerdo pero acompañados de un breve resumen del mismo. Su argumento fue la necesidad de incrementar la efectividad del intercambio, ya que facilitaría al resto de Estados miembros la apreciación de si estaban afectados por el *ruling* y mejoraría la transparencia. Además, aunque consideró que esta opción aumentaba la carga administrativa, esta se vería compensada con la menor solicitud de información detallada que vendría de aquellos países que no supieran si les implicaba el acuerdo o no.

La directiva adoptó la propuesta de la Comisión. En el apartado 6 del artículo 8 bis se detallan los elementos clave que han de ser compartidos (sujetos involucrados y grupo, fechas de aplicación, tipo de acuerdo, descripción de criterios, etc.), así como un «resumen del contenido del acuerdo [...] que incluya una descripción de la actividad empresarial o las transacciones o series de transacciones pertinentes en términos abstractos, que no constituya divulgación de un secreto [...]». Sin embargo, ahí no queda todo. El apartado 10 del mismo artículo establece la posibilidad expresa de que los Estados miembros receptores puedan solicitar, no solo información adicional, sino el texto completo del acuerdo. Por ello, hemos de manifestar nuestra aceptación del criterio adoptado por la Comisión y por la directiva, ya que permite una transparencia total respecto a este tipo de actos tributarios<sup>66</sup>.

Sin embargo, y pese a la posibilidad de requerir el documento final, es posible que existan casos en que siga existiendo la necesidad de un mayor detalle, dado que los propios *tax rulings* en cuestión son bastante reducidos y parcos y las justificaciones pueden ser genéricas o poco desarrolladas. Por ejemplo, si accedemos a los firmados por Luxemburgo con Skype en 2010 o Amazon en 2011, podemos observar que el primero cuenta solo con 5 páginas de contenido escueto, y que el segundo, si no contamos el anexo con las cuentas anuales de la empresa y de accionistas, no llega a 10 páginas<sup>67</sup>. Así, si el propio acuerdo alcanzado es escaso en detalles y criterios

<sup>65</sup> SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, pág. 42: 1. La identificación del contribuyente y, cuando fuera conveniente, del grupo al que pertenece. 2. El tipo de cuestión tratada en el acuerdo. 3. El criterio usado para la determinación del precio de transferencia en caso de APA. 4. La identificación de los Estados miembros que pudieran verse afectados por el acuerdo. 5. La identificación de cualquier otro sujeto pasivo que pudiera estar afectado por el acuerdo.

<sup>66</sup> Hay que tener en cuenta que tanto en la exposición de motivos como en el contenido de información que ha de ser intercambiado se hace referencia a la necesidad de evitar la divulgación de secretos comerciales, industriales o profesionales. Esta cláusula ya estaba presente en la Directiva 2011/16/UE antes de la reforma que estamos tratando, concretamente en su artículo 17.4, que indica que un Estado miembro podrá denegar «la comunicación de información en caso de que ello suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial, o de una información cuya divulgación sea contraria al interés público». Así, si bien el contenido del intercambio automático debe haberse elaborado teniendo en cuenta dicha previsión de no divulgación de información sensible para la empresa (apdo. b del nuevo art. 8 bis.6), nada se dice expresamente respecto del supuesto de requerimiento, a través del artículo 5 de la Directiva 2011/16/UE (relativo al intercambio previa solicitud), del *ruling* completo. Por ello, entendemos que a dicha petición resulta de aplicación el citado artículo 17.4, y que la transparencia absoluta que implica compartir el texto del acuerdo firmado debe compaginarse con la protección de los datos empresariales sensibles del contribuyente.

<sup>67</sup> Información obtenida en <<https://www.ijc.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database>>, web que muestra datos de la citada filtración de *tax rulings* conocida como *luxleaks*.

aplicados, entendemos que el resumen podrá ser de menor utilidad y que los *pull* de información ocurrirán con frecuencia no solo para conocer el acuerdo alcanzado, sino para pedir información a las Administraciones tributarias concedentes acerca de los criterios sobre los que hayan sustentado el *ruling* concedido. Esta reflexión, no obstante, va más allá del campo de actuación de la armonización fiscal de las instituciones de la Unión, recayendo en la responsabilidad fiscal de los Estados miembros y en el rigor de sus administraciones.

#### 4.2. UN INTERCAMBIO MASIVO, GENERALIZADO E INCONDICIONAL

Si hemos de destacar un aspecto en que la acción de la Unión Europea en materia de intercambio de *tax rulings* ha mejorado la propuesta de la acción 5 del Plan BEPS, es en la generalidad de destinatarios y el carácter incondicional del envío de información.

En primer lugar, observamos como el procedimiento insertado en el nuevo artículo 8 bis no hace depender la obligación de compartir los acuerdos comentados de ningún tipo de apreciación por parte del Estado miembro que hubiera otorgado dicho *ruling*. De hecho, este había sido el principal problema de la herramienta con que se había intentado promover la transparencia en este ámbito. Hasta la introducción de la Directiva 2015/2376/UE, la posibilidad de que un país de la Unión recibiera datos sobre un *tax ruling* emitido por otra jurisdicción dependía de que esta última entendiera que se daba alguno de los supuestos del artículo 9 de la Directiva 2011/16/UE, que regula el intercambio espontáneo de información. Dicha norma introducía cinco supuestos bajo los que un Estado debería enviar datos a otro, casos que se refieren a distintos problemas BEPS que podrían acontecer en la jurisdicción que recibiría la información. No obstante, la apreciación de la existencia de tales circunstancias y, con ello, la iniciativa o «*push*» del envío de la información, correspondía al Estado emisor del acuerdo. Hay que tener en cuenta que los Estados miembros no contaron únicamente con los parámetros establecidos por el artículo 9, sino que también se aprobó un Modelo de Instrucción que regulaba este intercambio, estableciendo criterios y directrices para ello<sup>68</sup>. Sin embargo, los resultados, como ya hemos comentado anteriormente, fueron profundamente insatisfactorios<sup>69</sup>.

