

Documentos

N.I.P.O.:

ENCUENTRO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO (2.^a ed.)
“LAS MEDIDAS DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL” (2.^a parte)
FRAUDE FISCAL: DIMENSIÓN INTERNACIONAL

Coordinación: *Cristina García-Herrera Blanco*
Instituto de Estudios Fiscales

DOC. n.º xx/2013



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

SUMARIO

Programa del Encuentro

COMUNICACIONES

Fraude fiscal: dimensión internacional

La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal, por OLGA CARRERAS MANERO y SABINA DE MIGUEL ARIAS (Universidad de Zaragoza)

Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la Responsabilidad Social Empresarial, por MARÍA AMPARO GRAU RUIZ (Universidad Complutense de Madrid)

Las medidas para contrarrestar la elusión y la evasión fiscal en los Estados Unidos y los países emergentes (con especial incidencia en las doctrinas aplicadas por los Tribunales), por PATRICIA LAMPREAVE MÁRQUEZ (CUNEF)

La asistencia mutua internacional en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: dos ejemplos de su proyección, por ROCÍO LASARTE LÓPEZ (Universidad de Sevilla)

Límite a la economía de opción como freno a la erosión recaudatoria en general y al fraude fiscal internacional en particular: defensa de la regla de tributación compartida en los CDI, por ESTER MACHANCOSES GARCÍA (Universidad de Valencia)

Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información entre Administraciones tributarias, por SÁTURNINA MORENO GONZÁLEZ (Universidad de Castilla-La Mancha)

La “relación cooperativa” entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal, por RAFAEL J. SANZ GÓMEZ (Universidad de Sevilla)



Encuentro de Derecho Financiero y Tributario

2ª Edición 2013

“Las medidas de lucha contra el fraude fiscal: dimensión nacional e internacional”

Madrid, 10 y 11 de enero de 2013

Instituto de Estudios Fiscales

Avda. Cardenal Herrera Oria, 378 – 28035 Madrid

Inscripciones: derecho.financiero@ief.minhap.es / petra.pacheco@ief.minhap.es

Jueves, 10 de enero de 2013

9:30 PRESENTACIÓN

JOSÉ ANTONIO MARTÍNEZ ÁLVAREZ
Director General del Instituto de Estudios Fiscales

10:00 CONFERENCIA DE APERTURA

Las medidas contra el fraude fiscal: contexto y consideraciones generales

JUAN ZORNOZA PÉREZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Carlos III de Madrid

11:00 PRIMERA MESA REDONDA

Medidas tendientes al aseguramiento de la deuda tributaria (I)

Modera: MANUEL DÍAZ CORRAL
Director de la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales

- ANTONIO MONTERO DOMÍNGUEZ
Subdirector General de Tributos de la Dirección General de Tributos
- MANUELA FERNÁNDEZ JUNQUERA
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Oviedo
- ANA FERNÁNDEZ-DAZA ÁLVAREZ
Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

12:30 SEGUNDA MESA REDONDA

Medidas tendientes al aseguramiento de la deuda tributaria (II)

Modera: CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO
Vocal Asesora de Derecho Financiero y Tributario del Instituto de Estudios Fiscales

- ANA M^a JUAN LOZANO
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia
- GASPAR DE LA PEÑA VELASCO
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid
- EMILIO FUJALTE MÉNDEZ-LEITE
Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central



16:00

TERCERA MESA REDONDA

Medidas relativas al fraude realizado mediante la utilización de la estimación objetiva

Moderador: JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ

Director de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales

- ANTONIO CAYÓN GALIARDO
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid
- ANTOÍN LÓPEZ MERINO
Subdirector General de Verificación y Control Tributario del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria
- JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid

17:30

PRESENTACIÓN DE COMUNICACIONES

Moderador: ÁLVARO DEL BLANCO GARCÍA

Subdirector Adjunto de la Dirección de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales

- "Medidas cautelares"
ISAAC MERINO JARA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco
- "El nuevo apartado 6 del artículo 170 LGT como medida de lucha contra el fraude en sede recaudatoria"
BEGOÑA PÉREZ BERNABEU
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante
- "Hacia una mayor efectividad del intercambio automático de información entre Administraciones tributarias"
SATURNINA MORENO GONZÁLEZ
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha
- "Límite a la economía de opción como freno a la erosión recaudatoria en general y al fraude fiscal internacional en particular: defensa de la regla de la tributación compartida en los CDI"
ESTHER MACHANCOSES GARCÍA
Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia



Viernes, 11 de enero de 2013

10:00 PRIMERA MESA REDONDA

El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores

Moderador: JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ
Director de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales

- CÉSAR GARCÍA NOVOA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela
- JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA
Abogado, socio de Arco Abogados
- ABELARDO DELGADO PACHECO
Abogado, socio de Garrigues y Abogados Asesores Tributarios

12:00 SEGUNDA MESA REDONDA

La lucha contra el fraude fiscal internacional

Moderadora: CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO
Vocal Asesora de Derecho Financiero y Tributario del Instituto de Estudios Fiscales

- ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Cádiz
- ROBERTA POZA CID
Subdirectora General de Fiscalidad Internacional de la Dirección General de Tributos
- LUIS JONES RODRÍGUEZ
Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

13:30 CLAUSURA

DIEGO MARTÍN-ABRIL CALVO
Director General de Tributos

COMUNICACIONES

La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal

OLGA CARRERAS MANERO
SABINA DE MIGUEL ARIAS
(Universidad de Zaragoza)

1. INTRODUCCIÓN

El objeto de la presente comunicación consistirá en estudiar las líneas generales seguidas, hasta el instante actual, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea –en adelante, TJUE– en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal adoptadas por los Estados miembros –en concreto, con las cláusulas antiabuso–.

A este respecto, debe señalarse que como consecuencia de la incorporación de España a la Unión Europea el Derecho comunitario ha sido asumido por nuestro ordenamiento interno, debiéndose asegurar tanto el respeto de aquél, como la *homogeneidad* en su aplicación¹.

A estos efectos, y en lo que concierne al ámbito tributario, cabe destacar que resultó preciso, desde un primer instante, la *armonización* de las normativas tributarias debido al proceso de integración económica y monetaria de los diversos Estados miembros², siendo necesaria aquella “para evitar que las disparidades fiscales obstaculicen la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales”³. Ahora bien, dicha armonización no ha implicado la unificación de los sistemas tributarios nacionales, sino que la misma presenta un marcado *carácter instrumental y dinámico*, en la medida que contribuye a alcanzar los fines de la Unión⁴, los cuales aparecen recogidos en el artículo 3 del Tratado de la Unión Europea –en adelante, TUE–⁵.

De este modo, y a raíz de la creación, en su momento, del mercado común, se configuraron y protegieron las denominadas *libertades comunitarias* en los distintos Tratados constitutivos de la Unión⁶, las cuales constituyen uno de los pilares fundamentales del Derecho comunitario, aunque las mismas no inciden, de forma directa, en la conformación de los sistemas tributarios nacionales; no obstante lo anterior, el TJUE ha venido a proteger su contenido y a evitar discriminaciones fiscales en relación con las mencionadas libertades⁷.

¹ GARCÍA PRATS, F. A.: “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *RDFHP*, núm. 259, 2001, pág. 263.

² VILLAR EZCURRA, M.: “La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario”, *RDFHP*, núm. 252, 1999, pág. 448.

³ VILLAR EZCURRA, M.: “Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario”, *CT*, núm. 100, 2001, pág. 44.

⁴ VILLAR EZCURRA, M.: “La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario”, *op. cit.*, pág. 450. Por su parte, GARCÍA PRATS [“Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho financiero”, *RDFHP*, núm. 260, 2001, pág. 554] ha afirmado que las medidas armonizadoras son mecanismos al servicio de los objetivos comunitarios.

⁵ En cuyo apartado segundo se indica que: “La Unión ofrecerá a sus ciudadanos un espacio de libertad, seguridad y justicia sin fronteras interiores, en el que esté garantizada la libre circulación de personas conjuntamente con medidas adecuadas en materia de control de las fronteras exteriores, asilo, inmigración y de prevención y lucha contra la delincuencia.”

⁶ Artículos 45 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –en adelante, TFUE– (antiguos arts. 39 y siguientes del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea –en adelante, TCE–).

⁷ GARCÍA PRATS, F. A.: “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho financiero”, *op. cit.*, pág. 535. En este sentido, BARREIRO CARRIL (“Incidencia del principio comunitario de no discriminación y de las libertades fundamentales en el Ordenamiento tributario interno de los Estados miembros de la UE”, en *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario, Documentos IEF*, núm. 2, 2009, pág. 81) ha indicado que las libertades comunitarias no son más que una proyección específica del principio de no discriminación.

A este respecto, y como es bien sabido, a través de la jurisprudencia del TJUE dichas libertades han sufrido una importante transformación⁸, hasta el punto de que puede hablarse de la existencia de auténticos *derechos subjetivos* invocables ante los Estados miembros⁹.

Siendo esto así, debe tenerse en cuenta que la legislación de los referidos territorios no puede suponer una restricción al ejercicio de las libertades comunitarias; no obstante, dicha afirmación no implica que los Estados miembros no puedan establecer medidas tendentes a prevenir la elusión fiscal, sino todo lo contrario, puesto que no cabe emplear de forma abusiva las citadas libertades por parte de los agentes económicos¹⁰.

De acuerdo con ello, resulta fundamental examinar aquellas medidas contra el fraude fiscal y determinar su compatibilidad con el Derecho comunitario, labor ésta que requiere un análisis a través de la jurisprudencia emanada por el TJUE, dado que la misma constituye una pieza esencial en esta materia. A estos efectos, cabe señalar que, en sede del ordenamiento jurídico patrio, se recogen tanto cláusulas antiabuso de carácter general —en concreto, en los arts. 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)—¹¹, como cláusulas especiales en el seno de la normativa reguladora de los distintos impuestos, sobre las cuales tiene efectos la jurisprudencia del citado Tribunal cuando se aplican a ámbitos cubiertos por el Derecho comunitario¹².

2. LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO PARA LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

2.1. Ideas generales

Tal y como ha venido señalándose, el abuso de las libertades comunitarias trata de evitar la colisión de los derechos subjetivos de los particulares, rechazando que aquéllas se ejerciten contra la finalidad para la cual el ordenamiento las ha concebido¹³. Así, el abuso ha sido identificado con la elusión, circunstancia ésta que ha implicado que las cláusulas antielusorias se configuren como medidas antiabuso.

A este respecto, vamos a poner de manifiesto, a continuación, los criterios que ha seguido el TJUE a fin de determinar en qué supuestos concretos puede considerarse que existe un abuso en la aplicación de la normativa tributaria.

⁸ A estos efectos, debe ponerse de relieve que el TJUE ha llevado a cabo una acción positiva y activa en la construcción del Derecho comunitario; por todos, GARCÍA PRATS, F. A.: “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *op. cit.*, pág. 290; CALDERÓN CARRERO, J. M., y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Capítulo 43: La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades comunitarias básicas”, en *Manual de fiscalidad internacional*, volumen II, 3.ª ed., IEF, Madrid, 2007, pág. 1838, y ALMUDÍ CID, J. M.: “Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, *QF*, núm. 19, 2003, pág. 36.

⁹ SANZ GÓMEZ, R. J.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Bosch, Barcelona, 2010, pág. 75.

¹⁰ En concreto, la Sentencia del TJUE de 21 febrero 2006, *Halifax plc.*, y otros (asunto C-255/02), apartado 68, ha indicado que “según reiterada jurisprudencia, los justiciables no pueden prevalecerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta”.

¹¹ En virtud de lo previsto en el artículo 15.1 de la LGT: “Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.” Por su parte, el artículo 16.1 de dicha norma establece que: “En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.”

¹² MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *Documentos IEF*, núm. 7, 2007, pág. 13.

¹³ GARCÍA NOVOA, C.: “Un nuevo instrumento para la lucha contra la elusión fiscal en la Ley General Tributaria de 2003”, en *Las reformas fiscales en Europa*, IEF, Madrid, 2004, pág. 41. Por su parte, GARCÍA PRATS (“Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, IEF, Madrid, 2002, pág. 170) ha afirmado que “la definición de abuso de derecho aparece configurada en Derecho Comunitario como límite al ejercicio de los poderes y derechos conferidos por el ordenamiento jurídico —comunitario—, mediante una manifestación lógica de las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad”.

A modo de introducción, es posible afirmar que para detectar que tiene lugar el referido abuso deben concurrir varios *requisitos*, siendo el primero de ellos la utilización de formas inadecuadas en el ámbito contractual y, en segundo lugar, que la única finalidad de dicha actuación se centre en evitar o reducir la carga fiscal¹⁴. En concreto, el TJUE en el caso *Weald Leasing Ltd* ha puesto de relieve que una práctica será abusiva cuando, por un lado, tenga como resultado “la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido” por la normativa¹⁵ y, por otro, su finalidad esencial consista en obtener una ventaja fiscal, ya que “la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales”¹⁶.

No obstante lo anterior, es preciso indicar que existen situaciones en las que puede elegirse lícitamente entre diversas figuras negociales atendiendo a su *mayor rentabilidad económica*, lo cual no supondrá una medida abusiva siempre y cuando no exista un empleo artificioso del negocio realizado, porque sólo aquellos negocios que presenten *motivos económicos válidos* van a resultar adecuados a estos efectos¹⁷.

De acuerdo con ello, el TJUE, en el caso *Leur-Bloem*, ha señalado que un Estado miembro puede establecer una presunción de fraude o de evasión fiscal cuando la operación realizada no se efectúe por motivos económicos válidos¹⁸, concepto éste que es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja puramente fiscal¹⁹. Así, dicho Tribunal ha venido a afirmar que “para comprobar si la operación contemplada persigue un objetivo de estas características, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la misma”²⁰.

Siendo esto así, dicho Tribunal ha indicado, caso por caso, qué concretas cláusulas antiabuso resultan contrarias al Derecho comunitario, y ello a través de la aplicación del *test* recogido en el asunto *Emsland-Stärke*, en el cual se ha puesto de manifiesto que “la constatación de que se trata de una práctica abusiva exige, por un lado, que concurren una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa”; asimismo, se requiere “un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención (...)”²¹.

A la vista de lo anterior, es posible concluir que una conducta será abusiva siempre que la misma sea contraria a la finalidad prevista en la normativa comunitaria –aunque formalmente la respete– y que, además, pretenda obtenerse un beneficio de aquélla a través de fórmulas artificiosas²².

¹⁴ A este respecto, GARCÍA NOVOA (“Un nuevo instrumento para la lucha contra la elusión fiscal en la Ley General Tributaria de 2003”, en *Las reformas fiscales en Europa*, *op. cit.*, pág. 43) ha considerado que cuando una operación supuestamente elusoria tenga como principal objetivo obtener una ventaja fiscal ésta puede ser atacada a través de una cláusula antielusoria, siempre que concorra una forma jurídica inadecuada o impropia, en tanto que lo contrario derivaría en una utilización abusiva o artificiosa de las normas. *Cfr.*, asimismo, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *op. cit.*, pág. 9.

¹⁵ Sentencia del TJUE de 22 de diciembre de 2010, *Weald Leasing Ltd* (asunto C-103/09), apartado 29.

¹⁶ Sentencia del TJUE de 22 de diciembre de 2010, *Weald Leasing Ltd* (asunto C-103/09), apartado 30.

¹⁷ En relación con esta cuestión, ALMUDÍ CID (“Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, *op. cit.*, pág. 44) ha afirmado que no resulta sencillo delimitar la frontera de las economías de opción comunitarias, las cuales “no podrán verse perjudicadas por la aplicación de normas anti-elusivas de carácter interno que impliquen desconocer los objetivos comunitarios y, aquellos supuestos en los que concurre un abuso inaceptable del ordenamiento comunitario”.

¹⁸ Sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem* (asunto C-28/95), apartado 39.

¹⁹ Sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem* (asunto C-28/95), apartado 47.

²⁰ Sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem* (asunto C-28/95), apartado 41.

²¹ Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke* (asunto C-110/99), apartados 52 y 53. A estos efectos, en la Sentencia del TJUE de 9 de marzo de 1999, *Centros Ltd.* (asunto C- 212/97), apartado 25, se ha puesto de manifiesto que aunque “los órganos nacionales puedan, en cada caso concreto, basándose en elementos objetivos, tener en cuenta el comportamiento abusivo o fraudulento de las personas afectadas a fin de denegarles, en su caso, el beneficio de las disposiciones de Derecho comunitario invocadas, al apreciar este comportamiento, deben tomar en consideración igualmente los objetivos perseguidos por las disposiciones comunitarias controvertidas”.

²² A estos efectos, SANZ GÓMEZ (*Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 78) ha afirmado que, para determinar cuándo una cláusula antiabuso es conforme con el Derecho comunitario, resulta necesario que concorra un motivo de interés general que la justifique, siendo preciso, además, que dicha medida sea proporcionada, debiendo atacarse sólo las “construcciones de puro artificio”.

2.2. Las medidas contra el fraude fiscal en el ámbito nacional y sus efectos en sede comunitaria

Dando un paso más en nuestra exposición, debemos señalar, por su parte, que las cláusulas anti-abuso constituyen normas nacionales y no comunitarias, si bien las mismas se dirigen a la correcta aplicación de estas últimas, por ello se ha afirmado que “para apreciar la existencia del abuso resulta necesario analizar el contenido de la disposición comunitaria afectada y sus objetivos, a efectos de delimitar la posible actuación e incidencia de la norma interna que pretende eludirse mediante el abuso del Derecho Comunitario”²³.

En este sentido, ha de tenerse en cuenta que, aunque los Estados miembros puedan establecer medidas tendentes a evitar la elusión fiscal, la normativa comunitaria tiene que aplicarse de forma uniforme en los mismos, lo cual no puede reputarse más que una cuestión positiva en tanto que lo contrario limitará el proceso de integración en el Mercado Común²⁴.

En relación con esta cuestión, el TJUE ha afirmado que corresponde al órgano jurisdiccional nacional acreditar la existencia de los dos elementos antes mencionados, “cuya prueba debe aportarse de conformidad con las normas del Derecho nacional, siempre que ello no menoscabe la eficacia del Derecho comunitario”²⁵, siendo dicho órgano, por tanto, quien debe apreciar el empleo de prácticas abusivas en el marco de las disposiciones comunitarias²⁶.

De conformidad con lo indicado en los párrafos precedentes, es preciso poner de relieve que la remisión a los ordenamientos nacionales, en relación con esta cuestión, se debe a que en sede comunitaria no existe una normativa antiabuso propia, puesto que esta última tiene su origen en la delimitación del contenido y alcance del Derecho de la Unión²⁷, por ello el TJUE sólo se limita a establecer la compatibilidad de la normativa interna con aquél. En este sentido, García Prats ha afirmado que no se consideró necesario articular, en el ordenamiento comunitario originario, mecanismos de defensa del interés fiscal de los Estados miembros frente a posibles actuaciones abusivas por los particulares, siendo el Derecho comunitario derivado el que ha venido a armonizar algunos aspectos de la materia tributaria y a incorporar ciertos mecanismos genéricos de actuación anti-abusiva²⁸.

Siendo esto así, debe tenerse en cuenta que las cláusulas antiabuso, al obstaculizar la realización de determinadas operaciones transnacionales, constituyen normalmente restricciones a alguna de las libertades comunitarias, especialmente las relativas a la libre circulación de personas y de establecimiento²⁹. A estos efectos, el TJUE ha venido entendiendo que la finalidad de combatir la elusión fiscal por parte de los Estados miembros no es suficiente, en todo caso, para justificar tales restricciones, debiendo atenderse, de forma principal, a los supuestos en que se han realizado *montajes puramente artificiales*³⁰.

²³ GARCÍA PRATS, F. A.: “Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, op. cit., pág. 170.

²⁴ En este sentido, SANZ GÓMEZ (*Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, op. cit., pág. 76) ha afirmado que el hecho de “reconocer a los Estados un derecho ilimitado a combatir el abuso minaría el proceso de integración negativa en el ámbito de la fiscalidad directa y, de manera mediata, la unidad del Mercado común”.

²⁵ Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke* (asunto C-110/99), apartado 54.

²⁶ A este respecto, la Sentencia del TJUE de 23 de marzo de 2000, *Diamantis* (asunto C-373/97), apartado 44, ha indicado que “el Derecho comunitario no se opone a que los órganos jurisdiccionales nacionales apliquen una disposición de Derecho nacional que les permite apreciar si un derecho derivado de una disposición comunitaria se ha ejercido de forma abusiva”. En relación con esta cuestión pueden consultarse, asimismo, las Sentencias del TJUE de 3 de marzo de 1993, *General Milk Products* (asunto C-8/92), apartado 22 y de 12 de mayo de 1998, *Kefalas* (asunto C-367/96), apartado 29.

²⁷ GARCÍA PRATS, F. A.: “Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, op. cit., págs. 171 y 172.

²⁸ GARCÍA PRATS, F. A.: “Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, op. cit., pág. 167.

²⁹ Para GARCÍA PRATS (“Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, op. cit., pág. 168), “la elaboración jurisprudencial de la doctrina anti-abuso del Derecho comunitario corre paralela a la generación de derechos a favor de los particulares alegables a partir del efecto directo de las disposiciones del Derecho Comunitario y a la materialización de las disposiciones relativas a las libertades fundamentales”.

³⁰ Sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2002, *Landkhorst-Hohorst GmbH* (asunto C-324/2000), apartado 37. Cfr., PALAO TABOADA, C.: “Sistema de fuentes del Derecho tributario en el contexto del Ordenamiento jurídico comunitario. Derecho comunitario originario. Principios generales y valores jurídicos superiores. Valor normativo. Particular referencia a las libertades comunitarias y las cláusulas generales antiabuso”, en *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario*, Documentos IEF, núm. 2, 2009, pág. 14.

De acuerdo con ello, el referido Tribunal ha utilizado los conceptos de *no discriminación* y *restricción* como elementos clave en el examen de la vulneración de las libertades comunitarias³¹, y ello porque dicho órgano jurisdiccional antepone el respeto a las mismas frente al interés fiscal de los Estados miembros³². No obstante lo anterior, en el ámbito tributario se ha justificado la aplicación de determinadas normas nacionales cuya naturaleza era eminentemente discriminatoria³³, si bien en supuestos en que no constituirían “ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos”³⁴.

Ya por último, debe señalarse que el TJUE ha puesto de manifiesto que, como el ejercicio de las libertades comunitarias puede atentar contra el interés fiscal de los Estados miembros, es posible que estos últimos adopten ciertas medidas destinadas a impedir que algunos de sus nacionales intenten evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional y que invoquen el Derecho comunitario de forma fraudulenta³⁵.

BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID, J. M.: “Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, *QF*, núm. 19, 2003.

BARREIRO CARRIL, M. C.: “Incidencia del principio comunitario de no discriminación y de las libertades fundamentales en el Ordenamiento tributario interno de los Estados miembros de la UE”, en *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario, Documentos IEF*, núm. 2, 2009.

³¹ PALAO TABOADA, C.: “Sistema de fuentes del Derecho tributario en el contexto del Ordenamiento jurídico comunitario. Derecho comunitario originario. Principios generales y valores jurídicos superiores. Valor normativo. Particular referencia a las libertades comunitarias y las cláusulas generales antiabuso”, en *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario, op. cit.*, pág. 13. En este sentido, BARREIRO CARRIL (“Incidencia del principio comunitario de no discriminación y de las libertades fundamentales en el Ordenamiento tributario interno de los Estados miembros de la UE”, en *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario, op. cit.*, pág. 82) ha puesto de relieve que “el principio de no discriminación tiene fuerza por sí mismo para impedir la formación de normas, en los ámbitos de la fiscalidad directa e indirecta, contrarias al mismo”.

³² ALMUDÍ CID, J. M.: “Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, *op. cit.*, pág. 36, y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *op. cit.*, pág. 8.

³³ *Cfr.*, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *op. cit.*, pág. 7. Por su parte, MENÉNDEZ MORENO (“El principio de no discriminación fiscal: alcance y excepciones a su aplicación en el Derecho español”, *CREDF*, núm. 116, 2002, pág. 606) ha indicado que los principios más alegados para exceptuar la aplicación del principio de no discriminación fiscal han sido el de proporcionalidad, la coherencia del sistema y las razones de interés general. En relación con esta cuestión puede consultarse, a su vez, a GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Civitas, Madrid, 1999, págs. 183 y sigs., y VILLAR EZCURRA, M.: “La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario”, *op. cit.*, págs. 460 y 461. Ya en sede jurisprudencial, el TJUE, en sus Sentencias de 31 de marzo de 1993, *Kraus* (asunto C-19/92), apartado 32 y de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard* (asunto 55/1994), apartado 37, ha justificado la aplicación de una medida discriminatoria cuando la misma persigue un objetivo compatible con el TUE y se establece por razones de interés general, siendo necesario, además, que la normativa nacional resulte adecuada para garantizar la realización del objetivo que se persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. *Vid.*, las Sentencias del TJUE de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer plc* (asunto C-446/03), apartado 53 y de 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie* (asunto C-9/02), apartado 49.

³⁴ A estos efectos, el artículo 65 del TFUE (antiguo art. 58 del TCE) establece que: “1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a: a) Aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública. 2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados. 3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63 (...).” *Vid.*, la Sentencia del TJUE de 12 de julio de 2005, *Schempp* (asunto C-403/03), apartado 45.

