

PLAN DE ACCIÓN BEPS - ACCIÓN 5: COMBATIR LAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS PERNICIOSAS, TENIENDO EN CUENTA LA TRANSPARENCIA Y LA SUSTANCIA

1. INTRODUCCIÓN

El eje sobre el que pivota el Plan BEPS de la OCDE es la lucha coordinada entre los diferentes países contra el fraude y la planificación fiscal agresiva de las empresas multinacionales. El objetivo es que estas empresas queden sometidas a imposición en el lugar donde efectivamente se desarrolla su actividad y se genera valor, sin que determinadas prácticas agresivas puedan permitir que los beneficios sean artificialmente deslocalizados a territorios con una menor (o nula) presión fiscal. Se trata así de dar una respuesta en el ámbito fiscal a los retos que plantea la realidad económica de nuestro tiempo.

La Acción 5 del Plan BEPS, con el título “*Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*”¹, centra su ámbito de análisis en dos ámbitos en relación con los cuales la OCDE ha detectado prácticas fiscales que pueden considerarse perniciosas:

- Los regímenes fiscales preferenciales; es decir, aquellos que ofrecen condiciones fiscales ventajosas para aquellas sociedades que desarrollen determinadas actividades, y que por lo tanto suponen un incentivo de deslocalización de las actividades empresariales.
- Los acuerdos con las administraciones tributarias o *tax rulings*, y los efectos fiscales negativos que estos acuerdos con las diferentes administraciones locales pueden generar a nivel global.

Como puede apreciarse, los dos aspectos analizados en esta Acción tienen diferente naturaleza, motivo por el cual son analizados de forma independiente en el informe de la OCDE así como en el presente documento. Ahora bien, desde el punto de vista conceptual, puede identificarse un objetivo común por parte de la OCDE: sentar las bases y “reglas de juego” en ambos ámbitos para lograr una adecuada competencia entre los diferentes países y frenar con ello las prácticas fiscales abusivas.

¹ Puede llamar la atención el hecho de que la OCDE haya modificado ligeramente la redacción del título de la Acción 5 en su versión en castellano, en comparación con la versión en inglés, cuya redacción es la siguiente “*Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance*”.

En este sentido, durante los últimos años se ha detectado que las ventajas fiscales que *de facto* los países han reconocido a través de los regímenes preferenciales y los *tax rulings*, junto con la inactividad de las administraciones frente a las prácticas abusivas, podían conducir a una suerte de “competencia fiscal desleal” o “*tax dumping*” entre los diferentes países, cuyas consecuencias, lejos de generar riqueza, llevarían simplemente a tipos impositivos cercanos a cero, y a una distorsión en la localización del capital y los servicios.

Por ello, la Acción 5 se justifica en la necesidad de establecer parámetros y requisitos comunes a nivel global para limitar con ello la posibilidad de que las compañías utilicen de manera abusiva las asimetrías entre los diferentes mecanismos aprobados por los países. No se trata, pues, de instar a la abolición de los regímenes fiscales preferenciales o de los *tax rulings*, sino de acordar bajo qué condiciones mínimas éstos deben otorgarse para evitar que den pie a la realización de prácticas fiscales perniciosas.

Esta labor se realiza respectivamente sobre la base de dos conceptos: actividad sustancial y transparencia, en los que a su vez se asienta el propio Plan BEPS y que impregnan de una manera u otra una buena parte de las acciones en las que éste se concreta.

Así pues, la Acción 5 se desarrolla esencialmente en dos ámbitos:

- La actividad económica sustancial como premisa que justifique la aplicación de un régimen fiscal preferencial.
- La necesidad de incrementar la transparencia de los acuerdos alcanzados entre las administraciones fiscales y las empresas.

En resumen, el objetivo de la OCDE con esta Acción 5 no ha sido homogeneizar las diferentes normativas tributarias nacionales, sino instar una actuación coordinada de los Estados que reduzca distorsiones y dificulte la implementación de políticas fiscales agresivas basadas en las diferentes legislaciones nacionales, en coherencia con el resto de Acciones del Plan BEPS. A su vez, dentro del Plan BEPS, juega un papel clave como una de los cuatro elementos que forman parte del estándar mínimo.

2. LA ACCIÓN 5 DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS: LOS RÉGIMENES FISCALES PREFERENCIALES

En primer lugar, las conclusiones alcanzadas en la Acción 5 en relación con los regímenes fiscales preferenciales toman como punto de partida el informe “*La competencia fiscal nociva: una cuestión global*”² del año 1998.

Este informe resulta muy relevante a los efectos de esta Acción pues en él se analizó por primera vez la necesidad de llevar a cabo acciones para combatir determinadas prácticas llevadas a cabo por parte de las compañías multinacionales, cuyo fin principal era deslocalizar artificialmente determinadas actividades para así poder disfrutar de los regímenes tributarios preferenciales establecidos por los diferentes países.

De esta manera, en el informe de 1998 se estableció el marco y los criterios aplicables para determinar en qué casos un régimen fiscal debía ser objeto de análisis y bajo qué circunstancias éstos podían considerarse preferenciales y potencialmente perjudiciales, así como para considerar cuándo un determinado territorio debería ser considerado paraíso fiscal. También se incluyeron algunas recomendaciones para los países. En los años siguientes, nuevos informes y trabajos continuaron con las líneas marcadas en este primer informe, desarrollando estándares y evaluando los progresos llevados a cabo por las diferentes jurisdicciones.

La Acción 5 parte de la labor iniciada por el mencionado informe en la delimitación de los regímenes preferenciales y la continua, tal y como se ha mencionado en el apartado introductorio, en el desarrollo de los requisitos que deben exigirse normativamente para que la aplicación del trato fiscal privilegiado asociado al régimen preferencial en cuestión se considere justificada.

Entrando en materia, el marco de análisis de los regímenes fiscales preferenciales se define, tanto en el informe de 1998 como en la Acción 5, en relación con las actividades “geográficamente móviles”, como por ejemplo las actividades financieras o de servicios. El denominador común de estas actividades es la posibilidad, habilitada por la globalización y los avances tecnológicos, de que éstas sean trasladadas de un territorio a otro a un coste reducido (ya que no es necesaria en principio una estructura empresarial relevante) con el único motivo de obtener la ventaja fiscal asociada a los mencionados regímenes. Aquellas otras actividades de carácter manufacturero o similar que por lo general implican una

² “*Harmful tax competition: an emerging global issue*” en su versión en inglés.

inversión más importante presentan otras particularidades que no son las que se pretenden abordar aquí.

A su vez, respecto de los criterios para determinar cuándo un régimen es preferencial, es relevante tener en cuenta que dicha naturaleza preferencial se determina por comparación con los principios fiscales generales del país en cuestión, y no en relación con otros países. Asimismo, estos regímenes pueden ser perjudiciales en función de cuatro factores clave³, completados con otros ocho factores adicionales⁴.

