

Prólogo

Dieciséis años atrás, Ester Machancoses publicaba su primera monografía recogiendo los resultados más destacados de su tesis doctoral, entre los que desvelaba y razonaba cómo las técnicas y las normas para corregir la doble imposición internacional intersocietaria conllevaban frecuentemente el beneficio fiscal encubierto de la desimposición de los dividendos. Afirmación hoy comúnmente admitida pero que entonces no era moneda de uso corriente, por no decir capciosamente silenciada.

Hoy, varios libros, artículos y conferencias más tarde, la autora nos presenta otra obra que mantiene algunas de aquellas pautas e incorpora otras. Mantiene, en efecto, el rigor y la exhaustividad con que ya entonces abordaba su objeto de estudio, introduciéndonos ahora en la maraña de normas y convenios que amparan el intercambio de información, pero guiándonos cual duendecillo del bosque para no perdernos entre sus frondosidades y recovecos y hacer verdad la frase hecha de que el árbol no nos impida ver el bosque. Incorpora como novedad, por otra parte, su madurez, su autonomía e independencia de criterio más decidida que entonces y, sobre todo, los frutos de su tarea como universitaria y estudiosa seguida con dedicación y constancia a lo largo de los años. Aunque su modestia y perenne actitud de aprendiz le inducirá a negarlo, pues frente a tanto ego desmedido y sin fundamento que pulula por las universidades, quienes estamos cerca de Ester solemos encontrarla llamando al despacho de algún compañero para preguntarle, pedirle consejo u orientación o plantearle alguna cuestión que le preocupa. Descubriendo, cuando iniciamos la respuesta, que ella ya tiene la suya y que lo que persigue es provocar el debate, las dudas hasta el límite y las consiguientes soluciones que no sean fruto de su razonamiento individual, sino del compartido entre quienes nos ocupamos de las mismas materias.

Tarea universitaria –decía– que no se concibe sin preguntas, sin más dudas que certezas y hasta sin poner en cuestión lo aprendido. Hoy en día la información es accesible por múltiples fuentes, pero lo que sólo puede aportar quien tiene una sólida formación previa y un serio afán investigador de futuro es el empeño permanente de replantear soluciones, de buscar nuevas preguntas y de proponer nuevas vías de aproximarse a una realidad social y jurídica que, en nuestro caso, como estudiosos de la regulación de los ingresos y los gastos públicos, tan huidiza y difícil de aprehender se muestra con los cambios constantes de los últimos tiempos. En el caso de Ester, lo que hace tres lustros era más bien una apuesta iniciática por una actitud de abrir nuevos horizontes, es ahora una forma de ser consolidada, un método y unas pautas de acercamiento a su objeto de estudio que continúan desvelando –junto al dato positivo– el fenómeno jurídico, y aun social, en que la norma se inserta o del que forma parte.

Es un lugar común afirmar que una obra puede calificarse de artística no tanto por lo que cuenta, presenta o expone cuanto por lo que evoca o sugiere sin abordarlo explíci-

tamente, pero que es capaz de comunicar a quien la lee, observa o escucha. También las obras de investigación, cuando merecen calificarse de tales, encierran esa doble dimensión. Tendrán argumentos, desarrollos y resultados susceptibles de análisis con todo el rigor de la lógica y las técnicas propias de la rama de conocimiento de que se trate. Pero por debajo de ello, o por encima, si se prefiere, son capaces de suscitar nuevas dudas y preguntas, abrir nuevas fronteras del pensamiento e incitar a la indagación en esa materia. Por eso, lo peor que puede ocurrirle a un trabajo pretendidamente investigador es ser tan plano que lo deje todo resuelto sin provocar ningún debate, inquietud ni duda de futuro. No hay riesgo, desde luego, de que el libro que ahora nos brinda Ester Machancoses caiga en ese peligro, ni de que su lector no se haga preguntas ni formule muchas más dudas, quizás, de las que son expresamente resueltas.