³⁵ Sentencia del TJUE de 9 de marzo de 1999, *Centros Ltd.* (asunto C-212/97), apartado 24. A este respecto, MARTÍN JIMÉNEZ (“Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *op. cit.*, pág. 10) ha puesto de relieve que, en estos casos, “el interés fiscal se protegerá por la vía de las exigencias imperativas de interés general, entre las que se encuentra la necesidad de prevenir la evasión y el fraude de las obligaciones que los ordenamientos tributarios nacionales imponen a los contribuyentes”.

- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Capítulo 43: La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades comunitarias básicas”, en *Manual de fiscalidad internacional*, vol. II, 3.^a ed., IEF, Madrid, 2007.
- GARCÍA NOVOA, C.: “Un nuevo instrumento para la lucha contra la elusión fiscal en la Ley General Tributaria de 2003”, en *Las reformas fiscales en Europa*, IEF, Madrid, 2004.
- GARCÍA PRATS, F. A.: “Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, IEF, Madrid, 2002.
- “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho financiero”, *RDFHP*, núm. 260, 2001.
- “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *RDFHP*, núm. 259, 2001.
- GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Civitas, Madrid, 1999.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *Documentos IEF*, núm. 7, 2007.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: “El principio de no discriminación fiscal: alcance y excepciones a su aplicación en el Derecho español”, *CREDF*, núm. 116, 2002.
- PALAO TABOADA, C.: “Sistema de fuentes del Derecho tributario en el contexto del Ordenamiento jurídico comunitario. Derecho comunitario originario. Principios generales y valores jurídicos superiores. Valor normativo. Particular referencia a las libertades comunitarias y las cláusulas generales antiabuso”, en *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario*, *Documentos IEF*, núm. 2, 2009.
- SANZ GÓMEZ, R. J.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Bosch, Barcelona, 2010.
- VILLAR EZCURRA, M.: “Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario”, *CT*, núm. 100, 2001.
- “La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario”, *RDFHP*, núm. 252, 1999.

Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial¹

MARÍA AMPARO GRAU RUIZ
(Universidad Complutense de Madrid)

I. LA DICOTOMÍA “FRAUDE O CUMPLIMIENTO”

En los trabajos más recientes sobre la lucha contra el fraude y la evasión, afortunadamente siempre aparece alguna mención al cumplimiento voluntario. La bifurcación, a la hora de agrupar medidas de solución de la problemática actual, es comprensible y, en cierto modo, inevitable. No obstante, debe frenarse un desarrollo dispar de ambas vías, ya que a nuestro parecer, su evolución debe discurrir en paralelo. La generalización de las medidas contra el fraude en un clima de desconfianza puede tener, a largo plazo, un coste mayor que los esfuerzos por lograr un tratamiento que promueva adecuadamente el cumplimiento.

Cuando el 2 de marzo de 2012 el Consejo Europeo pide al Consejo y a la Comisión métodos concretos para mejorar la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, también en relación con terceros países, su preocupación rápidamente encuentra eco en el Parlamento Europeo –con una Resolución aprobada en abril– y en la Comisión –con la Comunicación que ésta presenta en junio–. En este primer documento COM (2012) 351 final se ofrece una idea general de cómo puede mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y cómo pueden reducirse el fraude y la evasión, mediante la utilización de los instrumentos existentes y la adopción de propuestas pendientes. En el Plan de Acción hecho público en diciembre de 2012, mediante dos recomendaciones y otro documento COM (2012) 722², se recopilan numerosas propuestas de futuro, que también alcanzan a la elusión³. Sobre ellas volveremos luego –en parte– para valorar una alternativa curiosamente inexplorada en todo su potencial: la responsabilidad social empresarial, en tanto que ésta puede conllevar una mayor exigencia de transparencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Con ello, la supuesta “contribución equitativa” no se sería meramente estimada por la aplicación de cláusulas anti-abuso⁴, sino que podría ser acorde a la capacidad económica real internacional, ganándose también en seguridad jurídica.

En su primera Comunicación, la Comisión entiende el concepto de fraude fiscal como forma de evasión de impuestos deliberada que, en general, es sancionable penalmente (e incluye declaraciones o documentos falsos). Mientras que se refiere a evasión fiscal cuando el contribuyente paga menos impuestos de los que está legalmente obligado a pagar, ocultando renta o información a las autoridades tributarias (incluyendo planes ilegales para ocultar o ignorar la obligación de tributar).

¹ Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación sobre “Medidas fiscales para promover la inversión extranjera socialmente responsable: aproximación jurídica y repercusiones contables e institucionales en las economías en desarrollo” (DER 2012-36510).

² “Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion” COM (2012) 722 final, Bruselas, 6-12-2012.

³ Según el Comisario de Fiscalidad ALGIRDAS ŠEMETA: “Cada año se pierde en la UE alrededor de un billón de euros por causa de la evasión y la elusión fiscales. Esto supone no solo una pérdida escandalosa de ingresos muy necesarios, sino también una amenaza contra la equidad del sistema impositivo.” La Comisión presenta los nuevos pasos en la lucha contra la evasión y la elusión fiscales, Bruselas, 6 de diciembre de 2012.

⁴ La Recomendación anima a los Estados miembros a reforzar sus convenios de doble imposición para evitar que puedan dar como resultado una ausencia total de tributación. Se les anima también a adoptar para la lucha contra las prácticas abusivas una norma general común que permita basar los impuestos en las actividades económicas reales y dejar de lado cualquier montaje artificial con el que se pretenda eludirlos.

Por supuesto, razones de muy variado calado justifican la actuación de las Instituciones comunitarias en esta materia: coyunturales (por limitarse la capacidad de los Estados miembros para recaudar ingresos y llevar a cabo su política económica en tiempos de crisis), cualitativas (“no es solo una cuestión de ingresos, sino también de justicia”, “honestos contribuyentes no deberían sufrir aumentos adicionales de los impuestos para compensar las pérdidas de ingresos ocasionadas por los defraudadores y los evasores fiscales”) y cuantitativas (por los dramáticos datos obtenidos en estudios económicos sobre la magnitud del fenómeno). Sin embargo, en este punto, no puede obviarse el éxito de otras iniciativas recientes relativas a fomentar el cumplimiento voluntario y también adoptadas en el seno del G-20.

Dado que la globalización de la economía y los adelantos tecnológicos han conducido a una internacionalización del fraude y la evasión, es obvio que una mayor coordinación legislativa puede beneficiar a la Unión Europea y a los Estados miembros en su cruzada. Ahora bien, entendemos que lo mismo sucede en el caso de promover una internacionalización del cumplimiento mediante acciones concertadas. Desde luego, todas las medidas habrán de coordinarse en tres niveles: dentro de cada Estado miembro, mediante la cooperación transfronteriza entre Estados miembros y también buscando cierta coherencia con terceros países. Interesa resaltar, a este respecto, la importancia que reviste el apoyo efectivo por parte de la Unión Europea al desarrollo de normas internacionales de transparencia.

II. LIMITACIONES DE LAS MEDIDAS PROPUESTAS EN LA UNIÓN EUROPEA PARA PROMOVER EL CUMPLIMIENTO

Básicamente cabe ordenar las medidas propuestas para que mejore el cumplimiento en torno a tres pilares: la simplificación para reducir costes, la información y la comunicación fluida con los grupos de interés.

Con el ánimo de reducir los costes de cumplimiento para las empresas (que a menudo suponen una inversión de tiempo y dinero desproporcionada para las PYMES) se insiste nuevamente en la necesidad de reducir la complejidad administrativa y fomentar el uso de herramientas informáticas. También se pretende crear una ventanilla única para contribuyentes no residentes en los Estados miembros, y un portal fiscal en la *web* para todos los impuestos y contribuyentes, de manera que estén mejor informados sobre las normas fiscales de la Unión Europea y de los Estados miembros. Por otro lado, en el Foro sobre el IVA de la Unión Europea, las autoridades tributarias y los representantes empresariales crearán las condiciones para que funcione mejor el actual sistema del IVA, con el fin de incrementar el cumplimiento voluntario.

En este sentido, nos parece acertado que se respeten los principios de la reglamentación inteligente, consultando a las partes interesadas; pero en relación con la información en la *web*, creemos que debería especificarse el valor jurídico que se otorga a lo allí publicado, ya que una compilación podría estar incompleta o no ser debidamente actualizada en algún extremo. Evidentemente, lo deseable sería un verdadero código a largo plazo, aunque somos plenamente conscientes de las dificultades que ello supone, si se analiza la experiencia conseguida en áreas más avanzadas (en particular, en relación con el lento avance del esperado Código de Aduanas de la Unión Europea, que ha tenido que ser pospuesto hasta 2020).

En conexión, se dice, con el espíritu de la responsabilidad social de las empresas⁵, se indica que la Comisión elaborará una carta de los contribuyentes (a la que también se ha denominado código del contribuyente, *European taxpayer's code*⁶). A comienzos de 2013 está prevista una consulta pública sobre este asunto. El propósito es animar a las administraciones de los Estados miembros a aplicar esta carta, porque así se logrará una recaudación más eficaz. Para ello, se va a “realzar la transparencia de las normas tributarias”, “asegurar una mayor transparencia en los derechos y obligaciones de los contribuyentes”, “mejorar las relaciones entre contribuyentes y administraciones tributarias”, “promover el cumplimiento voluntario” y “reducir el riesgo de errores con potenciales consecuencias severas para los contribuyentes”.

⁵ “Communication on a renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility” COM (2011) 681 final de 25-10-2011.

⁶ “In order to improve tax compliance, the Commission will compile good administrative practices in Member States to develop a taxpayers' code setting out best practices for enhancing cooperation, trust and confidence between tax administrations and taxpayers, for ensuring greater transparency on the rights and obligations of taxpayers and encouraging a service-oriented approach” COM (2012) 722 final.

Una pequeña muestra más de la –al menos– teórica aproximación a la responsabilidad social, se encuentra en la concreta llamada a re-impulsar una de sus herramientas típicas: el código de conducta. De hecho, el Código de conducta de la Unión Europea en materia de fiscalidad de las empresas sigue considerándose como instrumento útil para tratar el problema de la competencia fiscal perniciosa.

A medio plazo (según se explica, hacia 2014) otras posibles medidas tenderían a desarrollar incentivos conductuales y a animar a los contribuyentes a corregir sus errores espontáneamente (se apunta *on line* e incluso a través de páginas de *Internet* personalizadas).

A nuestro modo de ver, no se trata tanto de complementar medidas de control con medidas de servicio, sino de que nuevos aires de transparencia ayuden a poner de relieve el grado de cumplimiento, para disipar las posibles dudas sobre el llamado *tax dodging* que generan una gran alarma social en los tiempos que corren, y de que desde las empresas se eviten los temidos riesgos para su reputación de origen fiscal.

La tradicional tensión en la relación de un contribuyente con una administración tributaria, en la actualidad se ve multiplicada por la interacción de tantas administraciones como alcance tenga su actividad económica. Todo esfuerzo invertido en la mejora de las relaciones con una de ellas ha de ser bienvenido, pero, sin duda, el reto está en la relación coordinada. Los mecanismos de cooperación administrativa pueden dar a conocer realidades parciales al alcance de cada uno de los Estados; sin embargo, para conocer la suma global en términos de capacidad contributiva, quizás sería necesaria una transparencia total de alcance mundial, que puede querer proporcionar el contribuyente, cuando ve que peligra su seguridad jurídica. Entonces no basta la transparencia de las normas tributarias, ni de los derechos y obligaciones. Es preciso que la transparencia llegue hasta el punto de dar a conocer la deuda tributaria legalmente satisfecha en diferentes territorios, para que no se dude de la justicia en la contribución y no se generen desigualdades que afecten a la competencia.

III. LA DISPARIDAD ACTUAL Y LOS CAMBIOS INMINENTES EN EL DERECHO SANCIONADOR

Aunque en las Conclusiones del ECOFIN de 13 de noviembre de 2012 se indica que, de momento, las medidas sancionadoras en el ámbito administrativo y penal no son una prioridad⁷ y, en consecuencia, la Comisión no planifica actuaciones en este terreno a corto plazo, por su trascendencia conviene detenerse siquiera brevemente en ellas y resaltar algunas novedades que van a afectar a las consideraciones más elementales que en adelante se formulen en el plano comunitario y en el interno.

Uno de los objetivos que guían la actuación europea es la búsqueda de unas normas mínimas comunes contra los defraudadores y los evasores. A tal fin, se perfilarán la definición de ciertos tipos de infracciones fiscales y las sanciones administrativas y penales para toda clase de tributos. La Comisión quiere enlazar su trabajo con los avances en la política penal de la Unión Europea⁸ y se apoya en la experiencia adquirida al diseñar medidas contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión Europea mediante la propuesta de normas de Derecho penal⁹. El artículo 325, apartado 4, del Tratado prevé la posibilidad de adoptar medidas de prevención y lucha contra el fraude que afecta a estos intereses. Se argumenta que los contribuyentes de la UE esperan legítimamente medidas efectivas contra las actividades ilegales que afectan a los fondos públicos de la Unión Europea, por ejemplo, en la ayuda al desarrollo¹⁰, con lo que, para reforzar la protección, se revisan los procedimientos penales, posibles definiciones comunes de delitos y las normas sobre competencia.

⁷ "The strong message from Member States was that top priority should be given to actions already under development and to the full implementation and application of the newly adopted legislation on administrative cooperation and the fight against tax fraud." *ECOFIN Report to the European Council on Tax issues* de 4-12-2012 (doc. 16327/12-FISC 166-ECOFIN 949) y *Council Conclusions on the Commission's Communication* de 13-11-2012 (doc. 16051/12-PRESSE 465-PR CO 60).

⁸ *Commission Communication "Towards an EU Criminal Policy: Ensuring the effective implementation of EU policies through criminal law"* de 20 de septiembre de 2011, COM (2011) 573 final, de 20-09-2011.

⁹ Propuesta de la Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal/* COM/2012/0363 fina-2012/0193 (COD) */ de 11-07-2012. *Informes de la Comisión sobre la aplicación por los Estados miembros del Convenio PIF* en el documento COM (2004) 709 final, de 25-10-2004 y COM (2008) 77 final, de 14-2-2008.

¹⁰ Comunicación sobre la protección de los intereses financieros de la Unión Europea a través del Derecho penal y de las investigaciones administrativas, "Una política integrada para salvaguardar el dinero de los contribuyentes", COM (2011) 293, de 26-5-2011.

No es posible ignorar la dispersión existente en la situación de partida, que viene reflejada en el documento COM/2012/0363 final: “con respecto al fraude, los Estados miembros han incluido definiciones de este delito en muchas formas distintas de normativa, que van desde las leyes penales generales, que puede incluir delitos específicos o genéricos, a los códigos tributarios penales” y, además, “se observa una divergencia similar con respecto a los niveles de sanciones que se aplican a estas formas de delitos en los distintos Estados miembros”.

Desde luego, esta propuesta de Directiva comprende el fraude fiscal, en la medida en que afecta a los intereses financieros de la Unión Europea. En este sentido, el Tribunal de Justicia Europeo, en su Sentencia de 15 de noviembre de 2011, asunto C-539/09, Comisión contra Alemania¹¹ confirmó que existe un vínculo directo entre la percepción de los ingresos procedentes del IVA respetando el Derecho comunitario aplicable y la puesta a disposición del presupuesto comunitario de los recursos IVA correspondientes, puesto que cualquier omisión que pueda producirse en la percepción de aquéllos puede causar una reducción de éstos.

En un entorno normativo tan cambiante como en el que vivimos, no sólo en el ámbito interno, sino también en el supranacional, deben extremarse las precauciones en la política y la técnica legislativa para asegurar la coherencia en la regulación.

Por otro lado, debe traerse a colación la reforma prevista de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude, OLAF¹², anunciada el 8 de octubre de 2012. Con ella quiere potenciarse al máximo la lucha contra el fraude, de manera eficiente y responsable, mediante su independencia en la investigación. Teóricamente una oficina de la Unión Europea anti-fraude más fuerte protegerá el dinero de los contribuyentes. Éste es un paso más para la articulación de la próxima propuesta de una *European Public Prosecutors Office*, que, de ese modo, la fiscalía podrá apoyarse en investigaciones de alta calidad a la hora de combatir los delitos contra los intereses financieros de la Unión Europea.

IV. RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL: ¿TRANSPARENCIA VOLUNTARIA DEL GRADO DE CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS TERRITORIALMENTE ACUMULADAS?

Durante el año 2011, en la Unión Europea hubo serios intentos de avanzar por el sendero de la transparencia y la promoción de la responsabilidad social. Baste citar los documentos COM (2011) 0164 “The EU corporate governance framework” y COM (2011) 0681, que contiene la estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas (RSE)¹³. En este último se contempla la RSE en su naturaleza pluridimensional, en tanto que abarca “como mínimo, los derechos humanos, las prácticas de trabajo y de empleo (como la formación, la diversidad, la igualdad de género y la salud y el bienestar de los trabajadores), las cuestiones medioambientales (como la biodiversidad, el cambio climático, el uso eficiente de los recursos, la evaluación del ciclo de vida y la prevención de la contaminación) y la *lucha contra el fraude* y la corrupción” –la cursiva es nuestra–¹⁴.

Los tres principios de buena gobernanza fiscal en las relaciones entre los Estados: transparencia, intercambio de información y competencia leal en materia fiscal, son promovidos por la Comisión, animando a las empresas a trabajar en su puesta en práctica. Concretamente, anima a divulgar la información relativa a la aplicación de normas sobre buena gobernanza fiscal, que permita desarrollar las capacidades de los inversores sobre la forma de integrar información no financiera en las decisio-

¹¹ DO 2012, C 25, p. 5.

¹² Se espera la adopción formal de un Reglamento sobre el particular en los próximos meses por el Parlamento europeo y el Consejo, y su entrada en vigor está prevista para 20 días después. http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_en.htm.

¹³ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, “Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas” COM/2011/0681 final, de 25-10-2011.

¹⁴ Igualmente se añade: “La participación de las comunidades locales y el desarrollo, la integración de las personas con discapacidad y los intereses de los consumidores, incluida la intimidad, forman parte también de la agenda sobre la RSE. Se admite que la promoción de la responsabilidad social y medioambiental en la cadena de suministro y la divulgación de información no financiera son aspectos transversales importantes. La Comisión ha adoptado una Comunicación sobre las políticas de la UE y el voluntariado en la que reconoce el voluntariado, entre los trabajadores como una expresión de la RSE.”

nes de inversión, en línea con los Principios de las Naciones Unidas para la inversión responsable o la Iniciativa Global de Presentación de Informes (más conocida como GRI, por sus siglas en inglés)¹⁵. Por su parte, los poderes públicos tienen la responsabilidad particular de fomentar la RSE en las empresas que son de su propiedad o en las empresas en las que invierten¹⁶.

Al parecer, aproximadamente 2.500 empresas europeas publican informes sobre la RSE o la sostenibilidad. Sin embargo, esa cifra representa solo una pequeña proporción de las 42.000 grandes empresas que operan en la UE.

La Comisión se propone mejorar la divulgación empresarial de información de carácter social y medioambiental, como un elemento importante de asunción de responsabilidades, que puede contribuir al aumento de la confianza del público. Por supuesto, dicha información debe ser significativa y su recopilación debe ser rentable. Si se tiene en cuenta que algunos Estados miembros ya exigen requisitos de divulgación de información no financiera más estrictos que la UE, en el futuro debe evitarse que la diversidad de requisitos nacionales ocasione costes adicionales a las empresas que operan en más de un Estado miembro. Para garantizar la equidad, la Comisión presentará una propuesta legislativa sobre la transparencia de la información social y medioambiental que ofrecen las empresas en todos los sectores.

Así pues, la presentación integrada de información financiera y no financiera es un importante objetivo a medio y largo plazo. La Comisión permanece atenta a los trabajos internacionales sobre el Informe Integrado. De hecho, el Consejo Internacional por los Reportes Integrados o *International Integrated Reporting Council (IIRC)* recientemente ha publicado una base de datos que muestra con ejemplos la distinta evolución de los informes integrados¹⁷. Otro caso relevante de amplio partenariado es el de la Iniciativa para la Transparencia en las Industrias Extractivas, ya que en ella se recogen los pagos realizados a las Administraciones en cada Estado, aunque sólo sea por la explotación de recursos naturales¹⁸.

Creemos que esta corriente y la experiencia adquirida podrían permitir un avance en Europa de la transparencia en los Informes de las empresas sobre grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias territorialmente acumuladas en el contexto internacional, atendiendo a las demandas de todas las partes interesadas. Las empresas gozarían de mayor seguridad jurídica y tributarían conforme a su capacidad económica real, las organizaciones no gubernamentales y de la sociedad civil verían desaparecer los *offshore tax dodges*, y las autoridades tributarias, con sus modelos de *enhanced relationship*, podrían dedicar sus escasos medios a casos graves de lucha contra el fraude.

Lo cierto es que la tributación, cada vez más, se ve como un área creciente de riesgo empresarial y existe un riesgo en la reputación, vinculado al modo en que operan las empresas. Pero este esquema puede trasladarse también al campo de la Administración tributaria, si el modo de actuar y cuidar del interés público no es el más apropiado, ello puede generar descrédito hacia la misma.

En Estados Unidos, en julio de 2011, se realizaron propuestas en el Senado para la divulgación de información de las empresas que allí cotizan¹⁹, que han apoyado numerosas organizaciones civiles y que hoy en día se siguen debatiendo.

En este punto, es decisivo el trabajo de R. Murphy²⁰, con las ideas que a continuación destacamos. La divulgación en los informes financieros anuales país por país de las empresas multinacionales debería incluir, a su juicio, los siguientes aspectos:

¹⁵ <http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/BANCOMUNDIAL/EXTTEMAS/EXTCSOSPANISH/0,,contentMDK:22115005~pagePK:220503~piPK:220476~theSitePK:1490924,00.html>.

¹⁶ Para un análisis del fenómeno de la responsabilidad social en su conjunto, puede verse SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y. (dir.); GRAU RUIZ, M. A. (coord.): *Responsabilidad Social de las Organizaciones. Una perspectiva jurídica en el marco de la economía sostenible en la Unión Europea*, Editorial Grupo 5, Madrid, 2013.

¹⁷ <http://examples.theiirc.org/home>.

¹⁸ <http://eiti.org/>.

¹⁹ Section 201 of the Stop Tax havens abuse Act, July 2011-11-14. <http://levin.senate.gov/imo/media/doc/PSI.TaxHavenAbuseAct.071211.pdf>. <http://www.levin.senate.gov/newsroom/press/release/levin-floor-statement-on-offshore-tax-havens-and-the-need-for-disclosure>.

²⁰ R. MURPHY: "Country by country reporting. Holding Multinational corporations to account. Wherever they are", junio 2009. www.financialtaskforce.org/2009/06/17/Country-by-Country-Reporting-Holding-Multinational-Corporations-to-Account-Wherever-They-Are/. Se recogen también en el valioso documento publicado en noviembre de 2011 por Eurodad, European network on debt and development, con el título "Exposing the lost billions. How financial transparency by multinationals on a country by country basis can aid development".

1. Nombre de cada país en el que opera.
2. Nombres de todas sus empresas negociando en cada país en el que opera.
3. Actuación financiera en cada país en el que opera sin excepción, incluyendo:
 - Ventas, con terceros y otras compañías del grupo.
 - Compras, a terceros y transacciones intra-grupo.
 - Costes laborales y número de empleados.
 - Gastos financieros pagados a terceros y a otros miembros del grupo.
 - Beneficios antes de impuestos.
4. La carga impositiva incluida en sus cuentas en el país en cuestión de forma detallada. Esto es, indicando el impuesto soportado en el año (separando los diferimientos), los pagos tributarios realmente efectuados al gobierno en cada país en ese período, las responsabilidades (y activos, en su caso) tributarias y cargas equivalentes al principio y fin de cada período contable, las responsabilidades tributarias diferidas en cada país al principio y fin de cada período contable.
5. Detalles del coste y valor neto en sus libros de los activos fijos físicos localizados en cada país.
6. Detalles de sus activos brutos y netos en total para cada país en el que opera.

Según Murphy, la divulgación de toda esta información país por país, basada en los lugares en los que la empresa tiene un establecimiento permanente, debería hacerse el informe financiero consolidado auditado para toda la empresa multinacional en su conjunto, siguiendo estándares que garanticen la comparabilidad. En las empresas que cotizan en Bolsa, la información debería presentarse públicamente al regulador del mercado de forma electrónica y ser etiquetada para facilitar el acceso a todos los interesados.

A nuestro entender, es obviamente difícil alcanzar el consenso necesario para aprobar una ley en estos términos. No obstante, pensamos que sí es preciso reorientar en la Unión Europea la lucha contra el fraude fiscal internacional, no haciéndola descansar en exceso en medidas sancionadoras; y aprovechando este contexto propicio, explorar alternativas que potencian una mayor transparencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como verdadera medida de responsabilidad social.