<sup>68</sup> Nos referimos a la *Model Instruction for the Spontaneous Exchange of Cross-border rulings and unilateral advance transfer pricing agreements*, emitido por el Comité de Cooperación Administrativa para Fiscalidad (TAXUD D2, documento CACT n.º 36), el 13 de noviembre de 2013. En este modelo de instrucción, que solo es accesible al público parcialmente, se afirmaba la importancia de la efectividad de este intercambio, que debería basarse en la propia experiencia de los trabajadores de las distintas administraciones tributarias de los Estados miembros para conocer los datos relevantes para la liquidación tributaria. El Modelo de instrucción partía de las definiciones de *tax ruling* y acuerdo sobre precio de transferencia dadas por el Código de Conducta, y llega a aportar ejemplos de *rulings* que cumplirían con los supuestos establecidos en el artículo 9 de la Directiva de 2011. Junto a estos ejemplos, también establece las exigencias que deben cumplir las administraciones de los Estados miembros para satisfacer estas obligaciones (formación específica para los que otorguen estos acuerdos sobre cómo intercambiarlos y qué información compartir, medidas para facilitar el envío electrónico, etc.), estableciendo también el nivel mínimo de detalle que se debía compartir para cada acuerdo.

<sup>69</sup> La propia Directiva 2015/2376/UE afirma en su disposición de motivos, considerandos 3 y 4, que esta facultad de apreciación de los Estados miembros ha sido la que ha hecho fracasar la obligación de intercambio espontáneo de información del artículo 9 de la Directiva 2011/16/UE.



La opción que ofreció la OCDE solucionaría en gran medida el problema que se dio en la Unión Europea. Para cinco clases de *tax rulings* o APA, ciertamente los más relevantes dentro de las actuaciones de planificación fiscal agresiva o de la elusión fiscal, no habría capacidad de apreciación alguna y, de ser emitidos por un Estado, deberían ser comunicados a los países que determina, para cada tipo, la acción 5. Sin embargo, pese a cubrir los acuerdos previos de mayor importancia, la existencia de una cláusula genérica de intercambio de todos los *rulings* que puedan causar «problemas de BEPS» demuestra que no se contemplan todos, y que para los que sean diferentes de las tipologías especificadas seguirá necesitándose una valoración discrecional del Estado que lo haya otorgado.

Toda esta situación viene superada con la regulación introducida por la directiva. La nueva normativa no establece condiciones ni somete el intercambio al potencial elusivo de la falta de transparencia, y tampoco lo constriñe a una tipología concreta de acuerdo previo. Es indiferente el tipo de *ruling* que se haya alcanzado o su contenido, pues si cumple los requisitos comentados en el apartado anterior, deberá ser objeto de intercambio. El otorgamiento de un *tax ruling* o APA con efecto transfronterizo por un Estado miembro genera, por sí mismo, la obligación de compartir dicha información. Esta directiva elude, por tanto, el requisito de que la información tenga carácter «pertinente» para la Administración tributaria receptora. Este criterio de utilidad previsible de la información para proceder al intercambio o, como establece el artículo 26.1 del Modelo de Convenio OCDE, la «pertinencia previsible», ha sido tradicionalmente criterio básico en el intercambio internacional de información. Como vemos, el Plan BEPS ya lo ha tenido en cuenta al establecer, con base en ese posible interés previsible, los Estados destinatarios de la información respecto de los *rulings* sobre los que se establece el intercambio incondicionado. La directiva, sin embargo, va más allá, ya que al generalizar el envío a todo acuerdo previo con efectos tributarios y al establecer como destinatarios a la totalidad de los Estados miembros, está sustituyendo este criterio de «pertinencia» para el receptor por el de «transparencia absoluta» entre Estados miembros<sup>70</sup>.

<sup>70</sup> Este criterio de «pertinencia previsible» vino a sustituir al de «necesidad» en el artículo 26 del MC OCDE. Respecto a dicho requisito de «necesidad», este deriva de un doble condicionante: en primer lugar, que la información resulte jurídicamente relevante y, en segundo lugar, conlleva la exigencia de que se hayan usado todas las fuentes internas de información antes de realizar solicitudes de información, que como afirma FERNÁNDEZ MARÍN, es deducción del principio de subsidiariedad que rige en la asistencia mutua tributaria y el intercambio de información. FERNÁNDEZ MARÍN, F.: «El intercambio de información...», *op. cit.*, págs. 23-25 y FERNÁNDEZ MARÍN, F.: «Límites al intercambio de información de las administraciones tributarias de los Estados miembros», en COLLADO YURRITA, M. A. (dir.), PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (coords.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2011, págs. 112-127. Sin embargo, el Comentario al artículo 26 del Modelo de Convenio OCDE en su párrafo 5 reduce la importancia de este cambio, al afirmar que «El estándar de "pertinencia previsible" trata de que se intercambie información en materia tributaria en la medida más amplia posible y, al mismo tiempo, trata de precisar que los Estados no pueden "echar las redes" con total libertad o pedir información de dudosa pertinencia respecto de los asuntos fiscales de un contribuyente dado. Los Estados contratantes pueden acordar una redacción alternativa de este estándar que esté en consonancia con el alcance del artículo (por ejemplo, sustituyendo "previsiblemente pertinente" por "necesaria" o "pertinente")». SÁNCHEZ LÓPEZ ha criticado este cambio pues afirma que «no añade nada nuevo en relación con la información susceptible de intercambio, pareciendo acentuar, más bien, la indeterminación de los datos objeto de aportación al otro Estado». SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Editorial Bosch, Barcelona, 2009, pág. 28. Por su parte, NOCETE CORREA y MERINO ESPINOSA afirman que aun no resolviendo los problemas de indeterminación de los datos que pueden ser objeto de transmisión entre varios Estados, este cambio ha conseguido una regulación que es útil para



Así, con esta solución se acaba con la discrecionalidad de las Administraciones tributarias que emitan dichos acuerdos acerca del juicio de la relevancia o no de su envío<sup>71</sup>. Esta obligación incondicional tiene un doble efecto: por un lado, garantiza la transparencia a nivel comunitario, incrementando la eficacia de los mecanismos de intercambio, que consideramos que es el principal aporte de esta directiva. Por otro, no sirve únicamente como mecanismo contra el uso de *tax rulings* como instrumento BEPS, sino que tendrá valor también, aunque en menor medida, como herramienta que permite a los Estados miembros fiscalizar y controlar el tipo de acuerdos y de medidas que sus homólogos estén concediendo a determinados contribuyentes, cabiendo la posibilidad, como ha ocurrido en los casos antes citados, de que puedan ser considerados como ayudas de Estado contrarias al Derecho de la Unión Europea. La puesta a disposición de la información sobre los acuerdos previos puede generar sospechas al resto de Estados miembros de que puede ser susceptible de ser una ayuda de Estado. Así, entendemos que este intercambio generalizado e incondicional puede tener un efecto colateral de limitar el uso de estos acuerdos como medio de establecer privilegios selectivos proscritos por el TFUE<sup>72</sup>.

