



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**LAS AYUDAS DE ESTADO EN EL ÁMBITO DE LA
FISCALIDAD EMPRESARIAL Y SU REGULACIÓN EN
LA UNIÓN EUROPEA.**

Autor: Sofía López Olivencia

5º E-3 B

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Eva María Gil Cruz

Madrid
Abril 2021

RESUMEN:

Las ayudas de Estado en el ámbito de la fiscalidad empresarial se conforman como un apoyo por parte de las autoridades públicas a determinadas empresas mediante la transferencia de recursos públicos. Constituyen una realidad jurídica que, desde la crisis económica de 2008 no ha dejado de crecer de forma exponencial. En materia legislativa, de especial relevancia es la posible incompatibilidad de las ayudas de Estado con el Derecho de la Unión Europea y, consecuentemente, la obligación de devolución por parte de los beneficiarios de la ayuda declarada ilegal y contraria al mercado interior, con las importantes repercusiones económicas que esto implica.

Los *Tax Rulings* se posicionan como acuerdos fiscales entre la Administración Tributaria y determinadas personas físicas o jurídicas que pretenden facilitar la elusión fiscal de las empresas multinacionales, favoreciendo así la implantación de empresas en el territorio de un Estado. En este marco, existe muy poca legislación, lo cual hace más difícil la lucha contra la competencia fiscal perniciosa. Por esta razón, ha quedado a cargo de la jurisprudencia y doctrina la resolución de los problemas relacionados con la práctica de este tipo de acuerdos fiscales. En concreto, este estudio lleva a cabo, un análisis de las corrientes jurisprudenciales y doctrinales más relevantes, con especial atención a las sentencias más actuales de los Tribunales europeos relacionadas con la adopción de los *Tax Rulings*, las ayudas de Estado ilegales y otras problemáticas referentes a la recuperación de las mismas.

Palabras Clave:

Ayudas de Estado, *Tax Rulings*, Elusión fiscal, Administración Tributaria, Ilegalidad, Ventaja selectiva, Derecho comunitario.

ABSTRACT:

State aid in the field of corporate taxation is a form of support by public authorities to certain companies through the transfer of public resources. They constitute a legal reality that, since the economic crisis of 2008, has continued to grow exponentially. In terms of legislation, of particular relevance is the possible incompatibility of State aid with European Union law and, consequently, the obligation of repayment by the beneficiaries of the aid declared illegal and contrary to the internal market with the significant economic repercussions that this entails.

Tax Rulings are positioned as tax agreements between the Tax Administration and certain individuals or legal entities that aim to facilitate the tax avoidance of multinational companies, thus favoring the establishment of companies in the territory of a State. In this context, there is very little legislation, which makes the fight against harmful tax competition more difficult. For this reason, it has been left to case law and doctrine to resolve the problems related to the practice of this type of tax agreements. Specifically, this study carries out an analysis of the most relevant jurisprudential and doctrinal currents, with special attention to the most current judgments of the European Courts related to the adoption of Tax Rulings, illegal State aid and other problems related to the recovery of the same.

Key Words:

State Aids, Tax Rulings, Tax Avoidance, Tax Administration, Illegality, Selective Advantage, EU Law.

TABLA DE CONTENIDO

LISTA DE ABREVIATURAS	7
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO II. TAX RULINGS	11
2.1. Concepto y marco teórico	11
2.2. Ámbito de aplicación	13
2.3. Relación con las ayudas de Estado	15
2.4. Requisitos de legalidad	16
CAPÍTULO III. REGULACIÓN A NIVEL INTERNACIONAL Y EUROPEO ..	18
3.1. EE.UU.	18
3.1.1. <i>Régimen jurídico estadounidense</i>	18
3.1.2. <i>Tax Rulings y Soft Law estadounidense</i>	22
3.2. Europa	25
3.2.1. <i>Régimen jurídico europeo</i>	25
3.2.2. <i>Tax Rulings y Soft Law europeo</i>	32
3.3. Comparativa entre EE.UU. y Europa	34
CAPÍTULO IV. REGULACIÓN A NIVEL NACIONAL	35
4.1. Régimen español de las ayudas de Estado	35
4.2. Adecuación del ordenamiento jurídico español al régimen comunitario de las ayudas de Estado	36
4.3. Tax Rulings en España	38
CAPÍTULO V. AYUDAS DE ESTADO FISCALES	41
5.1. Límites de las ayudas de Estado	41
5.1.1. <i>Ventaja económica otorgada por el Estado</i>	41
5.1.2. <i>Selectividad y distorsión de la competencia</i>	43
5.2. Principio de libre competencia	45
5.3. La recuperación de las ayudas de Estado	47
CAPÍTULO VI. CONCLUSIONES	50
CAPÍTULO VII. BIBLIOGRAFÍA	52
7.1. Informes y recomendaciones	52
7.2. Manuales generales y especializados	53
7.3. Obras doctrinales	53

7.4. Recursos de internet	54
7.5. Comunicaciones.....	54
7.6. Jurisprudencia	55
CAPÍTULO VIII. ANEXO: LEGISLACIÓN EMPLEADA	58
8.1. Ámbito europeo	58
8.2. Ámbito nacional	60

LISTA DE ABREVIATURAS

ADRA – *Alternative Dispute Resolution Act.*

AEAT – Agencia Estatal de Administración Tributaria.

AIE – Agrupaciones de Interés Económico.

AOE – *Apple Operations Europe.*

APMA – *Advance Pricing and Mutual Agreement Program.*

APAs – *Advance Pricing Arrangements.*

ASI – *Apple Sales Internacional.*

ATRs – *Advance Tax Rulings.*

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting.*

BICCIS – Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades.

BOE – Boletín Oficial del Estado.

CARES – *Coronavirus Aid, Relief and Economic Security Act.*

CEE – Comunidad Económica Europea.

CIJ – Corte Internacional de Justicia.

DTS – Distribuidora de Televisión Digital, S.A.

ECOFIN – Consejo de Asuntos Económicos Financieros.

EMN – Empresas Multinacionales.

EE.UU. – Estados Unidos.

FCFE – *Fiat Chrysler Finance Europe.*

ICIJ – *International Consortium of Investigative Journalists.*

IRS – *Internal Revenue Service.*

LGT – Ley General Tributaria.

LIS – Ley del Impuesto sobre Sociedades.

MCUSA – Modelo de Convenio de Estados Unidos.

OCDE – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

ONU – Organización de las Naciones Unidas.

PIB – Producto Interior Bruto.

RIS – Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

RTV – Radio y Televisión Española.

SEAF – Sistema Español de Arrendamiento Fiscal.

SMBV – *Starbucks Manufacturing EMEA BV*.

TS – Tribunal Supremo.

TFUE - Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

TGUE – Tribunal General de la Unión Europea.

TJCE – Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.

TJUE – Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

UE – Unión Europea.

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN.

En 1986, con la incorporación de España en la Comunidad Económica Europea (en adelante, CEE) se exhibe la falta de regulación de las ayudas de Estado en el ámbito fiscal, lo que provocó un gran interés y una notable atención en el estudio de esta actividad administrativa por parte de los legisladores. Consecuentemente, a lo largo del tiempo, estas medidas fiscales han ido adquiriendo un mayor grado de importancia. Actualmente, las ayudas de Estado en el ámbito fiscal se reconocen como un mecanismo económico imprescindible para potenciar la recuperación y modernización de los Estados miembros de la Unión Europea (en adelante, UE), fundamentalmente, en el contexto del Plan de Recuperación de la UE, junto con los nuevos retos de las transiciones. En este sentido, entre los principales propósitos de la UE, se sitúa la necesidad de encontrar un equilibrio entre la adecuación de la normativa de los diferentes Estados y el aseguramiento de la libre competencia en el mercado interior, proporcionado así una igualdad de oportunidades a todos los contribuyentes.

Este Trabajo de Fin de Grado tiene como objetivo general desarrollar un análisis de la regulación de las ayudas de Estado en el ámbito de la fiscalidad en la UE, centrándonos específicamente en los *Tax Rulings*, una modalidad de acuerdos fiscales adoptados entre el Estado y determinadas empresas, que prevén como objeto la elusión fiscal. El descubrimiento de numerosos *Tax Rulings* tanto a nivel nacional como a nivel internacional, ha puesto de manifiesto el control efectivo que requieren, y, sobre todo, la falta de armonización latente entre las diferentes legislaciones. Junto a ello, realizaremos un estudio de la normativa vigente a través de una identificación del Derecho internacional y de la experiencia comparadas de diferentes jurisdicciones. Así pues, se pretende que esta investigación pueda ser utilizada para la elaboración de una teoría de general de los *Tax Rulings*.

Para la consecución de los objetivos propuestos, se realizará una exhaustiva revisión bibliográfica a través de fuentes oficiales de la UE, de la Comisión Europea, distintas bases de datos (como, por ejemplo, Aranzadi y Dialnet) o revistas especializadas, entre otras fuentes. Primero, llevaremos a cabo una búsqueda de documentos sobre los *Tax Rulings* en general. Seguidamente, profundizaremos en la lectura de bibliografía sobre la regulación de las ayudas de Estado y, particularmente, de los *Tax Rulings*, tanto a nivel

internacional como a nivel comunitario. De esta forma, se entrará en contexto sobre el régimen jurídico aplicado en EE.UU., y el que rige en la UE. En tercer lugar, ahondaremos en la regulación de las ayudas de Estado, y específicamente, de los *Tax Rulings* a nivel nacional. Y, en cuarto lugar, estudiaremos las ayudas de Estado de forma general, investigando los límites y la recuperación de las mismas, prestando especial atención al principio de libre competencia.

Tras esta introducción, en la que hemos determinado la importancia y justificación del tema, estipulado los objetivos y la metodología que vamos a llevar a cabo, la estructura del trabajo será la siguiente. En el Capítulo II, se procederá al estudio de los *Tax Rulings*, analizando así el marco teórico, el ámbito de aplicación, su relación con las ayudas de Estado y los requisitos esenciales para su legalidad. En el Capítulo III, se analizará el régimen jurídico de las ayudas de Estado y de los *Tax Rulings*, tanto en EE.UU. como en Europa, profundizando en la relación de los *Tax Rulings* con el *Soft Law* estadounidense y europeo, y realizando una comparación entre ambas jurisdicciones. En el Capítulo IV se investigará la regulación y el régimen jurídico de las ayudas de Estado y de los *Tax Rulings* en el caso de España, así como también nos enfocaremos en la adaptación del mismo al régimen comunitario. En el Capítulo V se llevará a cabo un análisis de las ayudas de Estado, estudiando los límites que presentan, el principio de libre competencia y el procedimiento a seguir para la recuperación de las ayudas de Estado de carácter fiscal. En el Capítulo VI presentaremos las principales conclusiones del estudio. Y, por último, en los Capítulos VII y VIII se expondrá las fuentes bibliográficas y la legislación empleada para la elaboración de este Trabajo de Fin de Grado.

CAPÍTULO II. TAX RULINGS.

2.1. Concepto y marco teórico

En primer lugar, y antes de proceder al análisis de los *Tax Rulings*, es imprescindible delimitar su concepto. Los *Tax Rulings* son acuerdos fiscales *ad hoc* entre los Estados y determinadas empresas para el pago de los impuestos por los beneficios obtenidos y de los aranceles por las importaciones realizadas en un territorio determinado. Su principal objetivo es la elusión fiscal, esto es, alcanzar un ahorro tributario amparado en la legalidad. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico¹ (en adelante, OCDE) otorga una definición propia sobre qué se entiende por *Tax Ruling*, y la Comisión del Parlamento Europeo², por su parte, revela una concepción diferente. Del mismo modo, atendiendo a Gerardo García Álvarez³, catedrático de Derecho administrativo de la Universidad de Zaragoza, podemos apreciar una visión diferente⁴.

Debido a la presencia de los *Tax Rulings* en la mayoría de los Estados, su legislación va a diferir en función de un país u otro, lo cual dificulta establecer una definición acotada de *Tax Ruling*. En este sentido, se diferencian tres clases de *Tax Rulings*. Por un lado, los *General Rulings*, que son aquellos acuerdos públicos de los que cualquier contribuyente puede beneficiarse sin previa solicitud de un acuerdo determinado. Y, por otro lado, se distinguen los acuerdos específicos de los que exclusivamente un contribuyente particular puede beneficiarse, entre los cuales se encuentran: los *Advance Tax Rulings* (en adelante, *ATRs*), estos son, aquellos que determinan las consecuencias fiscales de una transacción determinada propuesta por un particular, y los *Advance Pricing Arrangements* (en adelante, *APAs*) que constituyen los Acuerdos Previos en Materia de Precios de Transferencia.

¹ La OCDE define a los *Tax Rulings* como “cualquier asesoramiento, información y compromiso garantía proporcionado por una autoridad fiscal a un contribuyente o grupo de contribuyentes con respecto a su situación fiscal, en la que tiene derecho a confiar.”

² La Comisión del Parlamento Europeo engloba dentro de los *Tax Rulings* “cualquier comunicación u otros instrumentos o recursos de efectos similares empleados por el Estado miembro o en su nombre en relación con la interpretación o aplicación de la legislación fiscal.”

³ García Álvarez, G., “Los «tax rulings» como ayuda de Estado: control comunitario de los acuerdos entre Administración y contribuyentes”, *Revista española de Derecho Administrativo*, nº 188, 2017, p.25.

⁴ García Álvarez entiende por *Tax Rulings* “una interpretación escrita de la normativa tributaria emitida por las autoridades tributarias a solicitud de personas físicas o jurídicas que solicitan aclaraciones sobre cuestiones impositivas, que vincula a las autoridades tributarias.”