La obra, en efecto, cumple holgadamente su primera dimensión, la de la exposición con una técnica cuidada y rigurosa del intrincado magma normativo que desde principios de siglo viene regulando, más bien conformando y edificando sobre nueva planta, el intercambio de información con relevancia tributaria. No sólo contiene una exposición exhaustiva hasta la extenuación de las normas comunitarias y convenidas en los distintos ámbitos geográficos y para las distintas modalidades de intercambio, sino que también añade los proyectos, informes y acuerdos que contribuyen a entenderlas mejor o a precisar sus mandatos, situándolas en su contexto histórico y normativo y sabiendo destacar aquello de novedoso que en cada caso contienen respecto a los marcos jurídicos preexistentes. Pero, además, aún dentro de esta dimensión expositiva de la obra, no rehúye en absoluto la valoración, la mirada crítica y su juicio fundado sobre los aspectos centrales del objeto de su trabajo, siendo un acierto sistemático, en mi opinión, que anteponga y separe la cronología y formación de los bloques normativos que hoy regulan los distintos intercambios de información al análisis de su contenido sustantivo y de los derechos de los obligados tributarios y de otros límites. Juicios valorativos no meramente implícitos, sino que sostiene con tal convencimiento que los lleva al título de ciertos subepígrafes, como cuando tilda de «despropósito» la Directiva de la UE sobre Fiscalidad del Ahorro de 2003, o concluye la evolución del intercambio de información en la UE, del previo requerimiento a los automáticos, con el rótulo «del fracaso al paradigma».

Obviamente, con esas valoraciones y conclusiones de la autora podrá haber coincidencias y discordancias. Podrá matizarse, por ejemplo, si es meramente aclaratoria, como quieren los Comentarios del MCOCDE, la sustitución en 2005 en su art. 26.1 de «informaciones necesarias» por «previsiblemente pertinentes», eliminando o relajando quizás con ello una eventual exigencia de motivación o justificación; de hasta qué punto puede oponerse al intercambio el derecho a la no autoinculpación, o si éste no se ve afectado por datos que una ley previa ya ha obligado a declarar, como dice el TEDH; o incluso si el MCOCDE y sus Comentarios son un orden jurídico estanco e impenetrable para las Constituciones nacionales, de manera que el Estado podría negarse basándose en ella pero un contribuyente no podría alegar que el Estado cedente de la información ha vulnerado su obligación de secreto, como en ellos se recoge. Pero lo que no se podrá es rechazar las conclusiones y valoraciones de la autora por infundadas, gratuitas o faltas de rigor, que son los parámetros de evaluación de cualquier tratamiento científico y que esta obra cubre sobradamente.

La segunda dimensión de la obra, su capacidad para sugerir y provocar nuevas preguntas, inquietudes y retos dogmáticos, se puede ejemplificar en una sola cuestión central, que tampoco escapa a la autora, que varias veces la apunta pero sin adentrarse en ella para no romper su hilo expositivo. Sabido es que las Haciendas Públicas de los países occidentales del primer mundo, durante buena parte de la segunda mitad del s. XX, no sólo cumplían sus funciones propias de allegar recursos y de destinar fondos a las necesidades colectivas determinadas en cada caso por el poder político, sino que eran también un imprescindible factor legitimador de ese mismo poder. Un pilar indispensable del gran pacto social entre clases surgido tras el new deal y la II Guerra Mundial que permitió alumbrar el Estado del bienestar, en el que tributos y gasto público eran piezas esenciales de ese pacto inclusivo a través del poder político estatal, como lo eran el Derecho laboral y los sindicatos para intentar reequilibrar desde criterios de equidad las relaciones entre empresas y trabajadores. La correlación de fuerzas resultante de la lucha contra el fascismo y el nazismo, con la necesidad adicional del capitalismo de ofrecer alternativas atractivas al bloque socialista, así lo propiciaron.