Si bien esta ausencia de discrecionalidad y de limitación del intercambio a determinados tipos de acuerdo es el gran avance de la directiva que estamos analizando, existe un elemento adicional que debemos comentar: la ampliación masiva de destinatarios. Como establece el artículo 8 bis.1, la obligación de enviar los acuerdos previos transfronterizos ha de cumplirse compartiéndolos con «todos los demás Estados miembros». Hay que tener en cuenta que dentro del contenido de información que ha de ser compartida, el país emisor debe ya determinar, de manera discrecional y sin criterio establecido alguno, qué otros Estados miembros pueden tener interés en el acuerdo. No obstante, esta puesta a disposición completa es la forma de solucionar posibles errores en esta apreciación y, además, fortalece la función secundaria de medida contra el uso de *tax rulings* para articular ayudas de Estado, ya que cualquier país de la Unión podrá analizar dicho acuerdo.

---

aquellos tipos de información en que no se pueda acreditar el cumplimiento del principio de subsidiariedad. NOCETE CORREA, F. J. y MERINO ESPINOSA, M. P.: «El objeto del intercambio internacional de información», en COLLADO YURRITA, M. A. (dir.), PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (coords.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, pág. 69. Hay que tener en cuenta que estos criterios tienen más sentido en el caso del intercambio de información bajo solicitud, ya que el intercambio espontáneo regulado en la Directiva 2011/16/UE o en el Plan BEPS establecen sus propios criterios para considerar pertinente el envío de información.

<sup>71</sup> La ausencia de mención a la existencia de reciprocidad por parte de otros Estados miembros implica que la obligación de intercambio de información es absoluta, y que si, como afirma MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, un Estado miembro no cumple con las obligaciones derivadas de la Directiva, la Comisión Europea deberá iniciar un expediente por infracción, pero no tendrá efectos sobre las obligaciones del resto de Estados miembros de proporcionar dicha información. MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.: «Nuevas obligaciones de intercambio de información en materia de "tax rulings"», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 1, 2015, pág. 4 (versión web).

<sup>72</sup> Hay que tener en cuenta que, como hemos afirmado anteriormente, no se va a extender la obligación de intercambio automático a los acuerdos que no tengan efectos transfronterizos. Con ello se limita la fiscalización completa de las ayudas de Estado que puedan ser concedidas a través de *tax rulings* o APA. No debemos olvidar que el objetivo de este procedimiento de intercambio de información no es provocar que los Estados miembros se conviertan en vigilantes de las actuaciones de los otros, sino conocer el trato fiscal que se dé a empresas para evitar que resulte en pérdidas de recaudación y en conductas BEPS.

La utilidad del envío al conjunto de países es no tener que atender a reglas como las establecidas en la acción 5 del Plan BEPS, que determinan los Estados que han de recibir la información, y que podría darse el caso de que dejaran fuera a alguna jurisdicción interesada en recibir los datos del *ruling*. Es evidente que una cláusula así solo es posible dentro de la Unión Europea, pues no sería factible a nivel internacional que la globalidad de *tax rulings* fueran enviados a todos los países del planeta.

Por último, hemos de referirnos a otro destinatario del nuevo sistema de intercambio automático de información: la Comisión Europea. El artículo 8 bis establece que el mandato de envío de *tax rulings* debe incorporar como destinatario al organismo europeo, pero con restricciones. El apartado 8 de dicho artículo limita el contenido que se compartirá con la Comisión, no habiendo obligación de enviarle el detalle del sujeto pasivo al que se aplica ni a otros a los que puede afectar (porque podría permitir identificar el sector económico del solicitante y desvelar su identidad), ni, sobre todo, el resumen del *ruling* y de los criterios utilizados en las APA. Esta regulación difiere de la que propuso la propia Comisión, que no restringía la información que le sería suministrada a meros elementos básicos de control de la efectividad del intercambio. Como afirma la exposición de motivos de la directiva, la función de la Comisión debe limitarse a «supervisar y evaluar [...] la aplicación efectiva del intercambio de información»<sup>73</sup>.

Las razones de esta limitación no están del todo claras. Por un lado, podría pensarse que los Estados miembros quieren evitar que la Comisión tenga conocimiento inmediato de todos los *tax rulings* de forma inmediata, sin necesidad de tener que ejercer las atribuciones que posee y por las que podría obtenerlos, y proceda a revisar la legalidad y el respeto con la prohibición de ayudas de Estado de todos y cada uno de los acuerdos realizados. Con la regulación aprobada, deberá ser el resto de países de la Unión el que vigile el correcto hacer de las Administraciones tributarias de sus socios comunitarios, no incrementándose la transparencia con el encargado de valorar dicha corrección<sup>74</sup>. Si esta fuera la justificación nos parecería del todo inapropiada, por no ser función de los Estados miembros sino el de la Comisión analizar la legalidad de estos acuerdos, y por incrementar la carga administrativa de los Estados receptores de información. Una segunda posibilidad es el miedo a que el envío de estos acuerdos a la Comisión Europea pudiera dar lugar a su revelación a otras jurisdicciones de terceros países debido a convenios internacionales que haya firmado la Unión. Esta circunstancia se agravaría si, además, no existiera una efectiva

<sup>73</sup> Considerando 14 de la Directiva 2014/2376/UE.