Las medidas para contrarrestar la elusión y la evasión fiscal en los Estados Unidos y los países emergentes (con especial incidencia en las doctrinas aplicadas por los Tribunales)

PATRICIA LAMPREAVE MÁRQUEZ
(CUNEF)

El presente trabajo resume la investigación llevada a cabo durante mi estancia como *senior researcher* en la Facultad de Derecho de la Universidad de Harvard (2010 y 2011), cuyas conclusiones fueron publicadas por el International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), con el título: “An Assessment of Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union” y fueron presentadas en dos *Lectures* patrocinadas por Harvard en octubre y noviembre de 2011. La investigación sobre las medidas fiscales aplicables en los países emergentes, es la continuación a la investigación iniciada en Harvard sobre la globalización en la aplicación de las medidas fiscales para erradicar la evasión y la elusión fiscal. Las conclusiones en relación a los países emergentes han sido publicadas por el IBFD, con el título: “Anti-Tax Avoidance Measures in China and India: An Evaluation of Specific Court Decisions”, y fueron presentadas en la Hong-Kong University y la Shanghai University en noviembre de 2012.

PALABRAS CLAVE

Práctica fiscal abusiva, evasión fiscal, planificación fiscal internacional, doctrinas judiciales norteamericanas, doctrina de sustancia económica, refugios fiscales, transacciones internacionales, ganancias de capital, economías emergentes, vehículos especiales de inversión, abuso de Convenio.

KEY WORDS

Anti tax avoidance, Tax evasion, International tax planning, US judicial doctrines, Codification of the economic substance doctrine, Tax shelters, Cross-border transactions, Capital gains, Developing economies, Special Purpose Vehicle, Treaty Shopping.

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo, tiene por objeto analizar las diferentes doctrinas de anti-abuso fiscal existentes tanto en los Estados Unidos (EEUU) como en los países emergentes, sin intención de llevar a cabo un estudio comparativo, sino un análisis de dos posicionamientos difícilmente comparables, pese a que el objetivo común sea el erradicar las prácticas fiscalmente abusivas y la evasión fiscal.

Como punto de partida, en el presente trabajo se diferencian los conceptos de evasión, elusión y planificación fiscal, dado que los tres cubren una amplia gama de conductas encaminadas a minimizar la carga fiscal, diferenciándose en los mecanismos utilizados y las consecuencias legales que se derivan de los mismos.

Concretamente, se aborda la diferencia entre práctica abusiva y planificación fiscal, dado que las medidas contra la elusión fiscal han sido instrumentos de política que afectan a la elasticidad y la eficiencia del sistema tributario, ya que si las normas contra las prácticas abusivas son demasiado estrictas pueden reducir la elasticidad del sistema, pero si por el contrario, las normas no son lo suficientemente rígidas ello afectaría a la eficiencia del sistema tributario. Por lo tanto, a pesar de la enorme dificultad que conlleva, es necesario establecer un equilibrio óptimo entre la eficacia y la elasticidad de los sistemas tributarios.

En una segunda parte se analizan las doctrinas judiciales norteamericanas para posteriormente centrarse en el origen de la doctrina de la sustancia económica, su codificación y los condicionamientos establecidos para su aplicación. La codificación de la doctrina sobre la sustancia económica en los EEUU ha dado lugar a algunas controversias, no solamente en los Estados Unidos sino en otros países con intereses en dicho territorio.



La elusión y evasión fiscal tienen un efecto importante en el desarrollo económico de todas las economías. No obstante, las economías en desarrollo son particularmente vulnerables a este tipo de prácticas, debido a las deficiencias en su marco legal, así como por la falta de recursos suficientes y experiencia de las autoridades fiscales para supervisar las complejidades subyacentes a estas prácticas.

Por ello la tercera parte del trabajo se centrará en la problemática de las medidas anti-elusión adoptadas por China e India, a través del análisis de su legislación interna y de asuntos que han sido resueltos recientemente por las autoridades fiscales y por los tribunales de estos países, marcando con ello un cambio de posicionamiento, al ser conscientes ambos gobiernos que el exceso de laxitud no beneficia al país, sino que atrae a un tipo de inversor que no tiene intención de contribuir en el desarrollo de su economía, sino todo lo contrario.

La razón de mencionar primero el posicionamiento de los EEUU y sus doctrinas judiciales y posteriormente las medidas para contrarrestar la evasión y la elusión fiscal en países emergentes como India o China, es debido a que pese a que no pueda compararse la vasta jurisprudencia y el importante desarrollo de las doctrinas norteamericanas con éstas economías en desarrollo, lo cierto es que tanto China como India se han visto claramente influenciadas por algunas de las doctrinas norteamericanas, sobre todo por la Doctrina de la Sustancia Económica y la Doctrina sobre la Sustancia sobre la Forma, como se mencionará en cada uno de los apartados.

Por último, se exponen unas conclusiones generales.

II. DISTINCIÓN ENTRE EVASIÓN, ELUSIÓN Y PLANIFICACIÓN FISCAL

Con el objeto de llevar a cabo un análisis de las medidas de antiabuso fiscal, un punto de partida podría ser el diferenciar los conceptos de evasión, elusión y planificación fiscal, dado que los tres cubren una amplia gama de conductas encaminadas a minimizar la carga fiscal, diferenciándose en los mecanismos utilizados y las consecuencias legales que se derivan de los mismos¹.

No se trata de un debate novedoso, más no por ello menos presente en el panorama actual. De hecho, un tema que constantemente surge en foros especializados es la distinción clásica entre evasión y elusión fiscal. El primer concepto suele identificarse como una violación directa de la obligación tributaria, caracterizada por una particular intensidad del dolo, mientras que la elusión ha sido identificada como aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas².

Debemos tener además en cuenta el fenómeno denominado “aversión fiscal”, en el sentido que el contribuyente no piensa en los impuestos como un gasto necesario que revierta en su interés, sino como un coste que puede ser eludido, invirtiendo para ello la cantidad necesaria en buscar las estructuras fiscales que mejor se adapten a dicho fin³.

La evasión fiscal se podría definir como el uso de medios ilegales para evitar el pago de impuestos, por ejemplo, mediante la violación directa de una disposición legal o la falta de declaración de ingresos obtenidos por una determinada transacción. Por tanto, los puntos claves son, el uso de medios ilegítimos y la intención de evadir el pago de impuestos.

El informe de la OCDE⁴ distingue entre la evasión menos grave, es decir, la falta de declaración de ciertos ingresos y la evasión más grave, que se instrumenta a través de declaraciones o facturas falsas o mediante la utilización de estructuras opacas.

Claros ejemplos de evasión fiscal podrían ser entre otros:

¹ Véase la doctrina establecida por el profesor RAMÓN FALCÓN Y TELLA en relación a las elusión, la evasión y la economía de opción. A modo de ejemplo podemos citar FALCÓN Y TELLA, R.: “El Limitado Alcance de la Exigencia de un Motivo Económico Distinto del Ahorro Fiscal”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, (2011); “El Fraude a la Ley Tributaria como Mecanismo para Gravar Determinadas Economías de Opción”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31, (1995), págs. 56 y sig.; “La Subcapitalización, las ETVE y la Planificación Fiscal «de Riesgo» (Res. TEAC 25 junio 2009)”, *Quincena Fiscal*, núm. 22, (2009), y “Economía de Opción, Fraude de Ley y Simulación: al Hilo de la STS 30 mayo 2011”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 833, (2011).

² Véase, PALAO TABOADA, C.: *La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal*, Lex Nova, 2009.

³ MCCAFFREY, E. J.: “Cognitive Theory and Tax”, *UCLA Law Review*, V 41, 1994.

⁴ *International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies*, ed. OECD, 1987.

- El no notificar a las autoridades fiscales que se está llevando a cabo en dicho territorio una actividad sujeta a gravamen;
- el imputarse pérdidas que no han tenido lugar;
- la deducción de gastos justificados mediante facturas falsas;
- el solicitar la aplicación de un determinado régimen fiscal a sabiendas de no estar acreditado para dicha solicitud;
- el abandonar un determinado territorio adeudando al fisco una determinada cantidad sin ninguna intención de pagarla;
- el llevar a cabo estructuras opacas con la intención de evadir el pago de impuestos, o
- el utilizar fiduciarios o testaferros situados en otros territorios con la intención de simular que determinadas rentas no son imputables al contribuyente.

Para los Estados, la dificultad no radica tanto en la determinación de la evasión fiscal, sino en la diferenciación entre la práctica abusiva y la planificación fiscal lícita o lo que algunos autores han denominado como elusión fiscal aceptable, entendiendo como tal la planificación fiscal y elusión fiscal inaceptable, entendida como práctica abusiva⁵.

De conformidad con el principio de economía de opción, todo contribuyente tiene libertad para organizar sus transacciones de la forma más ventajosa posible, es decir, de entre las distintas opciones igualmente lícitas que el contribuyente considera, podrá decantarse por aquella que suponga el menor coste operacional.

Una práctica abusiva se puede dar en transacciones que cumplen con la “letra de la ley”, pero sin embargo vulneran “el espíritu de la ley”, con el único objetivo de reducir o eliminar la carga fiscal. Es por tanto, una violación indirecta de la ley, al tergiversar la interpretación de la aplicación de la ley en el propio beneficio del contribuyente, pese a conocer que el legislador, en el momento de aprobar dicha normativa no tenía en mente la aplicación llevada a cabo por el contribuyente⁶.

El término elusión refiere a transacciones llevadas a cabo previo al nacimiento de una obligación tributaria con el objeto de minimizar la carga fiscal que de otra forma sería más elevada. A diferencia de lo anterior, en los casos de evasión, el contribuyente lleva a cabo una determinada transacción con el objetivo de evitar el pago de un impuesto habiendo surgido ya la obligación tributaria.

La erradicación de la evasión y elusión fiscal es un tema prioritario tanto para la OCDE. Para el citado Organismo Internacional, la planificación fiscal es el único mecanismo a través del cual se permite reducir los impuestos de manera aceptable para los gobiernos, mientras que las prácticas abusivas no deben ser permitidas y es motivo de preocupación para los gobiernos, al ser tales prácticas contrarias a la equidad fiscal, lo que tiene graves efectos presupuestarios y repercute en la existencia de una competencia internacional ilícita⁷.

Pese a que el informe de la OCDE⁸ no define formalmente como tal la elusión fiscal, no obstante, a través de sus Informes ha establecido tres elementos inherentes para que una determinada transacción pueda ser considerada abusiva:

1. Cuando la estructura incorporada es altamente compleja y esta diseñada con el único objetivo de obtener un mero aprovechamiento fiscal.
2. Cuando carece de motivos económicos válidos y de sustancia suficiente, más allá de la forma escogida para simular una transacción normal.

⁵ Véase también la Doctrina establecida por el profesor CARLOS PALAO TABOADA en PALAO TABOADA, C.: “¿Existe el Fraude a la Ley tributaria?”, *Estudios Financieros*, núm. 182, 1998, págs. 12 y sig.; “Los Motivos Económicos Válidos en el Régimen Fiscal de Reorganizaciones Empresariales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 235, octubre 2002, y “Los Instrumentos Normativos contra la Elusión Fiscal”, en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, ed. IEF, 2006.

⁶ ROHATGI, R.: *Basic International Taxation*, 2nd ed., Ed. Richmond Law & Tax, 2005.

⁷ “(...) A guiding principle is that the benefit of a double taxation convention should not be available where the main purpose for entering into certain transaction or arrangements is to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions.” Comentario artículo 1 para. 9.5, en *OECD Model Tax Convention (Condensed version)*, Ed. OECD, 2010.

⁸ *International Tax Avoidance and Evasion (...)*, op. cit.

3. La elusión fiscal a menudo se aprovecha de posibles lagunas legales existentes, pudiendo también el contribuyente interpretar que le son de aplicación ciertas disposiciones, contraviniendo con ello el propósito o el espíritu para las que fueran elaboradas.

Es un hecho que la mayoría de los sistemas fiscales tienen inconsistencias y los mecanismos más comunes para contrarrestar dichos vacíos son, tanto la normativa antiabuso establecida por cada Estado o bilateralmente a través de los Convenio para evitar la doble imposición (en adelante, CDI), como las doctrinas antiabuso aplicables por los Tribunales.

Las normas de antiabuso fiscal adoptadas por una amplia mayoría de Estados pretenden evitar las siguientes prácticas, entre ellas podemos citar las siguientes:

1. El uso de sociedades intermediarias opacas y sin actividad empresarial con el objeto de minimizar la carga fiscal, dichas prácticas son paliadas mediante la normativa de transparencia fiscal o CFC, incorporada en cada territorio.
2. La financiación de una operación mediante el uso excesivo de deuda, por razones exclusivamente fiscales, dichas prácticas son contrarrestadas mediante la normativa de subcapitalización establecida en cada legislación, lo que tendrá como consecuencia que el exceso de intereses será recalificado como dividendo y como tal será tratado fiscalmente tanto en la entidad prestataria como prestamista.
3. La compra venta o los servicios prestados entre entidades vinculadas a precio superior o inferior al que hubieran fijado partes independientes. Esta práctica se corrige con la normativa sobre precios de transferencia, a través de la cual se lleva a cabo un ajuste del precio adaptado al que hubieran fijado entidades independientes.

En cuanto a la aplicación de los CDI, y con el objeto de evitar un posible aprovechamiento fiscal, se incorporan una serie de cláusulas que pretende erradicar el abuso de Convenio o *Treaty shopping*. En los CDI es importante que quede constancia sobre el posicionamiento frente a las estructuras intermedias, especialmente si éstas están situadas en países que no impongan una tributación efectiva o cuando carezcan de motivo económico válidos o están controladas y gestionadas desde otros territorios. También es crucial la aplicación de la cláusula de la buena fe y el intercambio efectivo de información.

Las doctrinas de antiabuso aplicadas por los Tribunales son controvertidas, ya que se puede entender que el verdadero objetivo de dichas doctrinas no es tanto el llenar los posibles vacíos legales, como el abordar el problema de la elusión directamente, mediante la identificación de determinadas conductas específicas, limitando a *posteriori* los beneficios fiscales resultantes.

A mayor abundamiento, las citadas difieren según se trate de países de aplicación del Derecho Común (*Common Law countries*) o de países con tradición en Derecho Civil (*Civil Law countries*)⁹.

Dejando a un lado la elusión fiscal, una cuestión claramente controvertida es qué puede considerarse como planificación fiscal. Ésta podría definirse como la técnica jurídicamente lícita, a través de la cual se llevan a cabo transacciones transfronterizas bajo el amparo de los principios fiscales internacionales y con el objeto de lograr una optimización de los recursos¹⁰.

La planificación fiscal surge, cuando existiendo diferentes alternativas igualmente legales, se escoge la más eficaz fiscalmente con el objeto de minimizar la carga tributaria, sin que quepa atribuirse por ello "propósito elusivo"¹¹.

No obstante, en las últimas décadas se ha observado el creciente uso de estructuras fiscales internacionales cuyo único o primordial objetivo es el aprovechamiento de un arbitraje fiscal internacional. El citado

⁹ Los Tribunales de los países de tradición civilista aplican también doctrinas diferentes, la más extendida es la de Abuso de Derecho o *Abus de Droit* (entre otros, Austria, Bélgica, Francia, Alemania, Portugal). Sin embargo, países como Holanda aplican la Doctrina del *Fraus Legis* o Fraude de Ley.

Véase LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: "Las Medidas de Antiabuso Fiscal aplicable en la Unión Europea (con especial consideración sobre la Doctrina de los Acuerdos Artificiales)", *I Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Desafíos de la Hacienda Pública Española"*, Instituto de Estudios Fiscales, 2011.

¹⁰ GRAEME. S. COOPER: "Conflicts, Challenges and Choices. The Rule of Law and Anti-avoidance Rules" en *Tax Avoidance and The Rule of Law*, ed. Graeme S. Cooper, 1997. Véase también, DE BROE, L.: *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, ed. IBFD, 2008.

¹¹ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: "Planificación o fraude en el ámbito internacional", *Impuestos*, núm. 8, 2005, págs. 11-23.

busca el aprovechamiento de las diferencias o conflictos entre los sistemas tributarios de cada Estado con el objetivo de minimización el impacto fiscal¹². Tengamos además en cuenta que una misma estructura puede ser entendida como práctica abusiva por un Estado y como planificación fiscal por otro.

A modo de reflexión, se podría concluir que no cabe duda que el éxito en la erradicación de prácticas abusivas depende de la formulación de una legislación clara. No obstante, es fundamental una coordinación de los Tribunales y una postura eficiente de las autoridades fiscales en la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, diferenciando y respetando la planificación fiscal como inherente al principio de economía de opción.

III. LAS MEDIDAS PARA CONTRARRESTAR LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN FISCAL EN LOS ESTADOS UNIDOS

A. Análisis de las doctrinas judiciales norteamericanas

Los Tribunales estadounidenses durante décadas han venido aplicando principalmente cinco doctrinas con el propósito de vislumbrar cuando un contribuyente está llevando a cabo una planificación lícita y real o por el contrario el objetivo principal de su transacción es eludir el pago de impuestos¹³.

Dichas doctrinas son: *the economic substance doctrine*, *the substance over form doctrine*, *the step transaction doctrine*, *the business purpose doctrine* y *the sham transaction doctrine*, las cuales se irán evaluando en cada uno de los apartados siguientes. A pesar de centrarse el presente trabajo en la “doctrina de sustancia económica”, dado que ha sido ésta la que se ha determinado codificar, considero que es importante analizar, ya sea brevemente, los condicionantes básicos que subyacen en el resto de las doctrinas.

Cada una de las doctrinas mencionadas ha jugado un rol relevante, tanto en los distintos Tribunales estadounidenses, federales y estatales, como en las recientes propuestas del gobierno para luchar contra la evasión y elusión fiscal.

Pasemos a analizar brevemente las cinco doctrinas más aplicadas por los Tribunales estadounidenses¹⁴:

i. *The Economic Substance Doctrine* o “Doctrina sobre la Sustancia Económica”.

Una premisa básica de esta doctrina es que un Tribunal podrá denegar los beneficios fiscales obtenidos por una transacción comercial cuando haya indicios que la citada carezca de beneficios económicos más allá de los puramente fiscales, es decir, cuando el contribuyente no pueda probar que dicha transacción se ha llevado a cabo por motivos económicos válidos, más allá de obtener una ventaja fiscal¹⁵.

Un claro ejemplo de lo anterior es el aprovechamiento del arbitraje que puede provocar la utilización de instrumentos híbridos a escala internacional. Un instrumento híbrido, es una forma de financiación que combina características de la deuda (grado de subordinación en la liquidación) y del capital (participación en los resultados de la entidad en distintos grados).

En operaciones transfronterizas, los instrumentos híbridos se benefician de la citada doble caracterización, por lo que un Estado puede considerarlo como deuda y otro como capital dependiendo de su legislación interna. En la práctica, se caracterizan por su carácter predominantemente híbrido, siendo a nivel transfronterizo y debido a las diferencias en las legislaciones domésticas donde se puede dar el arbitraje internacional¹⁶.

¹² SHAVIRO, D. N.: “Doing well by doing good?, Responding to cross-border tax arbitrage, National Tax Association”, *TIA*, 2004.

¹³ Véanse las publicaciones del profesor YORAM KEINAN, en relación con las doctrinas judiciales norteamericanas y la reciente codificación de una de ellas, entre éstas, KEINAN, Y.: “Rethinking the Role of the Judicial Step Transaction Principle and a Proposal for Codification”, *22 Akron Tax Journal*, J.45, (2007).

¹⁴ Para una explicación más detallada sobre las diversas doctrinas judiciales norteamericanas y del análisis de los casos judiciales que pueden considerarse como representativos de cada una de ellas, véase LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “An Assessment of Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union”, *Bulletin for international taxation*, IBFD, vol. 3, 2012, págs. 153-169, y “Las Doctrinas Judiciales Norteamericanas de Antiabuso Fiscal y la Doctrina sobre los Acuerdos Puramente Artificiales Aplicables en la Unión Europea”, *Revista Quincena Fiscal*, 21-2011, págs. 87-133.

¹⁵ Para el análisis de los casos judiciales específicos de esta doctrina judicial, véase, LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Las Doctrinas Judiciales Norteamericanas (...)”, *Ibid.*, págs. 93-94.

¹⁶ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Servicios financieros y financiación de grupos de empresas en la planificación fiscal internacional”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2010.

ii. *The Substance Over Form Doctrine* o “Doctrina de Prevalencia de la Sustancia sobre la Forma”.

En virtud del principio de primacía de la sustancia sobre la forma, las transacciones deben evaluarse considerando el fondo y no el contenido formal. En otras palabras, esta doctrina se aplicará cuando se entiende que si se evalúa el fondo o sustancia de una transacción, sin tener en cuenta la forma, se llega a la conclusión que el único objetivo de la citada era acogerse a unos beneficios fiscales. De haberse analizado más allá de la forma, no se hubiera consentido dicha operación por las autoridades fiscales.

Por tanto, la premisa básica de esta doctrina es que en caso de presunción de evasión fiscal o de elusión fiscal, los Tribunales no deben limitarse a analizar la forma jurídica elegida por el contribuyente y bajo la cual se presenta la transacción, tampoco se deben encontrar obligados a reconocer los beneficios fiscales inherentes a la forma escogida, deben ir más allá y tratar de vislumbrar cual es la verdadera naturaleza de la transacción y aplicar el régimen fiscal que le corresponde a dicha transacción¹⁷.

Aunque la cuestión de la prevalencia de la sustancia sobre la forma puede surgir en cualquier área fiscal, la mayoría de las resoluciones judiciales son referentes al ánimo de lucro encubierto en transacciones llevadas a cabo entre empresas vinculadas.

Generalmente se ha invocado el principio de fondo sobre la forma en los casos en que la forma de la operación difiere de su fondo, por lo que las autoridades fiscales deberán mirar a través de la forma jurídica de la transacción para establecer, una vez analizado el fondo, la realidad económica subyacente que debe ser sometida a gravamen.

Expertos en esta materia han señalado que la paradoja de la doctrina del fondo sobre la forma radica en que, si bien las autoridades fiscales han sido capaces de invocar la doctrina en innumerables ocasiones para lograr resultados favorables para la Administración (en el sentido de recaudar más impuestos), los contribuyentes inmersos en una inspección fiscal rara vez han sido capaces de poder apoyarse en la doctrina con el objeto de reducir sus obligaciones fiscales y están obligados a vivir con la forma de la operación que han elegido.

iii. *The Step Transaction Doctrine* o “Doctrina de Transacciones por Pasos”.

Los Tribunales en la aplicación de esta doctrina han analizado una transacción en su totalidad o conjunto, en lugar de cada uno de los pasos u operaciones que se llevan a cabo hasta lograr finalizar una transacción.

Los Tribunales de los EEUU han aplicado la doctrina de Transacción por Pasos en los casos en que gravar los distintos pasos de una transacción, en lugar de la operación en su conjunto, ha conllevado consecuencias fiscales diferentes. Como resultado de la aplicación de la doctrina, cada una de las operaciones individuales no deben tenerse en cuenta a efectos fiscales y la transacción se gravará como una operación unificada¹⁸.

La mencionada doctrina faculta a los Tribunales a ignorar los distintos pasos de una operación a fin de valorar las consecuencias generales de la transacción que finalmente se lleve a cabo¹⁹.

iv. *The subjective Business Purpose Doctrine* o “Doctrina del Propósito de Negocios”.

A pesar de no existir una única interpretación de esta doctrina, lo que suele derivarse es que los Tribunales en su aplicación, hacen una distinción entre las transacciones con un motivo válido o propósito de negocios y aquellas artificialmente diseñadas sólo para evadir impuestos²⁰.

Esta doctrina pretende evaluar si los beneficios a los que accede un determinado contribuyente podrían ser denegados por los Tribunales en caso de entender éstos que las transacciones no se efectuaron con un propósito de negocios o sin una posibilidad razonable de obtener una ganancia antes de impuestos. Esta doctrina se suele aplicar en los supuestos de reorganización empresarial²¹.

¹⁷ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Las Doctrinas Judiciales Norteamericanas (...)”, *Ibid.*, pág. 95.

¹⁸ SOLED, J. A.: “Use of Judicial Doctrines in Resolving Transfer Tax Controversies”, *42 B. C. L. Rev.* 587, 2001.

¹⁹ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *Ibid.*, pág. 96.

²⁰ FABER, P. L.: “Business Purpose and Section 355”, *43 Tax Law.* 855 (1990).

²¹ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *Ibid.*, págs. 97-98.

v. *The Sham Transacción Doctrine* o “Doctrina de Transacciones Simuladas”.

La doctrina de la transacción simulada, o falsa, se refiere a transacciones sin sustancia, a las que no se les reconocerán efectos fiscales. Esta doctrina se encuentra estrechamente relacionada con la doctrina mencionada de la preeminencia de la sustancia sobre la forma.

La doctrina de la transacción simulada suele ser aplicada en el supuesto que un contribuyente solicita beneficios fiscales sobre la base de haber llevado a cabo ciertas pasos en una transacción cuando el contribuyente en realidad no completa los pasos. Un ejemplo claro podría darse cuando se lleva a cabo un cambio en la titularidad de unas acciones de una empresa, cuando en realidad dicha empresa continúa estando de forma fáctica controlada por la persona o entidad que ha llevado a cabo el cambio de la titularidad.

En estos casos, se autoriza a desatender la estructura de la operación —o los distintos pasos que se llevaron a cabo al incorporarse—, al menos en cuanto a sus efectos fiscales, y las consecuencias se determinan conforme a la verdadera sustancia de la transacción, en el supuesto que ésta efectivamente exista.