Entre estos criterios, se pone el acento como requisito imprescindible para la consideración del régimen preferencial como perjudicial en la existencia de una reducida o nula imposición efectiva derivada del mismo. Sobre esta base, debe realizarse un análisis conjunto del resto de factores clave (y, cuando sean relevantes, del resto de factores) para determinar la consideración del régimen como potencialmente perjudicial. Ahora bien, en cualquier caso, debe tenerse en cuenta que un régimen preferencial es potencialmente perjudicial solo si efectivamente ha creado efectos económicos perjudiciales, toda vez que son precisamente estos efectos los que en última instancia son objetivo de la OCDE. En este sentido, la ausencia de creación de nueva actividad, la ausencia de inversión o una clara motivación fiscal en el proceso de decisión son factores relevantes a la hora de llevar a cabo este análisis.

Como se ha indicado, el concepto clave para entender las conclusiones que se alcanzan en relación con los regímenes preferenciales potencialmente perjudiciales es el de actividad económica sustancial. Este concepto es uno de los pilares fundamentales del Plan BEPS, que pretende alinear dicha sustancia con la tributación de las entidades. Con ello se pretende que las bases imponibles no puedan ser artificialmente trasladadas desde aquellos países donde se crea el valor a otros con una presión fiscal menor; y en este ámbito, que las ventajas fiscales asociadas a los regímenes preferenciales sean reconocidas únicamente si la entidad que las pretende lleva a cabo una actividad económica sustancial (vinculada al régimen en cuestión) en el país que las concede.

³ Reducida o nula imposición efectiva para actividades geográficamente móviles, la estanqueidad o aislamiento del régimen, falta de transparencia y ausencia de intercambio efectivo de información en relación con el régimen.

⁴ Definición artificial de la base imponible, no adhesión a los principios internacionales de precios de transferencia, no tributación de rentas de fuente extranjera, posibilidad de negociar la determinación de la base imponible o del tipo impositivo aplicable, existencia de normativa no pública, acceso a una amplia red de tratados internacionales, el régimen se promociona como un vehículo para conseguir una minoración en la carga impositiva y la promoción de operaciones y acuerdos motivados únicamente por cuestiones fiscales sin implicar la realización de una actividad sustancial.

A su vez, dada la relevancia y la proliferación internacional de los regímenes preferenciales relacionados con la propiedad intelectual (*IP regimes*), la Acción 5 lleva a cabo en primer lugar un análisis separado de estos regímenes, para posteriormente incluir, de manera mucho menos detallada, las reflexiones aplicables al resto de regímenes preferenciales.

a) Regímenes preferenciales relativos a la propiedad intelectual

La propiedad intelectual es sin duda uno de los activos más importantes para cualquier empresa hoy en día. La propia OCDE hace mención a ello en la Acción 5 cuando afirma que las industrias enfocadas en el desarrollo y explotación de estos activos intangibles son un factor clave de crecimiento y generación de empleo.

Como es lógico, los países deben ser libres para establecer incentivos fiscales que promuevan la inversión de las empresas en investigación y desarrollo. Ahora bien, dichos incentivos no deberían generar ninguna distorsión ni efecto pernicioso en la economía, motivo por el cual la exigencia de actividad sustancial se erige como un elemento imprescindible.

Respecto de la definición de este requisito de actividad sustancial en este ámbito, frente a los enfoques basados en la creación de valor o en el ámbito de los precios de transferencia, el planteamiento que ha sido aceptado a nivel internacional ha sido el del nexo (*nexus approach*).

Bajo este enfoque, se entiende que la actividad realizada goza de suficiente sustancia, y por lo tanto justifica la aplicación de un régimen fiscal preferencial, en función del nexo o relación existente entre los ingresos y los gastos vinculados con el desarrollo del activo intangible. Así, los beneficios fiscales asociados al régimen únicamente resultarán aplicables a las rentas obtenidas de la explotación de la propiedad intelectual en función de la proporción existente entre los gastos cualificados y los gastos totales. De esta manera, la actividad sustancial que justifica el acceso al beneficio fiscal se evalúa en función de esta proporción.

Entrando en detalle, la Acción 5 incluye expresamente una fórmula de cálculo de los beneficios que deben aplicar dicho régimen fiscal especial, así como un desarrollo de los conceptos que deben ser tenidos en cuenta a la hora de aplicar dicha fórmula.

La fórmula en cuestión, de acuerdo con el análisis proporcional indicado anteriormente, es la siguiente:

$$\text{Ingresos susceptibles de aplicar los beneficios fiscales asociados al régimen preferencial} = \frac{\text{Gastos cualificados incurridos en el desarrollo del activo intangible}}{\text{Total gastos incurridos en el desarrollo del activo intangible}} \times \text{Total ingresos derivados del activo intangible}$$

Los conceptos desarrollados son los siguientes:

- Los contribuyentes que pueden optar a la aplicación de los beneficios fiscales asociados al régimen especial son compañías residentes, establecimientos permanentes domésticos de compañías no residentes o establecimientos permanentes extranjeros de entidades residentes sujetas a imposición en la jurisdicción que reconoce el beneficio fiscal.
- Los activos intangibles que quedan englobados bajo el concepto de propiedad intelectual son únicamente las patentes, el software registrado y, bajo ciertas circunstancias (entre otras, obtención de certificación oficial previa), otros intangibles siempre que sean novedosos, con aplicación económica y que impliquen una capacidad inventiva. Demás activos intangibles, como marcas o similares, no pueden beneficiarse de estos regímenes preferenciales.
- La definición de gastos cualificados pivota sobre aquellos que sean efectivamente soportados por el contribuyente. Si bien se trata de un concepto que queda pendiente de ser desarrollado por cada uno de los países, se indica que únicamente debe comprender aquellos gastos directamente relacionados con el activo intangible y con actividades reales de investigación y desarrollo. Se excluyen en cualquier caso los pagos de intereses, costes relativos a inmuebles, costes de adquisición de activos de propiedad intelectual o aquellos derivados de la subcontratación de actividades con partes vinculadas.

Se incluye la opción a los Estados de permitir a los contribuyentes un incremento del 30% respecto del importe de gastos cualificados, con el objetivo de no penalizar excesivamente a aquellos contribuyentes que adquieran la propiedad intelectual de terceros o que subcontraten su desarrollo con partes vinculadas, siempre que ello no determine que se supere la cifra total de gastos.

A efectos temporales, se indica expresamente que el criterio relevante es el momento en que la compañía incurre en el gasto, con independencia de cuál sea el tratamiento contable aplicable al mismo.

- Por gastos totales se entiende, además de los gastos cualificados, todos aquellos relacionados con los activos intangibles de propiedad intelectual que no quedan englobados en la anterior definición (esencialmente, coste de adquisición a terceros y de subcontratación con partes vinculadas).
- El concepto de ingresos totales también debe ser objeto de desarrollo por cada uno de los países, si bien se exige que sea proporcionado y que incluya únicamente los ingresos derivados del activo de propiedad intelectual.