<sup>74</sup> Este motivo lo plantea también el Parlamento Europeo, cuando comentando la decisión de la Comisión Europea sobre los *tax rulings* a Fiat y Starbucks afirmó que estos eran, precisamente, los motivos por los que la Comisión Europea debía tener capacidad para acceder a estos acuerdos y para investigar posibles conductas calificables como ayudas de Estado, llegando incluso a plantearse la pregunta retórica de si los Estados miembros querían esconder datos a la Comisión: <<http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/20151022IPR98803/council-deal-on-automatic-exchange-of-tax-rulings-is-a-%E2%80%9Cmissed-opportunity%E2%80%9D>>.

Esta cuestión ha sido repetida por el Parlamento Europeo en las Recomendaciones del Comité Especial sobre *Tax Rulings* sobre *Fairer Corporate Taxes*: <<http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/20151023IPR99008/fairer-corporate-taxes-special-committee-on-tax-rulings-votes-recommendations>>.

reciprocidad de los terceros países que recibieran dichos *rulings* por parte de la Comisión<sup>75</sup>. En todo caso, si se pretende avanzar en la integración fiscal comunitaria, así como en el buen funcionamiento del mercado interior, no parece adecuado que el papel de la Comisión Europea se limite a realizar estadísticas y a velar por la efectividad del intercambio<sup>76</sup>.

#### 4.3. PROCEDIMIENTO, PLAZOS DEL INTERCAMBIO Y EFICACIA RETROACTIVA

A diferencia del mecanismo planteado por la OCDE y del vigente en la Unión Europea hasta la reforma que estamos tratando, el sistema de intercambio de acuerdos previos con efectos transfronterizos entre Estados miembros será automático<sup>77</sup>. El valor añadido que proporciona este carácter es la previsibilidad y certidumbre del momento de recepción de la información, que deberá ser compartida de manera «sistemática a intervalos regulares fijados con anterioridad»<sup>78</sup>. Con-

<sup>75</sup> Así lo afirma LUJA cuando afirma que la construcción de una base de datos de *tax rulings* sería interesante siempre que estos se compartieran únicamente con las jurisdicciones que tuvieran una base de datos similar y actuaran recíprocamente con la Unión Europea: «Should an EU-wide tax ruling database be established, the EU should be careful when exchanging such information with its main trading partners without any means to ensure actual reciprocity. For example, if the other trading partner does not have an adequate ruling database for his own domestic purposes it will normally not be required to gather that information for the specific purpose of exchanging it with the EU». LUJA, A.: «EU State Aid Law and National Tax Rulings», Parlamento Europeo, Dirección General de Política Interna, IP/A/TAXE/2015-02, 2015, pág. 16. VAN STAPPEN, D.; OEPEN, W. y MOLLA, E.: «Mandatory Automatic...», *op. cit.*, pág. 12, enuncian que esta podría ser la causa de limitar el intercambio de *tax rulings* a la Comisión Europea: «Could it perhaps be that actual EU Commission knowledge of certain information would trigger (undesired) disclosure obligations towards third states under international agreements concluded by the European Union?».

<sup>76</sup> Nuevo artículo 8 *ter* de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>77</sup> LÓPEZ RODRÍGUEZ hace referencia a esta distinción, afirmando que deben tenerse en cuenta las consecuencias de un intercambio automatizado: fundamentalmente la necesidad de tener un estándar común de envío y de una infraestructura que deriva del uso regular de estos instrumentos. Así, parece apuntar a que se trata de un marco más plausible en la Unión Europea que a nivel internacional, donde es el conjunto de convenios internacionales el que tiene que servir de base legal para estas obligaciones de intercambio de *tax rulings*. LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: «La competencia...», *op. cit.*, pág. 421. LAMPREAVE MÁRQUEZ afirma que esta diferencia se debe a que la «OCDE entiende que tanto el intercambio automático como el intercambio espontáneo son igualmente eficaces y la Unión Europea se ha posicionado a favor del intercambio automático de información fiscal». Estamos de acuerdo con la autora en posicionarnos a favor del carácter automático del intercambio, aunque como hemos venido analizando, consideramos que la principal mejora respecto del régimen de la directiva no es la automatización del envío, sino la incondicionalidad y la generalización de destinatarios. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Eliminar...», *op. cit.*, pág. 218, donde también pone en duda que algunas de las administraciones tributarias de los Estados miembros estén preparadas para este tipo de intercambio. De manera similar, CALDERÓN CARRERO y QUINTÁS SEARA afirman que la UE ha superado el consenso alcanzado por BEPS en esta materia. CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTÁS SEARA, A.: «Una aproximación al concepto de "planificación fiscal agresiva" utilizado en los trabajos de la OCDE», *RCyT. CEF*, n.º 394, 2016, pág. 66.

<sup>78</sup> Encontramos la definición en el nuevo artículo 3.9 de la Directiva 2011/16/UE: «"intercambio automático": la comunicación sistemática a otro Estado miembro de información preestablecida, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad».

cretamente, el artículo 8 bis.5 de la Directiva de cooperación administrativa establece que los *tax rulings* y APA que se consideren dentro los acuerdos de intercambio obligatorio deberán ser enviados «en el plazo de tres meses a partir del final del semestre del año natural durante el cual se hayan formulado, modificado o renovado». Los plazos se han relajado respecto de la propuesta de la Comisión, que era realizar el intercambio en el plazo de un mes a partir del fin del trimestre en que se hubiera firmado el acuerdo concreto<sup>79</sup>.

Con la redacción definitiva, los Estados miembros tienen la certeza de que en el primer y tercer trimestre del año recibirán la información relativa a este intercambio de acuerdos tributarios. No creemos que la ampliación del plazo a tres meses suponga un menoscabo de la transparencia que genera esta directiva, y parece un plazo razonable para que se desarrollen dichas tareas administrativas en los distintos Estados miembros. Junto con esta unificación de los plazos, la directiva y su posterior desarrollo también han proporcionado un formato único para proceder al intercambio<sup>80</sup>. El formato documental e informático se encuentra en el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378<sup>81</sup>, y se basa en la utilización de la Red Común de Comunicación (CCN) como instrumento electrónico de envío de datos. Junto con esta armonización de las herramientas con las que ejecutar el envío, la Directiva 2014/2376/UE introduce también un nuevo artículo 21.5 en la Directiva de cooperación administrativa donde se encomienda a la Comisión crear un directorio central para los Estados miembros con respecto a este nuevo procedimiento automático antes de final de 2017<sup>82</sup>.