El término “operación simulada” parece particularmente confuso, ya que también se describe como aquella operación en la cual, la actividad económica que se pretende vincular con una cierta ventaja fiscal, en realidad no cuenta con los medios adecuados para poder llevarse a cabo. Este tipo de transacciones se conocen como transacciones “fachada o de mera ficción”²².

A modo de conclusión, se podría afirmar que la piedra angular, durante décadas, de la vasta doctrina especializada estadounidense ha versado en el análisis de las consecuencias derivadas de las incertidumbres creadas por la aplicación de las doctrinas anteriormente mencionadas.

Estas doctrinas de derecho común, no son totalmente distinguibles unas de otras y su aplicación a un determinado conjunto de hechos es a menudo poco clara para los Tribunales, para las autoridades fiscales norteamericanas (*Inland Revenue Service* o *IRS*), y, por supuesto, para los contribuyentes, por lo que era obvio que algo debía de hacerse con el objeto de unificar las doctrinas y sobre todo aclarar los criterios de interpretación aplicables a cada una de ellas.

B. Los orígenes de la doctrina sobre la sustancia económica

La doctrina sobre el “contenido o la sustancia económica” establece que las transacciones llevadas a cabo deberán venir respaldadas por un motivo económico válido. La primera de las doctrinas analizadas en el apartado anterior podría ser la antesala de esta doctrina. Se hace mención especial a esta doctrina, ya que como veremos en el apartado siguiente se ha codificado recientemente, lo que no impide que los tribunales continúen aplicando las doctrinas anteriormente comentadas.

La decisión judicial que se ha considerado crucial para establecer la doctrina de la sustancia económica fue el asunto *Gregory v. Helvering*²³, habiendo sido su resolución uno de los hitos más relevantes en materia de prácticas fiscalmente abusivas.

El asunto fue ciertamente problemático y ambiguo, no obstante, el consenso general ha sido que la resolución se ha ganado la inmortalidad legal, por las continuas referencias que de ella se han hecho, no sólo por parte de la jurisprudencia sino de la literatura especializada, tanto norteamericana como internacional.

Los hechos se derivan de una venta de acciones, efectuada por la Señora *Gregory*, que se presentó bajo la forma de “reestructuración empresarial”, a fin de aprovechar los beneficios fiscales inherentes a las operaciones de reestructuración. Concretamente, la citada era propietaria exclusiva de *United Mortgage Corporation*, una entidad que participaba en otra, *Monitor Securities Corporation*. En 1928, cuando las acciones de *Monitor* tenían un valor en el mercado de 133 dólares, la Sra. *Gregory* decidió enajenarlas. Una manera de llevar a cabo tal propósito era vender las acciones de *Monitor* y distribuir la ganancia obtenida después del pago del impuesto a la propia Sra. *Gregory*. En este caso, la ganancia generada por esta venta, después del pago del impuesto, habría sido considerada como dividendo.

²² LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *Ibid.*, págs. 98-99.

²³ *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

Sin embargo, la Sra. *Gregory* creó una nueva corporación (*Averill*) con el objetivo de reducir los impuestos a cargo del contribuyente. *United Mortgage Corporation* transfirió las acciones de *Monitor* a *Averill* y recibió, a su vez, todas las acciones de *Averill*. La Sra. *Gregory* señaló que esta transacción era una reorganización que debía ser considerada exenta de impuestos bajo las provisiones de la sección 112 del *Revenue Act* de 1928. Sólo tres días después, *Averill* fue liquidada y la Sra. *Gregory* recibió las acciones de *Monitor* como el activo exclusivo de *Averill*, vendiéndolas inmediatamente, y afirmando que ella había recibido las acciones de *Monitor* de parte de *Averill* como un dividendo de liquidación gravado como ganancia.

El Comisionado del *IRS* argumentó que la operación llevada a cabo con *Averill* debería ser desatendida y que las acciones percibidas de *Monitor* por la Sra. *Gregory* deberían ser tratadas como si *United* hubiera vendido las acciones de *Monitor*, distribuyendo los beneficios como un dividendo a la Sra. *Gregory*.

Dicho caso fue discutido en el Tribunal de Apelaciones de los Estados Unidos y posteriormente la Corte Suprema, que tras analizar el asunto, concluyó que dejando a un lado la cuestión de la motivación económica válida y analizando exclusivamente el procedimiento de la transacción, no se podía entender que la operación careciese de finalidad comercial o empresarial.

El Juez instructor del caso, el Sr. *Learned Hand*, afirmó que una operación determinada no se ve desmeritada por el hecho que encuentre su justificación en la intención de disminuir la carga fiscal, dado que cualquier contribuyente puede organizar sus negocios de tal manera que el gravamen que le corresponda sea el menor posible, no estando obligado a escoger como modelo transaccional aquél que mejor convenga al Fisco.

No obstante, el mencionado Juez matizó, que cuando una reorganización corporativa se lleva a cabo con el objeto de ocultar su verdadero carácter, siendo el único objetivo de la referida transacción la realización de un plan preconcebido para transferir un paquete de acciones mediante el artificio de reorganizar una empresa o parte de un negocio, la transacción sí debía ser desatendida, en el sentido de deber ser ignorada, gravándose las rentas según el verdadero carácter de la operación y no el pretendido.

Esta decisión judicial, de hecho, fue tan relevante que se pudo ver su impacto a nivel transoceánico. Cuatro meses más tarde, la Cámara de los Lores británica se enfrentó a un problema parecido al detallado, al tener que resolver en lo relativo al asunto del *Duque de Westminster*.

No obstante, el resultado de la decisión fue muy diferente, ya que mientras que el caso *Gregory* se ha convertido en una piedra angular de las resoluciones judiciales norteamericanas en lo relativo a la lucha contra la elusión fiscal de los contribuyentes, el caso inglés fue la piedra angular de un estrecho y literal enfoque a favor de los contribuyentes, el cual ha venido dominando la resoluciones no solo británicas sino de otros países de la *Commonwealth*²⁴.

C. La codificación de la doctrina sobre la sustancia económica

El 30 de marzo de 2010, el presidente Obama firmó la Ley de 2010, siendo la sección 1409²⁵ de la Ley la que codifica la doctrina de sustancia económica, con aplicación a las transacciones realizadas después del 31 de marzo 2010.

La codificación debe ser revisada junto con el Informe elaborado por el Comité Mixto de la Administración tributaria (*Joint Committee on taxation*, en adelante *JCT*). Este informe ha sostenido que la codificación permitirá al gobierno calcular la base imponible con razonable precisión y previsibilidad, lo que sin duda redundará no sólo en una mayor recaudación, sino que además desmotivará las prácticas abusivas y la evasión de impuestos²⁶.

Considero relevante el hecho de codificar la doctrina, incluso si la doctrina en sí no es nada nuevo, ya que el objetivo es aclarar y eliminar la disparidad que existe entre las decisiones judiciales relativas a la aplicación de la doctrina (dado que el objetivo de recaudar y de erradicar las prácticas abusivas esta implícitamente entendido).

²⁴ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: "An Assessment of Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States (...)", *op. cit.*

²⁵ Pub. L. No. 111-152, § 1409, 124 Stat. 1029 (March 30, 2010).

²⁶ Staff of The Joint Committee On Taxation. "Technical Explanation of the Revenue Provisions of The «Reconciliation Act of 2010», As Amended, In Combination With «The Patient Protection and Affordable Care Act», *JCX-18-10*, (March, 21, 2010).

La codificación modifica la interpretación de ciertos Circuitos judiciales en los que un cambio en la posición económica o un propósito comercial no tributarios era suficiente para satisfacer la doctrina de sustancia económica.

Tras la Codificación queda patente que la prueba cumulativa será exigible para la determinación de la aplicación de la Doctrina de la sustancia económica. Algunos Tribunales han aplicado una “prueba en conjunto o cumulativa” que requiere que la transacción tenga suficiente presencia o sustancia económica (*economic substance*) y un motivo económico válido (*business purpose*) a fin de poder sobrevivir al escrutinio judicial²⁷.

Un enfoque más restringido utilizado por otros Tribunales, ha sido la aplicación de una “prueba disyuntiva”, por la cual de poder probarse por el contribuyente que la transacción tiene un motivo económico válido o una cierta sustancia económica, es suficiente para que sea respetada la transacción.

En mi opinión, esta interpretación es más flexible que la aplicación cumulativa de ambos test, lo que permitiría que por el mero hecho que un contribuyente pueda probar que su transacción tiene justificación, bien objetiva o subjetiva, es suficiente para considerarse válida.

Se ha señalado por la *JCT* que la promulgación de la subsección 7701(o) no debe interpretarse como limitación en la aplicación de otras doctrinas judiciales. Sin embargo, sería deseable que los Tribunales aplicasen principalmente ésta doctrina recientemente codificada con el fin de poder paliar el uso de prácticas abusivas de manera coordinada.

La subsección 7701(o)(1), establece que una transacción se considerará que tiene contenido económico sólo en el caso que:

- a) La transacción modifique sustancialmente la situación económica del contribuyente, y
- b) el contribuyente tenga un propósito no exclusivamente de índole fiscal para llevar a cabo dicha transacción.

En relación con el primer aspecto, es de lamentar que no exista una definición específica de lo que constituye un “cambio de una manera significativa” de la situación económica del contribuyente.

Considero que con el primer condicionante, la Administración requerirá a los contribuyentes que presenten una prueba objetiva que demuestre que su situación económica ha cambiado después de llevar a cabo la transacción, independientemente de cualquier beneficio fiscal.

Como el *JCT* declaró en su informe de 2002²⁸, la propuesta de codificación no incluye definiciones específicas sobre los componentes que conforman la doctrina de sustancia económica, al entenderse que el Departamento del Tesoro irá perfilando la aplicación de la doctrina con el objeto de responder adecuadamente a las diversas circunstancias de hecho y al panorama cambiante en el que se irá aplicando la doctrina, lo que podría considerarse desafortunado, dado la inseguridad jurídica que genera.

El segundo condicionante requerido solicita prueba de la existencia de un propósito comercial legítimo en una transacción, es decir, se trata de un análisis subjetivo de la intención del contribuyente.

Para satisfacer este requisito, el contribuyente debe demostrar un “propósito no exclusivamente fiscal”, que a menudo implica un examen de los factores subjetivos que motivó al contribuyente para entrar en la transacción en cuestión. Pese a que la sub-sección 7701 no menciona sobre quién recae la carga de la prueba, en virtud de las reglas de la asignación, en la práctica la carga de la prueba siempre recae sobre el contribuyente.

El *JCT* reconoce que la mayoría de las transacciones realizadas por los contribuyentes están relacionadas con su negocio, por lo tanto, no producen por sí mismas una corriente de ganancias identificables. Por ejemplo, si un contribuyente tiene que hacer una elección entre la utilización de una entidad extranjera o nacional, con el objeto de posteriormente llevar a cabo una inversión en el extranjero, versará su decisión última en factores de diverso índole, desde el coste final tanto operacional como

²⁷ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “An Assessment of Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States (...)”, *op. cit.*, y “Las Doctrinas Judiciales Norteamericanas de Anti-Abuso Fiscal (...)”, *op. cit.*

²⁸ Staff of the Committee on Taxation, “Technical Explanation of H.R. 5095 –The American Competitiveness Act of 2002–”, *JCX-78-02*, (July 19, 2002).

fiscal hasta otros factores difícilmente medibles, como pueden ser la posibilidad de llegar a acuerdos con las autoridades fiscales o la flexibilidad en la interpretación de las normas tributarias²⁹.

La noción de un “motivo puramente fiscal” se puede encontrar, entre otros casos, cuando el Tribunal ha considerado que la operación se ha instrumentado de una manera ardua y compleja, en relación al negocio que pretendía llevarse a cabo. En la aplicación de un análisis de los costes *versus* beneficios obtenidos, los Tribunales han sostenido que el contribuyente en el momento de llevar a cabo una determinada transacción no tenía ninguna expectativa realista de beneficios económicos cuando del examen de la operación se deriva que ninguna persona de negocios prudente hubiera llevado a cabo dicha operación de la manera en la que ha sido instrumentada.

Teniendo en cuenta lo anteriormente mencionado, la operación se considera que tiene suficiente contenido económico, si el contribuyente puede demostrar que tenía (en el momento de llevar a cabo la operación) una expectativa realista de obtener beneficios económicos.

Como el informe *JCT* declaró, teniendo en cuenta la subsección 7701(o)(1) y la norma especial determinada en la subsección 7701(o)(2), el *IRS* tendrá en cuenta el motivo del contribuyente sólo si el valor actual de los beneficios razonablemente esperados antes de impuestos, es considerable, en relación con los beneficios fiscales netos obtenidos.

Por lo tanto, parece claro que una transacción tiene suficiente sustancia económica si se da una relación racional entre el propósito comercial útil no tributarios y el aumento de manera significativa y apreciable, de la posición neta económica del contribuyente, por razones meramente fiscales.

Uno de los aspectos más criticados de la codificación es la aprobación de disposiciones que establecen sanciones aplicables a las operaciones carentes de cualquier sustancia económica de conformidad con la nueva sección 7701(o).

Con la codificación se ha aprobado una sanción del veinte por ciento. Esta sanción se establece conforme a las disposiciones generales en las cuales se imponen sanciones por presentar declaraciones erróneas o incompletas, debido a negligencia, incorrecta valoración de una transacción o declaración claramente inferior de la cuantía que correspondía haber declarado.

La sanción puede quedar disminuida en los casos en que el contribuyente pueda demostrar que se daba “causa razonable” para el pago incompleto o en el caso que el contribuyente pueda probar su buena fe en la falta de declaración o en la errónea valoración de una transacción (lo cual *a priori* parece poco probable).

Considero que el precepto que regula la sanción es excesivamente estricto al no incluirse posibles argumentos dados por el contribuyente para entender que su posición se deriva de la interpretación de su ley, que puede coincidir o no con la propia de la Administración, y sin que de ello se derive algún tipo de beneficio.

Comparto la consideración que entiende no acertada la imposición de una responsabilidad objetiva en el contexto de sanciones fiscales, ya que castiga a todos los contribuyentes, incluyendo a los que actuaron de buena fe o hicieron intentos razonables para cumplir con su obligación tributaria³⁰.

Por último, matizar que la pena se elevará al cuarenta por ciento si el contribuyente no informó adecuadamente de los hechos relevantes en la declaración original o una declaración posterior.

Como resultado de ello, la pena es desproporcionada dado que un contribuyente puede estar sujeto a una sanción económica de gran envergadura, incluso cuando, como se ha señalado, la operación no dio lugar a un aprovechamiento o beneficio económico.

Considero que el *IRS* debe proporcionar una orientación sobre lo que constituye una conducta sancionable, pero en cualquier caso, una sanción del cuarenta por ciento podría ser adecuada en los casos de clara evasión fiscal, pero no es aceptable para un discutible elusión fiscal derivada de una transacción, considerada en ocasiones como tal, por no haberse facilitado la documentación suficiente para demostrar que la operación tenía suficiente sustancia económica.

Es importante destacar que la responsabilidad objetiva también afecta negativamente a la Administración tributaria, ya que requiere un gasto significativamente mayor de recursos gubernamentales para defender la imposición de una sanción.

²⁹ *JCT*, *op. cit.*, 40.

³⁰ STRETCH C. *et al*: “Economic Substance and Strict Liability Do Not Mix”, *Tax Notes*, 15 de junio de 2009, pág. 1357.

Es evidente que la sanción propuesta aumentará los litigios, dado que un contribuyente podrá estar de acuerdo con una regularización llevada a cabo por la Administración al no poder probar sustancia económica suficiente en su transacción, pero creo poco probable que acepte la imposición de una sanción derivada de ello.

IV. LAS MEDIDAS PARA CONTRARRESTAR LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN FISCAL EN LOS PAÍSES EMERGENTES

A. Las medidas contra la elusión fiscal en los países emergentes

Como ya se ha señalado en la introducción, la evasión y la elusión tienen un efecto importante en el desarrollo económico de todas las economías. No obstante, las economías en desarrollo son particularmente vulnerables a este tipo de prácticas, debido a las deficiencias en su marco Institucional, así como a la falta de conocimientos y recursos suficientes para supervisar las complejidades subyacentes a éstas.

Centrándonos en este artículo en China e India, podríamos evidenciar que ambos países ofrecen ciertas ventajas y desventajas a sus inversores. Pese a ser denominados ambos como *BRICs* o países con economías emergentes, existen notables disparidades entre ambos³¹.

El éxito de la inversión en China ha versado en ser la economía con mayor crecimiento de las últimas décadas, encontrándose, pese a su reciente recesión, tanto por su tamaño como por su potencial, en una posición estratégica en el terreno político y económico. Los incentivos otorgados por dicho país a las inversiones en sectores innovadores, la promoción de determinadas zonas en desarrollo (*SEZ*) y la mano de obra barata (en los últimos años ya no tanto), han sido claves en la atracción de inversiones extranjeras.

Los obstáculos más frecuentes en China han sido, la peculiar complejidad del mercado chino, tanto en su acceso como en su desarrollo diario, la aplicación poco rigurosa de las leyes de *anti-dumping*, el todavía excesivo recelo a las inversiones extranjeras en determinados sectores, la burocracia lenta, compleja y poco clara o el lento e ineficaz sistema judicial.

El éxito de las inversiones en India, ha sido el rápido crecimiento de su economía (en torno al 9 por 100 por año), la política liberal de control de cambios en relación al resto de las economías emergentes, la inflación moderada y los excelentes recursos naturales con los que cuenta (abiertos a las inversiones extranjeras –en sectores como la energía, gas...–).

Los obstáculos más frecuentes que se han encontrado los inversores son, sobre todo, la corrupción (más a nivel local que estatal), el exceso de burocracia y la extrema lentitud e ineficacia de su sistema judicial, así como la deficiente infraestructura con la que cuenta el país.

Tanto en China como en India se han dado durante décadas una serie de inconsistencias que han beneficiado todo tipo de prácticas abusivas, tales como:

1. La falta de una normativa clara y transparente.
2. En los países emergentes no existe la cultura de contribución “voluntaria a las arcas públicas”, por lo que la evasión o la elusión no son percibidas de manera negativa, ni por la población, ni por los gobiernos provinciales/locales.
3. La ausencia de eficiencia de las administraciones fiscales, es debido fundamentalmente a una clara escasez de recursos, a una deficiente formación del personal que tiene que analizar estructuras fiscales en ocasión altamente complejas, a la falta de intercambio de información efectiva con otros países (pese a la existencia de CDI) y la escasa experiencia de sus funcionarios en inspecciones fiscales con trasfondo internacional (aunque precisamente los asuntos que vamos a analizar a continuación evidencian un cambio de posicionamiento).
4. Es una realidad que los países emergentes, particularmente China e India, han concedido regímenes altamente ventajosos para atraer inversión a su territorio, como vacaciones fiscales aplicables a determinados sectores (tales como los parques tecnológicos indios o las inversiones en

³¹ Para un análisis de las diferentes medidas de antiabuso adoptadas por la legislación interna de China e India véase, LAMPREAVE MARQUEZ, P.: “La Normativa Antiabuso Fiscal aplicable en India y China”, *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2012, págs. 81-112.

infraestructuras, nuevas tecnologías o industria manufactureras chinas) o a inversiones en determinadas zonas (como las SEZ indias o chinas). Este tipo de incentivos claramente atraen posibles prácticas abusivas.

Siendo conscientes ambos gobiernos de lo anteriormente señalado y con el firme propósito de controlar la elusión fiscal y sobre todo no perder ingresos de recaudación, ambos países han modificado su normativa fiscal adaptándose a los sistemas fiscales vigente en países desarrollados y lo que es más importante, han reestructurado sus administraciones fiscales, conscientes que el exceso de laxitud no beneficia al país sino que atrae a un tipo de inversor que no tiene intención de contribuir en el desarrollo de su economía, sino todo lo contrario.

B. Medidas fiscales contra la evasión/elusión fiscal aplicadas en India

Pasaremos a continuación a analizar en este apartado las escasas medidas de antiabuso fiscal aprobadas por las autoridades indias y sus consecuencias en el asunto *Vodafone International Holding v. Union of India & Anr.* en la sujeción a imposición de las ganancias de capital derivadas de transacciones *off-shores* con efectos indirectos en India.

En la lucha contra la elusión y la evasión fiscal, India no puede compararse con China. No obstante, como se comentará al final de este apartado, India consciente de sus graves deficiencias y de la pérdida constante de ingresos por impuestos recaudados, está reformando su normativa fiscal con el objeto de incorporar una clara normativa antiabusiva. Esta propuesta de cambio ha sido bien recibida por las organizaciones internacionales, por la doctrina internacional y por los operadores que llevan a cabo lícitas planificaciones fiscales en la India.

Ante la falta de regulación específica, los tribunales indios han ido creando una suerte de hoja de ruta sobre lo que puede considerarse elusión, evasión o planificación fiscal. No obstante y pese a las numerosas sentencias de relevancia, en este apartado vamos a proceder a analizar el asunto que se detalla a continuación.

El asunto *Vodafone International Holding v. Union of India & Anr.*,³² ha supuesto una larga y tediosa batalla legal que asciende a 2,5 billones de dólares (americanos) entre las autoridades fiscales indias y el grupo Vodafone (Reino Unido), lo cual ha mantenido en vilo, no sólo al citado grupo, sino a otros grupos internacionales en idénticas circunstancias en la India³³, siendo finalmente resuelto por la Corte Suprema de Bombay (India), el pasado 20 de enero de 2012.

La cuestión debatida durante años ha versado en la posible sujeción a imposición en India de las ganancias de capital derivadas de la venta de acciones de una entidad establecida en las Islas Caimán a favor de una entidad residente en Holanda, cuando los activos que se transmitieron pertenecían a una entidad también establecida en las Islas Caimán.

Los hechos del asunto son los que se detallan a continuación. Hutchison Telecommunications International Limited (HTIL) era una entidad constituida en las Islas Caimán que poseía una participación del 100 por 100 en una entidad *Holding* (CGP), que también era una entidad constituida en las Islas Caimán. CGP, indirectamente participaba (en un 67 por 100) en Hutch Essar Ltd. (HEL), Joint Venture (en adelante, JV) del Grupo Hutchinson y el Grupo Essar (entidad india que participaba en un 33 por 100 en HEL).

En febrero de 2007, se llevó a cabo una venta de las acciones de CGP por parte de HTIL a Vodafone International Holdings BV (filial holandesa del Grupo Vodafone), siendo el precio de la transacción de 11.1 billones de dólares americanos. Con esta operación, se transfirió indirectamente el control en HEL a Vodafone BV, cambiando su denominación social de HEL a Vodafone Essar Ltd (en adelante, VEL).

Vodafone, con la compra de las mencionadas acciones, adquirió además una serie de derechos inherentes a las acciones, tales como las licencias para operar en el sector de las telecomunicaciones en la India, derechos de gestión, acuerdos de no competencia con HTI, préstamos, licencias de apertura de sucursales, derechos en contratos de accionistas, etc.

³² LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: "El Caso *Vodafone International Holding v. Union of India & Anr.* y la Sujeción a Imposición de las Ganancias de Capital Derivadas de Transacciones *Off-Shores* con Efectos Indirectos en India", *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, 3/2012. Instituto de Estudios Fiscales.

³³ Véase el caso de *Kraft-Cadbury* y *GE-Genpac*.

En septiembre de 2007, las autoridades fiscales indias notificaron, tanto a Vodafone BV como a la JV india (denominada tras la venta, VEL), apertura de expediente solicitando información para poder evaluar un posible incumplimiento de la normativa fiscal india. En el Código fiscal indio, se establece la obligación por parte del transmitente de retener e ingresar en el Tesoro Público, un porcentaje sobre el precio pactado, en caso de venta de activos fijos (*capital assesst*) de entidades indias.

Las autoridades indias, argumentaron que pese a que la compra-venta se había llevado a cabo entre entidades no residentes respecto a las acciones de una entidad establecida en las Islas Caimán, lo que efectivamente se pretendía con la operación, era la transmisión del control de la JV india y de los derechos subyacentes en las acciones transferidas, por lo que se estaba ante un caso de venta de activos de entidades indias sujetas a retención según la normativa interna mencionada. Vodafone había, por tanto, incumplido la obligación de retención en concepto de ganancias de capital obtenidas por HTIL en India.

Vodafone, desafiando a las autoridades fiscales indias, presentó un recurso directamente ante el Tribunal Superior de Bombay argumentando que la obligación de retención mencionada no podía aplicarse a un no residente que no tuviera presencia (establecimiento permanente) en la India y respecto a activos situados fuera de dicho país, pese a que indirectamente sí afectase a activos localizados en India. La sujeción a tributación de las transacciones de segundo nivel provocaría una suerte de inseguridad jurídica difícilmente justificable.

En su argumentación, Vodafone reconoció que al transmitirse las acciones, se transferían también una serie de derechos, no pudiendo separarse las acciones de los derechos subyacentes en éstas. Vodafone adujo en su defensa que las leyes indias reconocen las entidades mercantiles con personalidad jurídica propia y distinta de sus accionistas, por tanto, que se transmitiesen derechos inherentes en las acciones no conllevaba que los accionistas tuvieran disposición libre sobre dichos derechos. Las autoridades fiscales basaban parte de su argumentación en que el fin último de los accionistas fue la adquisición de esos derechos, claramente localizados en India.