Como puede apreciarse, la implementación del enfoque del nexo implica un importe análisis y seguimiento de los ingresos y gastos del contribuyente relativos a los activos de propiedad intelectual. Por este motivo, la Acción 5 recoge la necesidad de desarrollar un sistema de seguimiento de estos ingresos y gastos, incluyendo requisitos de documentación, que permitan verificar la existencia del vínculo entre ingresos y gastos en el que se basa este método.

Ahora bien, consciente de las dificultades que puede entrañar este seguimiento (en particular, las empresas pueden no llevar a cabo un análisis individualizado basado en sus activos de propiedad intelectual), la propia OCDE permite a los Estados tomar una variante del enfoque del nexo basado en el producto, en el que el enlace se establece entre los gastos, los productos obtenidos a partir de la propiedad intelectual y los ingresos.

Se habilita la opción de que el enfoque del nexo pueda ser empleado como una presunción *iuris tantum*, de manera que admita prueba en contrario. Así, en ausencia de otra información relevante, la Administración competente debe determinar los ingresos susceptibles de aplicar el régimen fiscal preferencial de acuerdo con este método, si bien el contribuyente podría demostrar que un importe superior de ingresos debería poder aplicar los beneficios fiscales asociados al régimen especial.

Por último, en apartados posteriores, la Acción 5 incluye una revisión de diferentes regímenes preferenciales de varios países, en los que se evalúa bajo determinados estándares su alineamiento con el enfoque del nexo. Se concluye que todos los regímenes (incluyendo los españoles), en todo o en parte, son inconsistentes con

este enfoque, instándose por lo tanto a los diferentes países a que lleven a cabo las reformas necesarias, estableciéndose el plazo límite en el 30 de junio de 2016.

b) Otros regímenes preferenciales

Si bien la Acción 5 presta una especial atención a la exigencia de actividad sustancial en relación con los regímenes preferenciales relativos a propiedad intelectual, esta exigencia se hace extensible a cualquiera de ellos (es decir, con independencia de cuál sea la actividad en la que se centren).

Lo anterior lleva a la OCDE a analizar también otro tipo de regímenes preferenciales, si bien el mensaje es similar al expuesto en relación con el apartado anterior: los contribuyentes únicamente deben poder aplicar los beneficios fiscales asociados a un régimen preferencial si efectivamente llevan a cabo por sí mismos y de manera sustancial las actividades económicas a las que hace referencia dicho régimen.

Los regímenes analizados son aquellos que otorgan beneficios fiscales a las empresas que se dedican a las siguientes actividades:

- Proporcionar servicios centrales de gestión, coordinación o control para un grupo en su conjunto o para un área geográfica en concreto (*headquarters regimes*). Para estos casos, se mencionan como actuaciones claves en la generación de los ingresos la toma de decisiones relevantes de gestión, decisiones sobre gastos por cuenta del resto de entidades del grupo o la coordinación de actividades a nivel del grupo.
- Intermediación y distribución de materias primas y productos terminados entre el resto de las empresas del grupo y los clientes finales (*distribution regimes*) prestación de servicios auxiliares a otras empresas del grupo (*service center regimes*). En este caso, se consideran relevantes actividades como el transporte y el almacenamiento de los productos, la gestión de las existencias y de pedidos o la prestación de servicios de apoyo y administrativos.
- Financiación de las actividades de compañías del grupo o de terceros (*financing or leasing regimes*). Se consideran relevantes la labor de negociación de los términos de la financiación, la identificación y adquisición de los activos que van a ser financiados, la determinación de los términos de la financiación, el seguimiento y revisión de los acuerdos y la gestión de los riesgos.

- Gestión de fondos, cuya rentabilidad determina la compensación para el gestor en función de los términos previamente acordados (*fund management regimes*). En este caso se mencionan la toma de decisiones relativas a la tenencia y transmisión de los activos y a aspectos financieros, la gestión de riesgos o la preparación de la documentación (regulatoria, etc.) requerida por las Administraciones y los inversores.
- Actividad bancaria y de seguros (*banking and insurance regimes*), en cuyo caso la Acción 5 menciona actividades propias de estos sectores, como la financiación o la gestión de riesgos.
- Actividad naviera (*shipping regimes*), respecto de la cual se hace referencia a la gestión del personal, mantenimiento de las embarcaciones, seguimiento de las existencias y entregas y gestión de las rutas marítimas.
- Tenencia y gestión de activos, entre los cuales se encuentran las participaciones en entidades (*holding regimes*). Estas últimas son las que presentan un particular interés, por su utilización común en la realidad económica y su relación con conceptos tan relevantes en el ámbito de la fiscalidad internacional como el de beneficiario efectivo.

En este caso, si bien la Acción incluye remisiones a conceptos sugerentes como los acuerdos de intercambio de información, o las Acciones 2 (en relación con los mecanismos híbridos) o 6 (prevención del abuso de convenio), no se incluyen comentarios sustanciales respecto de qué requisitos concretos debe cumplir una compañía para poder aplicar el régimen preferencial, más allá de que disponga de los medios materiales y personales necesarios para la gestión de las participaciones sin definir exactamente en qué consisten estos medios. Simplemente se excluyen de esta posibilidad aquellas entidades meramente instrumentales (*letter box and brass plate companies*).

En un apartado posterior, la Acción 5 hace referencia al análisis llevado a cabo sobre la posible consideración de algunos regímenes preferenciales de diferentes países como potencialmente perniciosos. Si bien las conclusiones son variadas, no se menciona expresamente ningún régimen como realmente pernicioso.

c) Conclusión

Como se ha expuesto, la OCDE no pretende que los países deroguen sus regímenes preferenciales, sino que acepten su aplicación únicamente cuando la

entidad en cuestión lleve a cabo en el territorio en cuestión una actividad sustancial que lo justifique.

Dicha actividad sustancial depende de la actividad económica a la que el régimen preferencial haga referencia, analizándose las actividades características de aquellos regímenes que se consideran más habituales en la práctica. Entre ellas destacan los regímenes de propiedad intelectual, respecto de los que se sigue el enfoque del nexo, es decir, la aplicación del beneficio fiscal a los ingresos obtenidos en función de la proporción existente entre los gastos cualificados y los gastos totales.

3. LA ACCIÓN 5 DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS: LOS ACUERDOS CON LAS ADMINISTRACIONES O *TAX RULINGS*

El segundo de los ámbitos en los que se desarrolla la Acción 5 hace referencia a los acuerdos con las administraciones fiscales o *tax rulings*.

En este caso, los antecedentes más relevantes los podemos encontrar en el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal⁵ del año 1988 (modificado por el Protocolo del año 2010) y el modelo de Acuerdo de intercambio de información tributaria en 2002⁶. Ambos instrumentos han jugado un papel muy importante en el desarrollo de mecanismos que permitan a los diferentes países intercambiar información de naturaleza fiscal.