Hasta ahora hemos hablado siempre de *tax rulings* y APA cuya formulación, modificación o renovación haya de acontecer con posterioridad a la entrada en vigor de esta directiva y del mecanismo de intercambio automático. Este enfoque ha sido deliberado, ya que hemos procurado abordar el funcionamiento del sistema, sus aciertos y carencias sin tener en cuenta el momento en que se realizara el acuerdo a intercambiar. Sin embargo, la directiva extiende esta obligación también de manera retroactiva a determinados acuerdos que hubieran sido emitidos con anterioridad

<sup>79</sup> COM(2015) 135 final, de 18 de marzo de 2015, Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, pág. 12.

<sup>80</sup> La propia Directiva 2014/2376/UE añadió un apartado 5.º al artículo 20 de la Directiva 2011/16/UE («Formularios normalizados y formatos electrónicos»), donde encomendaba a la Comisión Europea la adopción de un formulario normalizado, incluidas las disposiciones lingüísticas, para el intercambio del artículo 8 bis, antes del 1 de enero de 2017.

<sup>81</sup> Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2015, por el que se establecen disposiciones de ejecución de determinadas normas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y se deroga el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1156/2012.

<sup>82</sup> La implementación de las tecnologías de la información en la aplicación de los tributos y en la cooperación administrativa internacional está permitiendo un avance sin precedentes en la transparencia fiscal y en la asistencia mutua internacional. En este sentido se ha pronunciado OWENS, J.: «Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters», *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, n.º 11, 2009, pág. 557. En el caso de la Unión Europea, este directorio central podrá hacer más rápido e inmediato el acceso a la información de otros países así como el cumplimiento de estas obligaciones, reduciendo la carga administrativa que conllevan estos procesos.

a la introducción de esta norma. La razón, de acuerdo con la exposición de motivos, es «aprovechar los beneficios del intercambio automático y obligatorio». En otras palabras, dado el fracaso de la obligación de intercambio espontáneo de información y los escándalos provocados por *LuxLeaks*, existe una desconfianza palmaria entre los Estados miembros que debe ser solventada respecto de actuaciones pasadas que puedan seguir erosionando sus bases fiscales<sup>83</sup>. Además, la nueva presidencia de la Comisión Europea, puesta en entredicho por dicha filtración documental, era consciente de que se habían realizado ayudas de Estado a través de estas herramientas.

Por ello, realizó una propuesta drástica: obligación de intercambiar todos los *tax rulings* firmados en los últimos 10 años y que siguieran siendo válidos en esa fecha, plazo coincidente con el periodo máximo para la recuperación de ayudas de Estado consideradas ilegales<sup>84</sup>. El requisito de que fueran acuerdos con efectos en vigor parece querer dirigir los efectos a evitar que sigan provocando un traslado de beneficios entre Estados miembros, y no solo la recuperación de las ayudas ilegales pasadas. Con el requisito de que se trate de acuerdos que tengan aún efectos, la Comisión pretendía dirigir este procedimiento a cortar de raíz la opacidad presente sobre dichos acuerdos y las conductas elusivas o erosivas que puedan estar generando en la actualidad.

No obstante, la fórmula aprobada difiere de las pretensiones de la Comisión, sobre todo, porque permite a los Estados miembros excluir el envío de acuerdos anteriores al 1 de abril de 2016 si el grupo al que se hubiera otorgado, cuando no se dedicara a actividades financieras o de inversión, tuviera un volumen neto de negocios inferior a 40 millones de euros en el año anterior. Además, también reduce el periodo de aplicación retroactiva, y establece la obligación de compartir los acuerdos «formulados, modificados o renovados en los cinco años anteriores al 1 de enero de 2017»<sup>85</sup>. Sin embargo, elimina la necesidad de que sigan teniendo efectos en la actualidad para los formulados entre el 1 de enero de 2014 y el 31 de diciembre de 2016, y respecto a los formulados anteriormente, en 2012 y 2013, se condiciona el intercambio a que siguieran siendo válidos el 1 de enero de 2014<sup>86</sup>.

Las intenciones del Consejo parecen claras: restringir el intercambio retroactivo a grandes multinacionales que hayan podido acceder a acuerdos que permitan una menor tributación, o deter-

<sup>83</sup> Estamos de acuerdo con la afirmación de TORREGROSA CARNÉ cuando dice que «los diferentes sistemas de intercambio de información no deben entenderse como antagónicos y excluyentes los unos respecto de los otros, sino más bien como fórmulas complementarias que se interrelacionan entre sí». Sin embargo, el hecho de automatizar el intercambio general de *tax rulings* nos parece un acierto, dado que aporta mayor certeza que los intercambios espontáneos y permitirá a las administraciones fiscales receptoras de la información planificar sus actuaciones inspectoras de acuerdo con los plazos de recepción de dichos datos. TORREGROSA CARNÉ, M. D.: «El intercambio de información tributaria en el marco de la Unión Europea», *Impuestos*, n.º 5, 2014, pág. 2 (versión web).

<sup>84</sup> COM(2015) 135 final, propuesta de artículo 8 bis.2.

<sup>85</sup> El nuevo plazo elegido no es casual. Como afirma el documento de trabajo de la Comisión, dicho periodo de cinco años es coincidente con el periodo normal de validez de los acuerdos sobre precios de transferencia, con lo que esta regulación abarcaría la gran parte de estos. SWD (2015) 60 final..., *op. cit.*, pág. 54.

<sup>86</sup> Artículo 8 bis.2 de la Directiva 2011/16/UE.

minadas transacciones a valores que hayan trasladado los beneficios de unos Estados miembros a otros. No obstante, restringir la necesidad de validez actual sí es susceptible de generar cuestiones adicionales a las que propuso la Comisión, que estaba más interesada en incrementar la transparencia presente y futura. Los Estados miembros conocerán los acuerdos tributarios bajo los que han sido gravadas las grandes multinacionales durante los últimos años. Esto permitirá que los países que hayan podido sufrir problemas BEPS puedan actuar para corregir conductas elusivas o erosivas de tales grandes contribuyentes e, incluso, podrían llegar a producirse denuncias ante la Comisión por ayudas de Estado. En conclusión, la redacción definitiva no pretende únicamente eliminar la opacidad a futuro, sino que los Estados miembros puedan controlar los acuerdos que han otorgado sus vecinos en los últimos años sobre la tributación de las grandes compañías y actuar en consecuencia.