Atendiendo a la regulación y evolución histórica de los *Tax Rulings*, es necesario establecer un marco de referencia que nos permita analizar el desarrollo de estos acuerdos fiscales previos, tanto desde una percepción internacional, como desde los diferentes ordenamientos internos que los regulan. Desde una perspectiva internacional, las sociedades (mayoritariamente, las multinacionales) que operaban en distintas jurisdicciones, soportaban una alta cantidad de pérdidas al tener la obligación de tributar en distintos Estados al mismo tiempo. Por ello, fue necesario establecer la posibilidad de una valoración de las operaciones conforme al precio acordado por partes independientes en situaciones de libre mercado⁵ (principio de libre competencia). Y, desde el punto de vista de los ordenamientos nacionales, se encontró el origen de los *Tax Rulings* en noviembre de 2014, a raíz del denominado escándalo “*Luxleaks*” (que posteriormente analizaremos), el cual reveló la existencia de acuerdos secretos, y la pérdida por parte del Estado de millones de euros en el cobro de impuestos.

Respecto a la naturaleza jurídica de los *Tax Rulings*, en principio, los Estados miembros tienen plena libertad para estructurar sus sistemas impositivos de la forma que estimen conveniente. Los *Tax Rulings*, que se regulan a través de Directrices de la OCDE, tienen a priori un carácter no vinculante, por lo que se podría hablar de *Soft Law* en la medida en que se regula la actividad de las empresas multinacionales (en adelante, EMN) mediante instrumentos jurídicamente no vinculantes. No obstante, en estos acuerdos fiscales previos también se distingue parte de derecho positivo, puesto que, a pesar de la voluntariedad, por ejemplo, de las Directrices de la OCDE, tienen un valor político y social, y pueden llegar a adquirir cierto carácter coactivo. Esto se fundamenta en la existencia de mecanismos de supervisión para garantizar su cumplimiento efectivo, entre ellos, los mecanismos de resolución de conflictos administrados por un tercero cuyas decisiones son publicadas. Junto a ello, debe matizarse, en relación a la consideración de *Soft Law*, que, pese a que se permite tanto al obligado tributario como a la propia Administración la posibilidad de optar por otros mecanismos de valoración, el resultado debe coincidir con el que se alcanzaría con la aplicación de métodos de valoración en los que el criterio técnico asumido por la Comisión considere que equivalen a esas condiciones de pleno mercado.

⁵ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio, 22.07.2010. Disponible en <https://global.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>.

2.2. **Ámbito de aplicación**

El *Tax Ruling* es una práctica legal dentro de la UE y normalmente se vincula a Luxemburgo, sin embargo, la mayoría de los Estados Miembros disponen de *Tax Rulings*. Estos acuerdos fiscales previos son plenamente válidos y reconocidos por Bruselas, siempre y cuando no rocen el límite de la ilegalidad y estén al alcance de todas las empresas, sin implicar esto una discriminación. A pesar de la legalidad de los *Tax Rulings*, en marzo de 2015, la Comisión Europea presentó el “Paquete sobre Transparencia Fiscal”, cuyo principal objetivo era la introducción del intercambio automático de información entre los Estados miembros en relación a los *Tax Rulings* transfronterizos. Posteriormente, en marzo de 2016, la Comisión Europea logra alcanzar el Acuerdo Político del Consejo de Asuntos Económicos Financieros (en adelante, ECOFIN) en lo referente al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, con aplicabilidad a partir del 1 de enero de 2017. A través de esta alianza, se exige a las EMN que alcancen como mínimo un total de 750 millones de euros en ingresos (incluyendo el 90% de los ingresos), la transmisión de información tributaria minuciosa Estado por Estado, así como se reivindica a las administraciones tributarias nacionales el intercambio automático de esta información. Jeroen Dijsselbloem⁶, Ministro de Hacienda de los Países Bajos y presidente del Consejo en ese preciso momento, defendió que estábamos posiblemente ante el primer paso para poder conseguir un paquete legislativo que impidiese la elusión fiscal. Asimismo, Dijsselbloem reveló que este acuerdo político contaba con un fuerte respaldo, este era, la normativa de la OCDE sobre la eliminación de la erosión de bases imponibles, a cuyo análisis procedemos a continuación.

La OCDE llevó a cabo un proyecto de fiscalidad internacional reconocido como *Base Erosion and Profit Shifting*⁷ (en adelante, BEPS). Su objetivo consiste en eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ante la existencia de mecanismos no convenientes en los distintos sistemas impositivos nacionales entre los que pueden optar las EMN. El plan BEPS se inicia en 2013, y está

⁶ Consejo de Asuntos Económicos y Financieros. *Consilium Europa*, 2016 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2016/03/08/>; última consulta 21/02/2021).

⁷ OCDE, “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, *OECD Publishing*, Paris, 2013. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm>.

compuesto por alrededor 15 acciones, siendo la Acción número 5, la que se centra en el problema de los *Tax Rulings*. Titulada “Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”⁸, la Acción 5 del Plan BEPS se enfoca principalmente en dos cuestiones sobre las que la OCDE ya había descubierto prácticas fiscales de consideración ilegal. Por un lado, los regímenes fiscales preferenciales, que son aquellos que conceden condiciones fiscales beneficiosas para las empresas que se dedican a una actividad determina. Y, por otro lado, eje central de esta investigación, los *Tax Rulings* y las consecuencias negativas que pueden generar en las distintas administraciones tributarias a nivel global. En este sentido, la Acción 5 del Plan BEPS tiene su fundamento en el menester de determinar parámetros y requisitos comunes para el público en general, limitando así la eventualidad de que las empresas puedan utilizar de forma desmesurada la tributación entre los distintos sistemas impositivos en los diferentes Estados. Con ello, no se pretende la abolición de los *Tax Rulings*, sino convenir qué situación debe producirse para que quepa su otorgamiento, evitando así la ejecución de prácticas fiscales perjudiciales.

En el Informe final de 2015 en relación al Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios⁹, se estipulan seis clases de *Tax Rulings* en los que la falta del requisito de intercambio de información puede desembocar en la realización de una práctica fiscal ilegal, siendo estos los siguientes: (i) acuerdos referentes a la utilización de los regímenes fiscales preferenciales (a los cuales hicimos alusión anteriormente), (ii) acuerdos previos en materia de valoración de precios de transferencia de naturaleza unilateral y transfronterizo, (iii) acuerdos que otorgan un pacto a la baja sobre los beneficios, (iv) acuerdos relacionados con establecimientos permanentes, (v), acuerdos que traten cuestiones sobre sociedades “canalizadoras de rentas”, y (vi) cualquier otra clase de acuerdo que el Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas estime oportuno que pueden desembocar en una práctica fiscal perniciosa. Por ello, cabe destacar que, en el ámbito fiscal, las prioridades de la UE están

⁸ OCDE, “Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, *OECD Publishing*, Paris, 2016. Disponible en https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combatir-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015_9789264267107-es#page3.

⁹ Para obtener más información, consultar: <https://doi.org/10.1787/24156108>

conformadas por la supresión de la elusión de impuestos y el impulso de una cooperación entre las administraciones fiscales.

2.3. Relación con las ayudas de Estado

Para proceder al estudio de la relación existente entre los *Tax Rulings* y las ayudas de Estado, con el objetivo de conocer si los *Tax Rulings* pueden ser llegar a constituir o no una ayuda de Estado, cabe hacer hincapié en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE¹⁰), en el cual se establece en qué situaciones las ayudas de Estado son incompatibles con el mercado interior¹¹. Partiendo de que el *Tax Ruling*, en principio, es un instrumento que permite mejorar la seguridad jurídica y asegurar el cumplimiento de la legalidad, se deduce que estos acuerdos fiscales previos no se pueden incluir bajo la perspectiva de la normativa de ayudas de Estado. El objeto de los *tax rulings* no consiste en eximir de una carga fiscal concreta, sino en proporcionar seguridad jurídica a la planificación fiscal. En efecto, la Comisión Europea, en la Decisión del 30 de agosto de 2016¹², reconoció que los *Tax Rulings* no conllevaban ningún elemento de ayuda de Estado. Además, la Comisión defiende que más allá de la normativa doméstica, los Estados miembros no pueden permitir la aplicación de criterios de cuantificación de las ganancias que no resulten coherentes con el resultado que se obtiene de la aplicación en condiciones de mercado. No obstante, los *Tax Rulings* pueden llegar a constituir una ayuda de Estado en el supuesto de que se hayan utilizado como vía para otorgar a una EMN determinadas ventajas selectivas, entendiendo por ventaja selectiva aquella ayuda otorgada de forma limitada a una o varias empresas, situándose las mismas en una situación de superioridad en términos competitivos respecto a otras empresas en circunstancias similares.

De manera complementaria, tiene especial importancia en el tratamiento de esta cuestión, la reciente sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (en adelante, TGUE)¹³

¹⁰ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. (DOUE 30 de marzo de 2010).

¹¹ Artículo 107 TFUE. Se considera ayuda de Estado: “*las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.*” Además, las declara incompatibles con el mercado interior “*en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros.*”

¹² Unión Europea. Decisión 2017/1283 de la Comisión, de 30 de agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) concedida por Irlanda a Apple (DOUE 19 de julio de 2017).

¹³ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea C-399/30, de 23 de septiembre de 2020.

(en la cual profundizaremos en capítulos posteriores), con la decisión del TGUE de calificar las medidas fiscales adoptadas en este asunto como ayuda de Estado, dada la existencia de una ventaja selectiva en favor de las Agrupaciones de Interés Económico (en adelante, AIE), quedando así de manifiesto que el elemento diferenciador entre los *Tax Rulings* y las ayudas de Estado radica en el carácter selectivo de la ayuda fiscal otorgada.

2.4. Requisitos de legalidad

Estrechamente relacionado con el apartado anterior, cabe destacar la importancia del cumplimiento de los requisitos de legalidad, y el posible incurrimento en una ilegalidad de ayuda de Estado. Los *Tax Rulings* tienen cabida en el ordenamiento comunitario puesto que gozan de autonomía fiscal, por ello, en el ámbito de la UE, no se produce una armonización de los sistemas fiscales nacionales, sino que, a priori, los Estados miembros gozan de plena libertad para la constitución de sus sistemas impositivos. Sin embargo, en los últimos años, algunas instituciones han hecho especial hincapié en su legalidad. Entre ellas, destaca la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea que, en junio de 2013, inició una investigación acerca de si las autoridades tributarias estaban facilitando la elusión fiscal de algunas EMN, y si éstas se podrían encuadrar dentro de las ayudas de Estado ilegales.

En vista de lo expuesto anteriormente, un *Tax Ruling* empleado para otorgar a una empresa ventajas selectivas equivaldría a una ayuda de Estado ilegal, principalmente, porque la Comisión no tendría conocimiento sobre ello, y, además, no habrían sido aprobadas de acuerdo al Derecho comunitario. En esta línea, la UE y la OCDE consideran que una ayuda de Estado ilegal implica favorecer discrecionalmente a determinadas empresas, por lo que, tratándose de una concesión discrecional, ésta tendría un efecto en la libre competencia del mercado único. Esto implica que, una mala práctica de *Tax Ruling*, es decir, una ayuda estatal encubierta, puede llegar a provocar una grave distorsión de la competencia modificando la forma de actuar y la planificación estratégica de las empresas. Por todo ello, en el supuesto de que una autoridad fiscal acepte la determinación de la base imponible propuesta por una empresa, logrando alcanzar un acuerdo que disponga de condiciones normales de competencia, se estaría ante un *Tax Ruling* legal. Sin embargo, en el caso de que conlleve una actividad beneficiosa para una

determinada EMN, otorgándole una ventaja selectiva, se estaría ante una ayuda de Estado ilegal incompatible con la legislación comunitaria.

La Comisión Europea se centra en los efectos que estos acuerdos pueden llegar a producir analizando cada beneficio particular que constituye un gasto presupuestario, esto es, una ayuda de Estado. En este sentido, la Comisión tiene como obligación imponer límites a este tipo de acuerdos, y tratar de evitar el impacto que tiene sobre lo que se considera aceptable por la normativa comunitaria. Y, para lograr este objetivo, es la Comisión Europea la responsable de aceptar las ayudas planteadas por los diferentes Estados miembros, además de tener la obligación de controlar todas las ayudas efectivas a día de hoy, ostentando así un papel clave en el ámbito tributario de la UE. Un adecuado control de los *Tax Rulings* logrará beneficiar al conjunto de Estados que forman parte de la UE, así como a todas las empresas que prestan sus servicios en estos Estados que estarán actuando legalmente en materia de competición.

CAPÍTULO III. REGULACIÓN A NIVEL INTERNACIONAL Y EUROPEO.

3.1. EE.UU.

3.1.1. Régimen jurídico estadounidense

Estados Unidos (en adelante, EE.UU.) dispone de una estructura general del sistema fiscal diferente a la de los países que conforman la UE. Anualmente, el Congreso elabora un presupuesto federal para el siguiente año fiscal que en el Gobierno federal de EE.UU. comprende desde el 1 de octubre del presente año hasta el 30 de septiembre del año siguiente. Sin embargo, también se encuentran algunos aspectos similares con otros países, como pueden ser los costes fiscales de un establecimiento en EE.UU. Constituir una sociedad en EE.UU. no implica una excesiva carga fiscal en la medida en que existen numerosos beneficios e incentivos de tipo fiscal según el Estado en el que se sitúe la empresa. Dicha carga fiscal está comprendida tanto por los impuestos federales como por aquellos impuestos exigibles por los diferentes Estados, municipios o condados; teniendo siempre presente que la deuda tributaria podrá ascender significativamente en virtud de la localización del Estado en el que se esté ejerciendo la actividad económica.

Ante el indefinido número de impuestos federales, estatales y municipales que gravan la renta de las personas físicas y jurídicas, los diferentes Estados ponen a disposición de los sujetos pasivos que soportan las cargas de los diferentes impuestos, ayudas de Estado con la intención de promover la actividad económica y la inversión en el país. A nivel macroeconómico, EE.UU., con aproximadamente 13.000 jurisdicciones impositivas, se caracteriza por una presión fiscal menor a la que late en otros países desarrollados. Entre los 50 estados que forman parte de los EE.UU., Chicago, Illinois¹⁴ posee la tasa impositiva estatal y local combinada sobre las ventas y el uso (*Sales Tax*) más alta con un 10,25%; cifra relativamente superior a la de otros Estados como Colorado con un 2,9% o California con un 7,25%.