Ahora bien, como decimos, la Acción 5 se centra en este punto en el intercambio espontáneo de información sobre ciertos *rulings*, con el objetivo compartido, eso sí, de mejorar la transparencia y promover mayor certeza y previsibilidad en el tratamiento fiscal aplicable.

a) Ámbito objetivo de análisis

En primer lugar, debe aclararse que a estos efectos se entiende por *tax ruling* “cualquier asesoramiento, información o compromiso facilitado por una autoridad fiscal a un contribuyente específico o a un grupo de ellos que se refiera a su situación fiscal y en el que éstos puedan ampararse”.

A su vez, la Acción 5 aclara que el marco de intercambio espontáneo que pretende implantarse únicamente hace referencia a aquellos *tax rulings* que son específicos

⁵ “*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*”, en su versión en inglés.

⁶ “*Agreement on exchange of information in tax matters*” en su versión en inglés.

para determinados contribuyentes que los solicitan (*taxpayer-specific rulings*). En esencia, se trata de:

- ATR (*advance tax rulings*), que son aquellos que recogen cuáles son las consecuencias fiscales bajo un supuesto de hecho consultado por el contribuyente, y que resultan vinculantes para éste en su relación con la Administración tributaria.
- APA (*advance pricing arrangements*), en los que se establecen cuáles son los criterios aplicables para determinar la valoración de transacciones bajo los principios de operaciones vinculadas durante un periodo de tiempo.

Los *rulings* generales, que no resultan de aplicación a un determinado contribuyente sino que suponen la publicación de criterios administrativos genéricos, no quedan comprendidos en el marco de intercambio espontáneo aunque sí en relación con las buenas prácticas. Asimismo, también queda fuera de este ámbito cualquier acuerdo alcanzado en un procedimiento inspector con un contribuyente si éste no hace referencia al tratamiento de beneficios futuros.

Una vez definidos qué acuerdos quedan comprendidos en el marco de la Acción 5 dado que pueden dar lugar a prácticas que se pretenden atacar bajo el Plan BEPS, se definen seis categorías específicas de *tax rulings*:

- Acuerdos específicos que hagan referencia a regímenes preferenciales, y ello aunque no se hayan considerado, en principio, potencialmente perniciosos.
- Acuerdos (APAs unilaterales⁷ o cualquier otro *ruling*) que incluyan criterios relativos a la valoración de operaciones vinculadas en transacciones internacionales.
- Acuerdos concediendo un ajuste a la baja de los beneficios.
- Acuerdos relativos a establecimientos permanentes, en los que por ejemplo se haga referencia a la existencia de los mismos o a criterios de atribución de resultados.

⁷ Llama la atención que, pese a hacer referencia también a la posible existencia de APAs bilaterales y multilaterales, la Acción 5 no hace referencia a ellos en las seis categorías de *rulings* que deben ser compartidos obligatoriamente.

- Acuerdos en materia de sociedades “canalizadoras de rentas” o *conduit companies*.
- Cualquier otro tipo de acuerdo que se considere en el futuro que puede conducir a prácticas elusivas en el marco de BEPS en caso de ausencia de intercambio de información.

b) Cuestiones materiales y procedimentales en el intercambio de *rulings*

Tal y como ha sido diseñado el sistema de intercambio de información, únicamente determinadas jurisdicciones están legitimadas para recibir la información. Así, si bien se establecen particularidades en función de las categorías de acuerdos mencionadas anteriormente, con carácter general este intercambio espontáneo de *rulings* permitirá que los siguientes países accedan a la información:

- Los países de residencia de las compañías vinculadas (así consideradas, actualmente, en caso de participación del 25%) con la sociedad que obtiene el *ruling*, normalmente siempre que dichas entidades vinculadas lleven a cabo transacciones con la entidad en cuestión.
- El país de residencia de su socia directa.
- El país de residencia de su socia última.

Se establece que el marco de intercambio espontáneo resulta obligatorio en relación con *rulings* concedidos desde 1 de enero de 2010 (siempre que se encuentren en vigor a 1 de enero de 2014) así como en relación con futuros *rulings* (emitidos a partir de 1 de abril de 2016). Los primeros deben haber sido compartidos a finales de 2016, mientras que respecto a los nuevos *rulings* se establece con carácter general un periodo de 3 meses desde su inicio de vigencia para que el Estado en cuestión cumpla con su obligación de intercambio de información.

A su vez, con el objetivo de lograr transparencia sin imponer una excesiva carga a las administraciones, se establece que el intercambio debe realizarse en dos fases: en primer lugar, facilitando un resumen e información básica relativa al *ruling*, siguiendo los estándares aprobados⁸ de manera que se consiga un intercambio fluido y estandarizado; y en segundo lugar, en función del análisis alcanzado gracias a este primer filtro, la Administración en cuestión facilitará el *ruling* en

⁸ En este sentido, el 11 de julio de 2016 se publicó en la página web de la OCDE el *ETR XML Schema*, que es el formato electrónico estandarizado para el intercambio de *rulings*.

cuestión. También se analizan cuestiones de índole práctico, relativas a la implementación de este intercambio.

Respecto de la naturaleza y las condiciones en las que se realiza el intercambio, pueden destacarse dos aspectos principalmente. Por un lado, la obligación de que la información sea tratada de manera confidencial y emplearse únicamente para los propósitos específicamente habilitados. Por otro lado, se descarta expresamente cualquier exigencia de reciprocidad (es decir, el hecho de que un país no comparta su información no justifica que otro país no la comparta con él).

c) Buenas prácticas

Por último, con el objetivo de reforzar la transparencia, se incluye un apartado de buenas prácticas que, a diferencia del marco de intercambio espontáneo, hacen referencia con carácter general a todos los *rulings*. Estas buenas prácticas se agrupan en tres ámbitos:

- Proceso de emisión de un *ruling*, en relación con el cual se recomienda (i) que sean resueltas por, al menos, dos funcionarios competentes; (ii) identificar y publicar por escrito la resolución, que será vinculante para la Administración; (iii) que estén basadas en la aplicación de la norma doméstica del Estado y respetando las normas convencionales; y (iv) que se emitan teniendo claros cuáles son los antecedentes del supuesto y comprobando su coherencia con el resto de resoluciones.
- Términos del *ruling* y proceso de revisión, mencionándose la conveniencia de que (i) los APA tengan un término fijo de vigencia; (ii) que las modificaciones en las circunstancias sean comunicadas a la autoridad fiscal por los contribuyentes; y (iii) se establezcan procedimientos de revisión, revocación o cancelación de los *rulings*.
- Publicación e intercambio de información, distinguiendo (i) los *general rulings*, que deben ser accesibles en la página web de la Administración tributaria, incluyendo una versión en una de las lenguas oficiales de la OCDE, en un plazo máximo de 6 meses; y (ii) los *taxpayer-specific rulings* que queden englobados dentro del marco de intercambio espontáneo, deberán ser facilitados a la autoridad competente para ser compartidos bajo el procedimiento establecido.

d) Revisión de la implementación

Al formar parte de los estándares mínimos de BEPS, la Acción 5 está sujeta a un proceso de revisión de los avances realizados en sede del Foro de prácticas fiscales perniciosas (FHTP por sus siglas en inglés). Dicha revisión alcanza a los dos aspectos relevantes a los efectos del estándar mínimo: el proceso de revisión de los regímenes preferenciales que asegure que estos no son perjudiciales, y el régimen de transparencia aplicable a los *tax rulings*.