No es preciso insistir, sin embargo, en cómo la desregulación siguiente a las derrotas sindicales de los ochenta, la acuciada por la globalización y las nuevas tecnologías en las décadas posteriores, con las consiguientes deslocalizaciones de riquezas y actividades y hoy la crisis financiera y económica de la última década han dado un golpe de gracia al Derecho laboral y a su función legitimadora del pacto social entre clases. Como también esos fenómenos han puesto de manifiesto ante la opinión pública la insuficiencia del Derecho Fiscal como legitimador del poder político y pilar de aquel pacto, al derivar en un creciente gravamen de las rentas del trabajo y del consumo y en una llamativa desfiscalización del capital mobiliario y de sus beneficios, especialmente en el caso de las grandes empresas transnacionales. Autores como Piketty o Zuckman, el tristemente recién fallecido Josep Fontana entre nosotros, o ciertas ONGs, suministran datos y claves que confirman y explican lo que ya es una amplia percepción social, que los sistemas fiscales no sólo no cumplen su función legitimadora de solidaridad, igualdad y redistribución, sino que ni siquiera sirven ya para su función primaria de sostener unos Estados nacionales incapaces o inoperantes frente a los poderes financieros y económicos, que renuncian de grado o por la fuerza a su gravamen e imponen la austeridad a la ciudadanía para compensar su pérdida de recaudación de quien detenta la riqueza.

En este contexto, conocer y estudiar las nuevas realidades sociales y normativas es tarea indispensable para seguir postulando una ordenación social justa en la que el derecho no desvele únicamente su innegable núcleo duro de coactividad e imposición por los más fuertes, sino que también pueda cumplir una función de límite de esos mismos poderes y defensa de la ciudadanía frente a sus abusos. En esa línea, este libro hace un acopio ingente de normas, acuerdos y convenios que presenta al lector el acervo normativo completo del intercambio de información en la esfera internacional y comunitaria, pero también su análisis pormenorizado y las consideraciones pertinentes para permitir entender su evolución, su actual realidad y, punto crucial, también sus insuficiencias y límites, mostrando que el «enamoramiento» que normalmente se siente hacia el tema estudiado no ha nublado el entendimiento de la autora ni ha cegado su capacidad de análisis y de crítica. O lo que es lo mismo, su capacidad de investigación.

A lo largo de las páginas detallando los avances, retrocesos y límites en torno al intercambio de información y sus modalidades, sobrevuela la contradicción fundamental entre la realidad social y la supraestructura jurídica coactiva que pretende regularla y aun conformarla, que —como nos enseñó el materialismo dialéctico— sólo puede resolverse con un proceso constante de superación de aquella contradicción mediante nuevas síntesis integradoras. En el ámbito fiscal, la cada vez más omnipresente realidad de la riqueza transnacional, incluso sin una base física ni territorial, que en buena lógica tributaria habría de ser el sustrato de la imposición, choca frontalmente con la noción caduca de soberanía nacional con que dogmáticamente nació, se asentó y aún hoy se regula principalmente el tributo, lo que no puede sino provocar distorsiones e incoherencias en su regulación que sólo podrán resolverse superando aquella contradicción. Es decir, con nuevas supraestructuras jurídicas, o lo que es lo mismo, con nuevos poderes políticos capaces de imponerlas, cuyo ámbito de influencia y cuya fuerza de obligar guarden relación con los de los grandes poderes financieros y económicos multinacionales que hoy detentan, manejan y trasladan sin freno ni pausa buena parte de la riqueza mundial.