El Tribunal Superior de Bombay, el 3 de diciembre de 2008, desestimó el recurso presentado por Vodafone, entendiendo que las autoridades indias tenían motivo suficiente para analizar la transacción debatida. A mayor abundamiento, el citado Tribunal, añadió *obiter dictum* que la transacción parecía tener un nexo causal con India y por tanto, la transacción podría quedar sujeta a imposición en dicho país, dado que pese a tratarse de una transferencia de activos de segundo nivel, las transferencias indirectas de acciones de entidades indias a menudo eran instrumentadas a través de ficticios legales, con el único objeto de eludir el pago de impuestos en India.

Vodafone, no satisfecho con la resolución del Tribunal Superior de Bombay, recurrió ante la Corte Suprema (en Nueva Delhi)³⁴. No obstante, la Corte Suprema, el 23 de enero de 2009, desestimó la petición y emplazó a las autoridades fiscales indias a que entraran a examinar la cuestión en profundidad, requiriendo a Vodafone su total colaboración y sólo en el supuesto de no estar de acuerdo con lo determinado por el fisco, Vodafone podría (en aras a los trámites legales que quedaban establecidos por la legislación india) interponer el recurso pertinente ante el Tribunal Superior de Bombay.

Tras un minucioso estudio de la operativa llevada a cabo entre HTIL y el grupo Vodafone, las autoridades fiscales indias concluyeron (con fecha 31 de mayo de 2010) que se había incumplido con la obligación de retención establecida en su legislación fiscal. Lo anterior, motivó que Vodafone recurriera (en agosto de 2010) ante Tribunal Superior de Justicia de Bombay, quedando el asunto pendiente hasta el 8 de septiembre de 2010, fecha en la cual el citado Tribunal dictó una resolución polémica, lo que provocó que Vodafone interpusiera recurso, de nuevo, ante la Corte Suprema³⁵.

La Corte Suprema, el pasado 20 de enero de 2012, resolvió de una manera sorprendentemente favorable para Vodafone, en base a los siguientes razonamientos:

1) La normativa fiscal india no es de aplicación para transacciones de segundo nivel, dado que el término nexo “directo” o “indirecto” con India, debe interpretarse en relación a los “ingresos” y no a “la transferencia de activos”.

³⁴ *Special leave petition*, es un procedimiento reconocido en el artículo 136 de la Constitución india.

³⁵ Para un análisis de todos los hechos y argumentos utilizados tanto por los Tribunales como por Vodafone, véase, LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Anti-Tax Avoidance Measures in China and India: An Evaluation of Specific Court Decisions”, *Bulletin for international taxation*, ed. IBFD, Ámsterdam, vol. 1, 2013.

2) En ausencia de una normativa sobre transparencia fiscal no se puede utilizar otros artículos de la normativa interna india como mecanismo de atracción fiscal, de lo contrario, ello iría en contra de los principios fundamentales de la política fiscal internacional.

No debemos obviar que el Código fiscal indio, en la actualidad, no contiene ninguna normativa de *look-through* o transparencia fiscal internacional, por lo que parece bastante acertada la consideración de la Corte Suprema que no permite interpretar la normativa fiscal de una manera extensa o *taylor made* en beneficio de las autoridades fiscales, de lo contrario generaría una suerte de inseguridad jurídica en la India difícilmente justificable.

3) Un punto importante expresado por Vodafone y admitido por la Corte Suprema, es que la estructura cuestionada por el Tribunal Superior de Justicia de Bombay y por las autoridades fiscales indias, venía operando tiempo atrás, por lo que el conglomerado de entidades *holding* interpuestas (pese a su complejidad o posible cuestionabilidad) no fueron creadas con el único objetivo de eludir impuestos en un posible venta de los activos.

No obstante, del análisis de la resolución de la Corte Suprema resulta de especial relevancia los condicionantes establecidos por ésta para entender que una determinada operación pueda ser considerada como práctica abusiva. Concretamente, la Corte Suprema estableció que con el fin de determinar si la operación pudiera ser considerada como artificiosa era necesario considerar lo siguiente:

- La duración en la que la estructura de entidades *holdings* interpuestas ha estado operativa previa a la transacción.
- La continuidad por parte de la JV india de los mismos negocios, una vez llevada a cabo la transmisión de acciones por parte de HTIL a Vodafone.

Parece que la Corte Suprema entendió fundamental la consideración de la “prueba del tiempo” para determinar la veracidad de una estructura. Por tanto, solo deberían ser entendidas como artificiosas aquellas estructuras creadas o adquiridas que sean coincidentes con el momento en que se realiza la transacción, la reestructuración/consolidación societaria, o la inversión.

4) En lo relativo al nexo comercial, la Corte Suprema sostuvo, que la transmisión de unos derechos inherentes en unas acciones no constituyen activos fijos (entendiendo que la noción de *capital assets* establecida en la legislación nacional no coincide con la interpretación dada por el Tribunal Superior de Bombay) que deban atraer la tributación en India y que el posible control indirecto de una entidad india no constituye tampoco un nexo de unión suficiente para entender que potenciales transmisiones llevadas a cabo fuera del territorio indio, puedan quedar sujetas a imposición en India por quedar indirectamente afectadas entidades sitas en India.

Por tanto, pese a la afirmación del Consejero Delegado del grupo Vodafone, en el sentido que con la resolución de la Corte Suprema, India ha puesto de manifiesto un robustecimiento de su sistema judicial, devolviendo la confianza a los inversores extranjeros con intereses en India, una segunda interpretación podría ser que la India, ha variado su permisibilidad en el uso de entidades *holding* en territorios como Singapur o Mauricio, cuando con ello se pretende eludir el pago de impuestos en India.

Es cierto que la Corte Suprema ha dado la razón a Vodafone, fundamentalmente por no contar con los mecanismos legales internos suficientes para poder llevar a buen puerto su intención de someter a imposición en India transacciones internacionales que sólo indirectamente afectaban a dicho territorio, pero también es cierto, que ha estado en suspenso una decisión final sobre este asunto, intranquilizando no solo al grupo afectado sino a otras empresas o grupos en su misma situación.

No obstante, las autoridades indias, están pendientes de aprobar una reforma de su Código fiscal con novedades de gran relevancia, entre las que incorpora una propuesta de normativa antielusión fiscal³⁶.

Se podría concluir que en general una premisa básica de esta normativa es que las autoridades fiscales podrán denegar los beneficios fiscales obtenidos por una transacción comercial cuando haya indicios tácitos que la citada carezca de motivos económicos más allá del aprovechamiento fiscal, es decir, cuando el contribuyente no pueda probar que dicha transacción se ha llevado a cabo por motivos comerciales, más allá de obtener una ventaja fiscal.

³⁶ Para un análisis de la normativa antielusión y sus condicionantes pendientes de aprobación en India, véase, LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Anti-Tax Avoidance Measures in China and India (...)”, *Ibid*.

En cualquier caso, siempre es *a priori* bienvenida una normativa contra la elusión fiscal, lo que incentivará a aquellos inversores que pretendan llevar a cabo una lícita planificación fiscal y disuadirá a aquellos que llevan a cabo un determinado tipo de transacciones en la búsqueda de ventajas fiscales derivadas de lagunas en la normativa fiscal.

C. Medidas fiscales contra la evasión/elusión fiscal aplicadas en China

El posicionamiento de las autoridades fiscales chinas en la aplicación de las medidas de antiabuso fiscal, poco tiene que ver con lo analizado en relación con India, al contar desde 2008 con un elenco de medidas que pretenden erradicar tanto la evasión como las prácticas abusivas.

Los antecedentes en el desarrollo de la aplicación de las medidas de antiabuso fiscal en China se han ido reflejando a través de varias resoluciones llevadas a cabo por las autoridades fiscales competentes, hasta llegar al asunto *Jiangdu*, el cual pone claramente de manifiesto los esfuerzos de China por someter a imposición las ganancias de capital que se puedan derivar de las transferencias de acciones en entidades chinas, aunque se trate de un traspaso indirecto.

Pese a que claramente se determina en su legislación nacional que las ganancias de capital derivadas de la venta de acciones de entidades residentes en China quedan sujetas a un 10 por 100 de retención, desde hace décadas viene siendo práctica habitual que los inversores extranjeros, con el objeto de evitar el pago de dicha retención, interpongan sofisticadas estructuras fiscales a través de entidades *holding* sitas en países de baja tributación oferente de importantes beneficios fiscales. Entre los atractivos se puede señalar la no obligación de retención sobre las ganancias de capital derivadas de las transferencias de las acciones de dicha entidad *holding*, cuando ésta quedaba establecida en un territorio con el cual China tuviera firmado un CDI.

El Código fiscal chino³⁷ incorporó, con efectos desde 2008, la normativa de antiabuso fiscal (*GAAR*). El citado Código ha supuesto una reforma profunda en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, adaptándose a lo establecido en la normativa fiscal de los países desarrollados y dejando atrás una normativa fiscal claramente discriminatoria respecto al inversor extranjero, que daba lugar a frecuentes confusiones y controversias dado lo complejidad de sus disposiciones y las lagunas en él contenidas.

Puso, la citada normativa, especial hincapié en la erradicación de las practicas abusivas mediante la incorporación de entidades *holding* en jurisdicciones con un tipo de Impuesto sobre sociedades notoriamente inferior al aplicado en China, cuando éstas carecían de propósito comercial, de sustancia suficiente y eran controladas directa o indirectamente por entidades chinas³⁸.

En 2009, pero con efectos retroactivos a enero de 2008, el Ministerio de Finanzas Chino emitió la Circular Guoshuihan [2009] número 698 (en adelante, la Circular), la cual incorporaba una hoja de ruta en la interpretación y aplicación de las normas de antiabuso, estableciendo claros métodos de seguimiento de las transacciones llevadas a cabo fuera del territorio chino, pero que afectaban directa o indirectamente al citado país.

En la Circular, se requería específicamente que cuando se transmitiesen acciones de entidades chinas (directa o indirectamente), la parte transmitente debía proporcionar a las autoridades fiscales competentes en la provincia donde estuviera sita la entidad, en un periodo de 30 días desde la transacción, documentación suficiente concerniente al personal que trabajaba en esta entidad intermedia, su financiación, sus activos o sus operaciones de curso corriente. Además, se expresaba claramente que debía probarse que las reuniones propias de la sociedad, así como sus decisiones, debían llevarse a cabo en dicha entidad.

Desde la aprobación de la citada Circular, han sido numerosas las transacciones internacionales afectadas³⁹. Se procede a continuación a analizar brevemente el asunto *Jiangdu* (provincia de China).

³⁷ *Enterprise Income Tax Law, EIT Law.*

³⁸ Para un análisis de la normativa antielusión y sus condicionantes pendientes de aprobación en China, véase, LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: "Anti-Tax Avoidance Measures in China and India (...)", *Ibid.*, y "La Normativa Antiabuso Fiscal Aplicable en India y China (...)", *op. cit.*

³⁹ Véase el análisis de dos asuntos controvertidos, por ser los primeros en ser afectados por la Circular, uno localizado en Chongqing y el otro en Xinjiang (ambos asuntos fueron denominados con el nombre de las dos provincias en China que inspeccionaron las transacciones) en LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *Ibid.*, págs.105-107.



A principios del año 2009, en el curso de una inspección rutinaria de una JV sita en Jiangdu, muy relevante en el mercado de las telecomunicaciones chino, las autoridades fiscales se percataron que el inversor extranjero de la JV tenía la intención de vender sus acciones.

En este caso, el transmitente y el adquirente estaban establecidos en los Estados Unidos y las acciones que transmitían eran las de una entidad localizada en Hong-Kong (participada desde 2007 por el adquirente) que indirectamente poseía el 39 por 100 de la JV china (a su vez era participada por una entidad local en un 51 por 100). Por tanto, el nexo causal para someter a imposición las ganancias de capital en China, en este caso, era *a priori* difícilmente aplicable.

Las autoridades locales de Jiangdu, entendieron que la Circular 698 era de plena aplicación en este asunto. Recordemos que la citada impone la obligación de informar por parte de las entidades no residentes en China respecto a la transferencia indirecta de acciones de entidades chinas cuando se lleva a cabo a través de vehículos especiales sitos en jurisdicciones de baja o nula tributación.

En Diciembre de 2010, se llevó a cabo la transmisión de las acciones entre las dos entidades norteamericanas, ignorándose las obligaciones contenidas en la Circular anteriormente mencionada.

Las autoridades chinas notificaron a la JV china que no se había llevado a cabo la obligación, por parte de sus accionistas, de suministrar información respecto a la transacción llevada a cabo.

Posteriormente y tras analizar la operativa, se informó a la JV que había indicios suficientes para entender que en aplicación de la normativa china de antiabuso fiscal, las posibles ganancias de capital que se derivasen de dicha transacción debían quedar sujetas a imposición en China en aplicación de la “Doctrina de la Sustancia sobre la Forma”, dado que entre otras cuestiones, la *holding* establecida en Hong-Kong era un mero vehículo incorporado con el único fin de exonerar las posibles ganancias de capital. El *SPV* carecía de empleados, de activos operativos, de inversiones o de propósito comercial alguno.

Las citadas autoridades, en su notificación, reseñaron que era conocido el abuso de las entidades con régimen preferencial sitas en Hong-Kong y la falta de control por parte de las autoridades de dicho territorio (*holding* vacías carentes de todo propósito de negocio y de toda sustancia), lo cual no deja de sorprender, dado que si las autoridades fiscales chinas no están satisfechas con el CDI firmado con Hong-Kong, en lugar de llevar a cabo este tipo de reseñas, debería intentar renegociar el citado.

China ya había aplicado la “Doctrina de la Sustancia sobre la Forma”, pero el asunto *Jiangdu* es el primero en el cual el adquirente y transmitente eran no residentes y las acciones que se vendían eran las de una entidad no residente. No obstante, en este caso las autoridades fiscales chinas consideraron patente que la entidad en Hong-Kong era un mero vehículo interpuesto con el único objeto de eludir el pago de impuestos en China y en virtud de su normativa antiabuso, anteriormente mencionada, las autoridades entendieron que las ganancias de capital debían tributar en China.

A mayor abundamiento, la entidad que pensaba adquirir las acciones de la *holding* sita en Hong-Kong, había anunciado en su página *web* que pensaba adquirir las acciones de la JV china, con todo tipo de detalles, pero omitiendo que las acciones que se transmitían eran las de un *SPV* en Hong-Kong y no directamente las de la JV china, por miedo a posibles repercusiones, tanto en China como en los Estados Unidos.

El argumento dado por la entidad transmitente fue que, pese al hecho que esta entidad participara indirectamente en una JV establecida en China, el objeto de dicha transacción no era la transmisión de las acciones de la JV sino las acciones del *SPV*.

No parece sostenible esta afirmación dado lo que la entidad adquirente había especificado en su página *web*, por lo que finalmente las autoridades chinas sometieron a imposición las ganancias de capital derivadas de la citada transacción.

Tras varias reuniones de negociación con las autoridades locales y centrales, la entidad transmitente, a sabiendas de lo largo y tedioso del sistema judicial chino con pocas, por no decir ninguna, posibilidad de salir victorioso, acordó mediante un *tax ruling* pagar la cantidad de 25 millones de dólares americanos en mayo de 2010 (173 millones de RMB), quedando exonerado del pago de intereses de demora.

A modo de reflexión, una cuestión a tener en cuenta es que, si bien durante años China ha sido receptor de innumerables inversiones, pronto fue consciente que la mayoría de las entidades extranje-

ras residentes declaraban pérdidas y contaban con excesivos incentivos fiscales, lo que tenía como consecuencia la falta de recaudación por parte de las autoridades fiscales.

Si además se tenía en cuenta lo que no quedaba sujeto a tributación en China, debido a la interposición de estructuras intermedias localizadas en países con los que China tenía firmado un CDI, la pérdida de recaudación quedaba evidenciada.

El asunto *Jiangdu*, manifiesta claramente que las autoridades fiscales chinas no están dispuestas a perder más nivel de tributación. Nunca antes en China se había llevado a cabo un pago de una cantidad tan alta derivada de la aplicación de las normas de antiabuso fiscal, lo cual ha dado aún mayor fuerza a las autoridades locales para seguir llevando a cabo investigaciones agresivas que localicen más casos como el mencionado (agresivas en el sentido de investigar en páginas *web* de entidades extranjeras y otro tipo de medios de información a los que puedan acceder con el objeto de controlar a accionistas, directos e indirectos, de entidades localizadas en China).

No debemos obviar que el papel de las autoridades locales es muy pro-activo, dado que fueron ellos los que en el curso de una revisión ordinaria y debido a posibles indicios de elusión fiscal, investigaron tanto a la entidad adquirente como transmitente, basando la prueba angular de su investigación en la información colgada en la página *web* de la entidad adquirente.

China, ha dejado de ser un país lejano que carece de personal cualificado para la detención de la elusión y la evasión fiscal, habiendo adoptado desde 2008 una clara regulación con la intención de erradicar este tipo de prácticas.

V. CONCLUSIONES GENERALES

Como punto de partida, en el presente trabajo se han diferenciado los conceptos de evasión, elusión y planificación fiscal, dado que los tres cubren una amplia gama de conductas encaminadas a minimizar la carga fiscal, diferenciándose en los mecanismos utilizados y las consecuencias legales que se derivan de los mismos.

La noción de evasión es clara al identificarse como una violación directa de la obligación tributaria, caracterizada por una particular intensidad del dolo, mientras que la elusión ha sido identificada como aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas.

Para los Estados, la dificultad no radica tanto en la determinación de la evasión fiscal, sino en la diferenciación entre la práctica abusiva y la planificación fiscal lícita o lo que algunos autores han denominado como elusión fiscal aceptable, entendiendo como tal la planificación fiscal y elusión fiscal inaceptable, entendida como práctica abusiva.

Las medidas para contrarrestar las prácticas abusivas afectan a la elasticidad y la eficiencia del sistema tributario, ya que si las normas contra las prácticas abusivas son demasiado estrictas pueden reducir la elasticidad del sistema, pero si por el contrario, las normas no son lo suficientemente rígidas ello afectaría a la eficiencia del sistema tributario. Por lo tanto, a pesar de la enorme dificultad que conlleva, es necesario establecer un equilibrio óptimo entre la eficacia y la elasticidad de los sistemas tributarios.

Tras la introducción, en una primera parte se ha llevado a cabo un análisis de las doctrinas norteamericanas relativas a la erradicación de las prácticas abusivas, habiéndonos centrado sobre todo en el análisis de la reciente codificación de la doctrina de sustancia económica.

La codificación de la doctrina de la sustancia económica realmente no debería conllevar un cambio radical en las posteriores sentencias de los Tribunales norteamericanos, ni un cambio o giro en las actuales comprobaciones de la Administración, dado que no se trata de una nueva doctrina, sino todo lo contrario de una doctrina que lleva siendo aplicada por los Tribunales norteamericanos durante décadas. Sin embargo, su reciente codificación lleva a prevalecer esta doctrina de antiabuso sobre el resto de las doctrinas aplicadas en los diferentes Circuitos judiciales norteamericanos.

A mayor abundamiento, con la citada codificación se pretende aclarar cuales son los condicionantes que comprenden la doctrina de la sustancia económica, evitando así diferentes interpretaciones de

una misma doctrina dependiendo del juez que analice el asunto, coyuntura que ha venido ocurriendo durante años.

Pese a que como se ha señalado, la codificación no entraña nada radicalmente nuevo, se podría afirmar que el objetivo principal (dado que el objetivo de recaudación y de disminución de las prácticas abusivas y la evasión fiscal están implícitamente entendidos) es el de unificar las diferentes interpretaciones judiciales y aclarar a los profesionales y a los contribuyentes, residente en EEUU o no residentes, pero que operan en EEUU, los enfoques necesarios que toda transacción debe tener en cuenta con el objeto de contar con suficiente sustancia económica.

Considero que la doctrina tal cual ha sido formulada debe ser rigurosamente aplicada a las operaciones fuera del curso ordinario de los negocios. Se debe aplicar a las transacciones que no parecen contribuir a actividad empresarial alguna o cuyo objetivo sea “únicamente” el beneficiarse fiscalmente de algún tipo de privilegio o exención. En todo caso deberían quedar excluidas operaciones consideradas dentro del curso ordinario de las actividades empresariales que aprovechan, acorde con el principio de economía de opción, todas las ventajas fiscales que puedan aplicarse lícitamente.

Una vez analizados los requisitos de la doctrina de sustancia económica, considero que se dan ciertas lagunas que deben ser subsanadas, ya que la mayoría de los conceptos que no fueron aclarados antes de la codificación son todavía inciertos, afectando las citadas lagunas a los contribuyentes que no busca la práctica abusiva, sino en todo caso la lícita planificación fiscal.

Se podría concluir por tanto, que a pesar de no ser una medida perfecta, la citada codificación, es un mecanismo eficaz para luchar contra las estructuras fiscales abusivas. Debemos tener en cuenta que la última palabra para la aplicación de esta doctrina, ahora codificada, está en manos de los Tribunales.

Finalmente considero que el régimen de sanciones aprobado es cuestionable, ya que se basa en varios tipos de conducta no definidos claramente, imponiéndose sanción, incluso en los supuestos en los que los contribuyentes no han obtenido beneficios fiscales. Por ello, entiendo que la aprobación de esta responsabilidad objetiva hará aumentar los litigios, dado que los contribuyentes, que pudieran estar de acuerdo con un posible ajuste fiscal al no haber sido capaces de demostrar suficientemente el contenido económico en su operación, difícilmente aceptarán la imposición de una sanción.

En la segunda parte del trabajo se analizan las medidas para erradicar la elusión y la evasión fiscal adoptadas en India y China, así como ciertos casos judiciales que ha puesto de manifiesto la actual predisposición de ambos países en la lucha contra la evasión y la elusión fiscal.

La razón de mencionar primero el posicionamiento de los Estados Unidos y sus doctrinas judiciales y posteriormente las medidas para contrarrestar la evasión y la elusión fiscal en países emergentes como India o China, es porque ambos países se han visto claramente influenciados por algunas de las doctrinas norteamericanas, sobre todo por la Doctrina de la Sustancia Económica y la Doctrina sobre la Sustancia sobre la Forma.

Debemos tener en cuenta que la evasión y la elusión tienen un efecto importante en el desarrollo económico de todas las economías. No obstante, las economías en desarrollo son particularmente vulnerables a este tipo de prácticas, debido a las deficiencias en su marco Institucional y la falta de conocimientos y recursos suficientes para supervisar las complejidades subyacentes a éstas.

Como se ha puesto de manifiesto, la débil política contra la evasión o la elusión fiscal ha generado durante años un efecto llamada hacia India y China, ante la creencia que los inversores extranjeros podían optimizar beneficios de manera ilícita sin repercusiones.

No podemos negar que en estos países se han dado durante décadas una serie de inconsistencias que han beneficiado todo tipo de prácticas abusivas, debido fundamentalmente a la falta de una normativa clara y transparente, la inexistente cultura de contribución “voluntaria a las arcas públicas”, la ausencia de eficiencia de las administraciones fiscales y la escasa experiencia de sus funcionarios en inspecciones fiscales con trasfondo internacional.

También es una realidad, que en general los países emergentes, y en particular China e India, han concedido regímenes altamente ventajosos para atraer inversión a su territorio, como vacaciones fiscales aplicables a determinados sectores o incentivos en las inversiones en determinadas zonas.

Siendo conscientes ambos gobiernos de lo anteriormente señalado y con el firme propósito de controlar la elusión fiscal y, sobre todo, de no perder ingresos de recaudación, ambos países han modifica-

do su normativa fiscal adaptándola a los sistemas fiscales vigente en países desarrollados y lo que es más importante, han reestructurado sus administraciones fiscales con el objeto de concienciar que el exceso de laxitud no beneficia al país, sino atrae a un tipo de inversor que no tiene intención en contribuir en el desarrollo de su economía, sino todo lo contrario.

Se ha analizado, en primer lugar el asunto Vodafone en la India, como claro exponente de la ineficaz política de antiabuso fiscal existente en dicho país. Es ciertamente censurable la inseguridad jurídica que ha provocado el retardo de una resolución definitiva sobre este asunto por parte de los Tribunales, intranquilizando no sólo al grupo afectado sino a otras empresas o grupos en su misma situación. Finalmente, la Corte Suprema ha dado la razón a Vodafone, fundamentalmente por no contar con los mecanismos legales internos suficientes para poder llevar a buen puerto su intención de someter a imposición en India transacciones internacionales que sólo indirectamente afectaban a dicho territorio.

No obstante, como hemos mencionado, las autoridades indias, están pendiente de incorporar una normativa de antiabuso (algo polémica por ciertas lagunas aún existentes). La normativa antielusión fiscal establece unos claros mecanismos que pretenden erradicar este tipo de prácticas, enfatizando la aplicación de la Doctrina de la Sustancia sobre la Forma, lo que repercutirá directamente en las transacciones llevadas a cabo fuera del territorio indio, pero que afectan al control de entidades residentes en India.