En relación con la implementación y revisión de este régimen de transparencia, cabe destacar que la OCDE ha publicado en febrero de 2017 un documento en el que desarrolla los términos de referencia y la metodología para llevar a cabo su revisión.

e) Conclusión

La labor llevada a cabo por la Acción 5 en relación con los *tax rulings* se centra exclusivamente en el intercambio de los mismos entre las diferentes administraciones, y con ello, en la búsqueda de lograr una mayor transparencia sobre los acuerdos que las compañías han alcanzado con las diferentes administraciones como un fin en sí mismo. Es decir, el análisis no prosigue sobre las consecuencias prácticas de este intercambio ni sobre cómo el incremento de la transparencia puede contribuir en términos concretos a la consecución de los objetivos del Plan BEPS.

4. ESTADO DE LA SITUACIÓN EN ESPAÑA

Como en tantos otros ámbitos de análisis dentro del Plan BEPS, España ha sido uno de los países pioneros cuya legislación se encuentra más avanzada en los aspectos a los que hace referencia la Acción 5. Tal y como se ha expuesto en el anterior apartado, estos aspectos son dos: regímenes preferenciales y *tax rulings*.

a) Los regímenes fiscales preferenciales y el requisito de actividad sustancial

(i) *Regímenes preferenciales relativos a la propiedad intelectual*

A nivel doméstico, el análisis de los regímenes preferenciales en materia de propiedad intelectual se remite obligatoriamente a la regulación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles o “*patent box*”, regulado actualmente a nivel estatal en el artículo 23 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). Este beneficio fiscal fue introducido por la Ley 16/2007, habiendo sido objeto de modificación posterior (operada por la Ley 14/2013).

Pese a que entre los requisitos para la aplicación del mismo se incluía la necesidad de que el contribuyente hubiera creado los activos intangibles objeto de cesión (al menos en un 25% en las últimas redacciones), en su análisis comparativo la OCDE determinó que el régimen español (tanto el estatal como los forales) no era totalmente acorde con el criterio del nexo.

Como consecuencia de ello, la Ley 48/2015 de Presupuestos Generales para el año 2016 modificó la LIS para adaptar el artículo 23 al estándar de la Acción 5. Si bien se mantiene el porcentaje de reducción en un 60%, se introducen algunas modificaciones, tal y como están son propuestas por la OCDE. En particular:

- Se establece la fórmula de cálculo analizada anteriormente en función de la proporción que representan los gastos cualificados sobre el total de gastos, eliminándose lógicamente la previsión de que la entidad cedente hubiera creado los activos objeto de cesión.
- Se hace uso de la previsión contenida en la Acción 5 sobre la posibilidad de incrementar los gastos cualificados en un 30%, siempre que ello no determine que el numerador sea superior al denominador.
- Las limitaciones en caso de operaciones entre empresas del grupo se sustituye por una referencia a entidades vinculadas.
- Se establece una entrada en vigor del nuevo régimen acorde con los requisitos de la Acción 5, ya que tiene efectos a partir de 1 de julio de 2016.

(ii) *Otros regímenes preferenciales*

Respecto del resto de regímenes preferenciales que son analizados en la Acción 5, desde el punto de vista español uno de los que más atención puede suscitar⁹ es el relativo a la tenencia de participaciones en entidades (*holding regime*), teniendo en cuenta la existencia del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE), regulado actualmente en los artículos 107 y 108 de la LIS.

⁹ No se analizan en este apartado otros regímenes preferenciales recogidos en la normativa española y que podrían asimilarse a los analizados en la Acción 5, tales como la normativa relativa a la obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias (en relación con los *banking regimes*), el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda o de determinados contratos de arrendamiento financiero (en relación con los *leasing regimes*), ni el régimen de entidades navieras en función del tonelaje ni la operativa particular del *tax lease* (que podrían vincularse a los *shipping regimes*). Tampoco se hace referencia a otros regímenes especiales por razón del territorio vigentes en España (Canarias y País Vasco).

El régimen de ETVE encaja en el concepto desarrollado en la Acción 5 por cuanto reconoce un régimen fiscal privilegiado en caso de llevar a cabo la actividad de gestión y administración de valores. Si bien estrictamente el beneficio particular no se reconoce a la entidad acogida al régimen sino a sus socios extranjeros (al no quedar sometidos a imposición en España por las rentas obtenidas de sus participadas), y los activos que se encuadran en el régimen únicamente pueden ser participaciones en entidades extranjeras o sucursales en el extranjero, el régimen español de ETVE puede encuadrarse en esta categoría.

En relación con las condiciones que se recogen en la Acción 5, la regulación del régimen ETVE menciona expresamente que la actividad de gestión y administración de valores debe realizarse mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales, no siendo posible su aplicación cuando la sociedad tenga la consideración de sociedad patrimonial. Ahora bien, se permite que el objeto social de la entidad acogida al régimen ETVE sea más amplio e incluya además otras actividades diferentes a la gestión de participaciones, además de ser compatible con otros regímenes especiales de la LIS¹⁰.

Por otro lado, y si bien no se trata de una regulación fiscal específica (aunque sí esencial) de las entidades acogidas al régimen ETVE, no puede obviarse la relevancia en materia de regímenes holding del sistema de exención por doble imposición regulado en los artículos 21 y 22 de la LIS.