¹⁴ Ernst & Young. “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2020 (disponible en https://www.ey.com/en_gl/tax-guides; última consulta 24/02/2021).

Desde un punto de vista normativo, merece especial mención el régimen general de exenciones que rige en EE.UU. Las exenciones de los impuestos estatales, un componente muy importante del sistema de impuestos en este país, están en gran parte impulsadas por la política fiscal, y pueden basarse en Leyes federales o estatales. Al igual que sucede con la tasa de impuestos, la disponibilidad y funcionamiento de las exenciones puede variar según el Estado o la jurisdicción fiscal en la que se tribute. Asimismo, y en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en EE.UU. al igual que en el resto de ordenamientos jurídicos, existe la posibilidad de beneficiarse de un determinado régimen de deducciones de la cuota. Se diferencian, entre otras; las deducciones por menores a cargo (*Child Tax Credit*), las deducciones por cuidado de dependientes (*Dependent Care Credit*), las deducciones por trabajo y las deducciones por gastos de educación (*Education Credits*).

Dada la situación en la que vivimos actualmente, considero que la COVID-19 se está apoderando de nosotros, lo cual va a tener consecuencias en todos los ámbitos de nuestra vida, especialmente en el ámbito económico, y EE.UU., a pesar de ser reconocida como la primera potencia mundial, también va a sufrir estas consecuencias. Ante este planteamiento, EE.UU. inicia la adopción de una variedad de medidas fiscales con el objetivo de intentar mantener la capacidad de producción y distribución y lograr que la economía pueda recuperarse lo antes posible. En marzo de 2020, el expresidente de EE.UU., Donald Trump, firma un acuerdo que conlleva la aprobación del paquete de estímulo fiscal más grande de la historia del país. La finalidad de esta acción es apoyar al empleo y consolidar la liquidez de las empresas, bien mediante el incremento de los límites de endeudamiento, o bien a través de la monetización de créditos fiscales. Este paquete de medidas a raíz de la COVID-19 se lleva a cabo en tres fases¹⁵. El 6 de marzo de 2020, se ratifica el *Coronavirus Preparedness and Response Supplemental Appropriations Act* por un total de 8.3 billones de dólares estadounidenses. Seguidamente, el 18 de marzo de 2020, se aprueba el *Families First Coronavirus Response Act* por un total de 105 billones de dólares, dirigiéndose este crédito fiscal a empleadores que han sufrido las bajas de sus empleados por motivos médicos o familiares como consecuencia

¹⁵ PWC, “El Senado aprueba la legislación de estabilización económica COVID-19 de la ‘Fase Tres’”, 2020 (disponible en <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/senate-pass-phase-three-covid-19-legislation.html>; última consulta 1/01/2021).

de la pandemia. Y, finalmente, el 27 de marzo de 2020, Donald Trump firma la Ley de Ayudas y Seguridad Económica o *Coronavirus Aid, Relief and Economic Security Act* (en adelante, Ley CARES), que implica un total de 2.2 billones de dólares. Respecto a las medidas fiscales de la Ley CARES, se diferencian, entre otras: la posibilidad de que las bases imponibles negativas generadas en el periodo de 2018-2020 se compense en los 5 años previos sin limitación alguna, permitiendo así solicitar la devolución del exceso pagado por el impuesto sobre la renta federal; la estimulación de la devolución de los créditos por impuesto mínimo alternativo (*Alternative Minimum Tax*); la modificación de la regla de deducibilidad de intereses financieros incrementando el límite de la base imponible ajustada de un 30% a un 50% para los ejercicios fiscales de 2019 y 2020; el diferimiento del pago de los impuestos sobre las nóminas de los empleados de 2020, desde la entrada en vigor de esta Ley hasta el 31 de diciembre del 2020 (la primera mitad) y hasta el 31 de diciembre de 2022 (la segunda mitad); así como la extensión automática de la presentación de la declaración del impuesto federal sobre la renta de 2019, y del primer pago fraccionado de 2020 hasta el 15 de julio de 2020. Posteriormente, y tras meses de negociaciones, a escasos días de poner fin a su mandato, Donald Trump suscribe el 27 de diciembre de 2020 un segundo paquete de ayudas económicas por la COVID-19, y así, un total de 900 millones de dólares serán destinados primordialmente las familias y empresas golpeadas por las consecuencias de la pandemia mundial. Junto a ello, se destinará un desembolso de 2.3 billones de USD a la financiación del Gobierno, previendo así un respaldo de la misma hasta el mes de septiembre.

EE.UU. se convierte en 1991 en una de las jurisdicciones más activas en el ámbito de los *Tax Rulings*, posicionándose como el segundo país del mundo¹⁶ en regularizar un procedimiento de *Tax Ruling*, en base al *US Revenue Procedure 91-22*, actualmente derogado y sustituido por el *US Revenue Procedure 2015-41* que regula el denominado *Advance Pricing and Mutual Agreement Program* (en adelante, APMA), uno de los programas más actuales que ha sido utilizado como ejemplo para elaborar sus propios procedimientos por diversos países, y que se caracteriza por la flexibilidad de su regulación. Mediante estos acuerdos fiscales, EE.UU. logra facilitar la adopción de los *Tax Rulings* como auténticos contratos.

¹⁶ Diane, M., “On the Frontier of Procedural Innovation: Advance Pricing Agreements and the Struggle to Allocate Income for Cross Border Taxation”, *Michigan Journal of International Law*, vol. 21, n° 1, 1999.

Cabe mencionar que, a diferencia de lo que ocurre en otras jurisdicciones, desde 1996, EE.UU. exige el pago de una tasa o cuota a la Administración Tributaria para proceder a la realización de un *Tax Ruling*, convirtiéndose en un requisito indispensable para completar la solicitud de esta clase de acuerdos fiscales. El régimen jurídico estadounidense consolida los *Tax Rulings* como acuerdos vinculantes entre la Administración Tributaria y el contribuyente, que se alcanzan a través de procedimientos flexibles, prácticamente sin formalismo alguno. Del mismo modo, dispone de un plazo de nueve meses para solicitar la prórroga de la vigencia del *Tax Ruling* correspondiente.

En el ámbito de los *Tax Rulings*, destaca el suceso que protagonizó McDonald's, la cadena de hamburguesas con sede en EE.UU. que dispone de una sucursal establecida en Luxemburgo (*McDonald's Europe Franchising Sarl*), y la cual constituye una entidad *holding* que tiene los derechos de propiedad industrial e intelectual de McDonald's en Europa. El 3 de diciembre de 2015, la Comisión de la UE pone en marcha una investigación acerca del trato fiscal proporcionado por McDonald's, en la que se cuestiona la existencia de dos *Tax Rulings* a través de los cuales dicha empresa logró eludir el pago de impuestos por los cánones originados en Europa y en Rusia. En esta situación, resulta de aplicación el Convenio de Doble Imposición Luxemburgo-EE.UU., específicamente, los siguientes artículos. Por un lado, el artículo 3 CDI Luxemburgo-EE.UU. que estipula que, será de aplicación el artículo 7 en lo relativo a los beneficios de la empresa, o el artículo 15 cuando se trate de servicios personales independientes (ambos artículos del mismo texto legal) en el supuesto en el que el favorecido de la medida fiscal sea residente en uno de los Estados contratantes, y al mismo tiempo, realice su actividad económica en otro Estado también contratante mediante un establecimiento permanente en ese mismo lugar. Asimismo, se destaca el mencionado artículo 7 CDI Luxemburgo-EE.UU. que establece que, las empresas de un Estado contratante deben gravar sus ganancias únicamente en su Estado, a excepción de que se cumpla el supuesto descrito en el artículo 3 CDI Luxemburgo-EE.UU., en cuyo caso, las ganancias se podrán gravar en el Estado en que se lleve a cabo la actividad empresarial, siempre que quepa su atribución al establecimiento permanente. Y, en tercer lugar, el artículo 25.2 CDI Luxemburgo-EE.UU. determina que los residentes de Luxemburgo podrán gravar en EE.UU. (quedando exentos de tributación en Luxemburgo) sus beneficios empresariales, siempre y cuando hayan sido obtenidos en cumplimiento con lo estipulado en el Convenio.

Por todo ello, y en virtud del Convenio de Doble Imposición, queda clarificado que, con un primer *Tax Ruling* Luxemburgo consiguió eximirse del abono de una determinada cantidad de impuestos, instaurándose la probación anual de la declaración y grabación de los cánones transferidos a EE.UU. Por su parte, *McDonald's Europe Franchising Sarl* alega que, en virtud de la normativa de Luxemburgo, constituye un establecimiento permanente al desarrollar el número de actividades necesarias. Sin embargo, bajo la normativa estadounidense, no es considerada un establecimiento permanente al no realizar una actividad comercial suficiente en el territorio estadounidense. Posteriormente, en septiembre de 2009, con un segundo *Tax Ruling* se confirma la exención tributaria, pese a que los ingresos de la sucursal tampoco tributasen en EE.UU. La Comisión de la UE consideró que la discrepancia entre ambas legislaciones desembocaba en la existencia de una situación de “doble no imposición”. La razón fundamental de esta decisión¹⁷ radica en que la empresa situada en EE.UU. no reconoce la existencia de un estado permanente en Luxemburgo, por ello, la renta que obtiene EE.UU. (Estado contratante) no se estipula como beneficios atribuibles a un estado permanente, sin existir así doble imposición alguna.

3.1.2. *Tax Rulings y Soft Law estadounidense*

En primer lugar, cabe aclarar que el *Soft Law* estadounidense no es un acontecimiento nuevo, y es que en los últimos años la doctrina ha otorgado una gran atención al mismo desde el ámbito del Derecho Internacional Público. No obstante, el *Soft Law* en la fiscalidad empresarial no ha recibido probablemente la importancia que merece, de ahí la ausencia de estudios globales acerca de su relevancia en este ámbito. Si bien, el objetivo de esta investigación es analizar el papel que desarrollan los instrumentos jurídicamente no vinculantes o *Soft Law* en el ámbito de la fiscalidad internacional, en concreto, en los *Tax Rulings*. Un asunto a tratar muy polémico es la función que desarrollan los instrumentos jurídicamente no vinculantes, como los Modelos de Convenios para evitar la doble imposición que conforman el punto de referencia a la hora de modificar o negociar un Convenio de doble imposición entre un Estado y otro. En EE.UU.,

¹⁷ Unión Europea. Decisión 2019/1252 de la Comisión, de 19 de septiembre de 2018, relativa a las resoluciones fiscales SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) concedida por Luxemburgo a McDonald's Europe (DOUE 23 de julio de 2019).

actualmente permanece vigente el Modelo de Convenio del 15 de noviembre de 2006 (en adelante, MCUSA¹⁸) que sustituye al Modelo de Convenio promulgado en 1996. A diferencia de otros Modelos de Convenio, como aquellos de la OCDE y de la Organización de las Naciones Unidas (en adelante, ONU), el MCUSA ha sido desarrollado unilateralmente por la Administración Tributaria norteamericana, razón por la cual no goza de una eficacia internacional.

A este respecto, cabe hacer alusión al Convenio firmado entre España y EE.UU. para evitar la doble imposición, y prevenir así la evasión fiscal respecto a los impuestos sobre las rentas de las personas físicas y de las sociedades. Este convenio fue publicado en el Boletín Oficial del Estado (en adelante, BOE) el 22 de diciembre de 1990, y fue modificado posteriormente el 14 de enero de 2013, con la intención de introducir catorce reestructuraciones que permitiesen impulsar la inversión de empresas estadounidenses en España y de las sociedades españolas en el país norteamericano. Después, se llevó a cabo una nueva y hasta el día de hoy, última modificación del Convenio de Doble Imposición entre España y EE.UU., que entró en vigor el 27 de noviembre de 2019¹⁹, y en la que se reformaron hasta trece artículos para adaptar el Convenio a las necesidades existentes a día de hoy, en las relaciones económicas y comerciales entre ambos países. Para la mayor parte de la doctrina, en términos anglosajones, los Modelos de Convenio adquieren la consideración de *Soft Law* al no constituir fuente de Derecho, por lo que no tienen auténtica fuerza normativa. Así pues, los Modelos de Convenio tienen una función de interpretación (y no de integración) de los Convenios de doble imposición, otorgando un sentido determinado a los términos del texto convencional.

En esta línea, se requiere hacer alusión al término *Alternative Dispute Resolution* (en adelante, ADR) que se refiere a cualquier medio de resolución de controversias fuera de la sala del tribunal: mediación, arbitraje o conciliación, entre otros. Con una regulación a nivel nacional e internacional, y de uso generalizado para todo el mundo, EE.UU. resalta por el incremento masivo de sistemas de ADR en materia tributaria para lograr una reducción de la litigiosidad, una disminución de los costes y una estimulación de la resolución de los litigios. Siendo EE.UU. el patrón por excelencia en materia de ADR, se

¹⁸ Martin, B., “The United States Model Income Tax Convention”, *IBFD Bulletin for International Taxation*, vol. LXI, 2007.

¹⁹ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta (BOE 22 de diciembre de 1990).

diferencian tres clases de mecanismos para reducir el litigio tributario: aquellos mecanismos que pretenden evitar el litigio tributario (*Revenue Ruling, Procedure Ruling, Acuerdos Previos de Valoración...*), los mecanismos de ADR en vía administrativa-tributaria (Mediación, Arbitraje, Apelaciones rápidas, Acuerdos, Oficinas de Apelación...), y, los mecanismos de ADR en vía jurisdiccional-tributaria (*US Tax Court, US District Court, US Court of Claims...*)²⁰. En relación con el origen de estos métodos alternativos de resolución de conflictos en EE.UU., su aparición se sitúa en 1838 de la mano de Martin Van Buren, quien se encargó de negociar personalmente el término de la huelga entre trabajadores y compañías navieras comerciales. Por otro lado, respecto a la normativa actual, merece especial mención la Ley Federal *Alternative Dispute Resolution Act* (en adelante, ADRA) de 1998, la cual regula el procedimiento para resolver conflictos, y autoriza la resolución alternativa de disputas en los tribunales federales sujeta a determinadas reglas y condiciones. En definitiva, los ADR se pueden consolidar como un instrumento de *Soft Law* en el caso de la conciliación, mediación y negociación, al servirse de determinadas directrices, reglas y códigos que hacen que la resolución del conflicto en concreto tenga carácter no vinculante.