#### 4.4. UNA EXCEPCIÓN CONTRAPRODUCENTE: LA EXCLUSIÓN DE LOS ACUERDOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA CON PAÍSES TERCEROS

Del análisis hecho hasta ahora podría parecer que el ámbito de aplicación del nuevo procedimiento de intercambio automático es completo y carente de fisuras, ya que utiliza una definición general y amplia del concepto de *tax ruling*, de APA y de efecto transfronterizo. Nada más lejos de la realidad. La Directiva 2015/2376/UE ha establecido una excepción que restringe el espectro de acuerdos que han de ser intercambiados, conforme a su undécimo considerando, «por razones de seguridad jurídica».

El artículo 8 bis.3 de la Directiva 2011/16/UE incluye una exclusión de la obligación de envío de información para los «acuerdos previos bilaterales o multilaterales sobre precios de transferencia celebrados con terceros países [...] cuando el convenio fiscal internacional en cuyo contexto se negoció el acuerdo previo sobre precios de transferencia no permita su comunicación a terceros». Parece lógico pensar que debía incorporarse algún tipo de cláusula que permitiera a los países de la Unión respetar los compromisos de confidencialidad alcanzados en tratados y convenios internacionales con otros países. Por ello, esta excepción no afecta a todos los *tax rulings* que tengan impacto en países terceros, sino únicamente a los APA bi- o multilaterales otorgados conjuntamente por (al menos) un Estado miembro y un país tercero, que son los acuerdos susceptibles de estar amparados por la preeminencia de dichos tratados internacionales.

No obstante, esta exclusión nos merece una doble crítica. La primera se refiere a la forma en que se ha formulado y articulado. En el supuesto en que el convenio con el país tercero impida su intercambio, deberá compartirse con el resto de Estados miembros una información diversa: se pondrán a su disposición determinados datos que se extraigan de «la solicitud que dio lugar a la formulación de tales acuerdos»<sup>87</sup>. Esta información, aunque pueda permitir conocer que un suje-

<sup>87</sup> Concretamente la misma información a que se refiere el artículo 8 bis.6 de la Directiva de cooperación administrativa que, como hemos visto anteriormente, establece el contenido que debe intercambiarse de cada acuerdo previo con efecto transfronterizo.

to específico ha solicitado un *ruling*, difícilmente podrá servir para que el Estado receptor tenga una idea clara de cómo está tributando ni del acuerdo que se ha alcanzado.

El retroceso fundamental, sin embargo, lo encontramos en el caso opuesto, aquel en que el tratado «en cuyo contexto se negoció el acuerdo previo permita su divulgación, y la autoridad competente del tercer país autorice la divulgación de la información». El problema que encontramos es que la autorización para intercambiar el acuerdo de precios de transferencia no da paso, como parecería lógico, a su envío automático siguiendo el procedimiento que hemos comentado. Por el contrario, se da un paso atrás, y se establece que deberán ser compartidos de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 de la Directiva 2011/16/UE. Esto conlleva que, pese a que existe la posibilidad de solicitar autorización para intercambiar todos, se devuelve al Estado miembro otorgante el poder de apreciación discrecional sobre el interés que puede tener ese APA para alguno (o varios) del resto de Estados miembros<sup>88</sup>. De la lectura del artículo no se deriva de forma clara, aunque sí parecería razonable, que fuera la percepción de estar ante alguno de los supuestos de intercambio espontáneo lo que debe dar lugar, por parte de la Administración tributaria del Estado miembro, a la solicitud de autorización a la análoga del país tercero y no al revés (primero solicitar autorización de todos los APA bilaterales y después analizar si se deben compartir). El resultado, sin embargo, es idéntico al *statu quo* que esta directiva pretendía modificar: compartir este tipo de acuerdos requiere del cumplimiento de determinadas condiciones cuyo cumplimiento deberán determinar los Estados miembros otorgantes de dichos acuerdos<sup>89</sup>.

<sup>88</sup> De hecho, podría plantearse que esta adición es poco más que una especificación de la posibilidad ya contenida en el artículo 24 de la Directiva 2011/16/UE respecto del intercambio de información con terceros países. Recordemos que esta establece, en su apartado 1, que «Cuando la autoridad competente de un Estado miembro reciba de un tercer país información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y aplicación del Derecho interno de dicho Estado miembro relativo a los impuestos a que se refiere el artículo 2, podrá, en la medida en que esté autorizado en virtud de un acuerdo suscrito con ese tercer país, facilitarla a las autoridades competentes de los Estados miembros a los que pueda resultar de utilidad y a cualquier autoridad requirente». Si consideráramos los APA bilaterales con terceros países información con interés fiscal recibido de dicho tercer país, se podría haber considerado que este artículo 24 debería haber conducido al intercambio de dichos acuerdos a los Estados miembros interesados. La principal diferencia que establece el nuevo mecanismo es que, en el artículo 24 se establece una posibilidad («podrá facilitarla»), mientras que en el artículo 8 bis afirma la obligación de intercambio espontáneo bajo las causas del artículo 9. No obstante, y como estamos comentando, el avance que se produce respecto del artículo 24 no es completo, dado que estamos tratando una directiva en la que se promueve el intercambio incondicional y automático de información, no el espontáneo.