En este sentido, puede llamarse la atención sobre el hecho de que, a diferencia de normativas previas, el actual sistema de exención no exige expresamente la realización de una actividad económica (y menos sustancial) en sede de la filial respecto de la que se pretende corregir la doble imposición. Si bien deben tenerse en cuenta algunos mecanismos relacionados con este punto que pueden tener incidencia en el ámbito de la exención en el caso de transmisión de participaciones (el concepto de entidad patrimonial del artículo 5.2 de la LIS, o el régimen de transparencia fiscal internacional del artículo 100 de la LIS en relación con participaciones en entidades extranjeras), así como la posible aplicación de regímenes especiales (el propio régimen de transparencia fiscal internacional, por

¹⁰ La doctrina de la Dirección General de Tributos (entre otras, resolución V0411-12, de 23 de febrero de 2012) ha sido constante entendiendo que esta actividad no debe hacer referencia a la gestión de la entidad participada sino de las propias participaciones (es decir, ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como tomar las decisiones relativas a la propia participación). Entiende también que esta labor debe ser llevada a cabo por la propia entidad (es decir, no puede externalizarse o delegarse a terceros, como una empresa externa de servicios, las facultades de gestión y administración), si bien, dado que la gestión de participaciones no implica un nivel de sustancia económica relevante, puede ser realizada por los propios miembros del órgano de administración, siempre que estos gocen de las facultades correspondientes sin limitación (en este sentido, resolución V1065-16, de 16 de marzo de 2016).

ejemplo), el requisito de actividad económica no se recoge expresamente como tal en la regulación del régimen de exención por doble imposición de nuestro país.

b) La mejora de la transparencia en relación con los *tax rulings*

La práctica fiscal española cuenta históricamente con todos los tipos de *rulings* que son mencionados por la Acción 5. Así, las dos modalidades de *taxpayer-specific rulings* aparecen en el caso español ya que:

- En relación con los ATR, la Ley General Tributaria incluye en sus artículos 88 y 89 la regulación de las consultas tributarias escritas que los contribuyentes pueden formular a la Administración española, que son contestadas en un plazo máximo de 6 meses y habitualmente con carácter vinculante. Si bien las consultas hacen referencia únicamente al contribuyente consultante, las mismas tienen vocación de aplicación general a otros casos en los que coincida el supuesto de hecho.

Conviene reseñar que estas consultas, resueltas por la Dirección General de Tributos, se basan en un criterio meramente técnico, y no son fruto de una negociación con la Administración.

- En relación con los APAs, la normativa sustantiva (especialmente la LIS) menciona la posibilidad de que la valoración de las operaciones sea realizada por la Administración (en concreto, por la Agencia Tributaria) en colaboración con el contribuyente. A modo de ejemplo pueden mencionarse los artículos 18.9 (operaciones vinculadas) y 23.5 (*patent box*) de la LIS.

A su vez, la Administración tributaria también publica sus criterios (en forma de resoluciones, manuales, etc.) con alcance general, que podrían asimilarse al concepto de *rulings* generales recogidos en la Acción 5.

Respecto de las actuaciones recogidas en la Acción 5, España cumple con carácter general con los requisitos de transparencia y publicación de las resoluciones de la Dirección General de Tributos, dado que todas ellas son públicas y su consulta puede realizarse a través de la página web de dicho órgano. No ocurre lo mismo con las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, que si bien dispone de una página web a estos efectos, en ella no se publican todas las resoluciones emitidas por el Tribunal.

5. SITUACIÓN EN OTROS PAÍSES Y EN LA UNIÓN EUROPEA

Junto con España, otros países incluyen en sus respectivas legislaciones domésticas cuestiones asociadas a los temas analizados en la Acción 5. Asimismo, desde el seno de la Unión Europea, también se han llevado a cabo iniciativas en este ámbito. En este apartado se analizan algunos de estos casos.

a) Los regímenes fiscales preferenciales y el requisito de actividad sustancial

(i) *Regímenes preferenciales relativos a la propiedad intelectual*

Como se ha indicado, la Acción 5 menciona expresamente que todos los regímenes preferenciales relativos a la propiedad intelectual incumplen, de un modo u otro, el enfoque del nexo, lo cual implica una llamada a los Estados para que modifiquen sus legislaciones al respecto. Pues bien, al igual que en el caso de España, son muchos los países que ya han incluido estas modificaciones:

- En junio de 2016, Bélgica publicó un proyecto de reforma de su régimen de propiedad intelectual (que incluye una deducción del 80%) con el objetivo de alinearlos con el enfoque de la OCDE.
- En el mismo mes, Suiza aprobó una reforma de su régimen a nivel cantonal para cumplir con el método del nexo.
- En el caso del Reino Unido, el sistema introducido en abril de 2013, que permite aplicar un tipo de tributación reducido del 10% a estas rentas, está siendo objeto de revisión desde finales del año 2015 para lograr su adecuación al enfoque del nexo. Se prevé que entre en vigor en las próximas fechas, si bien los efectos desde 1 de julio de 2016.
- El régimen preferencial de los Países Bajos, que permitía lograr un tipo efectivo de tributación en torno al 5% en caso de que se cumplieran determinadas circunstancias, también está siendo objeto de un proceso de modificación a mediados de 2016.
- Luxemburgo ha derogado su régimen de exención del 80% de los resultados obtenidos en relación con estos activos intangibles con efectos desde julio de 2016 en relación con su impuesto sobre sociedades e impuestos municipales.
- Por último, Irlanda ha adaptado con efectos desde 2016 su régimen relativo a los activos intangibles.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que desde el seno de la Unión Europea se habían venido realizando trabajos en este ámbito, pudiendo destacarse el Código de Conducta del año 1997 (en relación con este, puede mencionarse el Informe Primarolo), la Comunicación de la Comisión para la Promoción del Buen Gobierno en materia fiscal del año 2009, o el Plan de Acción en Fiscalidad Corporativa del año 2015.

(ii) *Otros regímenes preferenciales*

En relación con el resto de regímenes preferenciales analizados, la Acción 5 no hace referencia a que ninguno de ellos debe ser considerado estrictamente como perjudicial. Teniendo en cuenta que en el apartado anterior se han destacado los regímenes holding, puede llamarse la atención sobre el hecho de que los regímenes luxemburgueses son considerados no perniciosos.

Ahora bien, como excepción, puede destacarse el caso de dos regímenes suizos, establecidos a nivel cantonal (*holding regime* y *management regime*), que fueron derogados el pasado 17 de junio de 2016.

b) La mejora de la transparencia en relación con los *tax rulings*

El recurso a la emisión de *tax rulings* se encuentra muy generalizado en el ámbito internacional, como un instrumento eficaz para que el contribuyente logre seguridad jurídica y certidumbre así como para reducir la litigiosidad con la Administración. Por ello, en la mayor parte de los países de nuestro entorno es posible solicitar un *ruling*, siendo ésta una práctica relativamente común, con un matiz importante: a diferencia del supuesto español, en varios casos los acuerdos sí son fruto de una negociación con la administración tributaria competente.

En este sentido, la cuestión de los *rulings* se ha convertido últimamente, principalmente a nivel de la Unión Europea, en un tema recurrente en dos ámbitos: la transparencia y su posible instrumentalización para otorgar ayudas de Estado.

En relación con la transparencia, la conveniencia de implementar un intercambio automático de *rulings* ha cristalizado con la Directiva 2015/2376, de 8 de diciembre, en vigor a partir de 2017.