En virtud del artículo 38 de la Corte Internacional de Justicia (en adelante, CIJ), principal regulador de las fuentes de Derecho Internacional, toda disposición que no adquiera el calificativo de *Hard Law*, sería considerado *Soft Law* y, por tanto, no tendría la consideración de carácter vinculante. Profundizando en la posición del *Soft Law*, algunos autores²¹ engloban entre las categorías de *Soft Law*, los acuerdos interestatales no normativos, y por ello, se puede deducir que los *Tax Rulings* quedarían englobados dentro de esta categoría al tener un carácter jurídicamente no vinculante. Sin embargo, conforme apuntamos en el Capítulo II, en estos acuerdos fiscales previos también se distingue parte de derecho positivo, y, por tanto, tienen un valor político y social pudiendo llegar a adquirir cierto carácter coactivo.

²⁰ Andrés Aucejo, E. “Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España”, *Revista Derecho del Estado*, nº 37, 2016.

²¹ Remiro, A., Riquelme, R., Díez-Hochleitner, J., Orihuela, E., y Pérez-Prat, L., *Derecho Internacional*, Mc Graw-Hill, 1997.

3.2. Europa

3.2.1. Régimen jurídico europeo

Junto con el principio de no discriminación fiscal, las ayudas de Estado constituyen uno de los pilares fundamentales del mercado común y de la fiscalidad europea, en la medida en que evitan la concesión de ayudas que implican una situación ventajosa a determinadas empresas. El transcurso y funcionamiento de la UE se basa en las políticas de mercado abierto y de libre competencia que, al mismo tiempo, en virtud de los artículos 101 a 109 del TFUE, se desempeñan como principios fundamentales de la normativa comunitaria. A efectos de analizar la regulación de las ayudas de Estado en el ámbito europeo, se debe tener en cuenta que el TFUE no otorga una definición clara de ayuda de Estado²². Si bien, el artículo 107.1 del TFUE exige el cumplimiento de cuatro requisitos para que una medida de un Estado miembro sea calificada como ayuda de Estado, y, por tanto, incompatible con el Derecho europeo (salvo que los Tratados estipulen otra cosa). Si profundizamos en el carácter selectivo al que se refiere el artículo 107.1 del TFUE, se concluye que la concesión debe implicar la discriminación de una empresa o grupo de empresas, siendo necesario para calificar una medida como selectiva respecto de sus beneficiarios, la existencia de un beneficio económico que determinadas empresas no podrían haber obtenido sin la intervención estatal. En este asunto, cabe hacer alusión a la sentencia *Altmark* del TJUE²³, la cual supone un punto de inflexión en los criterios de identificación de una ayuda de Estado, siendo la cuestión principal del litigio, la reclamación al gobierno de Magdeburgo de la concesión de licencias de transporte y subvenciones a *Altmark*. A raíz de esta sentencia, se establecen los denominados “Criterios *Altmark*”, y cuyo cumplimiento suponen la calificación de una ayuda como compensación y no como ayuda de Estado: la especificidad en la atribución, la predefinición de los criterios de cálculo de la compensación, la prohibición de sobrecompensación y la ponderación eficiente de la compensación como alternativa a la selección mediante un procedimiento de contratación. No obstante, a la regla general de artículo 107.1 del TFUE, se debe añadir la excepción del artículo 107.2 y 107.3 del TFUE,

²² Unión Europea. Comunicación de la Comisión, de 19 de julio de 2016 relativa “al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea” (2016/C 262/01) (DOUE 19 de julio de 2016).

²³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-280/00, de 24 de julio de 2003.

que estipula que determinadas ayudas destinadas a favorecer el desarrollo de una actividad económica sin invertir las condiciones de los intercambios afectando esto al interés común, podrán considerarse compatibles o aptas de ser declaradas compatibles.

El TJUE²⁴ se pronunció sobre el término de ayuda de Estado²⁵.” En este sentido, se extiende la aplicación del artículo 107 TFUE a cualquier tipo de disposición de un Estado miembro que pretenda reducir los impuestos que habitualmente sustenta una empresa. No obstante, cabe aclarar que el supuesto de que una concesión no encaje en el concepto de ayuda de Estado del artículo 107 del TFUE no implica que la ayuda se considere legal, puesto que toda ayuda debe ser analizada conforme las normas y reglamentos concernientes. Y, atendiendo al artículo 108 del TFUE, corresponde a la Comisión de la UE la facultad exclusiva y excluyente de calificar una ayuda de Estado compatible o incompatible con el mercado interior. Junto a esta función, la Comisión también tiene potestad para plantear las medidas necesarias que requiere el funcionamiento del mercado interior.

Cabe hacer hincapié en los Reglamentos de la Comisión Europea relativos a la aplicación de los artículos 107 y 108 del TFUE a las ayudas de minimis, una clase de ayuda que se caracteriza por su concesión a una única empresa durante un determinado tiempo y sin sobrepasar los 200.000 euros cada tres ejercicios fiscales en el sector industrial, a diferencia de la pesca y agricultura que tiene unos límites especiales. Estos reglamentos determinan las modalidades de ayudas que están obligadas a ser notificadas ante la Comisión (aquellas que cumplen los criterios del artículo 107.1 TFUE) y las ayudas que quedan exentas. Actualmente se encuentran vigentes cuatro reglamentos de esta clase: el Reglamento (UE) 1407/2013, el Reglamento (UE) 1408/2013, el Reglamento (UE) 717/2014 y el Reglamento (UE) 360/2012. Asimismo, tiene especial importancia los Reglamentos de la Comisión Europea que declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior. A través de ellos, el Consejo tiene la posibilidad de decidir las clases de ayudas que no quedan obligadas a prestar notificación, y corresponde a la Comisión la adopción de este tipo de reglamentos. A día de hoy, quedan vigentes tres

²⁴ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia 30/59, de 23 de febrero de 1961.

²⁵ El TJUE considera que el término ayuda de Estado “*Comprende no solo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también intervenciones que, bajo diversas formas, aligeran las cargas que normalmente pesan sobre los presupuestos de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen la misma naturaleza e idénticos efectos.*”

reglamentos de esta modalidad: el Reglamento (UE) 651/2014, Reglamento (UE) 702/2014 y el Reglamento (UE) 1388/2014.

Respecto al nivel competitivo que se exterioriza entre los diferentes Estados, en el ámbito fiscal del mercado, se requiere hacer alusión al carácter ilegal en el que pueden terminar incurriendo los *Tax Rulings*, desembocando así en un claro ejemplo de una práctica de competencia fiscal desleal. En numerosas ocasiones, la doctrina internacional ha resaltado la calificación de la normativa de las ayudas de Estado como un instrumento encubierto que pretende eliminar la deslealtad a nivel fiscal. Sin embargo, la consecución de este objetivo no siempre se consigue, y es que la competencia fiscal desleal a nivel internacional es un problema muy presente en la actualidad. Así pues, la OCDE considera que el efecto de esta práctica ilegal afectara de una u otra forma distinta, en función del país del que se trate.

En 1997, los Estados que forman parte de la UE adoptaron por unanimidad un paquete de medidas²⁶ con el objetivo de terminar con la competencia fiscal desleal, en el cual se incluyó la propuesta para el desarrollo de un Código de Conducta, la propuesta para elaborar una Directiva sobre la fiscalidad en ahorro²⁷, así como la propuesta para la proyección de una Directiva acerca del tratamiento fiscal²⁸ de cánones e intereses de fuente europea. Con todo ello, lo que se pretende es que las ayudas otorgadas por el Estado cumplan ciertas particularidades de modo que no adquieran el carácter ilegal de ayuda de Estado prohibido por el TFUE.

Si apelamos a los requisitos estipulados en el artículo 107.1 del TFUE, que deben cumplimentarse para que una ayuda de Estado sea considerada contraria a la normativa europea, se deduce que el aspecto selectivo que se exige está estrechamente relacionado con los *Tax Rulings*, y que puede apreciarse incluso en aquellos casos en los que para la aplicación de una determinada medida fiscal se hayan empleado determinados criterios

²⁶ Comité Económico y Social del Parlamento Europeo, “Dictamen sobre «La fiscalidad en la Unión Europea – Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios»”, (97/C296/09), 29.9.1997.

²⁷ Unión Europea. Directiva 2014/107/CE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE 16 de diciembre de 2014).

²⁸ Unión Europea. Directiva 2003/49/CEE del Consejo de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (DOUE 26 de junio de 2003).

generales y objetivos, lo cual es muy habitual que tenga lugar en los Estados en los que la Administración Tributaria tiene potestad para la delimitación de los criterios para la adjudicación de una ayuda de Estado. Ante esta situación, parece que, los *Tax Rulings*, en ciertas ocasiones, se pueden encuadrar dentro del supuesto anteriormente descrito, y esto es así por los siguientes motivos. En términos generales, el caso de que un *Tax Ruling* pueda ser alcanzado por cualquier contribuyente que así lo inste y siempre que esté en igualdad de condiciones que el resto que lo haya obtenido, no presenta problema alguno. Por el contrario, si se procede a la misma práctica, pero sin llegar a profundizar en el perfil del contribuyente al que se va a otorgar dicha ayuda fiscal, de forma instantánea, se podría alegar un supuesto en el que se aprecia una ventaja selectiva. En efecto, es esencial la función de estudiar a fondo la composición de los *Tax Rulings*, logrando así detectar los posibles sucesos de ayudas ilegales.

Ahondando en el régimen jurídico de los *Tax Rulings*, y atendiendo a la normativa europea, los *Tax Rulings* deben cumplir con los límites legales y los límites de políticas de la OCDE y de la Unión Europea²⁹, prestando especial atención a la transparencia de las condiciones para el otorgamiento de resoluciones tributarias. Todas estas limitaciones legales o políticas (legalmente vinculantes o no) contribuyen a un grado intrínsecamente alto de transparencia e incluso a un sistema de *Tax Rulings* justo, de acuerdo con las razones de su existencia y respecto a los derechos del contribuyente. Por tanto, en función del régimen jurídico europeo, los *Tax Rulings* están permitidos en la medida en que la Administración Tributaria tenga en cuenta los límites legales, convirtiéndose así estos acuerdos fiscales en la base legal sobre la que se adeudan los impuestos. A través de los *Tax Rulings*, las autoridades tributarias otorgan una explicación al contribuyente sobre cómo se aplicará la legislación tributaria en su situación particular, lo cual es admisible siempre que las autoridades tributarias, antes de aplicar la ley tributaria, no interpreten la ley en sí de manera más flexible o más estricta de lo que el legislador tenía en mente.

En relación a los límites legales que establece la normativa europea, se diferencian tres clases de niveles. A nivel internacional, las autoridades fiscales deben tener en cuenta las Directrices de precios de transferencia de la OCDE para empresas multinacionales y

²⁹ Lovdahl Gormsen, L., *European State Aid and Tax Rulings*, Edward Elgar Publishing Limited The Lyptatt, Cheltenham, United Kingdom, 2019.

Administraciones Tributarias³⁰ al emitir un *Tax Ruling*. A nivel europeo, resaltan las iniciativas políticas de la UE relacionadas con el intercambio de información entre las autoridades fiscales y el aspecto de las resoluciones en el ámbito de la fiscalidad, entre las que se sitúan: el Código de conducta para la fiscalidad empresarial, la Directiva 2011/16 / UE del 15 de febrero de 2011 sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad³¹, la propuesta de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (en adelante, BICCIS), el plan de acción para fortalecer la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, y las normas sobre ayudas estatales, siendo necesario que los *Tax Rulings* se adopten en el marco de estas iniciativas. Y, a nivel nacional, numerosas disposiciones nacionales (incluso constituciones) de los Estados miembros de la UE garantizan el principio de legalidad, el carácter de orden público de la legislación fiscal, y también el principio de igualdad. Esto conlleva, por un lado, que las exenciones o desgravaciones fiscales solo puedan introducirse por ley, de forma que los contribuyentes no tengan derecho a basarse en *Tax Rulings* que violen la legislación fiscal. Y, por otro lado, que en los supuestos en los que las autoridades fiscales tengan un margen de apreciación más amplio, el principio de igualdad se considere un requisito complementario de legitimidad o un principio general de buena administración. En este sentido, para invocar el principio de igualdad, es fundamental que el *Tax Ruling* esté suficientemente disponible para que pueda aplicarse una prueba de similitud. Por ello, las autoridades tributarias deben garantizar la accesibilidad y uniformidad de su política y de los *Tax Rulings*. La supervisión de todos los contribuyentes y un grado mínimo de divulgación son elementos cruciales para la credibilidad y percepción de los *Tax Rulings*.

A modo de ejemplo, se encuentra el famoso acontecimiento del escándalo financiero y fiscal “Luxleaks” (al que hicimos referencia en el Capítulo II). La cuestión principal de este asunto es la divulgación en noviembre de 2014, por el *International Consortium of Investigative Journalists* (en adelante, ICIJ) de una serie de documentos privados a través de los cuales se evidenciaba la adopción de determinados acuerdos encubiertos desde 2008 hasta 2015 por parte del Gobierno de Luxemburgo con más de 340 multinacionales, convirtiendo así dicho suceso en uno de los mayores escándalos de evasión fiscal de todos

³⁰ OCDE, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, *OECD Publishing*, Paris, 2010 (disponible en <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/transfer-pricing-guidelines.htm>).

³¹ Unión Europea. 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 (DOUE 11 de marzo de 2011).

los tiempos. La principal finalidad de estos acuerdos bilaterales era alcanzar una reducción del pago de los impuestos en el Estado miembro de la UE, Luxemburgo. Entre el gran número de empresas beneficiadas, destacan algunas como Disney, Amazon, IKEA o Pepsi, apareciendo el nombre de las mismas en las filtraciones que les acusaban de la elusión de impuestos, con la fijación del pago de impuestos en una cantidad inferior al 1% de los beneficios que obtenían.