Como subraya Ester Machancoses, la crisis del último decenio ha levantado el velo que impedía una amplia percepción social de este fenómeno, extendiendo en la opinión pública de los países del primer mundo lo que hasta hace bien poco era un secreto para iniciados. Términos como «paraíso fiscal», «planificación fiscal agresiva», «desimposición», «beneficios encubiertos» y otros, son hoy de uso común en los medios de comunicación, en los debates públicos y entre amplias capas de la población que toman conciencia de que la carga fiscal que soportan como excesiva se debe en buena medida a la desfiscalización o evasión de otras manifestaciones de riqueza que escapan a las Haciendas nacionales.

La crisis de legitimidad de la Hacienda y la del poder que la regula y gestiona propicia no sólo la crítica y el alejamiento de la afección ciudadana, sino incluso el brote de alternativas de muy distinto signo que no siempre siguen las pautas democráticas. Pero para recomponer la función de la Hacienda Pública como elemento crucial de un nuevo pacto social entre clases que legitime el poder político y una paz social mínimamente justa, los sistemas tributarios no pueden articularse como lo hicieron para el alumbramiento y la consolidación del Estado del bienestar. Por eso, no sólo desde las exigencias lógicas de la dogmática jurídica, sino también desde las de justicia de la imposición y aun desde las necesidades prácticas de recaudación, se evidencia que la existencia de un poder capaz de establecer tributos sobre las actuales manifestaciones extraterritoriales de riqueza y sancionar, en su caso, su inobservancia, se erige en premisa indispensable del Derecho Tributario del siglo XXI.

La alianza entre Estados, que pudiera salvar la insuficiencia de éstos vía convenio o por integración normativa en estructuras supranacionales, ha llenado páginas de esfuerzos por conseguir una tributación homogénea, o cuando menos mínima, en cualquier territorio. Pero ni siquiera en los ámbitos organizativos donde más pudiera vislumbrarse un nuevo poder de ese tipo se ha alcanzado ese objetivo. Los reiterados intentos de la construcción europea por reforzar al Parlamento y a la Comisión, como embriones de una futura gobernanza europea, no han evitado el fracaso estrepitoso de los intentos

armonizadores de la fiscalidad directa en los años setenta y ochenta del pasado siglo, que aún colean, ni el de las proyectadas políticas contra la competencia fiscal perniciosa proclamadas en los noventa y ni siquiera los bochornosos ejemplos de tax rulling, «doble irlandés» y otras técnicas de «desimposición» más recientes en el seno de la Unión, siendo bien ilustrativo que sea la Comisaría de Competencia y no la de Asuntos Económicos y Fiscalidad la que en los últimos años ha acometido expedientes sancionadores a grandes empresas por fraude fiscal.

También la OCDE y otros foros internacionales son conscientes de esa crisis de legitimidad de los poderes públicos, apresurándose a declaraciones pomposas en el G-20 de Londres, en 2009, de que había que refundar el capitalismo, o de que «la era del secreto bancario se ha acabado», propiciando la apertura del Convenio de Asistencia Mutua de 1988 a jurisdicciones en vías de desarrollo, como se hizo al año siguiente; o afirmando sardónicamente W. Buffet con ocasión de la cumbre de Davos, la persistencia de la lucha de clases, que iban ganando los ricos, ratificándolo en su provocador artículo de 2011 en el *New York Times* contando que su tributación era muy inferior a las de sus empleados.