<sup>89</sup> Así, si alguno de los Estados miembros que han sido condenados por el TJUE por haber concedido ayudas de Estado por APA que escondieran beneficios selectivos quisiera seguir otorgando acuerdos de precios de transferencia similares, en los casos en que se involucrara a un país no de la Unión Europea, realizar el APA de manera bilateral impediría al resto de Estados miembros conocer su contenido, limitando posibles denuncias a la Comisión o actuaciones antielusivas que limitarían el beneficio para dicha empresa. Por ejemplo, recordemos parte del caso Starbucks (no consideramos la vertiente del *royalty* porque el Estado de destino era el Reino Unido, país de la Unión Europea). Los Países Bajos concedieron un *ruling* por el que Starbucks Manufacturing (sociedad que recibe todo el beneficio de la sociedad para sus operaciones en Europea, Oriente Medio y África) transfería parte de su beneficio a la filial establecida en Suiza (Starbucks Coffee Trading SARL), que le proveía de las semillas de café, a través de una elevación artificial del precio por encima del principio de *arm's length*. Si los Países Bajos otorgaran un nuevo APA, y existiera



En nuestra opinión, esta solución nos parece un paso atrás. Siendo razonable la necesidad de cumplir con las obligaciones internacionales preexistentes, no debería haberse otorgado de nuevo facultad de apreciación discrecional a los Estados miembros sobre el intercambio. De recibirse la autorización de la administración del país tercero, el intercambio debería haberse ejecutado bajo el nuevo procedimiento del artículo 8 bis. Además, debería haberse impuesto una obligación de solicitud de este permiso para todos los nuevos acuerdos que se formularan, modificaran y renovarían, así como para los que exista la obligación de intercambio retroactiva que hemos comentado.

La segunda crítica que se puede realizar a esta excepción es de naturaleza más general respecto a la actuación unilateral de la Unión Europea, y ha de realizarse teniendo en consideración también las propuestas del Plan BEPS. Ya hemos repetido nuestro desacuerdo con la exclusión de los acuerdos sobre precios de transferencia bilaterales por parte de la acción 5, ya que su conocimiento podría ser de gran interés para otros países, como el de residencia de la matriz de la sociedad. Incluso admitiendo que el intercambio fuese espontáneo y no automático, la normativa europea estaría yendo más allá que la propuesta OCDE, que los ignora<sup>90</sup>. Sin embargo, sí habría sido interesante, como mínimo, establecer un envío no sujeto a la apreciación discrecional, sino con destinatarios fijos, como hace la acción 5 para el resto de APA.

El razonamiento que queremos formular, sin embargo, no es de carácter de legalidad, sino de oportunidad. Esta excepción, que fue introducida por el Consejo, pues nada establecía la propuesta de la Comisión al respecto, no parece ajena a la premura que ha tenido la Unión Europea por hacer un marco de transparencia de manera unilateral. El interés por tomar la iniciativa en esta cuestión posiblemente tuvo el incentivo originado por la presión social generada por los escándalos de ayudas de Estado y de planificación fiscal agresiva acontecidos en la Unión, que habían salpicado a altos dirigentes comunitarios.

Dicha anticipación obliga a establecer esta cláusula que contenga la posibilidad de que los terceros Estados se nieguen a que se intercambie información aprobada por su Administración tributaria, ya que la verdadera implementación del Plan BEPS todavía queda lejos de estar completa en cuestiones como las de la acción 5. Hasta que no sepamos más sobre el desarrollo e implementación real de este intercambio de información en la Convención Multilateral sobre asistencia administrativa en materia fiscal, de los avances del Foro de Precios de Transferencia

---

duda acerca de su legalidad, acordarlo bilateralmente con Suiza (siempre que el convenio bilateral contuviera la confidencialidad de estos acuerdos, claro está), le permitiría adoptarlo de forma opaca, pudiendo esconder su contenido al resto de Estados miembros.

<sup>90</sup> La existencia del conflicto entre las normas internacionales y de la Unión Europea deberá resolverse atendiendo a la cláusula que permita un intercambio de mayor alcance (*wider-ranging provisions of assistance*) y «si ambas disposiciones permitieran la transmisión de datos objeto de intercambio, debe emplearse aquella cláusula que otorga mayores garantías de secreto tributario en el Estado receptor de la información». Por ello, aunque el Plan BEPS excluya este intercambio, la posibilidad de intercambio espontáneo que establece la directiva prevalece frente a la prohibición anterior. CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua»..., *op. cit.*, pág. 761. Véase también SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: *El intercambio...*, *op. cit.*, pág. 15.

y los verdaderos efectos de los controles sobre estos, o de la posible incorporación de cláusulas de transparencia sobre estos acuerdos, aún muy minoritarios, en la negociación de los convenios de doble imposición, no estaremos en disposición de saber si la introducción de esta exclusión en el artículo 8 bis.3 puede erigirse como una vía de escape que siga permitiendo actuaciones de planificación fiscal agresiva.

## 5. CONCLUSIONES

Es necesario avanzar en el intercambio de información tributaria a nivel internacional si queremos garantizar la subsistencia del modelo impositivo tradicional que conocemos hasta ahora, basado en convenios internacionales que dividen la tributación entre Estado de residencia y de la fuente. Los avances que se han producido en el seno de la OCDE y de la Unión Europea en esta materia han de ser recibidos con satisfacción, pues van en la línea correcta de garantizar una transmisión de datos que permita la correcta aplicación de los tributos y combatir prácticas de elusión fiscal internacional.

El progreso alcanzado en el intercambio de *tax rulings* es especialmente relevante, dado el mal uso que se les ha venido dando por parte de determinados Estados. La obligación de compartir estos acuerdos (sea de manera automática o espontánea) ha de servir para que los Estados perjudicados por conductas de elusión fiscal puedan reaccionar de acuerdo con su normativa interna y proteger sus bases fiscales. El hecho de que los Estados que puedan verse afectados por un *tax ruling* vayan a tener conocimiento de su contenido, y su potencial reacción en consecuencia, deberá servir de desincentivo a las empresas –y a los países otorgantes– para articular medidas de elusión fiscal mediante estos acuerdos. Este incremento de transparencia es un requisito ineludible para volver a dotar de legitimidad a los acuerdos tributarios previos –así como para que la Unión Europea recupere credibilidad internacional–, que deben volver a responder a su verdadera razón de ser: aportar seguridad jurídica a los agentes económicos, que no deben ser susceptibles de un uso perverso como mecanismos de elusión fiscal.