Como valoración previa siempre es, *a priori*, bienvenida una normativa contra este tipo de prácticas, lo que incentivará a aquellos inversores que pretendan llevar a cabo una lícita planificación fiscal y disuadirá a aquellos que llevan a cabo un determinado tipo de transacciones en la búsqueda de ventajas fiscales derivadas de lagunas en la normativa fiscal.

El posicionamiento de las autoridades fiscales chinas en la aplicación de las medidas de antiabuso fiscal poco tiene que ver con lo analizado en relación con India, al contar desde 2008 con un elenco de medidas que pretenden erradicar tanto la evasión como la elusión fiscal.

Se ha analizado el asunto *Jiangdu*, el cual pone claramente de manifiesto los esfuerzos de China por someter a imposición las ganancias de capital que se puedan derivar de las transferencias de acciones en entidades chinas, aunque se trate de un traspaso indirecto.

A modo de reflexión, una cuestión a tener en cuenta en estos asuntos analizados, es que si bien durante años China ha sido receptor de innumerables inversiones, pronto fue consciente que la mayoría de las entidades extranjeras residentes declaraban pérdidas y contaban con excesivos incentivos fiscales, lo que tenía como consecuencia la falta de recaudación por parte de las autoridades fiscales. Si además se tenía en cuenta que las ganancias de capital no quedaban sujetas a tributación en China, debido a la interposición de estructuras intermedias localizadas en países con los que China tenía firmado un CDI oferente de dicho beneficio, la pérdida de recaudación quedaba evidenciada.

No debemos obviar que el papel de las autoridades locales chinas es actualmente muy pro-activo. China, ha dejado de ser un país lejano que carece de personal cualificado para la detención de la elusión y la evasión fiscal, habiendo adoptado desde 2008 una clara intención de erradicar este tipo de prácticas.

No hay duda, que con las medidas de antiabuso fiscal, los gobiernos pretenden evitar las prácticas abusivas perpetradas en sus dominios y evidenciar su derecho a cobrar impuesto por rentas generadas en su territorio.

También es cierto, que si bien es importante una normativa contra las prácticas mencionadas, es igualmente importante que éstas sean claras, dado que las posibles incertidumbres pueden provocar un efecto negativo en el contribuyente, siendo éste uno de los argumentos que se han citado en contra de este tipo de medidas.

Sin duda, la implementación en un determinado país de medidas anti-elusión, es complicada. Aquellas con un amplio espectro en su aplicación, pueden conllevar un riesgo real de socavar la capacidad de las empresas y los contribuyentes que pretendan llevar a cabo una lícita planificación fiscal. Por otro lado, la introducción de unas medidas extremadamente moderadas podría motivar la utilización de arbitrajes fiscales y la búsqueda de vacíos legales que puedan amparar posibles elusiones fiscales.

Mientras existan leyes que regulen las prácticas abusivas, este problema va a continuar surgiendo. La cuestión es, sin embargo, si podemos hacer algo mejor que sólo admitir lo inevitable. En la legislación fiscal, tal vez podamos, precisamente por el afán de erradicar las prácticas abusivas en un marco global a través de la adopción de medidas (tanto, unilaterales, bilaterales como multilaterales) para conseguir dicho objetivo.



BIBLIOGRAFÍA

- COOPER, G. S.: "Conflicts, Challenges and Choices. The Rule of Law and Anti-avoidance Rules", en *Tax Avoidance and The Rule of Law*, Graeme S. Cooper ed., (1997).
- CUMMING, J., L.: "Codifying Economic Substance", 118 *Tax Notes* 213, (2008).
- DE BROE, L.: *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study Under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, ed. IBFD, (2008).
- FABER, P. L.: "Business Purpose and Section 355", 43 *Tax Law*, 855, (1990).
- FALCÓN Y TELLA, R.: "El Fraude a la Ley Tributaria como Mecanismo para Gravar Determinadas Economías de Opción", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31, (1995).
- "El Limitado Alcance de la Exigencia de un Motivo Económico Distinto del Ahorro Fiscal", *Quincena Fiscal*, núm. 6, (2011).
- GRAEME, S. C.: "Conflicts, Challenges and Choices. The Rule of Law and Anti-avoidance Rules", en *Tax Avoidance and The Rule of Law*, Graeme S. Cooper ed., (1997).
- KEINAN, Y.: "The Many Faces of the Economic Substance's Two-Prong Test: Time for Reconciliation?", 1 *N.Y.U.J.L & Bus.* 371, (2005).
- "The Economic Substance Doctrine-Past, Present, and Future", 47 *Tax Mgm't Memo* 259, (2006).
- "Rethinking the Role of the Judicial Step Transaction Principle and a Proposal for Codification", 22 *Akron Tax Journal* J.45, (2007).
- Lai Lan Mo, P.: *Tax Avoidance and Anti-Avoidance Measures in Major Developing Economies*, ed. Greengood, (2003).
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: "Planificación o Fraude en el Ámbito Internacional", *Impuestos*, núm. 21, n 1, (2005).
- "Medidas adoptadas por la OCDE para paliar la competencia fiscal lesiva y la evasión fiscal", *Gaceta Fiscal*, núm. 303, (2011).
- "An Assessment of the Anti Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union", *Bulletin for International Taxation*, IBFD, núm. 3, (2012).
- "Las Doctrinas Judiciales Norteamericanas de Antiabuso Fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la Doctrina sobre la Sustancia Económica) y la Doctrina sobre los Acuerdos Artificiales Aplicable en la Unión Europea", *Quincena Fiscal*, núm. 21, (2011).
- "Las Medidas de Antiabuso Fiscal Aplicable en la Unión Europea (Con Especial Consideración sobre la Doctrina de los Acuerdos Artificiales)", *I Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Desafíos de la Hacienda Pública Española"*, (2011).
- "La Normativa Antiabuso Fiscal Aplicable en India y China", *Quincena Fiscal*, núm. 19, (2012).
- "Anti-Tax Avoidance Measures in China and India: An Evaluation of Specific Court Decisions", *Bulletin for international taxation*, ed. IBFD, Ámsterdam, vol. 1, (2013).
- OECD: *International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies*, ed. OECD, (1987).
- *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, ed. OECD Publications, (1998).
- *Model Tax Convention (Condensed version)*, ed. OECD, (2010).
- PALAO TABOADA, C.: *La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal*, Lex Nova, (2009).
- PÉREZ ROYO, F.: "Delitos Fiscales y Ocultación", en BAJO FERNÁNDEZ M. (coord.), *AAVV: Política Fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, ed. Ramón Areces, (2007).
- ROHATGI, R.: *Basic International Taxation*, 2nd ed., Ed. Richmond Law & Tax, (2005).
- SHAVIRO, D., "Doing Well by Doing Good?, Responding to Cross-Border Tax Arbitrage, National Tax Association", *TIA*, (2004).
- SHELTON, D.: "Law and not law and the problem of soft law", en *AAVV: Commitment and Compliance: The Role of Non-binding Norms in the International Legal System*, ed. Oxford University Press, (2003).
- STRETCH C. *et al.*: "Economic Substance and Strict Liability Do Not Mix", *Tax Notes*, 15 de junio, (2009).
- WARREN, A.: "The Requirement of Economic Profit in Tax Motivated Transactions", 59 *Taxes* 985, (1981).

La asistencia mutua internacional en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: dos ejemplos de su proyección

ROCÍO LASARTE LÓPEZ
(Universidad de Sevilla)

Estamos viviendo un momento de cambio en las normas comunitarias que disciplinan o establecen el régimen jurídico de la asistencia mutua. Como es conocido la Directiva 77/799/CEE no funciona y ha sido sustituida por nuevas normas. La primera, la Directiva 2010/24/UE de asistencia mutua en materia de recaudación, de 16 de marzo de 2010, relativa a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes a determinados impuestos y derechos¹, que ha supuesto un gran avance en la colaboración entre Estados miembros para hacer efectivos los derechos económicos y que el cobro del crédito tributario no se vea impedido por el hecho de que corresponda a un Estado miembro distinto de aquel en el que resida el obligado al pago. Esta regulación articula mecanismos de relación entre Estados para garantizar la eficacia en la prestación de esa asistencia concreta, pero la regulación se había quedado escasa hasta la reciente aprobación de su fundamental norma de complemento, la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad² y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. Es el complemento necesario porque no debemos olvidar que en la actualidad tanto las competencias de control tributario como las liquidadoras se ejercen a nivel nacional, y que los inspectores no cruzan las fronteras pero los defraudadores sí, por lo que el establecimiento de unas normas de coordinación y asistencia mutua entre los Estados se hace imprescindible.

Como vemos se han efectuado una serie de adaptaciones importantes de las normas relativas a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, en particular por lo que respecta al intercambio de información entre Estados miembros, a fin de incrementar la eficiencia y la eficacia del intercambio de información transfronterizo. Ahora bien, si es cierto que las antiguas Directivas fueron aprobada en un contexto en el que las necesidades del mercado interior eran distintas (incluso era distinto del propio concepto de Europa), han sido normas de referencia utilizadas y aplicadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), tal como demuestra las sentencias que a continuación comentaremos, dictadas en el año 2012 por el TJUE. Este Tribunal concede gran importancia a las normas sobre cooperación administrativa comunitarias dándole un papel de “integración jurídica”, elemento de cohesión, que no existe aun, al faltar la armonización especialmente en el ámbito de los impuestos directos.

1. LA SENTENCIA DE 12 DE JULIO DE 2012, ASUNTO C-269/09, COMISIÓN EUROPEA CONTRA ESPAÑA

Según expone el Tribunal el escrito presentado por la Comisión contra España se centraba en la siguiente cuestión:

“1. Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, así como de los artículos 28 y 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), al adoptar y mantener, en el artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006, p. 4174; corrección de errores

¹ El artículo 28 de esta Directiva obliga a su transposición a los Derechos nacionales antes del 31/12/2011 siendo obligatorio que la norma interna despliegue sus efectos a partir del 1/1/2012.

² DOUE 11/3/2010.

en BOE número 57, de 7 de marzo de 2007, p. 9634), una disposición por la que los contribuyentes que trasladan su residencia al extranjero están obligados a incluir cualquier renta no imputada en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que hayan sido considerados contribuyentes residentes.”

Vamos a prestarle particular atención porque se trata de un caso en que la norma controvertida es una disposición de nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Física en el complicado asunto de los llamados *impuestos de salida*, y de una sentencia en que hay referencias importantes a la cooperación administrativa interestatal, tanto en el ámbito de la UE como del EEE. El problema a que intentan enfrentarse este tipo de tributos es fácil de resumir, aunque sus posibles soluciones son muy complejas: tributación de rendimientos pendientes de imputación y de plusvalías latentes en el momento en que el contribuyente traslada la residencia de uno a otro Estado y el consiguiente reparto de la potestad tributaria, es decir, de la imposición de esas rentas por el Estado en que se generaron hasta el momento del traslado y por el Estado en que residirá el contribuyente cuando las hace efectivas desde el momento de su nueva residencia.

La Comisión requirió en su día a España para que modificara el artículo 14.3 de la Ley 35/2006, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), porque obligaba a quienes fueran a dejar de ser residentes en nuestro territorio a incluir en su declaración del último ejercicio la totalidad de las rentas pendientes de imputación. A su juicio se trataba de una norma discriminatoria en razón del lugar de residencia de los contribuyentes, puesto que los residentes no tenían obligación de incluir dichas rentas. Dado que España se negó a ello considerando que no había infracción alguna del TCE ni del Acuerdo EEE, la Comisión formalizó su recurso ante el Tribunal, que recoge en su pronunciamiento las alegaciones de las partes con bastante extensión. España se vio apoyada en este conflicto por Alemania, Holanda y Portugal.

Para la Comisión, como hemos dicho, el artículo 14.3 era discriminatorio porque perjudicaba a quienes querían trasladar su residencia a otro Estado de la UE o a otro Estado del EEE, lo cual se convertía en un obstáculo para la libre circulación de personas y la libertad de establecimiento. Reconoce en principio que este tipo de medidas podrían justificarse por razones de interés general tales como la necesidad de garantizar la recaudación de los tributos y regular el reparto de la potestad tributaria entre el Estado en que el contribuyente deja de ser residente y el Estado en que el contribuyente pasa a ser residente. Pero considera que no es así en este caso porque la medida española es desproporcionada en relación con esos objetivos; y cuando España argumenta que no es discriminatoria porque el contribuyente que se traslada puede diferir el pago si presta determinadas garantías, la Comisión responde con contundencia que el residente “disfruta automáticamente de la posibilidad de diferir el pago del impuesto, sin tener que cumplir con los requisitos que se imponen al contribuyente que traslada su residencia a otro Estado miembro”. El argumento sólo sirvió por tanto para hacer más visible la discriminación.

A juicio de la Comisión, existen “instrumentos adecuados” para alcanzar esos objetivos. Esos instrumentos son las Directivas 76/308 y 2008/55 sobre asistencia mutua del cobro de créditos y la Directiva 77/799 sobre asistencia mutua en el ámbito de los impuestos directos. Cuando el conflicto llega al Tribunal ambas partes han discutido ya sobre la utilidad real de estas Directivas y así lo recoge la sentencia.

“16. En cuanto a la alegación del Reino de España de que los mencionados instrumentos legislativos resultan insuficientes para garantizar la eficacia de los sistemas tributarios, la Comisión aduce que incumbe a los Estados adoptar los mecanismos necesarios para garantizar una aplicación eficaz de las citadas Directivas, así como corregir determinadas deficiencias que pudieran observarse al aplicar en la práctica el sistema de asistencia mutua. En cambio, añade dicha institución, los Estados miembros no pueden adoptar medidas que den lugar a discriminaciones, como sucede en el caso de la legislación nacional controvertida.

17. En respuesta a la alegación del Reino de España de que la propia Comisión había reconocido la ineficacia de los mencionados instrumentos legislativos, ésta alega que, para fundamentar su argumentación, aquel Estado miembro se limitó a citar pasajes aislados de la exposición de motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, de 2 de febrero de 2009 [COM(2009) 28 final]. Defendiendo las razones que condujeron a esta Propuesta de Directiva, la Comisión sostiene que la finalidad de la misma es introducir una serie de mejoras y no propugnar la adopción de un nuevo sistema de asistencia, lo que sucede también, según ella, en el caso de la legislación en materia de intercambio de información. La Comisión cuestiona asimismo las conclusiones que el Reino de España deduce de la citada Propuesta, concretamente en lo que atañe al número de créditos cobrados sobre el total de los que habían sido objeto de una reclamación.”

Es bien sabido que estas Directivas son aplicables en el territorio de la UE pero no en el EEE. Por tanto para fundamentar la violación de este último Acuerdo la Comisión nos recuerda que existirá tal discriminación si los Estados de salida y de entrada han firmado un convenio para evitar la doble imposición que contenga cláusulas sobre intercambio de información. Debemos advertir que, a nuestro juicio, el problema no se soluciona sólo con intercambio de información y que serían necesarios además acuerdos sobre asistencia en el cobro de la deuda fiscal exigida por el Estado de salida. La Comisión es consciente de ello. Pero intenta evitar el obstáculo acudiendo a un argumento que nos parece muy atrevido: “no cabe excluir que el contribuyente afectado posea bienes en España sobre los que quepa aplicar medidas de apremio y ejecución”. Luego veremos la opinión del Tribunal. Pero opinamos que hubiera sido más apropiado exigir en el EEE acuerdos con contenido equivalente a las citadas Directiva sobre cooperación para el cobro de las deudas (no sólo intercambio de información) para considerar discriminatoria la norma controvertida.

Nos encontramos pues ante un caso en que desde el primer momento aparecen enfrentadas las posiciones de las partes sobre tan importante normativa comunitaria reguladora de la cooperación administrativa entre los Estados miembros, con perspectivas absolutamente distintas, como ahora podremos comprobar. Del planteamiento de la Comisión sólo nos queda resaltar que, según expone la sentencia, chocó también con las alegaciones de España sobre la procedencia o improcedencia de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia aducidos por una y otra parte. Volveremos sobre el tema una vez analizadas las consideraciones del este Tribunal.

En cuanto a los motivos esgrimidos por España son la otra cara de la moneda. El artículo 14.3 de la Ley del IRPF no pretende gravar plusvalías latentes sino rentas devengadas: no es un anticipo sobre el futuro devengo de rentas. Es, en efecto, una restricción a la libertad de establecimiento; pero está justificada “por los objetivos de interés general consistentes en garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, la recaudación eficaz de los impuestos y la coherencia del sistema tributario español”. Al margen ahora de su choque con la Comisión sobre la procedencia o no de algunas de las sentencias invocadas del Tribunal de Justicia, las alegaciones españolas recuerdan su doctrina de que la situación de residentes y no residentes no es comparable en el campo de los impuestos directos. Esta explicación lleva al punto que nos resulta de mayor interés para nuestro estudio: la recaudación de un tributo que debe ser pagado por un no residente “requiere inevitablemente la cooperación de la Administración tributaria del Estado de residencia”. Y España no confía en la efectividad de la normativa europea a que se refiere la Comisión (y dio prueba de ello puesto que durante su presidencia de la UE se impulsó la sustitución de dichas normas por dos nuevas Directivas sobre cooperación administrativa).

“35. En tercer lugar, el Reino de España, apoyado por la República Federal de Alemania y la República Portuguesa, considera que la legislación controvertida resulta proporcionada a la consecución de los fines que persigue, habida cuenta de que, a su juicio, las Directivas 76/308, 77/799 y 2008/55 han resultado notoriamente insuficientes para garantizar la eficacia del sistema tributario, tal como así lo han reconocido en diversas ocasiones, concretamente en los trabajos preparatorios de los actos legislativos, no sólo la Comisión, sino también el Comité Económico y Social Europeo y el Consejo de la Unión Europea. El Reino de España añade que estas instituciones han reconocido, en efecto, que los instrumentos de asistencia mutua existentes adolecen de deficiencias y requieren una reforma en profundidad.

36. Basándose en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, denominada «Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros», de 19 de diciembre de 2006 [COM (2006) 825 final], así como en la Resolución del Consejo, de 2 de diciembre de 2008, sobre la coordinación en materia de imposición de salida (DO C 323, p.1), el Gobierno español alega que, teniendo en cuenta la escasa –o incluso inexistente– probabilidad de que las deudas tributarias de un contribuyente que ha trasladado su residencia fuera de España logren recaudarse mediante el sistema de asistencia mutua existente, tal recaudación genera costes administrativos manifiestamente desproporcionados.”

A la vista de dos valoraciones tan distintas no podemos dejar de observar que ninguna nos resulta convincente. La Comisión parece desconocer las deficiencias de las repetidas Directivas, cosa que resulta sorprendente ya que ella misma ha hecho ver la necesidad de completar su contenido e incluso de redactar nuevas disposiciones, dejando constancia de su postura en varios documentos sobre estas materias. Además de ello, nos vemos obligados a matizar su afirmación de que corresponde a los Estados miembros garantizar su aplicación eficaz, porque muchos de los obstáculos que impiden dicha eficacia derivan del contenido de esas disposiciones comunitarias (recuérdese como prueba bastante el artículo 8 de la Directiva 77/799). Incluso llega más lejos la postura de la Comisión cuando dice lite-

ralmente que también incumbe a los Estados miembros “corregir determinadas deficiencias que pudieran observarse al aplicar en la práctica el sistema de asistencia mutua”, afirmación que aparece en los párrafos antes transcritos. No sabemos a que deficiencias quiere referirse, pero esa afirmación sólo nos convence si se trata de limitaciones operativas o de procedimientos administrativos, porque en la medida en que deriven de las normas comunitarias la responsabilidad de su corrección es del Consejo y de la Comisión e incluso del Parlamento, o sea, de las instituciones europeas. La responsabilidad de los Estados miembros será sólo indirecta dada su presencia en estas instituciones; su obligación será la transposición de la Directiva y arbitrar los mecanismos para hacerlas efectivas.

Pero la descalificación de las Directivas que hacen las alegaciones españolas según los párrafos de la sentencia antes transcritos tampoco puede resultarnos convincente. Es tan amplia que podría conducir a otorgar carta blanca a los Estados miembros para adoptar múltiples medidas en defensa de sus intereses nacionales que desactivaran los cuatro principios básicos de la UE. El proceso de construcción de Europa creemos que exige una interacción entre disposiciones comunitarias y nacionales de manera que se vayan completando y corrigiendo unas y otras. Justificar normas nacionales a partir de la descalificación de las comunitarias nos parece un mal camino.

La posición de España es apoyada por los tres Estados miembros comparecientes. Alemania advierte frente a las afirmaciones de la Comisión que la asistencia mutua prevista en esa Directiva “sólo tiene validez cuando la potestad recaudatoria de los distintos Estados miembros sea comparable, lo que no sucede en el caso de autos, y que debe excluirse ese instrumento cuando la posibilidad de implementar la asistencia mutua tan sólo exista en teoría”. Recurre además a la declaración del Tribunal en la *sentencia Persche*: los Estados no están obligados a recurrir a esos mecanismos “si consideran que esa vía no puede verse coronada por el éxito”. En cuanto a su comentario sobre que sin esa norma controvertida un contribuyente podría eludir el pago del impuesto trasladando su residencia a un tercer Estado donde no se aplicara la normativa común, opinamos que este resultado podría evitarse modificando el texto del artículo 14.3 para limitar su aplicación a terceros Estados que no hayan suscrito el Acuerdo EEE o con los que España no tenga convenios de doble imposición con cláusulas de intercambio de datos y asistencia administrativa. Holanda afirma que la Comisión no ha demostrado que la norma controvertida vaya contra los artículos 28 y 31 de ese Acuerdo y que España no ha suscrito ese tipo de tratados con algunos de los países del EEE, como Noruega o Liechtenstein. Repetimos nuestra observación anterior. Y Portugal, además de traer a colación la *sentencia N*, niega que resulte aplicable la doctrina jurisprudencial sobre la posibilidad de exigir las pruebas al contribuyente.

Pasemos al análisis de las consideraciones y fallo del Tribunal.

En primer lugar vamos a centrarnos en la posible incompatibilidad de la norma controvertida con el derecho de la UE, que, en ese momento se concreta en el TCE cuyos artículos 18 (libertad de circulación de personas y de residencia en cualquier Estado miembro), 39 (libre circulación de los trabajadores) y 43 (libertad de establecimiento). El Tribunal se extiende en diversas consideraciones reiterando su doctrina bien conocida en esta materia. Así nos dice que la libre circulación de personas se opone a que se les coloque en una situación desfavorable cuando quieren realizar cualquier actividad económica en un Estado miembro, al que tienen derecho a desplazarse y a permanecer en el mismo. Se trata de evitar los obstáculos a los cambios de residencia o en general a la libre circulación. Por tanto insiste en la prohibición de las restricciones “incluso de escaso alcance o de importancia menor”, que era el carácter que pretendía dar al artículo 14.3 de nuestra Ley 35/2006 a alguna de las alegaciones. El Tribunal mantiene que esta disposición puede ir contra dicha libertad porque “implica para el contribuyente la obligación de pagar los correspondientes impuestos con anterioridad al momento en que deben hacerlo los contribuyentes que continúan residiendo en España”. E insiste en que el contribuyente que traslada su residencia sufre por ello “una desventaja manifiesta en términos de tesorería”, cosa que es inadmisibles porque ese importante principio comunitario implica que el traslado de la residencia no debe conducir a un trato distinto del que se da a los residentes.

Esta restricción no encuentra fundamento en un motivo de interés general, aunque España haya insistido en que se trata de evitar que quienes dejan de ser residentes puedan ampararse en su desvinculación con la Administración española para el incumplimiento de sus obligaciones fiscales. En relación con este argumento el Tribunal nos recuerda que los mecanismos de cooperación administrativa de los Estados miembros son suficientes para la recaudación de deudas tributarias en cualquiera de ellos, argumento que viene de la mano de la cita previa de las Directivas 76/308, 77/799 y 2008/55. Explica:

“70. Pues bien, el artículo 4, apartado 1 de la Directiva 2008/55 dispone que «a petición de la autoridad requerente, la autoridad requerida le comunicará los datos que le sean útiles para el cobro de un crédito». La Directiva permite, de este modo, que el Estado miembro de origen obtenga de la autoridad competente del Estado miembro de acogida información relativa al traslado de la residencia de una persona física a este último Estado, siempre que tal información sea necesaria para que el Estado miembro de origen pueda recaudar un crédito fiscal ya existente en el momento del traslado de residencia.

71. Por lo demás, la misma Directiva, concretamente en sus artículo 5 a 9 ofrece a las autoridades del Estado miembro de origen un marco de cooperación y de asistencia que prevé asimismo el reconocimiento de los títulos ejecutivos y la adopción de medidas cautelares que permitan recaudar posteriormente el crédito fiscal en el Estado miembro de acogida (véase en este sentido, la *sentencia National Gird Indus*, antes citada, apartado 78).

72. Procede también hacer constar, a este respecto, que no cabe excluir que los instrumentos de cooperación mencionados más arriba no siempre funcionen en la práctica de manera satisfactoria y sin fricciones. Sin embargo, los Estados miembros no pueden deducir legítimamente de las eventuales dificultades con las que se encuentren para recabar la información requerida, ni de las deficiencias que pudieran existir en la cooperación entre sus respectivas Administraciones tributarias, una justificación para restringir las libertades fundamentales garantizadas en el Tratado (véase en este sentido la sentencia de 4 de marzo de 2004 Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 33).”