Por otro lado, si bien la cuestión de la identificación de ayudas de Estado a través de *tax rulings* excede en principio del ámbito de la Acción 5, ha sido uno de las cuestiones más recurrentes en el ámbito de la fiscalidad internacional reciente. La Unión Europea, a través de distintos papeles de trabajos y denuncias concretas de

la Comisión, está llevando a cabo un activo plan de acción. A este respecto, pueden mencionarse los casos en Países Bajos (Starbucks), Luxemburgo (FIAT, Amazon, McDonald's y GDF Suez) e Irlanda (Apple).

Fuera de la Unión Europea, puede ponerse el ejemplo de India. Después de anunciar la posibilidad de solicitar APAs en el año 2012, en el mes de marzo de 2013 se dio inicio a los procedimientos administrativos. A su vez, en marzo de 2016 las autoridades indias han tomado la decisión de compartir con las autoridades competentes correspondientes los detalles más relevantes de los APAs unilaterales suscritos.

6. VALORACIÓN DE LA MEDIDA

Pese a que la Acción 5 del Plan BEPS no ha sido uno de los documentos que más controversia han generado (muestra de ello es su limitado desarrollo tras la publicación de la versión definitiva de los informes), sí es una de las Acciones que más repercusión práctica ha tenido en los países de la OCDE así como a nivel de la Unión Europea.

Tal y como se ha analizado, con carácter general, los países (entre ellos, España) están comenzando a implementar los comentarios recogidos en la Acción 5, especialmente en lo que respecta a los regímenes preferenciales de propiedad intelectual y a los *tax rulings*. Creemos que eso es una muestra del consenso de los diferentes países respecto de estos temas, y de la buena labor desarrollada al haberse publicado un informe con medidas concretas a implementar en un horizonte temporal concreto. Se han evitado de esta manera algunos problemas detectados en relación con otras Acciones, como la falta de concreción de las medidas, la dificultad en la implementación de las mismas o la incertidumbre respecto de algunas cuestiones que quedan sin resolver.

En esencia, consideramos que la labor de coordinación entre los diferentes países que se ha llevado a cabo a través de esta Acción 5 es bastante positiva. No obstante, entendemos que suscita algunas cuestiones, tanto genéricas como particulares, que comentamos a continuación.

Desde el punto de vista general, la reflexión tiene que ver con el papel de los contribuyentes y de las Administraciones tributarias en relación con los aspectos que se pretenden atajar con esta Acción 5. En este sentido, no puede obviarse que la aplicación de regímenes preferenciales perniciosos y los *tax rulings* son prácticas en las que el papel de dichas Administraciones ha sido “más directo” que

en otros casos y en el que, por lo tanto, el principio de confianza legítima por parte del contribuyente debe tenerse en cuenta.

Respecto a las cuestiones particulares, se desarrollan en los siguientes apartados en relación con cada uno de los temas objeto de análisis.

a) Los regímenes fiscales preferenciales y el requisito de actividad sustancial

(i) *Regímenes preferenciales relativos a la propiedad intelectual*

Uno de los principales logros de la OCDE en la Acción 5 es haber podido fijar el enfoque del nexo como el estándar común en este ámbito a nivel internacional, el cual ha sido acogido positivamente por los países, incluido España. A este respecto, debe aplaudirse la diligencia del legislador español en la implementación de esta modificación.

Desde el punto de vista técnico, el enfoque del nexo se basa en una regla de proporcionalidad que pretende vincular la aplicación del beneficio fiscal con el concepto de sustancia económica. En este sentido la medida es coherente, aunque entendemos que en aquellos casos en los que los regímenes preferenciales se basen en la renta obtenida, una correcta valoración de las operaciones en términos de precios de transferencia ya debería permitir alcanzar un resultado acorde con dicho principio, pues en tal caso únicamente la renta efectivamente atribuible a la entidad sería susceptible de aplicar los beneficios del régimen preferencial.

Por otro lado, la coordinación entre las legislaciones permitirá lograr un marco común de competencia razonable entre los diferentes países de acuerdo con los objetivos marcados inicialmente, aunque a su vez implica que para disponer de un régimen atractivo a la inversión extranjera, cada país deba ofrecer elementos diferenciales que los contribuyentes puedan percibir como atractivos.

En este sentido, dejando de lado cuestiones más generales como el tipo impositivo o el porcentaje de reducción aplicable a las rentas, el ámbito objetivo del régimen especial podría ser uno de los aspectos donde el régimen español puede tratar de diferenciarse. Teniendo en cuenta la posibilidad recogida en la Acción 5 de incluir en este ámbito otros activos intangibles “siempre que sean novedosos, con aplicación económica y que impliquen una capacidad inventiva”, podría valorarse la opción de acoger dicho criterio abstracto en la norma doméstica y así ofrecer la posibilidad, al menos teórica, de ampliar la tipología de activos intangibles susceptibles de aplicar el régimen.

Asimismo, otras cuestiones de índole práctico como facilitar la aplicación y documentación del régimen preferencial también pueden suponer una ventaja competitiva respecto a países en los que el régimen sea más complicado de llevar a la práctica. Este puede ser un aspecto relevante a desarrollar en este ámbito, toda vez que algunas de las principales inquietudes que se manifiestan en relación con el enfoque del nexo son más de índole práctico (en relación con su implementación y seguimiento) que teórico o conceptual.

En el caso de España, la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades incluye la opción de llegar a acuerdos de valoración y calificación con la Administración tributaria, que implican lógicamente la revisión inicial por parte de ésta de la operativa de la entidad. Dicha opción podría complementarse con la estandarización de la información de la que debe disponerse para ser facilitada en caso de revisión administrativa posterior, para los casos en los que no se opte por alcanzar dichos acuerdos, y la publicación de criterios administrativos prácticos.

Asimismo, como elemento diferenciador, también podría facilitarse la opción de que el contribuyente haga efectiva la naturaleza del enfoque del nexo como presunción *iuris tantum*, ofreciendo la posibilidad real de que éste demuestre que un importe superior de ingresos del que resulte de la aplicación de este enfoque debería poder aplicar los beneficios fiscales asociados al régimen especial.

(ii) *Otros regímenes preferenciales*

En relación con el resto de regímenes preferenciales, manteniendo el foco en lo relativo a los regímenes holdings, no consideramos que la Acción 5 deba tener ninguna influencia negativa respecto al régimen ETVE. Al contrario, su mención concreta contribuye en todo caso a confirmar la generalización e importancia de los regímenes holding a nivel mundial, y que sin embargo han sido criticados en los últimos tiempos por algunas formaciones políticas.

En el caso de España, la práctica demuestra la relevancia de estos vehículos en la canalización de inversiones internacionales, especialmente en territorios como Latinoamérica, en relación con las cuales nuestro régimen de ETVE es uno de los regímenes de referencia. Por ello, el régimen de ETVE debería ser objeto de especial atención por parte del legislador español, impidiendo actuaciones (algunas recientes) que puedan menoscabar su buen posicionamiento a nivel internacional.