Este acontecimiento marcó un antes y un después en el ámbito de la tributación europea, Jean-Claude Juncker, Presidente de la Comisión Europea y Primer Ministro de Luxemburgo, durante la realización de estos acuerdos se vio obligado a dar explicaciones al Parlamento Europeo sobre lo ocurrido. Tras esta acusación, y aunque la Comisión no ha logrado probar el carácter selectivo de la totalidad de los *Tax Rulings* adoptados en Luxemburgo, sí ha demostrado la existencia de algunos *Tax Rulings* selectivos. Y, en relación con este último hecho, sobresale el caso de Amazon, y es que, en octubre de 2017, se anunció que la multinacional se había aprovechado de una serie de beneficios fiscales calificados como ilegales, a través de la adopción de *Tax Rulings* que implicaban un lucro de alrededor de 250 millones de euros.

Del mismo modo, también forma parte de este importante acontecimiento otras empresas muy renombradas, como es el caso del *Tax Ruling* otorgado por las autoridades fiscales de Luxemburgo a la empresa *Fiat Chrysler Finance Europe* (en adelante, FCFE), una de las filiales del grupo Fiat cuya sede está establecida en Luxemburgo. A través del indicado *Tax Ruling*, la Administración Fiscal del Luxemburgo aprobó un método de valoración para calcular los precios de transferencia (y reducir así, su base imponible) que no correspondían con los que debería haber abonado una empresa con sus mismas características, constituyendo así un claro incidente por otorgamiento de una ventaja selectiva a la filial de Luxemburgo. Mediante este acuerdo, la Administración Fiscal de Luxemburgo obtuvo una reducción de la carga fiscal soportada por la FCFE en este territorio de la UE. Tal es el caso, que la Comisión Europea resolvió que el *Tax Ruling* consistía realmente en una ayuda estatal incompatible con la normativa comunitaria³². Si bien, y pese a que la decisión de la Comisión Europea fue recurrida, en septiembre de

³² Unión Europea. Decisión 2016/2326 de la Comisión, 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 (DOUE 22 de diciembre de 2016).

2019, el TGUE³³ ratifica dicha decisión que obliga a la filial FCFE a la devolución de la totalidad de impuestos no pagados.

Algo semejante ocurrió también con la cadena internacional de café, Starbucks, que en 2008, protagonizó un *Tax Ruling* con la administración fiscal holandesa, en lo relativo a la filial *Starbucks Manufacturing EMEA BV* (an adelante, SMBV)³⁴, y con el que se procuraba estipular la retribución de SMBV por las actividades de producción y distribución, y, además, se determinaba la cuantía que la misma SMBV pagaría por la obtención de una licencia de derechos de propiedad intelectual y *know how* a otra empresa de Starbucks. En octubre de 2015, la Comisión Europea decide calificar el *Tax Ruling* como una ayuda de Estado incompatible con el ordenamiento europeo y el mercado interior, por no cumplir en el método de valoración de los precios de transferencia con el *arm's length*, uno de los principios esenciales del derecho holandés. Finalmente, a la misma fecha que en el caso de Fiat, y en sentencias diferentes, el TGUE³⁵ se pronuncia revocando la decisión adoptada por la Comisión Europea puesto que, en este caso, considera que la Comisión no fue capaz de probar que el método de valoración acordado suponía una minoración de la cuantía de impuestos a pagar.

En suma a estos dos supuestos, otro importante acontecimiento fueron los *Tax Rulings* adoptados por la administración fiscal de Irlanda con dos filiales de la empresa estadounidense Apple: *Apple Sales Internacional* (en adelante, ASI), y *Apple Operations Europe* (en adelante, AOE) en 1991 y 2007. Ambas sociedades, con sede de dirección establecida en EE.UU., no podían ser consideradas residentes en Irlanda, y, al haber sido constituidas en Irlanda, tampoco podían ser valoradas como residentes en EE.UU., sin embargo, se configuraban en Irlanda como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. Por esta razón, el 30 de agosto de 2016, la Comisión Europea se pronuncia alegando que los *Tax Rulings* alcanzados especificaban un erróneo método de valoración de los precios de transferencia que otorgaba una ventaja selectiva en materia de imputación de gastos y beneficios a las sucursales de ASI y AOE³⁶. Así, la Comisión

³³ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea T-755/15 y T-759/15, de 24 de septiembre de 2019.

³⁴ Unión Europea. Decisión (UE) 2017/502 de la Comisión, de 21 de octubre de 2015, relativa a la ayuda estatal SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) aplicada por los Países Bajos en favor de Starbucks (DOUE 29 de marzo de 2017).

³⁵ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea T-760/15 y T-636/16, de 24 de septiembre de 2019.

³⁶ Unión Europea. Decisión 2017/1283 de la Comisión, de 30 de agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) concedida por Irlanda a Apple (DOUE 19 de julio de 2017).

decidió que las filiales de Apple se habían beneficiado de una ayuda de Estado, reduciendo así su carga impositiva en torno a 13.000 millones de euros. Posteriormente, y tras recurrir Apple la decisión de la Comisión Europea, el TGUE³⁷ procedió a la anulación de la misma, evocando así el derecho de Apple a recuperar la cantidad abonada. En efecto, el Tribunal concibe que la Comisión de la UE no ha sido capaz de acreditar correctamente los errores en la metodología de valoración utilizada del grupo Apple.

3.2.2. *Tax Rulings y Soft Law europeo*

En el ámbito tributario comunitario se distinguen diversas manifestaciones de *Soft Law*, entre las que se encuentran las recomendaciones, la cooperación forzada, la jurisprudencia del TJUE, los dictámenes comunitarios, los códigos de conducta...etc. La actuación de la OCDE en la fiscalidad empresarial, liderada tanto por EE.UU. como por algunos países de la UE, ha logrado aumentar el nivel de coordinación a nivel internacional a través del *Soft Law*, pero al mismo tiempo, ha provocado una pérdida de capacidad en los Estados miembros de la OCDE de cara a alcanzar una política propia en relación a la fiscalidad. Además, se debe tener en cuenta que las Directrices de la OCDE aprobadas por el Consejo Europeo en relación a los *Tax Rulings*, se posicionan dentro de los instrumentos del *Soft Law* y, por ello, la Comisión Europea solicita a los Estados miembros la información anual sobre todas las medidas adoptadas en respuesta a las Directrices, así como información sobre la implementación de estas Directrices en la práctica.

Dentro de esta amplia categoría de *Soft Law*, tiene especial importancia el vínculo desplegado entre el Estado y la Iglesia Católica en algunos países de la UE, a través de actos estatales de recepción del derecho religioso que, en ocasiones, tienen carácter bilateral y reciben el nombre de “Concordatos” o “Acuerdos” en el que supuesto en que se realicen con otras confesiones distintas. El Estado español y la Santa Sede firman el Concordato de 1953³⁸ en el que se formaliza la inscripción de privilegios entre los cuales destaca la asignación tributaria a favor de la Iglesia Católica y el régimen impositivo aplicable a la misma. Por otro lado, también se diferencia como ejemplo de *Soft Law* en

³⁷ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea C-224/19 y C-259/19, de 15 de julio de 2020.

³⁸ Para consultar más información:

<https://revistas.comillas.edu/index.php/estudioseclesiasticos/article/view/7022>

Europa, las denominadas “Actas con Acuerdo”, reguladas en la LGT³⁹ y consolidadas como un sistema de terminación convencional de los procedimientos tributarios. Esta práctica fiscal consiste en un acuerdo o pacto entre la Administración Tributaria y el contribuyente en relación a la cuantificación de la base imponible. Una reciente sentencia del TS⁴⁰ ha determinado los criterios de interpretación sobre el valor de las liquidaciones resultantes de la aplicación de “Actas con Acuerdo”, siendo estos de utilidad para fomentar el empleo de este tipo de acuerdo fiscal, viéndose así reducida la litigiosidad entre la Administración Tributaria y el contribuyente. Por todo ello, y conforme venimos estipulando a lo largo de la investigación, se podría afirmar que el *Tax Ruling* es una figura que se asemeja a las explicadas previamente, en la medida en que no debe entenderse como un mero instrumento jurídico no vinculante, sino que se debe tener presente que se trata de un acuerdo fruto de una negociación que conforma un sistema de terminación de un determinado procedimiento tributario.

3.3. Comparativa EE.UU. y Europa

Las diferencias en torno al régimen jurídico de las ayudas de Estado, y concretamente de los *Tax Rulings*, son claramente latentes puesto que cada jurisdicción goza de una regulación particular. A raíz del estudio realizado por Pérez Rodilla⁴¹, se deduce que los procedimientos de la elaboración de *Tax Rulings* en EE.UU. difieren en determinados aspectos en comparación a otras jurisdicciones, entre ellas, Europa. La principal diferencia, y, por tanto, la más importante, radica en la materialización del procedimiento, en EE.UU. la finalización del procedimiento se culmina en un acuerdo adquiriendo así la forma de un convenio, mientras que, en algunos países de la UE (Derecho continental europeo), como es el caso de España o Francia, el procedimiento de un *Tax Ruling* finaliza con una resolución vinculante por parte de la Administración Tributaria, que se rige por la teoría tradicional del acto administrativo sin adquirir el carácter negocial que los *Tax Rulings* tienen conforme al Derecho fiscal internacional. Del mismo modo, EE.UU. exige el pago de una tasa o cuota para invocar el procedimiento de un *Tax Ruling*, frente a Europa donde rige el principio de gratitud. Y, mientras que en España el plazo para

³⁹ Véase el artículo 155 de la Ley General Tributaria.

⁴⁰ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 878/2018, de 17 de febrero de 2020.

⁴¹ Pérez Rodilla, G., “La nueva regulación de los precios de transferencia en los Estados Unidos. El informe de la OCDE de 1993 sobre esta materia”, *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, nº. 26, 1994.

solicitar la prórroga del *Tax Ruling* es de seis meses, en EE.UU. asciende a nueve meses. Por último, en relación a las concordancias entre EE.UU. y la UE en términos de *Tax Rulings*, recalcar que, en ambas jurisdicciones, los *Tax Rulings* se conciben como prácticas fiscales legales, en la medida en que no sobrepasan los límites estipulados por Ley, así como, en ambas jurisdicciones se conciben como elementos estrechamente vinculados al *Soft Law*, pero que, en ocasiones, pueden llegar a disponer de un carácter vinculante.

CAPÍTULO IV. REGULACIÓN A NIVEL NACIONAL.

4.1. Régimen español de las ayudas de Estado

En atención a la legislación española en el ámbito fiscal, se deben tener en cuenta dos normativas legales, por un lado, la Ley General Tributaria⁴² (en adelante, LGT), y, por otro lado, la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁴³ (en adelante, LIS), conservando ambas un carácter fundamental en lo que circunscribe a la materia de los *Tax Rulings*. Pese a que a nivel nacional los *Tax Rulings* no gozan de una regulación específica, es esencial recalcar que, en los artículos 85 al 87 de la LGT se hace alusión al deber de información y asistencia del que gozan los obligados tributarios, y, en el artículo 16 de la LIS se establece la limitación a la cuantía deducible de los gastos financieros, un aspecto muy relevante en este tipo de acuerdos.

En lo que respecta a las ayudas fiscales recientemente otorgadas por el Estado como consecuencia de la crisis sanitaria que existe a nivel mundial, a diferencia de lo que ocurre en EE.UU., España se consolida como uno de los Estados miembros de la UE con el menor otorgamiento de ayudas de Estado frente a la situación económica tan delicada que se presenta. Si analizamos un estudio desarrollado por el Instituto Europeo Bruegel, la totalidad de las ayudas fiscales otorgadas por el Gobierno de España que, consisten en la suspensión de algunos impuestos, así como determinados aplazamientos del pago de los mismos, no supera el 0,9% del Producto Interior Bruto (en adelante, PIB), a diferencia de otros Estados de la UE que logran alcanzar el 10% del PIB⁴⁴ de media. Según este estudio, España habría asumido un gasto del 2,5% a raíz de la COVID-19, frente a otros países como Italia que, con un 0,9% de gastos por la COVID-19, obtiene hasta un 29,8% del PIB en estímulos fiscales.

A nivel nacional, existe una figura correlativa a los *Tax Rulings*, estos son, los llamados Acuerdos Previos de Valoración (a los cuales hicimos alusión en el Capítulo II y en los que profundizaremos de forma práctica a continuación), regulados en el artículo 91 de la LGT. El origen de estas figuras data en 1995, y desde entonces, se han desarrollado tres

⁴² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

⁴³ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

⁴⁴ Para obtener más información, consultar: <https://www.bruegel.org/>

regímenes jurídicos sobre esta materia, a través de tres programas APA distintos teniendo el último de estos una vigencia desde 2015 hasta la actualidad. Esta modalidad de acuerdos se aplica a todo tipo de deuda tributaria, siempre y cuando exista previa solicitud del contribuyente, no se tenga clara la valoración de las mismas y, además, así quede estipulado en la Ley o Reglamento del tributo en concreto.

Con un periodo de duración máxima de tres años⁴⁵ y sin posibilidad de que quepa recurso⁴⁶ contra ellos, los Acuerdos Previos de Valoración son vinculantes solamente para la Administración Fiscal que ha adoptado el acuerdo y para el contribuyente que así lo ha solicitado. La normativa fiscal obliga a que la solicitud por parte del contribuyente se realice por escrito⁴⁷, y con anterioridad a la consolidación del hecho imponible (o, según lo estipulado en la normativa del impuesto correspondiente), incluyendo en la misma una precisa propuesta de valoración. Ante la ausencia de respuesta⁴⁸ por parte de la Administración Fiscal, se entiende que concurre silencio administrativo positivo, y, por tanto, se considera estimatoria la solicitud realizada, procediendo así a la aceptación de la valoración propuesta por el contribuyente. En contraposición a otros Estados miembros de la UE, en la legislación española, no se aprecia la posibilidad de convenir los términos del cómputo del tributo, y pese a que los contribuyentes podrán interponer recurso contra el Acuerdo Previo de Valoración, si podrán hacerlo contra el acto administrativo que se dicte como resultado de la aplicación del método de valoración estipulado en el acuerdo.