Esto significa que el Tribunal niega que la medida adoptada por España de adelantar el pago de las rentas pendientes de imputación al momento en que se traslada la residencia a otro Estado miembro no puede estar justificada en la pretendida dificultad de cobro de los créditos fiscales, puesto que el Estado miembro de acogida estará obligado a cumplir las normas citadas sobre cooperación administrativa, tal como reflejan los párrafos anteriores (el Tribunal niega expresamente que sea aplicable la doctrina de su *sentencia Truck Center*). Por tanto el artículo 14.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta española es desproporcionado y discriminatorio.

Sorprende que esta sentencia no haga referencia alguna a la Directiva 77/799 sobre intercambio de información en el ámbito de los impuestos directos. Como vimos antes, en sus alegaciones, las partes chocaron en su interpretación del significado y la eficacia de esta norma comunitaria. ¿Porqué guarda silencio el Tribunal en este tema, cuando se mantuvo ante el mismo con tanta claridad las deficiencias de los mecanismos de cooperación sobre tal intercambio de datos? Aunque no son fáciles de analizar las consideraciones de la sentencia en este punto, deducimos que el Tribunal evita el problema estimando que “la deuda tributaria se determina definitivamente en el momento en que el contribuyente traslada su residencia a otro Estado miembro” (como dice expresamente en el apartado 69) y que “lo que se cuestiona en el caso de autos no es la determinación de la deuda tributaria en el momento del traslado de residencia sino la recaudación inmediata de esta” (apartado 81). De esta manera, nos dice implícitamente, lo que importa no es el intercambio de datos para liquidar la deuda, sino la asistencia administrativa para su cobro.

A nuestro juicio es trata de un argumento muy poco convincente e incluso nos atrevemos a decir que contradictorio con el propio análisis del Tribunal. Lo que se somete a su consideración no son los problemas de cobro sino el adelanto de la imputación de las rentas pendientes al momento del traslado, tanto por la dificultad de la futura liquidación del contribuyente que deja de ser residente como por la dificultad del cobro de la deuda liquidada. No podemos evitar la impresión de que la sentencia ha buscado una vía rápida de escape de un problema que no quería analizar en este caso, tal vez sin advertir debidamente que si traslada el conflicto sólo al momento de la recaudación está admitiendo, aunque no lo diga expresamente, el adelanto de la imputación al momento del traslado, de manera que da por buena un precepto español que luego va a considerar incompatible con los artículos 18, 39 y 43 TCE. Esto nos sorprende aun más si tenemos en cuenta que es una sentencia dictada en julio de 2012, cuando ya se han aprobado las nuevas Directivas que pretenden cubrir las deficiencias de las anteriores.

Este argumento que criticamos lo encontramos de nuevo como base de la opinión del Tribunal sobre el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, punto en el que llega a la conclusión de que la medida no está justificada por tal objetivo. Reiteramos nuestra opinión anterior. Por último el Tribunal se ocupa de la posible justificación del artículo 14.3 por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario nacional. Estamos de acuerdo en que se rechace este argumento, que, como dice la sentencia, España se limita a invocar sin probar que sea así.

En general llega por todo lo anterior a la conclusión de que se trata de una norma no fundamentada, desproporcionada en relación con los objetivos que pretende alcanzar, disuasoria e incompatible con el TCE.

Finalmente recordemos que la Comisión mantenía también que la norma controvertida iba contra los artículos 28 (libre circulación de los trabajadores) y 31 (libertad de establecimiento) del acuerdo EEE. El Tribunal razona con brevedad, tras remitirse a sus consideraciones anteriores:

“96. No obstante, es preciso hacer constar que, en lo que atañe a la justificación basada en la necesidad de garantizar la recaudación eficaz de las deudas tributarias, el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros que se establece en las Directivas 76/308, 77/799 y 2008/55 no existe en las relaciones entre aquellas autoridades y las autoridades competentes de un Estado tercero que no haya contraído ningún compromiso de asistencia mutua (véase, en particular, la sentencia de 5 mayo de 2011, Comisión/Portugal, C-267/09, Rec. p. I 0000, apartado 55).

97. A este respecto, procede señalar que el Reino de España alega que no ha celebrado con el Reino de Noruega, la República de Islandia o el Principado Liechtenstein tratados bilaterales que prevean la asistencia mutua para la percepción o recaudación de los impuestos. Por consiguiente, en el supuesto de que un contribuyente traslade su residencia a alguno de estos Estados parte en el Acuerdo EEE no consta que las autoridades españolas dispongan de medios que les permitan beneficiarse de una cooperación efectiva con las autoridades de dichos Estados.”

El Tribunal añade que la Comisión ni siquiera ha demostrado en este litigio que incluso otros convenios con Estados no miembros de la UE pero integrados en el EEE prevean eficaces mecanismos de intercambio de información. Su conclusión es pues que desestima el recurso sobre el incumplimiento por parte de España de acuerdo EEE.

La Sala Primera del Tribunal de Justicia llega pues al siguiente fallo sobre la principal cuestión debatida:

“Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, al haber adoptado y mantenido en vigor, en el artículo 14, apartado 3, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, una disposición que impone a los contribuyentes la obligación de incluir todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que se les haya considerado contribuyentes residentes.”

El Tribunal condena a España a soportar las tres cuartas partes de las costas y sobre la Comisión cargará la cuarta parte restante. Los Estados comparecientes, Alemania, Países Bajos y Portugal, deberán soportar sus propias costas.

2. LA SENTENCIA DE 18 DE OCTUBRE DE 2012, ASUNTO C-498/10, X NV CONTRA HOLANDA

Este litigio trae causa de la petición de decisión prejudicial planteada por el correspondiente tribunal de casación de los Países Bajos con motivo del recurso presentado por X NV, club de fútbol semiprofesional (designado en la sentencia como X) en relación con las liquidaciones complementarias sobre las rentas de trabajo que les fueron giradas por la Administración tributaria como consecuencia de los pagos efectuados a dos clubes de fútbol semiprofesionales domiciliados en Inglaterra por partidos jugados en Holanda. Estos pagos, según consta en los hechos se abonaron a los clubes, sin que éstos pagaran cantidad alguna a los jugadores por este concepto. Es importante dejar constancia de que Holanda y el Reino Unido habían suscrito en 1980 un convenio para evitar la doble imposición, según veremos al final de este comentario.

La Hacienda holandesa comunicó las liquidaciones complementarias porque X no retuvo cantidad alguna. Dado que los pagos a residentes en Holanda no estaban sometidos a esa retención, y teniendo en cuenta las alegaciones de X, el tribunal de casación elevó varias cuestiones prejudiciales, que iremos transcribiendo separadamente a efectos de su análisis. Junto a las partes comparecieron ante el Tribunal un nutrido grupo de Gobiernos de los Estados miembros y la Comisión Europea.

La primera cuestión dice con una pesada redacción:

“¿Debe interpretarse el artículo 56 TFUE en el sentido de que existe una restricción de la libre prestación de servicios cuando el destinatario de un servicio, prestado por un proveedor establecido en otro Estado miembro, está obligado, en virtud de la legislación del Estado miembro en el que el destinatario del servicio tiene su domicilio y donde se presta el servicio, a practicar la retención del impuesto sobre la remuneración abonada por tal servicio, mientras que tal obligación de retención no existe si afecta a un prestador de servicio establecido en el mismo Estado miembro del destinatario?”

Advirtamos ante todo que en esta sentencia se invoca un precepto del nuevo Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, TFUE, pues como habrá podido observarse hasta ahora casi todas aludían a las disposiciones del TCE reguladoras de las libertades comunitarias. Dicho artículo 56, como expresa el texto transcrito, prohíbe las restricciones a la libre prestación de servicios dentro del territorio de la UE (se corresponde por tanto al artículo 49 del TCE).

El problema se centra en la disparidad del régimen aplicable a residentes y no residentes en cuanto prestadores de servicios. Los primeros no soportan retención sobre las cantidades percibidas por sus servicios; los segundos sí (20 por 100 de esas cantidades). Las consideraciones iniciales de la sentencia recuerdan que la doctrina del Tribunal exige la supresión de restricciones a la libre prestación de servicios y asume que esa libertad confiere derechos tanto al prestador como al destinatario de los mismos.³ La norma controvertida puede constituir una restricción.

El argumento de los Gobiernos es digno de atención, aunque su lógica fiscal sea bastante elemental. Invocan la *sentencia Truck Center* para recordar que residentes y no residentes se hallan en situaciones distintas que justifican dos técnicas impositivas: 1.^a) no retención de los precios percibidos por sus servicios por los residentes porque se encuentran luego gravados por los impuestos sobre sociedades o sobre la renta; 2.^a) la retención sobre los precios percibidos por sus servicios por los no residentes en Holanda porque en este caso “este Estado miembro actúa como Estado de origen de las rentas, razón por la cual no puede limitarse a declarar y a cobrar los créditos tributarios del sujeto pasivo y depende, por el contrario, de la colaboración con las autoridades tributarias del Estado de residencia de éste”. Esta es la razón por la que se impone a los destinatarios de los servicios residentes en Holanda la carga administrativa de practicar e ingresar la retención en los pagos que hagan a no residentes en este país y se les asigna la responsabilidad correspondiente.

Al margen de otros razonamientos sobre el tema que veremos más adelante, al Tribunal no le convence este planteamiento a la hora de pronunciarse en concreto sobre si la norma controvertida constituye o no una restricción. Su respuesta es positiva y está formulada con claridad: es una restricción a la libre prestación de servicios precisamente “en la medida en que implica una carga administrativa adicional y los consiguientes riesgos en materia de responsabilidad” para los destinatarios de servicios residentes en Holanda.

Las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, cuya redacción tampoco facilita su lectura, son analizadas conjuntamente; esta última hace entrar en la escena a la Directiva 76/308 sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios.

“2. a) En caso de que la respuesta a la cuestión anterior implique que una normativa que prevé que el destinatario de un servicio practique una retención constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios ¿puede estar justificado tal obstáculo por la necesidad de garantizar la imposición y el cobro de un impuesto a sociedades extranjeras que permanecen durante un breve periodo de tiempo en los Países Bajos y resultan difícilmente controlables, lo cual dificulta el ejercicio de la potestad tributaria atribuida a los Países Bajos?

b) En tal caso, ¿reviste alguna pertinencia el hecho de que la normativa haya sido modificada en un momento posterior respecto a situaciones como la del caso de autos, en el sentido de que se renunció unilateralmente a la imposición por haber resultado su aplicación difícil e ineficiente?

3. ¿Va la normativa más allá de lo necesario a la vista de las posibilidades de asistencia mutua que, en particular, la Directiva 76/308/CEE [del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO L 73, p. 18; EE 02/03, p. 46) en su versión resultante de la Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001 (DO L 175, p. 17) (en lo sucesivo «Directiva 76/308») ofrece para el cobro de impuestos?”

Es bien conocido que la doctrina del Tribunal admite que las restricciones puedan venir justificadas por razones de interés general, entre las cuales figura la necesidad de garantizar el cobro del tributo. Basándo-

³ En este punto la sentencia nos remite al apartado 32 del escrito de conclusiones de la Abogado General (J. KOKOTT) que discute la alegación correlativa del Gobierno holandés: “Ahora bien, este planteamiento reduce de un modo inadmisiblemente el alcance de la libre prestación de servicios. En efecto, soslaya que el beneficiario del servicio y el proveedor del mismo son dos sujetos de Derecho distintos con sus respectivos intereses. Por tanto, toda persona debe poder invocar la libre prestación de servicios cuando sus derechos resultan perjudicados. Sin embargo, tal cosa no quedaría garantizada si pudiera negarse la existencia de una restricción solamente porque la medida que grava una parte del contrato (en el caso de autos, X) proporciona una ventaja a la otra (en el caso de autos, los clubes británicos)...” Es sin duda un tema que presenta interés jurídico, pero que, a nuestro juicio carece de relevancia en este supuesto, ya que no recurre el prestador de los servicios, sino solo el destinatario en cuanto que el ordenamiento jurídico holandés lo hace responsable de la retención que debió practicar sobre las cantidades pagadas. Como luego veremos el Tribunal no entra en las consecuencias de esa retención para los prestadores de los servicios no residentes.

se en su *sentencia Skorpjo Konzertproduktionen* de 2006 y en las alegaciones de los Gobiernos comparecientes el Tribunal opina que la retención y la responsabilidad tributaria del destinatario de los servicios residentes en Holanda “constituyen un medio legítimo y adecuado para asegurar la sujeción fiscal de las rentas de una persona establecida fuera del Estado de imposición, y evitar que las rentas de que se trata eludan el impuesto tanto en el Estado de residencia como en el Estado en el que se prestan los servicios”. Esos mismos argumentos no habían servido para negar la existencia de una restricción, como hemos visto antes, pero sirven ahora para considerar que estamos ante una restricción justificada. Sin embargo en este planteamiento asoma, en nuestra opinión, una contradicción en la información facilitada por la propia sentencia, que nos limitamos a apuntar porque no disponemos de los datos necesarios para una valoración.

Como se dice en el texto transcrito de la cuestión prejudicial 2. b) Holanda renunció a la retención examinada “por haber resultado su aplicación difícil e ineficiente” (digamos de paso que el Tribunal llega a conclusión de que la renuncia del sistema de retención en la fuente por parte Holanda no prejuzga su adecuación para lograr el objetivo buscado ni su proporcionalidad). Esta afirmación es contradictoria con el razonamiento anterior pero el Tribunal parece no advertirlo, de manera que insiste en sus consideraciones en que el sistema de retención fue establecido por Holanda basándose en que el sistema de liquidaciones tributarias individuales de los prestadores no residentes era difícil y provocaba cargas administrativas, mientras que la retención es sencilla y eficaz.

Puesto que es una restricción justificada toca preguntarse a continuación si la norma controvertida excede o no de lo necesario para garantizar el cobro. El Tribunal vincula acertadamente esta pregunta con la existencia de la Directiva 76/308:

“44. La Directiva 76/308 establece reglas comunes relativas a la asistencia mutua para garantizar el cobro de los créditos correspondientes a determinados derechos y determinadas exacciones e impuestos (sentencia de 14 de enero de 2010, *Kyrian*, C-233/08, Rec. p. I- 177, apartado 34). De conformidad con los preceptos de esta Directiva, un Estado miembro puede pedir la asistencia de otro Estado miembro en lo que atañe al cobro del impuesto sobre la renta adeudado por un sujeto pasivo residente en este último Estado miembro (véase la sentencia de 9 de noviembre de 2006, *Turpeinen*, C-520/04, Rec. p. I- 10685, apartado 37).

45. De sus considerandos primero a tercero resulta que la Directiva 76/308 tiene por objeto suprimir los obstáculos para el establecimiento y el funcionamiento del mercado común derivados de la limitación territorial del ámbito de aplicación de las disposiciones nacionales en materia de cobro.

46. En consecuencia, la Directiva 76/308 establece medidas de asistencia en forma de comunicación de información útil para el cobro, de notificación de actos al destinatario y de cobro de créditos que sean objeto de un título que permita su ejecución.

47. La extensión por la Directiva 2001/44 del ámbito de aplicación de la Directiva 76/308, en particular, a los créditos relativos a los impuestos sobre la renta persigue garantizar, como resulta de los considerandos primero a tercero de aquella Directiva la «neutralidad fiscal del mercado interior» y proteger los intereses financieros, en particular, de los Estados miembros habida cuenta del desarrollo del fraude fiscal (véase la sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo, C-338/01, Rec.p. I- 4829, apartado 68). Aunque la Directiva 2001/44 realiza una cierta aproximación de las disposiciones nacionales en materia fiscal, dado que obliga a todos los Estados miembros a tratar los créditos procedentes de los demás Estados miembros como créditos nacionales (sentencia Comisión/Consejo, antes citada, apartado 75), no ha pretendido sustituir, como puso de manifiesto el abogado general en el punto 53 de sus conclusiones, la retención en la fuente como técnica de cobro del impuesto.”

Desde nuestro punto de vista lo que tiene importancia es esto último: la Directiva ha logrado a juicio del Tribunal establecer un eficaz sistema de cobros interestatales, aunque no era tanta la eficacia, por lo que ha debido aprobarse una nueva Directiva en el año 2010, sustituyendo a la anterior y que ha sido muy bien acogida particularmente por las Administraciones tributarias nacionales. Pero eso no significa que pretenda sustituir a la técnica de las retenciones o que haya que renunciar a un sistema de retenciones de probada eficacia y capacidad de control⁴. El Tribunal sigue esa línea de razona-

⁴ El escrito de conclusiones de la Abogado General, ya citado, decía literalmente que no debía sobrevalorarse esa Directiva sobre cobro transfronterizo de créditos fiscales “ni en su propósito ni en su fuerza”. Añadía: “53. La Directiva no podía sustituir por completo la retención en la fuente aplicada a los proveedores de servicios residentes en el territorio nacional porque las solicitudes de asistencia sólo podían presentarse a partir de una cuantía total del crédito de mil quinientos euros. Así pues, la Directiva no pretendía sustituir tal técnica de cobro.” (Se refiere a la retención.) Sus siguientes comentarios son desoladores, pues expone que conforme a los datos de documentos de la Comisión “los importes efectivamente cobrados ascienden únicamente al 5 por 100 de los importes para cuyo cobro se ha solicitado asistencia administrativa”. Así que, nos dice, la Directiva 76/308 no constituía un instrumento efectivo de cobro.

miento y llega a la conclusión de que la norma controvertida no excede de lo necesario para alcanzar el objetivo de garantizar un cobro eficaz del impuesto, de manera que, a pesar de la existencia de la Directiva 76/308, no se opone al artículo 56 del TFUE.

Para llegar a esta decisión utiliza un argumento realista. En su opinión si no existiese la retención habría que imponer al destinatario de los servicios residente en Holanda la obligación de declarar que la prestación había sido realizada por un no residente, y este tendría que soportar una considerable carga administrativa pues “debería presentar una declaración tributaria en una lengua extranjera para él y familiarizarse con el sistema tributario de un Estado miembro distinto de aquel en el que está domiciliado”⁵. Y todo ello implicaría también cargas para las Administraciones tributarias. ¿Podemos entender que el Tribunal en realidad está lanzando una crítica al sistema de tributación por obligación real de los no residentes, generalizado en los Estados miembros?

Sólo queda el análisis de la cuarta cuestión prejudicial:

“4) ¿Tiene alguna importancia para responder a las anteriores cuestiones el hecho de que el impuesto devengado por la remuneración en el Estado miembro en el que el destinatario del servicio tiene su domicilio pueda ser compensado con el impuesto adeudado por dicha remuneración en el otro Estado miembro?”

Vamos a decirlo de otra manera: ¿puede un Estado de la UE cobrar un tributo a un no residente sin tener en cuenta para nada el tributo que por ese mismo rendimiento pague dicho contribuyente en el Estado de la UE donde reside? La sentencia apenas razona sobre este asunto. Tras una simple referencia que no se entiende bien a la función de la retención sólo dice que tal retención en la fuente es independiente de la situación fiscal de esos contribuyentes no residentes. Y concluye:

“56. Por tanto, el trato fiscal del prestador de servicios en el Estado miembro en el que está domiciliado es irrelevante para apreciar si la obligación del destinatario del servicio de realizar dicha retención en la fuente constituye una restricción a la libre prestación de servicios prohibida por el artículo 56 TFUE.”

Esta apreciación la reproduce la sentencia en su fallo sobre la cuarta cuestión prejudicial, e incluso va más allá porque dice literalmente que “es irrelevante saber si el prestador de servicios no residente puede deducir el impuesto retenido en los Países Bajos del impuesto que debe abonar en el Estado miembro en el que está domiciliado”.

Es difícil compartir esta declaración del Tribunal en una materia de tanta complejidad. El TFUE no ha recogido el artículo 293 del TCE que obligaba a los Estados miembros a las negociaciones necesarias para evitar la doble imposición, de modo que, como dice la Abogado General en el apartado 64 de sus conclusiones los Estados miembros no están obligados a su eliminación “conforme al estado actual del Derecho de la Unión”. Pero no nos debemos quedar en una lectura literal del este Tratado que nos lleva a considerar como irrelevante el tratamiento fiscal de un ciudadano del UE cuando lleva a cabo operaciones transfronterizas. La aplicación de una retención por un rendimiento obtenido en un Estado miembro por un no residente que no sea tenida en cuenta a efectos de su compensación en el impuesto que grave ese mismo rendimiento en el Estado miembro de residencia, con la consiguiente sobreimposición, puede traducirse en una restricción a la libertad de prestación de servicios, dado que si la carga fiscal crece significativamente esa retención será un poderoso instrumento disuasorio. La sentencia debió detenerse en estas consideraciones. ¿A qué puede deberse que no lo haya hecho, limitándose a una escueta respuesta? Para buscar una explicación debemos volver al escrito de conclusiones de la Abogado General, que prestó alguna atención a estos temas con bastante acierto.

Aunque también opinaba que eran irrelevantes para resolver el caso, precisaba que era así “siempre que la restricción a la libre prestación de servicios consista únicamente en la retención en la fuente en cuanto tal y no en una carga tributaria más elevada”. Admitía previamente que el asunto podía ser significativo “si el órgano jurisdiccional remitente llegase a la conclusión de que la retención en la fuen-

⁵ En este punto la sentencia se remite también al escrito de conclusiones de la Abogado General, en particular al apartado 58, que el Tribunal sigue casi literalmente. Dice: “En este contexto ha de tenerse en cuenta también que la renuncia a la retención en la fuente sólo podría compensarse mediante una imposición directa por el proveedor de servicios extranjero. De este modo, se eliminaría, ciertamente, la restricción aquí controvertida. Ahora bien, como han aducido diversos Gobiernos, la imposición directa podría entrañar una considerable carga para el proveedor de servicios extranjeros, que posiblemente debería presentar una declaración tributaria en una lengua extranjera para él y familiarizarse con un sistema tributario que le es ajeno. Dado que el proveedor de servicios extranjero puede verse disuadido por ello de prestar el servicio en el territorio nacional, para el destinatario del servicio podría resultar, en última instancia, incluso más complicado, recurrir a un servicio en el extranjero.” Es evidente que la Abogado General está refiriéndose implícitamente a la obligación real de contribuir que configura la imposición sobre la renta de no residentes.

te da lugar a una tributación mayor que el impuesto de sociedades aplicable a proveedores nacionales de servicios y, por consiguiente, hubiera de admitir la existencia de una restricción adicional a la libre prestación de servicios”. Las partes habían invocado la *sentencia Amurta* sobre la doble imposición económica, mientras que en este caso estaríamos ante una doble tributación jurídica a cuya eliminación no están obligados los Estados miembros, como hemos recogido en el texto. Pero concluía: “No obstante, me parece que las observaciones del Tribunal de Justicia son extrapolables, pues en el presente asunto también se trata, en última instancia, de saber si el importe cobrado de más en un Estado miembro puede compensarse mediante su deducción en otro Estado miembro.” ¿Por qué estimaba entonces que era un tema irrelevante en este litigio? Su explicación es la siguiente:

“65. Ahora bien, tal compensación sólo podrá satisfacer las exigencias del Derecho de la Unión si la aplicación del convenio para evitar la doble imposición [celebrado entre Holanda y el Reino Unido] permite neutralizar en su integridad los efectos de la diferencia de trato a la que lugar la normativa nacional. Ello presupone, en particular, que también se concederá la compensación en el Estado del domicilio si las rentas extranjeras no están sujetas allí a ningún impuesto o bien lo están a un tipo inferior. Por consiguiente, dicha compensación deberá concederse con independencia de la configuración de la tributación de las rentas por el Estado del domicilio. Será el órgano jurisdiccional remitente quien deba examinar si el DBA se ajusta, en su caso a tales exigencias.”

Nos parece evidente que esta ha sido también la posición adoptada por el Tribunal en su respuesta a la cuarta cuestión prejudicial, obscurecida por su falta de referencia a este convenio de imposición, cuyo artículo 22.1 preveía en efecto que los tributos devengados en Holanda “ya sea directamente, ya sea en virtud de retenciones” serían deducidos del impuesto calculado en Inglaterra.

Límite a la economía de opción como freno a la erosión recaudatoria en general y al fraude fiscal internacional en particular: defensa de la regla de tributación compartida en los CDI¹

ESTER MACHANCOSES GARCÍA
(Universidad de Valencia)

1. INTRODUCCIÓN. LA REGLA DE TRIBUTACIÓN COMPARTIDA FRENTE A LAS REGLAS DE TRIBUTACIÓN EXCLUSIVA EN LOS CASOS DE RENTAS CON GRAN MOVILIDAD, COMO SOLUCIÓN A LA EROSIÓN RECAUDATORIA ACTUAL DE ESTAS RENTAS

El encuentro académico sobre el Fraude Fiscal en el ámbito interno e internacional organizado por el Instituto de Estudios Fiscales es un buen foro para plantear hasta qué punto las reglas de reparto de la potestad tributaria contenidas en los *Convenios para evitar la Doble Imposición* (en adelante CDI) se han convertido en muchos casos en reglas que, más allá de eliminar la doble imposición, propician una escasa o inexistente tributación, cuando se trata de rentas con gran movilidad como las rentas derivadas de actividades económicas. En particular, me refiero a la regla de tributación exclusiva en el Estado de la Fuente de renta y a la regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia del receptor de las rentas. *La atribución de potestad impositiva a un solo Estado* en aplicación de estas dos reglas es una de las causas que propicia una *competencia fiscal más agresiva* entre los Estados y, en último término, la *ausencia o escaso gravamen* sobre las rentas procedentes de actividades económicas de la mano de *economías de opción y/o de conductas fraudulentas*.