Igualmente, a raíz de los comentarios recogidos en la Acción 5, podría avanzarse en la elaboración de criterios claros por parte de la Administración tributaria que aporten certeza sobre los requisitos de sustancia aplicables a las sociedades

holding españolas. Si bien la Dirección General de Tributos ha publicado algunas resoluciones en las que se hace referencia a las condiciones en las que debe desarrollarse la actividad de gestión y administración de participaciones, razones de seguridad jurídica y certeza aconsejan una estandarización de éstas que incluya criterios claros. Es decir, tal y como se ha “definido” qué es sustancia en relación con los regímenes preferenciales relativos a la propiedad intelectual, sería muy positivo “definir” qué es sustancia en los regímenes holding.

A modo de ejemplo, puede mencionarse el caso de los Países Bajos, cuyas autoridades han publicado un listado de requisitos relativos a los medios materiales y personales de que debe disponer una entidad holding para entender que realiza su actividad propia.

La publicación de estos criterios contribuiría en gran medida a dotar de certidumbre a los contribuyentes en relación con este tipo de sociedades sobre las que, pese a su amplia utilización en la práctica, siempre pesa un cierto halo de inseguridad jurídica en términos de sustancia económica. Y ello no solo en relación con el régimen de ETVE, sino en otros muchos aspectos de la normativa española.

b) La mejora de la transparencia en relación con los *tax rulings*

La generalización de los acuerdos de intercambio de información, tanto a nivel comunitario como de la OCDE, traerá consigo sin duda un aumento de la transparencia entre los diferentes países.

Ahora bien, consideramos que esta transparencia no es un fin en sí mismo, sino que debe entenderse como un medio para lograr que los contribuyentes cumplan sus obligaciones fiscales en los países donde corresponda. Por ello, el hecho de que una administración disponga de información sobre el tratamiento fiscal de un contribuyente en otro país no supone ningún avance positivo, si no se acompaña de mecanismos para lograr una adecuada coordinación entre las administraciones en cuestión. En ausencia de estos mecanismos, el aumento de la transparencia puede tener simplemente un efecto negativo para el contribuyente, en forma de más administraciones requiriéndole el pago de impuestos, sobrevolando sobre su persona la amenaza de la doble imposición.

En este punto consideramos que la Acción 5 ha podido quedarse a medio camino de sus objetivos, al haberse centrado únicamente en establecer mecanismos para instar la transparencia y el intercambio de información, sin abordar cómo esta transparencia puede contribuir en sí misma a la consecución de los objetivos del Plan BEPS. De hecho, si no se presta suficiente atención a este aspecto, el efecto

final puede ser simplemente un incremento de inseguridad jurídica para los contribuyentes.

Asimismo, el nivel de información que debe ser compartida puede considerarse excesivo, dada la amplitud del concepto de *ruling* definido en la Acción 5. Como en otros ámbitos del Plan BEPS (por ejemplo, la Acción 13 y el *country-by-country report*) así como en el ámbito comunitario, parece conceptuarse el intercambio ingente de información como un objetivo, sin prestar verdadera atención a cuándo la información compartida puede ser realmente útil y derivar en actuaciones concretas. En este sentido, consideramos positivo que se hayan excluido de ámbito de intercambio los *rulings* de carácter general así como aquellos criterios que se deriven de procedimientos de inspección.

En el caso de España, si bien partimos de una posición privilegiada en relación con el requisito de transparencia, consideramos que algunas cuestiones deberían ser objeto de una especial atención.

Por un lado, respecto del sistema de intercambio de *rulings* y sus efectos prácticos:

- Pese a que ya son públicas, consideramos relevante el hecho de que las consultas tributarias de la Dirección General de Tributos no son fruto de un acuerdo con la Administración ni suponen un tratamiento particular para un contribuyente en concreto sino la interpretación de la norma a dicho caso, por lo que pueden plantearse dudas sobre su encaje en el concepto de *taxpayer-specific rulings*, teniendo en cuenta que los casos que generan especial preocupación son aquellos que suponen un acuerdo previo entre administración y contribuyente.
- Como se ha mencionado, el intercambio de *rulings* debe acompañarse necesariamente con una mejora y dinamización de los procedimientos amistosos y asistencia mutua y de la coordinación entre las diferentes administraciones tributarias. Dicha coordinación debe pasar porque cada administración pueda conocer cuál es el tratamiento reconocido en otro país, pero también por evitar que los contribuyentes sufran las consecuencias negativas de la posible descoordinación entre éstas.
- Debe asegurarse la implementación de mecanismos que aseguren la confidencialidad de los acuerdos que son compartidos, y su utilización únicamente para propósitos coherentes con la finalidad de dicho intercambio. Esta cuestión es especialmente relevante en relación con acuerdos que

incluyan información sensible sobre la operativa empresarial de las compañías.

Por otro lado, el actual sistema de publicación de la doctrina administrativa es muy avanzado y coherente a grandes rasgos con los estándares de la Acción 5, si bien consideramos que podrían llevarse a cabo avances en algunos aspectos:

- La implementación de la recomendación relativa a que los *rulings* se encuentren disponibles en alguna de las lenguas oficiales de la OCDE (consideramos que preferiblemente en inglés) sería muy positiva en la práctica de la fiscalidad internacional, para que asesores de otros países puedan conocer de primera mano los criterios de la Administración española.
- Con su inclusión en el análisis, la Acción 5 ha puesto de manifiesto la importancia de los *rulings* generales, es decir, la publicación de criterios generales por parte de las administraciones. En el caso español, especialmente a raíz de la reforma tributaria, en más ocasiones de las atendidas hubiera sido positivo disponer de criterios claros y homogéneos por parte de la Administración tributaria.
- Tal y como recoge la propia Acción 5, en aras de lograr la seguridad jurídica que se pretende a través de la solicitud de un *ruling*, debe prestarse especial atención al mantenimiento de la coherencia en las resoluciones emitidas.
- Otro de los aspectos en los que podría avanzarse en este ámbito es la valoración de los antecedentes de hecho facilitados por el contribuyente en relación con los requisitos establecidos por la norma. En ocasiones, algunas resoluciones incluyen una valoración de dichos antecedentes, mientras que en otras, dicha valoración se hace depender de la conclusión que alcancen los órganos de gestión tributaria.

Consideramos que sería positivo corregir esta asimetría y que, si bien la Dirección General de Tributos no puede certificar la concurrencia de determinadas situaciones fácticas (labor claramente encomendada a los órganos de gestión e inspección), sí puede llevar a cabo la labor de interpretación de la norma como subsunción en ésta de los antecedentes facilitados por el contribuyente, aunque dichos antecedentes consistan en una serie de circunstancias fácticas.

- Por último, sería positivo que todas las resoluciones del TEAC fueran publicadas, de manera que pueda disponerse de más información sobre los criterios aplicados por la Administración tributaria en casos concretos.