Pese a ello, las aspiraciones de un poder político (o alianza de ellos) capaz de imponer normas para una tributación global, o mínima en los distintos territorios, que llenaron los últimos veinte años del siglo pasado, han sido abandonadas. El camino iniciado por EEUU con el Título III de la Patriot Act de octubre de 2001 y los subsiguientes acuerdos de información financiera con territorios de baja o nula tributación, en la línea de transparencia y lucha contra el fraude y la evasión fiscal formulada meses antes por la OCDE, pero con las medidas unilaterales del Secretario del Tesoro de su art. 311, mostró que uno de los pocos poderes políticos con suficiente fuerza ante los grupos multinacionales optaba por la vía unilateral para proteger su propia Hacienda, bajo la cobertura de la lucha antiterrorista, desentendiéndose de eventuales acuerdos multilaterales que acabaran con los paraísos fiscales exigiéndoles un gravamen mínimo acorde con la justicia fiscal. Tras años de desconcierto y de cierta parálisis, la norma FATCA de 2010 —como subraya la autora— ha conducido con suma rapidez al abandono por la OCDE e incluso por la Unión Europea de los antiguos sueños de una tributación global mínimamente homogénea fruto del acuerdo entre Estados, para adoptar la vía del intercambio de información, mediante nuevos instrumentos normativos y convenios, como la revisión ese mismo año del Convenio de Asistencia Mutua de 1988, cuyo art. 6 da hoy cobertura a Acuerdos multilaterales como los de Berlín en 2014, sobre información financiera, y París en 2016, de información país por país. De modo que la necesidad de nueva legitimación de las Haciendas Públicas, tan pomposamente declarada por los poderes económicos y los organismos internacionales, no se persigue ya por la vía de acuerdos entre ellas para implantar gravámenes efectivos en todos los territorios que eviten los traslados y asentamientos ficticios de la riqueza, sino meramente por la de intercambiarse la información, lo que no evitará la pervivencia de gravámenes favorables o nulos a falsos o espurios residentes fiscales para que desplacen allí su riqueza.

Cierto es que estas nuevas normas y tratados superan algunas deficiencias de los anteriores CDI, como incorporar sus propias definiciones de los ámbitos objetivo y

subjetivo que comprenden, comenzando por la de impuestos o tributos contemplados y la de sujetos obligados, con independencia de su forma jurídica, que, en su caso, prevalecen frente a las de la legislación interna de los Estados, como en la Directiva europea de Cooperación Administrativa de 2011 o en el Convenio de Asistencia Mutua de 2010, salvo reserva expresa del Estado parte al amparo de su art. 30. También permiten alumbrar la esperanza de un aumento de las recaudaciones nacionales e incluso la de que el conocimiento de la realidad, como el derivado de los informes país por país, empuje a nuevas medidas antielusión. Pero también significan desistir de un poder público supranacional o de una alianza entre poderes nacionales capaz de imponer un nivel de gravamen global, homogéneo o mínimo a los grandes grupos multinacionales. Resolviéndose, pues, en un nuevo intento legitimador y de refuerzo de las Haciendas nacionales, pese a su contrastada insuficiencia para gravar efectivamente la riqueza transnacional y a que no podrán evitar que ésta siga cobijándose bajo sistemas tributarios generosos, favorecedores o inocuos. En una palabra, como tampoco puede sorprender en el actual marco de endurecimiento del capitalismo, sin afrontar ni intentar resolver aquella contradicción fundamental arriba enunciada entre la dimensión transnacional de la riqueza y la nacional de los sistemas tributarios.

En este marco, bajo este nuevo paradigma —como lo califica la autora— incluso se legitima como jurisdicciones «cooperantes» a las que no se resisten a comunicar datos de la riqueza vinculada a su territorio, aunque, desde luego, no impongan la más mínima contribución sobre ella. De modo que junto con las anteriores listas negras de paraísos fiscales, también desaparece el debate del criterio de la residencia para decidir la tributación de las grandes empresas, pese a que la información país por país debería servir para cuestionarlo; se prescinde asimismo de considerar el volumen de actividad o el valor de sus activos y no sólo su beneficio para articular el gravamen, como ocurre desde décadas con ciertos patrimonios y actividades de personas físicas; en fin, se omite todo afán de superar los estériles intentos de armonización del Impuesto de Sociedades para redirigirlos al de personas físicas, con eventuales normas de transparencia obligatoria o de articulación del primero como gravamen a cuenta del segundo, al modo como propugnaba hace ya medio siglo el Informe Carter y que hoy, nunca mejor dicho, duerme el sueño de los justos.