4.2. Adecuación del ordenamiento jurídico español al régimen comunitario de las ayudas de Estado

A partir de la entrada de España en la UE en 1986, se inicia una larga tarea de estudio sobre la importancia y trascendencia de la concesión de ayudas de carácter económico a la actividad administrativa. Esta necesaria adaptación al ordenamiento jurídico comunitario implicó llevar a cabo una serie de ajustes del régimen de las ayudas de Estado. Uno de los aspectos más controvertidos lo compone una de las limitaciones

⁴⁵ Véase el artículo 91.5 de la Ley General Tributaria.

⁴⁶ Véase el artículo 91.6 de la Ley General Tributaria.

⁴⁷ Véase el artículo 91.2 de la Ley General Tributaria.

⁴⁸ Véase el artículo 91.4 de la Ley General Tributaria.

impuestas por el régimen comunitario, y esta es, la imposibilidad de los Tribunales nacionales para juzgar la compatibilidad de las ayudas del Estado español con el mercado interior. Así pues, ha quedado claramente reiterado en numerosas ocasiones por la jurisprudencia⁴⁹, que los órganos jurisdiccionales nacionales no tienen poder para resolver si una ayuda de Estado lleva implícita la ilegalidad o no, siendo así contrarias al artículo 107 del TFUE. De cualquier manera, en alusión a una antigua sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (en adelante, TJCE)⁵⁰, se manifiesta la facultad de los tribunales nacionales para ejercer el control de las ayudas de Estado ilegales, independientemente de la incompatibilidad o no de la ayuda en sí con el ordenamiento europeo. Si bien, el carácter ilegal de la misma no impide que posteriormente, la Comisión Europea pueda declarar la compatibilidad de la misma.

En este ámbito, y de acuerdo con el principio de subsidiariedad, la UE goza de un sistema judicial descentralizado, de modo que los tribunales nacionales tienen una labor esencial. Por este motivo, los órganos jurisdiccionales nacionales se ven involucrados en el denominado *private enforcement*⁵¹, que se consolida como una herramienta de control del cumplimiento de las Leyes, y que, hace referencia a la protección privada del derecho de la competencia, de forma que, pese a que las empresas tienen la opción de reclamar la existencia de una ayuda ilegal ante la Comisión Europea, recae sobre esta última decidir si se pronunciara sobre el caso en concreto, o, si, por el contrario, lo delegará en el Tribunal nacional competente. En cambio, los Tribunales nacionales tienen la obligación de responsabilizarse del caso y, a continuación, juzgarlo, tal competencia del juez nacional en el ámbito de las ayudas de Estado tiene su fundamento el artículo 108.3 del TFUE, y la vulneración del mismo conlleva la nulidad de los actos nacionales por los que se otorga la ayuda fiscal.

⁴⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-2/06, de 12 de febrero de 2008.

⁵⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea C-27/91, de 21 de noviembre de 1991.

⁵¹ Véase los artículos 101 y 102 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

4.3. Tax Rulings en España

Antes de proceder a realizar un recorrido de los *Tax Rulings* a nivel nacional, se debe hacer referencia a la ya citada sentencia del TGUE⁵², cuya cuestión principal radica en determinar si el pretérito sistema español de arrendamiento financiero de astilleros conforma una ayuda de Estado o no. Este dictamen tiene lugar a raíz de los recursos interpuestos por España y por *Lico Leasing y Pymar*⁵³ (asociación de astilleros) en contra de una decisión de la Comisión Europea⁵⁴, la cual resolvió que el Sistema Español de Arrendamiento Fiscal (en adelante, SEAF) o *Tax Lease* conformaba una ayuda de Estado. Consecuentemente, el TGUE desestima los recursos planteados confirmando así la decisión de la Comisión Europea, ya que considera que el antiguo SEAF era un régimen de ayudas ilegal que lograba producir eficacias fiscales en el arrendamiento de buques a empresas de navegación a través de la participación de inversores en las AIE. Por ello, el Tribunal declara que el SEAF llevaba implícita una ventaja selectiva dada la discrecionalidad por la que se caracterizaba la normativa legal de este régimen, constituyendo así un régimen de ayudas de Estado que incurre en la prohibición de ayudas de Estado del artículo 107.1 TFUE.

A modo de inciso y en relación al escándalo financiero “Luxleaks” previamente analizado, cabe destacar que de las más de 340 multinacionales implicadas en este asunto, al menos 30 de ellas afectaban a España, viéndose así nuestro país beneficiado de una elevada cantidad de elusión del pago de impuestos. Si bien, los casos generados en España no han salido a la luz, por lo que actualmente no se puede profundizar en ello, a diferencia de lo ocurrido con Starbucks, Apple o Fiat.

Y, en tercer lugar, nos referimos a los Acuerdos Previos de Valoración en Materia de Precios de Transferencia o *APAs*. En referencia a esta cuestión, los acuerdos adoptados entre la Administración Tributaria y los contribuyentes del Impuesto de Sociedades acerca de la valoración de los precios de transferencia internos a un grupo de empresa, se han convertido en una gran problemática. La regulación de este régimen se localiza en el

⁵² Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea C-399/30, de 23 de septiembre de 2020.

⁵³ Véase la Sentencia del TGUE de 17 de diciembre de 2015.

⁵⁴ Unión Europea. Decisión de la Comisión, de 17 de julio de 2013, relativa a la ayuda estatal SA.21233 C/2011 (ex NN/2011, ex CP 137/2006) ejecutada por España (DOUE 16 de abril de 2014).

artículo 16.7 de la LIS, así como en los artículos 22 al 29 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS). El objetivo de este instrumento jurídico radica en prevenir la doble y/ o nula imposición que pueden producirse a raíz de una perturbación en la valoración de las transacciones.

En esta línea, cabe hacer referencia a una sentencia del TJUE⁵⁵ que tiene por objeto la resolución del recurso de casación interpuesto por la Distribuidora de Televisión Digital, S.A. (en adelante, DTS) contra la Comisión Europea, en referencia a la sentencia del TGUE⁵⁶ del 11 de julio de 2014. Esta última sentencia desestimaba el recurso interpuesto para la anulación de la Decisión de la Comisión Europea⁵⁷ referente al régimen de ayudas de Estado que España iba a efectuar a favor de Radio y Televisión Española (en adelante, RTVE). Finalmente, el TJUE decide desestimar el recurso de casación interpuesto por DTS, fundamentado su decisión en el análisis de tres motivos.

En primer lugar, el TJUE afirma que, en la sentencia dictada por el TGUE, el Tribunal considera que la ayuda de Estado destinada a RTVE no debe cuantificarse en virtud del importe de las exenciones fiscales correspondientes a DTS, sino en atención a los costes netos del servicio público. Por ello, no se produce desnaturalización en la interpretación del Derecho Nacional alguna. En segundo lugar, se debate si se ha producido o no un quebrantamiento del artículo 107.1 del TFUE al interpretar incorrectamente el concepto de ayuda de Estado. El TJUE estima que no se produjo ningún error por parte del TGUE al considerar que el gravamen que debía pagar DTS no constituía un tributo asimétrico, puesto que los gravámenes fiscales y la ayuda a favor de RTVE no conforman dos elementos indisolubles de una única medida dado que la probable no imputación de las medidas fiscales por incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, no posee como efecto directo la posibilidad de debatir la ayuda. Es el Estado a quien corresponde consumir la diferencia entre los ingresos de RTVE y sus costes para el cumplimiento de sus obligaciones de servicio público. Y, pese al reconocimiento de la obligatoriedad del pago de DTS como una desventaja competitiva, considera que *“no es suficiente para considerar que el gravamen forme parte integrante de la ayuda.”* Y el

⁵⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-156/15 de 10 de noviembre de 2016.

⁵⁶ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea C-169/14, de 11 de julio de 2014.

⁵⁷ Unión Europea. Decisión 2011/1/UE de la Comisión, de 20 de julio de 2010, relativa al régimen de ayudas C 38/09 (ex NN 58/09) que España tiene previsto ejecutar en favor de la Corporación de Radio y Televisión España (RTVE) (DOUE 4 de enero de 2011).

tercer motivo discutido hace alusión a la posible infracción del artículo 106.2 del TFUE. El TJUE determina que dicho incumplimiento no procede y no es objeto del recurso de casación interpuesto.

Otra sentencia de especial relevancia en este ámbito es la dictada por el TGUE⁵⁸ cuya cuestión principal radica en la resolución de un recurso de anulación interpuesto por la aerolínea Volotea, S.A., con sede en Asturias y domicilio social situado en Barcelona, en relación a la Decisión de la Comisión Europea⁵⁹. A raíz de la citada decisión, se declara parcialmente incompatible con el mercado interior por incumplimiento del artículo 108.3 del TFUE, la ayuda concedida por Italia en concepto de compensación a las operaciones que esta Volotea, S.A. realizaba en los aeropuertos de Cerdeña. Consecuentemente, el TGUE declara que la Comisión Europea estaba en lo cierto al considerar que la beneficiaria de la ayuda de Estado fue la compañía aérea, y no la entidad gestora de los aeropuertos de Cerdeña, al producirse la concesión de una ventaja mediante fondos estatales a través de pagos imputables a la región. Del mismo modo, el TGUE decide desestimar el recurso de anulación al defender que la Comisión no violó el principio de confianza legítima al exigir la devolución de la cuantía cobrada por Volotea, S.A. en la realización de los acuerdos celebrados con las entidades gestoras de los aeropuertos de Cerdeña según las medidas adoptadas. Y esto se debe a que no existía confianza legítima en la legalidad de la ayuda, al tener esta un carácter igual por haber sido efectuada sin el pronunciamiento de la Comisión acerca de las medidas que esta le habían sido notificadas. Asimismo, Volotea, S.A. tampoco disponía de ninguna confianza legítima en la naturaleza comercial de sus relaciones contractuales con las entidades gestoras de los aeropuertos de Cerdeña puesto que debía haber atendido a los mecanismos de financiación regulados en la Ley regional.

⁵⁸ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea T-290/18, de 13 de mayo de 2020.

⁵⁹ Unión Europea. Decisión 2017/1861 de la Comisión, de 29 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.33983 (2013/C) (ex 2012/NN) (ex 2011/N) ejecutada por Italia – Compensación a los aeropuertos de Cerdeña por obligaciones de servicio público (SIEG) (DOUE de 18 de octubre de 2017).

CAPÍTULO V. AYUDAS DE ESTADO FISCALES.

5.1. Límites de las ayudas de Estado

En referencia al artículo 107 del TFUE, al cual hicimos alusión en capítulos previos con la finalidad de determinar si los *Tax Rulings* se pueden considerar o no ayudas de Estado, cabe recalcar que, el mencionado artículo no contiene una definición clara del concepto de ayuda de Estado, ni tampoco incluye una relación de las ayudas declaradas incompatibles, así como tampoco existe ningún Tratado ni ninguna norma del derecho derivado de la UE en el que se estipule una definición de ayuda de Estado. Si bien, del artículo 107 del TFUE, que establece un principio general de incompatibilidad con el mercado interior, se logra desprender el origen y los efectos que deben producirse para la constitución de una ayuda de Estado. En este sentido, podríamos afirmar que la ayuda de Estado engloba cualquier ventaja económico-financiera otorgada por el Estado o mediante fondos estatales a determinadas empresas que falseen o amenacen falsear la competencia, y que influyan en las transacciones comerciales entre los distintos Estados miembros. Esta acotación de un concepto amplio de ayuda de Estado ha permitido tanto a los Tribunales como a la Comisión Europea delimitar progresivamente los límites de estas medidas fiscales. Además de los límites generales derivados en el Derecho interno del principio de legalidad, se incorporan los límites derivados del Derecho Comunitario, concretamente, la calificación de determinados acuerdos entre la administración tributaria y el sujeto pasivo de un tributo como ayuda de Estado incompatible al Derecho Europeo.

5.1.1. *Ventaja económica otorgada por el Estado*

Primeramente, en virtud del artículo 107.1 del TFUE, por ayuda de Estado se entiende únicamente las ventajas concedidas directa o indirectamente a través de fondos estatales. Si se examina, entre otras, la sentencia del TJUE⁶⁰, se deduce que cualquier norma que conlleve una reducción de la carga impositiva de una sociedad podrá ser constitutiva de ayuda de Estado, pese a que no implique una transferencia de recursos públicos, dado que el Estado estaría renunciando a los ingresos fiscales que debería haber recaudado de forma habitual. Y respecto al término Estado, se engloba tanto las ventajas concedidas

⁶⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-169/08, de 17 de noviembre de 2009.

directamente por el mismo como las proporcionadas a través de organismos públicos o privados⁶¹ designados por el Estado.

En segundo lugar, para la constitución de una ayuda de Estado, se exige que la misma favorezca a determinadas empresas, otorgándoles así una ventaja económica de carácter selectivo. Si bien, el TJUE⁶² clarifica el concepto de empresa⁶³, y de la misma forma, se pronuncia sobre el concepto de ventaja, estableciendo que incluye cualquier beneficio económico que la empresa no hubiera sido capaz de producir en condiciones normales de mercado, sin la intervención estatal. Por tanto, se debe tener claro que las ayudas de Estado tienen que otorgar una ventaja económica de tal forma, que, sin su otorgamiento, las empresas beneficiarias no hubieran podido obtener el mismo rendimiento económico, siendo de especial relevancia en este ámbito la sentencia del TJUE⁶⁴.