Si bien las medidas propuestas por la OCDE o la Directiva de la Unión implican un gran avance, ambas son susceptibles de mejora. Entendemos que tanto el carácter automático del intercambio como la generalización masiva de destinatarios son aspectos únicamente susceptibles de aplicación en la Unión Europea, pues sería poco realista pensar que los acuerdos tributarios previos hubieran de ser compartidos a todos los países del globo. Sin embargo, el modelo introducido en la directiva sí supone una mejora sustancial respecto del propuesto por el Plan BEPS en un aspecto: la restricción de los acuerdos que han de ser compartidos y el no sometimiento del intercambio a condiciones en ningún caso (como el de ser susceptibles de generar problemas BEPS). El principal avance del régimen establecido en la UE es que elimina la discrecionalidad de los países concedentes respecto a la conveniencia del envío, cuestión que había hecho fracasar el sistema de intercambio espontáneo que existía anteriormente. Idéntica solución debería haberse articulado a nivel de la OCDE. Si bien el Plan BEPS establece una gran variedad de acuerdos

que habrán de intercambiarse con destinatarios específicos, no debería haberse introducido una cláusula de cierre de apreciación discrecional, sino haber articulado reglas concretas que delimitaran los países afectados para el resto de acuerdos posibles (por ej. intercambio con el país de la matriz o de otras empresas vinculadas con alto porcentaje de participación).

No obstante, no hay que creer que la Directiva 2015/2376/UE es infalible y presenta un marco sin fisuras. Como hemos desarrollado, existen varias restricciones de la transparencia de estos acuerdos que pueden ser contraproducentes para el objetivo de la directiva. Por un lado, la exclusión de los acuerdos «estrictamente nacionales» podría haberse omitido para casos de sociedades multinacionales o con la matriz en otro Estado miembro. Consideramos también criticable la degradación del intercambio de aquellas APA bilaterales con terceros países. Si bien es razonable establecer un cauce que permita a los Estados miembros cumplir sus compromisos internacionales de confidencialidad, no encontramos adecuado rebajar el carácter del intercambio, de automático e incondicional, a espontáneo y limitado a los supuestos marcados por la directiva. Esta rectificación por parte del Consejo de la propuesta de la Comisión, por tanto, nos parece desacertada. Debería haberse introducido la obligatoriedad de la solicitud de autorización al país tercero para proceder al intercambio, que, de poderse realizar, debería seguir los mismos cauces y condiciones creados para el resto de *tax rulings* y APA.

Del mismo modo, también nos parece criticable el papel residual que se otorga a la Comisión Europea. Como hemos comentado, no todos los *tax rulings* que puedan tener efectos elusivos podrán ser considerados selectivos. El intercambio de información es la herramienta adecuada para luchar contra el uso incorrecto de estas resoluciones, y no únicamente los procedimientos contra ayudas de Estado. Por ello, creemos que la Comisión podría haber tenido un papel fundamental identificando desequilibrios y posibilidades de elusión entre Estados miembros si se le hubiera permitido acceder, siquiera parcialmente, al contenido de los acuerdos intercambiados. Mientras esperamos pacientemente si se producen nuevos avances en tributación sobre sociedades (la Comisión afirma que la BICCIS eliminaría los *tax rulings* perjudiciales<sup>91</sup>), el camino a seguir en la Unión Europea, así como en la OCDE, ha de ser profundizar en la transparencia fiscal y en el intercambio de acuerdos tributarios, impedir que se usen en la articulación de estructuras elusivas, y que se permita a los países afectados proteger su recaudación de la explotación de discordancias entre las normativas tributarias de los distintos Estados.

<sup>91</sup> COM(2016) 682 final, de 25 de octubre de 2016, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, *Establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competitivo y estable para la UE*, pág. 8.

## Bibliografía

- CALDERÓN CARRERO, J. M. [2000]: *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, CEF, Madrid.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. [2014]: «Intercambio de información y asistencia mutua», en CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2014*, Wolters Kluwer CISS, Madrid.
- 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, n.º 394.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F. [2006]: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F. [2011]: «Límites al intercambio de información de las administraciones tributarias de los Estados miembros», en COLLADO YURRITA, M. A. (dir.), PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (coords.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. [2016]: «Eliminar las prácticas fiscales abusivas reforzando la transparencia y la sustancia», en RAMOS PRIETO, J. (coord.), *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- 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 RAMOS PRIETO, J. (dir.), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Aranzadi, Cizur Menor.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. [2016]: «La competencia fiscal perjudicial en el Proyecto BEPS», en RAMOS PRIETO, J. (coord.), *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- LUJA, A. [2015]: «EU State Aid Law and National Tax Rulings», Parlamento Europeo, Dirección General de Política Interna, IP/A/TAXE/2015-02.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A. [2015]: «Nuevas obligaciones de intercambio de información en materia de "tax rulings"», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 1.
- MARTÍNEZ GINER, L. A. [2012]: «El intercambio de información en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos», en COLLADO YURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. [2013]: *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*, CEF, Madrid.
- 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*, n.º 139.
- NOCETE CORREA, F. J. y MERINO ESPINOSA, M. P. [2011]: «El objeto del intercambio internacional de información», en COLLADO YURRITA, M. A. (dir.), PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (coords.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.

OWENS, J. [2009]: «Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters», *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, n.º 11.

PISTONE, P. [2013]: «Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic», *Bulletin for International Taxation*, vol. 67 n.º 4-5.

ROMERO FLOR, L. M. [2014]: «Las diferentes etapas normativas del intercambio de información entre administraciones tributarias», en GARCÍA PRATS, F. A., *Intercambio de Información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

ROSEMBUJ, T. [2004]: *Intercambio internacional de información tributaria*, Edicions de la Universidad de Barcelona, Barcelona.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. [2009]: *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Editorial Bosch, Barcelona.

– [2015]: «La función armonizadora de los mecanismos de intercambio de información», *La Ley Unión Europea*, n.º 27.

TORREGROSA CARNÉ, M. D. [2014]: «El intercambio de información tributaria en el marco de la Unión Europea», *Impuestos*, n.º 5.

TOVILLAS MORÁN, J. M. [2013]: «La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 10.

VAN STAPPEN, D.; OEPEN, W. y MOLLA, E. [2016]: «Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings: Political Agreement Reached in ECOFIN Council», *International Transfer Pricing Journal*, vol. 23, n.º 1.