La obra que tenemos entre manos no puede adentrarse, ni es su objetivo, en todos estos terrenos. Pero subyacen a ella, se suscitan con su lectura y tampoco escapa a su autora el carácter limitado y a veces parcheado de algunas de las medidas presentadas como conquistas en los últimos años. Como certeramente destaca, los acuerdos frente a BEPS no dejan de alabar la bajada de tipos y las reglas internacionales de reparto del poder tributario existentes, revelando así que en este libro es tan importante lo que se explica en su texto como lo que se apunta o late entre sus líneas. O que expresamente reclama la autora, como cuando tras las nuevas normas europeas enuncia «retos muy importantes de técnica jurídica y de elaboración dogmática en las nuevas relaciones entre Administraciones tributarias, entre Administraciones tributarias y contribuyentes, y entre Administraciones tributarias y obligados al suministro de información». Retos que ella misma comienza a abordar en la segunda parte de la obra al tratar el contenido del estándar del intercambio de información, sus límites y los derechos de los afectados.

En este ámbito, todo el aparato jurídico brillantemente analizado por la autora muestra que se asienta sobre la base de que son los Estados quienes mantienen el dominio sobre los datos de sus residentes, de modo que sólo mediante acuerdos entre ellos (en el terreno internacional) o mediante unanimidad (en el terreno comunitario) permiten su cesión a otros Estados y con el alcance que en esas normas han consentido, frecuentemente supeditado a los propios límites internos del Estado. La Directiva europea de Cooperación Administrativa de 2011 incluso restringe a la Comisión el acceso a los *tax rulings* y a la información de los intermediarios financieros del Registro central que esa misma norma prevé. El art. 22 del CAM 2010 insiste en la confidencialidad, el secreto y el uso adecuado de los datos objeto de intercambio, imposibilitando que puedan hacerse públicos, como también ilustran los debates recogidos por la autora sobre la reforma de la Directiva contable, ya planteada por el Parlamento europeo en 2011 y aún sin frutos, pese a no exigir unanimidad. Dominio, pues, de los Estados sobre los datos de sus residentes que confirma que las nuevas normas y tendencias refuerzan la posición de las Haciendas nacionales y alejan un poder tributario global que en virtud de norma comunitaria o de convenio internacional pudiera articular o propiciar una tributación mínima y homogénea de la riqueza transnacional en cualquier territorio, que era la aspiración durante el último tercio del s. XX. Alejamiento que no se debe a que se revise o se dude de la justicia de este último objetivo, sino al creciente desequilibrio de la correlación de fuerzas entre las clases sociales agravado por la última crisis, como muestra el contundente aumento de la desigualdad y de la concentración de riqueza, en el ámbito nacional como internacional.

Desde luego, los cambios históricos de envergadura no nacen de ninguna idea brillante ni siguen una lógica lineal coherente, sino que van brotando con pasos atrás y adelante, con desviaciones, meandros y vías muertas, hasta cuajar en nuevas realidades distintas siempre de las proyectadas. Hoy por hoy, desde la tarea investigadora, como hace Ester, nos toca señalar insuficiencias y, en el mejor de los casos, proponer soluciones, conscientes siempre de que son los poderes políticos, las clases sociales y las fuerzas económicas en juego quienes determinarán en última instancia unos u otros resultados más cercanos o alejados a las propuestas «coherentes» desde la lógica y desde la justicia tributaria que entre todos podamos realizar. Eso no la arredra ni la hace desistir de formularlas, cerrando con ello un tratamiento completo y sistemático del intercambio de información por el que cabe felicitarla sin reserva alguna y que resultará indispensable para quien quiera conocer las grandes novedades que esta materia viene registrando en los últimos años. Novedades de plena actualidad, hasta el punto de que algunas de sus medidas todavía están pendientes de implantarse en este mismo año y en los siguientes.

CARMELO LOZANO SERRANO
Universitat de València
Valencia, septiembre de 2018