Si bien es indiferente la forma que adopte la ventaja en cuestión, esto quiere decir, si no tiene importancia alguna si se trata de una subvención, bonificación de intereses, exoneración de impuestos o de tasas parafiscales, reducción de la base imponible, anulación de la deuda fiscal... o cualquier otra medida con un efecto similar, tampoco la tiene el medio jurídico⁶⁵ utilizado para concertar la ayuda. Las ventajas proporcionadas se deben interpretar desde un punto de vista objetivo, siendo suficiente que la ayuda conceda una mejora económica al beneficiario frente al resto de contribuyentes que no reciben esta ayuda, sin ser necesario que el sujeto pasivo al que se dirige la ayuda fiscal se posicione por encima de otras empresas en términos competitivos.

Para el TJUE⁶⁶ y para la Comisión Europea, por ventaja económica se entiende cualquier situación en la que el beneficiario perciba un valor económico que el mercado no le habría otorgado, para lo cual se debe realizar una comparación entre la carga fiscal tras la aplicación de la ayuda de Estado y la que implicaría la normativa fiscal general. Así pues, la Comisión Europea considera que la ventaja económica tendrá lugar en el momento en que los fondos públicos se obtengan fuera de las condiciones normales del mercado. Por

⁶¹ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea C-302/94, de 12 de diciembre de 1996.

⁶² Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea C-470/99, de 12 de diciembre de 2000.

⁶³ *“Una entidad que ejerce una actividad económica con independencia de su estatuto jurídico, y de su modo de financiación.”*

⁶⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-142/97, de 21 de marzo de 1990.

⁶⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-75/97, de 17 de junio de 1999.

⁶⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-39/94, de 11 de julio de 1996.

todo esto, y en atención a una antigua sentencia del Tribunal de Primera Instancia⁶⁷, para calificar una ayuda de Estado incompatible al principio de libre competencia (analizado en apartados posteriores) y al mercado común, es determinante confirmar si la ventaja económica conformada por una transferencia de recursos públicos sigue la lógica del mercado, y en caso contrario, se apreciará la existencia de una ayuda de Estado incluida dentro del artículo 107 del TFUE.

5.1.2. *Selectividad y distorsión de la competencia*

En tercer lugar, los Tribunales Europeos subrayan la importancia de los términos clave de “selectividad” y “distorsión de la competencia” en la valoración de los regímenes fiscales, en atención a la normativa del TFUE sobre ayudas de Estado⁶⁸. La configuración de estos conceptos en el marco de la normativa europea es primordial para concretar los poderes de los Estados miembros en materia de medidas fiscales. A priori, los Tribunales Europeos están de acuerdo en que, cuando existe selectividad, consecuentemente, se produce una distorsión de la competencia. No obstante, la jurisprudencia considera que la selectividad es un requisito independiente, y su existencia es suficiente para declarar la existencia de una ayuda de Estado. Esto ha cobrado tal importancia, que la ausencia de selectividad de la ayuda fiscal ha sido fundamental en algunas resoluciones. Ejemplo de ello es la anulación de la Decisión de la Comisión Europea en el asunto protagonizado por *Lico Leasing y Pymar* (analizado a lo largo de esta investigación), en cuyo caso, pese a que el Tribunal defendió que el régimen de ayudas de Estado otorgaba una ventaja a los astilleros, al estar abierto a todos los inversores se calificó como no selectivo. Sin embargo, la sentencia del TGUE⁶⁹ fue recurrida, y finalmente, se optó por la posición contraria, incurriendo así en la incompatibilidad derivada del artículo 107.1 del TFUE. En relación al carácter selectivo del que puede llegar a disponer una medida fiscal, en el ámbito de la jurisprudencia tiene un papel fundamental la sentencia del TJUE⁷⁰, cuyo origen se remonta a una sentencia del TGUE⁷¹ relacionada con el régimen fiscal español que concedía deducciones del Impuesto de Sociedades a través del fondo de comercio de

⁶⁷ Sentencia del Tribunal de Primera Instancia T-613/97, de 14 de diciembre de 2000.

⁶⁸ Para más información, véase el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE 30 de marzo de 2010).

⁶⁹ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea T-515/13 y T-719/13, de 17 de diciembre de 2015.

⁷⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-154/15, C-307/15 y C-308/15, de 21 de diciembre de 2016.

⁷¹ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea T-399/11, de 7 de noviembre de 2014.

sociedades extranjeras. En virtud del artículo 107 del TFUE, el TJUE se pronuncia acerca de cuándo tiene lugar la presencia de este carácter selectivo, alegando que este no exige la existencia de una categoría de empresas favorecidas, y concretando dicho pronunciamiento en el apartado 79⁷² de la sentencia del TJUE. Por ello, finalmente el TJUE estima que la Comisión Europea calificó correctamente la medida fiscal como selectiva, en la medida en que constituye una excepción al régimen general del Impuesto de Sociedades en España, produciéndose así una situación discriminatoria respecto a las empresas con residencia en España que no realizan adquisiciones en empresas del extranjero.

En cuarto lugar, en referencia a la ya citada distorsión de la competencia, el artículo 107.1 del TFUE estipula como requisito para la consideración de ayuda de Estado que la medida fiscal afecte a los intercambios comerciales entre los Estados miembros de la UE, y que la misma, falsee o amenace falsear la competencia fiscal. Por una parte, en función de la sentencia del TJUE⁷³, se entiende que la ayuda afecta a los intercambios comerciales entre los Estados cuando tiene como consecuencia que los operadores de otros Estados miembros de la UE accedan al mercado, conservando o incrementando la oferta local. Por ello, para delimitar si la medida fiscal tiene un efecto en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, debe probarse por qué la ayuda falsea o amenaza falsear la competencia fiscal y es posible que perjudique a los intercambios comerciales, sobre el fundamento de los efectos predecibles de la medida fiscal⁷⁴. Por otra parte, según la sentencia del TJUE⁷⁵, existe falseamiento o amenaza de falsear la competencia en el momento en que un Estado otorga una ventaja financiera a una empresa en un sector liberalizado en que el existe o podría existir competencia. La Comisión y el TJUE están de acuerdo en que la cuantía de la medida fiscal no tiene importancia alguna, siempre cuando esta sea superior a los 200.000 euros en tres años⁷⁶, estas son las ya investigadas en el Capítulo III, ayudas de minimis.

⁷² Apartado 79 de la Sentencia del TJUE de 21 de diciembre de 2016: “*Sólo importa que la medida, con independencia de su forma o de la técnica normativa empleada, tenga el efecto de situar a las empresas beneficiarias en una situación más ventajosa que la de otras empresas, aun cuando el conjunto de esas empresas se encuentre en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen tributario en cuestión.*”

⁷³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-537/13 de 14 de enero de 2015.

⁷⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-87/12, de 8 de mayo de 2013.

⁷⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-225/98, de 29 de septiembre de 2000.

⁷⁶ Artículo 2 del Reglamento 1998/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas de minimis (DOUE 28 de diciembre de 2006).

Los límites de las ayudas de Estado de carácter fiscal se han convertido en un asunto de gran actualidad. Esto se debe principalmente a las consecuencias de la COVID-19 en la economía de nuestro país, y es que estos límites se han convertido en un condicionante de los fondos europeos que España ha recibido de Bruselas. El problema radica en que el poder ejecutivo de España dispone de un total de 70.000 millones en ayudas comunitarias que deben ejecutar con la limitación de las normas comunitarias, lo cual implica una restricción de la cuantía que pueden desembolsar en las empresas. El planteamiento del Gobierno español incluye la inversión de una cantidad de dinero en grandes proyectos estratégicos que superan los límites estipulados en la normativa europea. Por esta razón, el Ejecutivo está negociando con Bruselas con la finalidad de obtener algunas concesiones. A día de hoy, España tiene acordado hasta octubre de 2021 inyecciones por un total del 5% de su PIB, a diferencia de otros países como Alemania que tiene aprobadas inversiones por un 16% del PIB, y Francia e Italia que superan el 14% de su PIB.

5.2. Principio de libre competencia

Entre los objetivos fundamentales de la política de competencia, se sitúa la necesidad de fortalecer la libre competencia en el ámbito de la UE, logrando así fomentar una economía de mercado abierta y, por tanto, el aseguramiento del libre acceso a un mercado interior en igualdad de condiciones. El principio de libertad de competencia se encuentra garantizado a lo largo del TFUE, en concreto, en el Capítulo 1 del Título VII⁷⁷ que lleva a cabo una precisa regulación de las normas sobre competencia, y que está dividido en dos secciones, la primera sección (que aborda los artículos 101 al 106 TFUE) está dedicada a la aplicabilidad de las disposiciones a las empresas y regula los acuerdos y prácticas promovidos por empresas incompatibles con el TFUE, y la segunda sección (que aborda los artículos 107 al 109 TFUE) se centra en las ayudas de Estado con especial alusión a la incompatibilidad de estas ayudas otorgadas por el Estado con el mercado común.

Una adecuada aplicación de este principio fundamental para el desarrollo y funcionamiento de la UE dará lugar a un gran número de beneficios en términos de eficiencia y economía. No obstante, si bien venimos analizando a lo largo de esta

⁷⁷ Capítulo I, Título VII (TFUE): “*Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones.*”

investigación, el cumplimiento de este principio se ve limitado por las prácticas colusorias que protagonizan las empresas a través de las ayudas de Estado. Con la intención de evitar que se produzca el otorgamiento de las ayudas de Estado de carácter ilegal, afectando así al principio de libre competencia y al sistema de libre mercado, el TFUE determina el principio general de la incompatibilidad de las ayudas públicas recogido en el artículo 107 TFUE.

En opinión de la Comisión Europea⁷⁸, las ayudas de Estado pueden conllevar una oclusión en el sistema de libre competencia inmanente al mercado común, puesto que las ayudas públicas suponen un proceso selectivo que apoya la actividad económica de determinadas empresas, perjudicando así al resto de sociedades existentes. Al mismo tiempo, las ayudas de Estado contravienen las libertades de circulación y de mercado al intervenir como medidas proteccionistas que obstaculizan o imposibilitan la introducción en el mercado de otras empresas que no gozan de una ayuda de Estado. Esto provoca que las ayudas públicas se dispongan en la Unión Europea como un elemento fuertemente regulado para lograr así evitar los posibles daños que produciría al principio de libre competencia y al sistema de mercado abierto una política indiscriminada de ayudas públicas por parte de los Estados miembros respecto a sus empresas. Por ello, en el ámbito de la UE, el principio de libre competencia se consolida como un límite a la actividad de fomento de los Estados miembros. Y, para ello, el Ordenamiento Jurídico Comunitario pese a no suprimir las ayudas de Estado, sí introduce mecanismos de control destinados a garantizar el mantenimiento de las ayudas de Estado. En definitiva, la inclusión del artículo 107 del TFUE pretende amparar que las ayudas otorgadas por los Estados miembros no quebranten el principio comunitario de libre competencia.

5.3. La recuperación de las ayudas de Estado

En materia de fiscalidad directa, los organismos de la UE se encargan de dictar una multitud de disposiciones que regulan los diferentes tributos, respetando siempre los principios de subsidiariedad, atribución y proporcionalidad. Sin embargo, al mismo tiempo, las instituciones de la UE se esfuerzan por prohibir las ayudas de Estado que

⁷⁸ Comisión Europea: “Las ayudas se utilizan como una forma de proteccionismo para favorecer los productos nacionales, para ofrecerles ventajas en competencia, para evitar la adaptación estructural necesaria.”

conceden sistemas tributarios beneficiosos para determinados sectores, evitando así una competencia fiscal perniciosa. Con la finalidad de crear en todos los Estados miembros de la UE un entorno a favor de la inversión y de la innovación, la Comisión Europea elabora anualmente el Informe sobre la Política de competencia⁷⁹, el cual recoge la actualización de la normativa sobre ayudas de Estado favoreciendo las medidas fiscales que fomentan el crecimiento del mercado de la UE, y estipula los diferentes controles de ayudas de Estado existentes. Además, en este documento se reúne la necesidad de fortalecer la transparencia fiscal logrando así llegar hasta un mercado único y justo para todos. Por este motivo, la política de competencia ejerce una labor clave a la hora de enfrentarse a este reto y su interrelación con el control de las ayudas de Estado.

Ante la declaración de ayuda de Estado ilegal o incompatible con el mercado interior, se debe proceder a la recuperación de la misma en respeto a la normativa comunitaria, y, mediante los procedimientos estipulados en la normativa interna del Estado miembro que se ve afectado por esta situación. En el caso de España, la normativa interna no se pronunció al respecto hasta la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre⁸⁰, por la cual se modifica la Ley General Tributaria⁸¹ que incorpora un nuevo Título VII acerca de la recuperación de ayudas de Estado concernientes al ámbito tributario, correspondiente a los artículos 260 al 271 de la LGT. En esta nueva regulación se incluye el respeto en la recuperación de la ayuda de Estado a los principios de ejecución inmediata y efectiva de la decisión, y también se establece como responsable de esta ejecución a la Administración Tributaria. Del mismo modo, se estipula un plazo de prescripción de diez años para determinar y exigir el pago de la deuda tributaria desde el día siguiente a aquel en el que la ayuda de Estado en cumplimiento de la obligación tributaria hubiese tenido efecto.

Por otro lado, entre los efectos de la decisión de la recuperación de ayuda estatal ilegal, destaca la posible modificación de la resolución o liquidación previamente realizada por la Administración Tributaria, aun en aquellas situaciones en la que la misma tuviese un carácter firme. Asimismo, el cálculo de la cuantía total correspondiente a los intereses de

⁷⁹ Para obtener más información, véase: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2020-0022_ES.html

⁸⁰ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 22 de septiembre de 2015).

⁸¹ Véase: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

demora se determinará en función de la normativa europea. Frente al acto de ejecución de la recuperación de una ayuda de Estado, cabe recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa. Además, en los artículos 265 al 267 de la LGT, se regulan las dos clases de procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación, dependiendo si la ejecución influye o no en la liquidación de la deuda tributaria. En el supuesto en el que al obligado tributario se le imputen otras obligaciones de la misma naturaleza se podrá llevar a cabo la ejecución mediante el procedimiento de inspección ordinario.

Una de las sentencias más populares en materia de recuperación de ayudas de Estado ilegales es la sentencia del Tribunal Supremo⁸² (en adelante, TS) la cual resuelve un recurso en relación a las ayudas de Estado públicamente conocidas como «vacaciones fiscales vascas» y, declaradas contrarias al Derecho de la UE por la Comisión Europea. El asunto tiene su origen en la Decisión de la Comisión Europea⁸³ del 20 de diciembre 2001, en la cual se declara ilegales seis regímenes de ayudas fiscales en las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, exigiéndose su devolución. Estas ayudas fueron concedidas mediante créditos fiscales del 45% de las inversiones que sobrepasaban los 15 millones de euros, así como a través de exenciones fiscales temporales con la finalidad de reducir su base imponible para el pago del Impuesto de Sociedades. El TJUE⁸⁴ se pronuncia condenando a España al pago de 30 millones de euros como consecuencia del incumplimiento de la sentencia del TJUE⁸⁵ que le obligada al desembolso íntegro de las ayudas de Estado ilegales. Posteriormente, las empresas que se vieron obligadas a asumir con la recuperación de esta ayuda de Estado ilegal recurrieron la decisión del Tribunal. Finalmente, el TS dictamina que no se reúnen los requisitos legales para que las Diputaciones Forales Vascas estén obligadas a responder frente a las empresas beneficiadas de las denominadas «vacaciones fiscales vascas», el Tribunal revela que la devolución de la ayuda de Estado no constituye un daño que no tuvieran la obligación de asumir, sino una forma de restituir la situación de equidad empresarial y competencial. Por ello, se entiende rechazada la indemnización por responsabilidad patrimonial exigida por las empresas beneficiarias.

⁸² Sentencia del Tribunal Supremo núm. 3591/2006, de 5 de septiembre de 2018.

⁸³ Unión Europea. Decisión 2003/28/CE, de la Comisión, de 20 de diciembre de 2001, relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Álava (España) (DOUE 22 de enero de 2003).

⁸⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-131/12 de 13 de mayo de 2014.

⁸⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-142/05, de 14 de diciembre de 2006.

En último lugar, en relación con las ayudas de Estado otorgadas en España, susceptibles de ser consideradas contrarias al Derecho de la UE, cabe hacer alusión al reciente caso contenido en la sentencia del TJUE⁸⁶ que, a su vez, anula la sentencia del TGUE⁸⁷ y la Decisión de la Comisión Europea del 4 de julio de 2016⁸⁸. El origen de este asunto se sitúa en la aplicación de la Ley 10/1990, del Deporte⁸⁹, que obligaba a todos los clubes deportivos a convertirse en sociedades anónimas deportivas, con la excepción de que aquellos clubes profesionales que hubiesen tenido resultados económicos positivos con anterioridad a la aprobación de esta Ley. Esta excepción provocó que el Fútbol Club Barcelona, el Club Atlético Osasuna, el Athletic Club Bilbao y el Real Madrid Club de Fútbol mantuvieran su forma jurídica de entidad sin ánimo de lucro, beneficiándose así hasta 2016 de un tipo de gravamen inferior al que se aplicaba a las sociedades anónimas deportivas, tributando a un 25% en lugar de a un 30%. La Comisión Europea determinó la constitución de un régimen de ayudas ilegal e incompatible con el Derecho europeo, en la medida en que la Ley 10/1990 introducía una ventaja fiscal en relación al Impuesto de Sociedades. Posteriormente, el TGUE se posiciona a favor del Fútbol Club Barcelona (quien interpuso un recurso contra la Decisión 2016/2391) al considerar que la Comisión no tuvo en cuenta otros elementos del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro como, por ejemplo, las posibilidades de deducción, entendiendo que esto podía llegar a compensar la ventaja obtenida. Finalmente, el TJUE estima que el TGUE incurrió en un error de Derecho, y desestima el recurso interpuesto por el Fútbol Club Barcelona.

⁸⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-362/19P, de 4 de marzo de 2021.

⁸⁷ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea C-116/16, de 26 de febrero de 2019.

⁸⁸ Unión Europea. Decisión 2016/2391 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol (DOUE 28 de diciembre de 2016).

⁸⁹ Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (BOE 17 de octubre de 1990).

CAPÍTULO VI. CONCLUSIONES.

Tras la realización del análisis y valoración de un gran número de fuentes bibliográficas y del recorrido esbozado sobre la regulación y el régimen jurídico de las ayudas de Estado, y en concreto, los Tax Rulings, cabe concluir lo siguiente:

PRIMERA. – La adopción de los *Tax Rulings* ha sufrido una importante proliferación siendo estos cada vez más abundantes y reconocidos. Actualmente, la posible ilegalidad en la que pueden llegar a incurrir estos acuerdos fiscales previos, y consecuentemente su incompatibilidad con el Derecho europeo, se ha convertido en una cuestión de un notable interés y atención por parte de los legisladores, y se prevé que, en un futuro, se produzca el acogimiento de iniciativas que actúen como mecanismos de control de esta práctica fiscal, similares a las ya existentes, e incluso de carácter más estricto.

SEGUNDA. – El nivel de rapidez con el que avanza la sociedad, y pese a que la legislación ha avanzado en los últimos tiempos tanto en la jurisdicción estadounidense como en la europea, provoca que se aprecie una incertidumbre normativa en relación a los *Tax Rulings*, y, por ello, la existencia de posibles lagunas, produciéndose así una problemática entre los *Tax Rulings* y el *Soft Law*. Por esta razón, tanto en EE.UU. como en Europa se debería llevar a cabo una exhaustiva revisión de la regulación y del régimen jurídico de las ayudas de Estado en el ámbito fiscal, otorgando a los *Tax Rulings* el lugar que merecen, así como una mayor atención en sus respectivas legislaciones, poniendo así fin al desconocimiento por parte de los contribuyentes que, posiblemente, por esta falta de información en relación a esta materia terminan incurriendo en el incumplimiento de los límites normativos.

TERCERA. – A nivel nacional, aunque se podría afirmar una posible circunscripción de los *Tax Rulings* a la LGT y a la LIS, se aprecia una falta de regulación específica en los distintos textos legislativos en la medida en que no aprecia ningún cuerpo legal en el que se haga alusión a estos acuerdos fiscales. Resultaría deseable alcanzar un equilibrio entre la normativa española y la salvaguardia de la libre competencia del mercado interior para lograr, de esta forma, una armonización de las legislaciones de los diferentes Estados miembros de la UE.

CUARTA. – En último lugar, el legislador debería pronunciarse acerca del concepto de ayuda de Estado, puesto que la ausencia de una definición clara del mismo dificulta el procedimiento de análisis de cada supuesto en concreto. Esto provoca ciertas confusiones, conduciendo en determinadas ocasiones a la obligación de recuperar determinadas ayudas de Estado, y aún más importante, atentando contra el principio de libre competencia.

CAPÍTULO VII. BIBLIOGRAFÍA.

7.1. Informes y recomendaciones

Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios, “Informe sobre la Política de Competencia: informe anual de 2019”, 2019/2131(INI). Disponible en https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2020-0022_ES.html.

OECD, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, *OECD Publishing*, Paris, 2010 (disponible en <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/transfer-pricing-guidelines.htm>).

OCDE, “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, *OECD Publishing*, Paris, 2013. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm>.

OCDE, “Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”. Disponible en <https://doi.org/10.1787/24156108>.

OCDE, “Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, *OECD Publishing*, Paris, 2016. Disponible en https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combatar-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015_9789264267107-es#page3.

Comité Económico y Social del Parlamento Europeo, “Dictamen sobre «La fiscalidad en la Unión Europea – Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios»”, (97/C296/09), 29.9.1997.

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio, 22.07.2010. Disponible en <https://global.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>.

7.2. Manuales generales y especializados

Lovdahl Gormsen, L., *European State Aid and Tax Rulings*, Edward Elgar Publishing Limited The Lypiatt, Cheltenham, United Kingdom, 2019.

Remiro, A., Riquelme, R., Díez-Hochleitner, J., Orihuela, E., y Pérez-Prat, L., *Derecho Internacional*, Mc Graw-Hill, 1997.

7.3. Obras doctrinales

Andrés Aucejo, E. “Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España”, *Revista Derecho del Estado*, nº 37, 2016.

Diane, M., “On the Frontier of Procedural Innovation: Advance Pricing Agreements and the Struggle to Allocate Income for Cross Border Taxation”, *Michigan Journal of International Law*, vol. 21, nº 1, 1999.

García Álvarez, G., “Los «tax rulings» como ayuda de Estado: control comunitario de los acuerdos entre Administración y contribuyentes”, *Revista española de Derecho Administrativo*, nº 188, 2017, p.13–46.

Pérez Rodilla, G., “La nueva regulación de los precios de transferencia en los Estados Unidos. El informe de la OCDE de 1993 sobre esta materia”, *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, nº. 26, 1994.

Martin, B., “The United States Model Income Tax Convention”, *IBFD Bulletin for International Taxation*, vol. LXI, 2007.

Martín de Santa Olalla Saludes, P., “El Concordato De 1953 Y La España católica», *Revista de investigación e información teológica y canónica*, vol. 91, nº 356, 2021.

7.4. Recursos de internet

Consejo de Asuntos Económicos y Financieros. *Consilium Europa*, 2016 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2016/03/08/>; última consulta 21/02/2021).

Ernst & Young. “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2020 (disponible en https://www.ey.com/en_gl/tax-guides; última consulta 24/02/2021).

Instituto Europeo Bruegel (disponible en <https://www.bruegel.org/>; última consulta 17/02/2021).

PWC. “El Senado aprueba la legislación de estabilización económica COVID-19 de la ‘Fase Tres’”, 2020 (disponible en <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/senate-pass-phase-three-covid-19-legislation.html>; última consulta 4/01/2021).

7.5. Comunicaciones

Unión Europea. Comunicación de la Comisión, de 19 de julio de 2016 relativa “al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea” (2016/C 262/01) (DOUE 19 de julio de 2016).

7.6. Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea C-27/91, de 21 de noviembre de 1991.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-142/97, de 21 de marzo de 1990.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-39/94, de 11 de julio de 1996.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-75/97, de 17 de junio de 1999.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-225/98, de 29 de septiembre de 2000.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-280/00, de 24 de julio de 2003.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-142/05, de 14 de diciembre de 2006.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-2/06, de 12 de febrero de 2008.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-169/08, de 17 de noviembre de 2009.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-87/12, de 8 de mayo de 2013.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-131/12 de 13 de mayo de 2014.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-537/13 de 14 de enero de 2015.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-156/15 de 10 de noviembre de 2016.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-154/15, C-307/15 y C-308/15, de 21 de diciembre de 2016.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-362/19P, de 4 de marzo de 2021.

Sentencia del Tribunal de Primera Instancia T-613/97, de 14 de diciembre de 2000.

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea C-302/94, de 12 de diciembre de 1996.

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea C-470/99, de 12 de diciembre de 2000.

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea C-169/14, de 11 de julio de 2014.

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea T-399/11, de 7 de noviembre de 2014.

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea T-515/13 y T-719/13, de 17 de diciembre de 2015.

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea C-116/16, de 26 de febrero de 2019.

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea T-755/15 y T-759/15, de 24 de septiembre de 2019.

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea T-760/15 y T-636/16, de 24 de septiembre de 2019.

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea T-290/18, de 13 de mayo de 2020.

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea C-224/19 y C-259/19, de 15 de julio de 2020.

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea C-399/30, de 23 de septiembre de 2020.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia 30/59, de 23 de febrero de 1961.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 3591/2006, de 5 de septiembre de 2018.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 878/2018, de 17 de febrero de 2020.

CAPÍTULO VIII. ANEXO: LEGISLACIÓN EMPLEADA.

8.1. Ámbito europeo

Unión Europea. Decisión 2003/28/CE, de la Comisión, de 20 de diciembre de 2001, relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Álava (España) (DOUE 22 de enero de 2003).

Unión Europea. Decisión 2011/1/UE de la Comisión, de 20 de julio de 2010, relativa al régimen de ayudas C 38/09 (ex NN 58/09) que España tiene previsto ejecutar en favor de la Corporación de Radio y Televisión España (RTVE) (DOUE 4 de enero de 2011).

Unión Europea. Decisión de la Comisión, de 17 de julio de 2013, relativa a la ayuda estatal SA.21233 C/2011 (ex NN/2011, ex CP 137/2006) ejecutada por España (DOUE 16 de abril de 2014).

Unión Europea. Decisión 2016/2326 de la Comisión, 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 (DOUE 22 de diciembre de 2016).

Unión Europea. Decisión (UE) 2017/502 de la Comisión, de 21 de octubre de 2015, relativa a la ayuda estatal SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) aplicada por los Países Bajos en favor de Starbucks (DOUE 29 de marzo de 2017).

Unión Europea. Decisión 2016/2391 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol (DOUE 28 de diciembre de 2016).

Unión Europea. Decisión 2017/1861 de la Comisión, de 29 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.33983 (2013/C) (ex 2012/NN) (ex 2011/N) ejecutada por Italia – Compensación a los aeropuertos de Cerdeña por obligaciones de servicio público (SIEG) (DOUE de 18 de octubre de 2017).

Unión Europea. Decisión 2017/1283 de la Comisión, de 30 de agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) concedida por Irlanda a Apple (DOUE 19 de julio de 2017).

Unión Europea. Decisión 2019/1252 de la Comisión, de 19 de septiembre de 2018, relativa a las resoluciones fiscales SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) concedida por Luxemburgo a McDonald's Europe (DOUE 23 de julio de 2019).

Unión Europea. 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 (DOUE 11 de marzo de 2011).

Unión Europea. Directiva 2014/107/CE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE 16 de diciembre de 2014).

Unión Europea. Directiva 2003/49/CEE del Consejo de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (DOUE 26 de junio de 2003).

Unión Europea. Reglamento 1998/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas de minimis (DOUE 28 de diciembre de 2006).

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE 30 de marzo de 2010).

8.2. Ámbito nacional

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta (BOE 22 de diciembre de 1990).

Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (BOE 17 de octubre de 1990).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 22 de septiembre de 2015).