Dos acontecimientos relevantes de los últimos meses constituyen el origen de la preocupación y la causa del presente planteamiento de la cuestión. Por un lado, la gran preocupación de Estados que ven como grandes entidades establecidas en sus territorios (como *Google, Amazon, Starbucks, Facebook*) desplazan ingentes cantidades de sus *beneficios a otros territorios de baja tributación*, de manera que la tributación societaria en los Estados en los que obtienen los beneficios es escasa o nula. Por otro lado, la incoherente tributación de las *primas percibidas por los futbolistas de la selección española en la Eurocopa 2012*: la ausencia total de gravamen sobre las cantidades que se entienden obtenidas en Polonia y el gravamen al tipo marginal máximo en el IRPF sobre las cantidades que se entienden obtenidas en Ucrania.

En estos dos casos, la *regla de tributación exclusiva de los CDI*, en uno de los dos Estados contratantes, *combinada con la actual competencia fiscal* entre los Estados para atraer a sus territorios a los agentes económicos, *provoca que grandes titulares de capacidad económica escapen al gravamen sobre sus rentas*. En el primer ejemplo relacionado con los rendimientos empresariales, el artículo 7 del MOCDE establece la potestad tributaria exclusivamente al Estado Residencia del receptor de dichas rentas. En consecuencia, las grandes empresas tratan de transferir los beneficios empresariales a la empresa del grupo establecida en el Estado con menor tributación societaria, como por ejemplo Irlanda, con el 12,5 por 100 de gravamen societario. En el segundo ejemplo que afecta a las rentas de artistas y deportistas, el artículo 17 del MOCDE recoge la regla de tributación en el Estado de la Fuente. Cuando el CDI en cuestión establece el método de exención por parte del Estado residencia, la potestad tributaria es exclusiva del Estado de la Fuente. Si este Estado, de acuerdo a su normativa interna, decide dejar exentas o someter a muy baja tributación las rentas obtenidas por artistas y deportistas en su territorio el Estado de residencia no puede paliar la ausencia de gravamen.

¹ Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación "El control del ordenamiento tributario español desde la óptica constitucional y comunitaria: análisis y propuestas" (Ministerio de Ciencia e Investigación, DER 2009-13199/JUR).

Así, aunque la *solución* más efectiva y justa sería la armonización, o cuanto menos aproximación, del gravamen sobre las rentas de actividades económicas, las reticencias armonizadoras de los Estados exige buscar soluciones en los instrumentos normativos actuales que sean más pragmáticas y, en este sentido, la regla de *tributación compartida entre Estado Fuente y Estado Residencia* puede paliar la gran erosión recaudatoria que caracteriza la tributación de las rentas con gran movilidad en aplicación de los CDI. Como se expone más adelante, con esta medida se puede mitigar la erosión recaudatoria que provoca la competencia fiscal entre los Estados, al tiempo que previene el fraude fiscal, porque limita las posibilidades de economía de opción.

Para defender esta conclusión se hace necesario, en primer lugar, concretar el *estado de la cuestión*, de la mano de los *dos ejemplos actuales* mencionados, y en segundo lugar comparar, de un lado, la tributación actual de estos dos casos en aplicación de las reglas de tributación exclusiva en uno de los dos Estados y, de otro, la *tributación que resultaría en aplicación de una regla de tributación compartida* entre el Estado Fuente y el de la Residencia. Todo ello en aras a concretar hasta qué punto la solución de la tributación compartida resulta adecuada en el contexto actual de gran merma recaudatoria provocada por la agresiva competencia fiscal entre Estados y las conductas, de economía de opción y fraudulentas, de los agentes económicos en busca de una menor presión fiscal sobre sus rentas.

2. TRIBUTACIÓN EXCLUSIVA EN ESTADO RESIDENCIA (BENEFICIOS EMPRESARIALES DEL ART. 7 MCOCDE Y ROYALTIES DEL ART. 12 MCOCDE): ESCASO O INEXISTENTE GRAVAMEN SOCIETARIO CUANDO LOS AGENTES TRASLADAN LOS BENEFICIOS A ESTADOS CON BAJA TRIBUTACIÓN

De acuerdo al Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante MCOCDE), los beneficios empresariales obtenidos sin establecimiento permanente (art. 7) y los cánones (art. 12) tributan exclusivamente en el Estado Residencia del perceptor:

“Artículo 7. *Beneficios empresariales*

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él...”

“Artículo 12. *Regalías*

1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.”²

Conforma a esta *regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia* del perceptor de las rentas empresariales, el Estado de la Fuente en el que se obtienen los beneficios no tiene potestad para gravar dichos rendimientos obtenidos en su territorio.

En consecuencia, en tanto existen *Estados con un Impuesto sobre Sociedades muy inferior* al resto de los Estados, muchos grupos de empresas localizan una entidad en uno de estos Estados y desplazan los beneficios empresariales obtenidos en diferentes Estados a la entidad residente en el Estado con menor tributación. A través de esta planificación fiscal, las empresas situadas en Estados con mayor tributación obtienen pérdidas o someten a gravamen cantidades harto insignificantes si se observa el volumen de los beneficios obtenidos. Determinar cuándo en este entramado empresarial se produce *fraude fiscal* y cuando *economía de opción* es tan difícil como costoso para las Administraciones.

Sin embargo, *si las rentas empresariales y regalías tributarán también en el Estado de la Fuente* de forma limitada, la competencia fiscal no resultaría tan agresiva y, en consecuencia, habría *menos posibilidades de economía de opción y disminuirían las operaciones fraudulentas* de los agentes económicos. Y ello porque:

1) El Estado con gravamen societario superior:

Podría ganar recaudación por la retención en origen a la renta empresarial transferida a otro Estado de menor tributación societaria. Lógicamente se trataría de una opción en manos del legislador nacional pero ya no quedaría excluida la posibilidad de hacerlo en aplicación del CDI.

² Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. IEF edición española 2011

Además, en mi opinión, por parte de los agentes económicos, bajaría considerablemente la transferencia de beneficios a otros Estados de menor tributación –y ello porque tributación global de los beneficios transferidos y los beneficios sin transferir sería más aproximada– lo que conllevaría un aumento recaudatorio del impuesto sobre sociedades en el Estado en el que se han obtenido los beneficios empresariales.

2) El Estado con gravamen societario inferior:

Se vería obligado a incrementar el tipo impositivo societario porque de lo contrario, con el mecanismo de imputación ordinaria propio de la tributación compartida, la deducción de la retención en origen evitaría casi en su totalidad cualquier gravamen en el territorio perdiendo toda recaudación societaria. Por ejemplo, si el tipo societario es de 12 por 100 pero la retención en origen es del 10 por 100 el Estado residencia del perceptor gravaría al 2 por 100 los beneficios empresariales (12 por 100 Impuesto sobre sociedades menos el 10 por 100 de impuesto en el extranjero).

Es sin duda la agresiva competencia fiscal (a) entre los Estados la que acarrea un amplio abanico de economías de opción (b) para los agentes económicos –como es la decisión sobre establecer una entidad en un Estado de menor tributación y realizar las operaciones con esta entidad en lugar de otra– y, por ende, una gran tentación de conseguir una menor tributación a través de operaciones fraudulentas (c). Si esta premisa no ofrece dudas, parece evidente que la mejor forma de evitar el fraude (c) es disminuir las grandes posibilidades de economías de opción (b) que ofrecen actualmente la diversidad de normas tributarias y para ello es necesario que la competencia fiscal entre los Estados se encamine hacia una aproximación normativa sobre el gravamen de las rentas derivadas de actividades económicas (a).

El fracaso armonizador del gravamen societario a nivel comunitario e internacional es más que patente de ahí que, hasta que este acercamiento normativo no prospere, la regla de tributación compartida permite más soberanía a los Estados de la Fuente para cambiar su legislación a la vista de las actuaciones de los agentes económicos y, además, fuerza a una aproximación implícita del gravamen societario. El siguiente cuadro muestra un ejemplo de los posibles efectos de la introducción de la regla de tributación compartida en los CDI.

POSIBLES EFECTOS DE LA INTRODUCCIÓN DE LA REGLA DE TRIBUTACIÓN COMPARTIDA

Situación	Estado A (ISO 30%)	Estado B (ISO 12%)	Tributación global (para el grupo empresarial y para los Estados)
A <i>Situación óptima</i> (beneficios no transferidos a territorio de baja tributación)	Estado A: 30% de Impuesto societario Entidad A residente en A: Ingresos: 1000; Gastos: 300 Gravamen societario: 30% 700: 210 €		Estado A: 210 € Estado B: nada Gravamen global sobre los beneficios de la entidad: 210 € (30% de 700)
B <i>Situación frecuente en la actualidad</i> (beneficios transferidos a Estado de baja tributación, en contexto de tributación exclusiva en Estado Residencia)	Estado A: 30% de ISO Entidad A residente en A: Ingresos: 1000; Gastos: 300 Gastos satisfechos a Entidad B residente en Estado B: 900 (400 por servicios prestados por la entidad B a la entidad A y 500 por cánones satisfechos por A a B) Transferencia de beneficios al Estado B, vía precios transferencia: 900 Gravamen societario en A: pérdidas (-200 €)	Estado B: 12% de Impuesto societario Entidad B residente en B: Ingresos: 100 + 900 (procedentes de A); Gastos: 300 Gravamen societario en B: 12% 700: 84 €	Estado A: pérdidas Estado B: 84 € Gravamen global sobre los beneficios transferidos: 84 € (12% de 700)

(Sigue.)

(Continuación.)

Situación	Estado A (ISO 30%)	Estado B (ISO 12%)	Tributación global (para el grupo empresarial y para los Estados)
<p>C <i>Aplicación tributación compartida</i> (beneficios transferidos a Estado de baja tributación en aplicación de una eventual regla de tributación compartida)</p>	<p>Estado A: 30% de Impuesto societario; 10% de IRNR rentas empresariales satisfechas a otra entidad en el extranjero</p> <p>Entidad A residente en A: Ingresos: 1000; Gastos: 300</p> <p>Gastos satisfechos a Entidad B residente en Estado B: 900</p> <p>Transferencia de beneficios al Estado B, vía precios transferencia: 900</p> <p>Gravamen societario en A: pérdidas (-200 €)</p> <p>Gravamen real del 10% (IRNR) sobre beneficios transferidos (900): 90 €</p>	<p>Estado B: 12% Impuesto societario</p> <p>Entidad B residente en B: Ingresos: 100 + 900 (procedentes de A); Gastos: 300</p> <p>Gravamen societario: 0</p> <p>12% 700: 84 €</p> <p>Deducción por DIJ: 90 €</p>	<p>Estado A: 90 € (IRNR)</p> <p>Estado B: 0 €</p> <p>Gravamen global sobre los beneficios transferidos: 90 € (10% de 900)</p>
<p>D <i>Minoración de competencia fiscal y sus consecuencias</i> (Aproximación de gravamen societario. Ausencia de incentivos en los beneficios transferidos)</p>	<p><i>Idem</i></p>	<p>Estado B: 25% de Impuesto societario (incremento del tipo IS)</p> <p>Entidad B res. en B: Ingresos: 100 + 900 (procedentes de A); Gastos: 300</p> <p>Gravamen societario en B: 85 €</p> <p>25% 700: 175 €</p> <p>Deducción por DIJ: 90 €</p>	<p>Estado A: 90 € (IRNR)</p> <p>Estado B: 85 €</p> <p>Gravamen global sobre los beneficios transferidos: 175 €</p>

Si lo óptimo es la situación A, en la que los beneficios se gravan allí donde se obtienen, sin maniobras fiscales para transferir beneficios a otro territorio, es posible llegar a esta situación cuando la competencia fiscal ya no es tan agresiva y, en consecuencia, los agentes económicos no advierten grandes incentivos por el hecho de transferir los beneficios a otro Estado. En todo caso, esta propuesta de tributación compartida debería dar paso a un consenso normativo sobre el gravamen societario, que es sin duda la solución a la problemática actual de la minoración recaudatoria del impuesto sobre sociedades en el seno de los grandes grupos empresariales.

Como se observa en el cuadro, en la situación actual (B) la gran competencia fiscal en la regulación del gravamen societario fuerza a la realización de planificaciones fiscales tendentes a desplazar los beneficios empresariales a las entidades del grupo establecidas en los Estados de menor tributación societaria. La *introducción de la regla de tributación compartida* entre los dos Estados (C) posibilita el establecimiento del gravamen por los Estados en los que se han obtenido los beneficios empresariales, sin necesidad de la existencia de establecimiento permanente. La existencia de un eventual gravamen en la fuente sobre los beneficios empresariales transferidos al otro Estado (Estado A, 10 por 100 impuesto sobre la renta de no residentes) junto con un gravamen equiparable en el Estado residencia (Estado B al 12 por 100 Impuesto societario) soportado por el perceptor tendría como efecto trasladar parte del gravamen societario del Estado de Residencia al Estado de la fuente. Como consecuencia, los Estados con tipos societarios bajos se verían obligados a aumentarlos para poder obtener alguna recaudación societaria. De esta forma, se llega a la *situación D*. La *aproximación de tipos societarios* minoraría la competencia fiscal agresiva entre Estados al tiempo que limita la opción de los agentes económicos de establecerse en un territorio de baja tributación y, por ende, la intención

fraudulenta de planificaciones fiscales dirigidas a evadir el gravamen sobre las rentas empresariales a través, entre otros mecanismos, de los precios de transferencia.

3. TRIBUTACIÓN EXCLUSIVA EN ESTADO FUENTE (RENTAS DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS DEL ART. 17 MCOCDE): AUSENCIA DE GRAVAMEN CUANDO LA NORMA INTERNA DEL ESTADO FUENTE DECIDE NO GRAVAR LAS RENTAS

El ámbito de aplicación del *artículo 17 del MCOCDE* acoge todos los rendimientos obtenidos por las actuaciones personales de artistas y deportistas, con independencia de si se realizan en el marco de una relación laboral o fuera de ella. De esta forma, el MCOCDE trata de hacer frente a los problemas de calificación que se plantearon en los años 60. Así, las rentas del artículo 17 no entran en el ámbito de aplicación del artículo 7 (beneficios empresariales) ni del artículo 15 (rendimientos del trabajo dependiente). El Modelo separa claramente este tipo de rentas y establece una regla de reparto de la potestad tributaria totalmente diferenciada.

El artículo 17 del MCOCDE, en el apartado primero, atribuye al Estado de la Fuente la potestad tributaria para gravar estas rentas (“podrá”). Por otro lado, el *artículo 23 del MCOCDE* deja a los Estados la elección del método de imputación o de exención que ha de aplicar el Estado de Residencia del Perceptor. Por tanto, en el ámbito de los CDI existen dos modalidades, por lo que respecta al reparto de la potestad tributaria entre los Estados contratantes: la tributación exclusiva en el Estado de la Fuente –cuando de acuerdo al artículo corrector de la doble imposición el Estado de la Residencia aplica el método de exención– y la modalidad de tributación compartida entre los dos Estados –cuando el método a aplicar por el Estado de la Residencia es el método de imputación de acuerdo al CDI en cuestión–.

La *modalidad de tributación exclusiva en el Estado de la Fuente* se recoge, por ejemplo, en los CDI suscritos por España con Polonia y con Austria:

- El CDI entre España y Austria (BOE 6-1-1968) establece la regla atribución exclusiva al Estado de la Fuente. Esto se desprende de la lectura combinada de los artículos 18 y 24 del citado CDI:

“Artículo 18. 1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 (rentas por servicios profesionales independientes) y 16 (rentas por razón de empleo), las rentas obtenidas por los artistas y deportistas por sus actividades personales en este concepto, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde actúen.”

“Artículo 24. 1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea bienes que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio sólo puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado, salvo lo dispuesto en el párrafo dos siguientes, dejará exentas tales rentas o bienes, pero para calcular el impuesto correspondiente a las restantes rentas o bienes de esta persona, pueda aplicar el tipo impositivo que correspondería sin esta exención.”³

- En sentido similar, el CDI celebrado entre España y Polonia (BOE 15-6-1982), recoge la posibilidad de gravamen en el Estado de la Fuente para estas rentas, y con independencia del perceptor de las mismas, junto con el método de exención con progresividad, que ha de aplicar España cuando sea el Estado de Residencia de estos artistas o deportistas:

“Artículo 17. *Artistas y Deportistas*. 1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 (servicios personales independientes) y 15 (servicios personales dependientes), los ingresos obtenidos ... por artistas y deportistas, en virtud de sus actividades personales como tales, podrán ser imposables en el Estado Contratante en que ejercieren estas actividades.”

“Artículo 23. *Eliminación de la doble imposición*. 1. En España se evitará de la siguiente manera la doble imposición: a) Si un residente de España obtuviere ingresos o poseyere capital que, de acuerdo con las

³ El artículo 24 fue modificado, en 1995, con ocasión del Protocolo ratificado por los dos Estados, vigente desde el 1 de noviembre de 1995 (BOE 2-10-1995). Sin embargo, la nueva redacción, conforme al nuevo artículo 24.2 c), da lugar a la misma consecuencia: 2) En España la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente manera: ... c) Cuando con arreglo a cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de España o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en España, España podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para el cálculo del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

disposiciones del presente Convenio, pudieren ser imponibles en Polonia, España, ..., eximirá del impuesto estos ingresos o este capital, pero, al calcular el impuesto sobre el resto de los ingresos o del capital de esa persona, podrá aplicar el tipo de imposición que hubiere sido aplicable si los ingresos o el capital exentos no lo hubieren estado.”

En cuanto a la *modalidad de tributación compartida* entre los dos Estados contratantes puede servir de ejemplo el CDI suscrito entre España y Sudáfrica (BOE 15-2-2008) y el suscrito con la antigua URSS:

- El CDI con Sudáfrica establece una regla de tributación compartida, en virtud de la cual, el Estado de la Fuente (en este caso Sudáfrica) “puede” someter a imposición las rentas obtenidas por artistas y deportistas con ocasión de su actuación como tales en el ejercicio de su actividad personal en el territorio, aunque sean atribuidas a persona o entidad interpuesta (art. 16 CDI) y, el Estado de la Residencia (en este caso España) también podrá gravar dichas rentas, pero debe conceder la deducción correspondiente al impuesto satisfecho en el Estado de la fuente con el límite de lo que correspondería en España (método de imputación ordinaria *por mor* del art. 22 CDI):

“Artículo 16. *Artistas y deportistas*. 1. No obstante, lo dispuesto en los artículos 7 (beneficios empresariales) y 14 (rentas del trabajo), las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista o deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.”

“Artículo 22. *Métodos para eliminar la doble imposición*. 1. En España, la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente forma: a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en Sudáfrica, España permitirá la deducción del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Sudáfrica. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o al patrimonio que puedan someterse a imposición en Sudáfrica.”

- En términos distintos pero con el mismo resultado, el CDI con la URSS (BOE 22-09-1986)⁴ recoge una suerte de potestad tributaria compartida sobre las rentas de los artistas y deportistas. Al no concretar un método corrector de la Doble Imposición Jurídica, se remite a lo que establezca la legislación interna del Estado de Residencia para eliminarla. En este caso, atendiendo a la legislación interna de España, que es el Estado de Residencia del artista o deportista que obtiene dichas rentas, será de aplicación el método de imputación ordinaria del artículo 80 de la Ley del IRPF. Por tanto, el reparto de potestad tributaria entre Estado es el mismo que en el CDI con Sudáfrica, aunque por remisión a la legislación interna que es la que contiene el método de imputación ordinaria:

“Artículo 12.5. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las rentas que artistas y deportistas obtengan por el ejercicio de sus actividades en su calidad de tales pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realizan tales actividades, tanto si estas rentas se atribuyen a los propios artistas o deportistas como a otra persona.”

“Artículo 16. Eliminación de la doble imposición: Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado contratante eliminará la doble imposición de acuerdo a su legislación.”

La existencia de estas dos modalidades de CDI muestran claramente el *riesgo de no imposición* de este tipo de rentas cuando se trata de *CDIs que limitan la potestad de imposición al Estado de la Fuente*. Cuando en aplicación del CDI sólo puede gravar las rentas de artistas y deportistas el Estado

⁴ El CDI suscrito entre España y la URSS en 1986 es aplicable a los antiguos miembros de la URSS, con los que aún no se ha firmado Convenio, como es el caso de Ucrania, en el que se ha jugado la Eurocopa 2012 y por tanto uno de los territorios en los que se considera obtenida la prima percibida por los futbolistas de la selección española. El CDI con la URSS no es aplicable para aquellos Estados con los que por Canje de Notas o por nuevo Convenio ha dejado de aplicarse. En este sentido, este convenio ha dejado de estar en vigor para los siguientes países: Armenia (desde el 10/10/2007), Azerbaiyán (desde el 28/01/2008), Georgia (desde el 10/10/2007), Kazajstán (desde el 08/07/2008), Uzbekistán (desde el 21/07/2010), Moldavia (desde el 01/10/2007). Con Armenia, Georgia, Kazajstán y Moldavia existen Convenios específicos, publicados en el BOE de 17-04-2012, 01-06-2011, de 03-06-2011 y de 11-04-2009, con entrada en vigor, respectivamente, el 21-03-2012, 01-07-2011, el 18-08-2011 y el 30-03-2009. Con el resto de países, de acuerdo a la información de la agencia tributaria, hay convenios en tramitación, pero no están en vigor, por lo que desde la fecha que se indica en el cuadro para cada uno de ellos hay que entender que no tienen Convenio.

de la fuente en el que se produce la actuación personal, este Estado está más presionado a bajar la imposición sobre los no residentes por motivos de competencia fiscal con el resto de Estados en los que también puede realizarse la actuación⁵. Esta presión se incrementa cuando, como consecuencia de la regla de exclusividad en el Estado de la Fuente, el único gravamen global sobre estas rentas depende únicamente de este Estado. Pero además, para los artistas y deportistas, un panorama normativo de estas características incrementa las posibilidades de economía de opción (actuar en uno u otro Estado en función del gravamen previsto para el artista o deportista no residente), y con ellas las situaciones de muy baja o nula tributación global por estas rentas.

El *ejemplo de la tributación de las primas de los futbolistas de la selección española* con ocasión de la *Eurocopa 2008 (Austria)* y *Eurocopa 2012 (Polonia y Ucrania)* así como el *Mundial 2010 (Sudáfrica)* constituye una buena muestra de los efectos tan dispares que provoca la situación actual. Por un lado, en aplicación de un CDI tributación compartida la renta del artista o deportista procedente del extranjero tributa igual que si se hubiese percibido en su Estado de Residencia (a) y, por otro lado, en aplicación de un CDI tributación exclusiva en el Estado de la Fuente la renta del artista o deportista percibida en el extranjero soporta un gravamen inferior al del Estado de la Residencia (b), y a veces una ausencia total de gravamen (c), lo que resulta harto preocupante desde la óptica del principio de capacidad económica y del principio de generalidad:

- a) Las *primas obtenidas por la actuación en Ucrania* (Eurocopa 2012) así como las obtenidas por el Mundial 2010 en *Sudáfrica* soportan el *tipo marginal máximo del IRPF*. El CDI de España con la antigua URSS (de aplicación a Ucrania) y el CDI de España con Sudáfrica establecen una *regla de tributación compartida* (el primer CDI por la remisión a la norma del Estado Residencia y el CDI con Sudáfrica por la previsión expresa del método de imputación ordinaria). A pesar de que Ucrania ha dejado exentas de tributación en la Fuente estas rentas, el método de imputación ordinaria que ha de aplicar España, como Estado residencia del perceptor determina una tributación global de las rentas equiparable a las obtenidas dentro del territorio. En este caso, la tributación global para el contribuyente es la misma en el caso de que el Estado Fuente deje exentas las rentas (como ha ocurrido en Ucrania con ocasión de la Eurocopa 2012) y como en el caso de que el Estado Fuente grave las mentadas rentas de forma limitada (como ocurrió en la final del Mundial celebrado en Sudáfrica). Así, el *método de imputación ordinaria* por el Estado Residencia *mitiga considerablemente una eventual competencia fiscal entre Estados de la Fuente y limita las posibilidades de economía de opción* para el artista a la hora de decidir donde actuar. Así, el método de imputación ordinaria garantiza en gran medida la existencia de un gravamen global del artista equiparable al que soportaría si hubiera percibido dichas rentas en su Estado de Residencia. Argumento que se ha reiterado durante años pero que hoy cobra más importancia que nunca a la vista de las necesidades recaudatorias actuales.
- b) Las *primas obtenidas por la actuación en la Eurocopa 2008, en Austria*, soportan un gravamen exclusivo y limitado en el Estado de la Fuente, en este caso Austria. El CDI establece una *regla de tributación exclusiva en el Estado de la Fuente* y España no tiene potestad para gravar dichas rentas. En este caso, la tributación por las primas obtenidas soportan un *gravamen inferior* al que correspondería en aplicación del IRPF español.
- c) Más grave y preocupante que un gravamen fijo y muy por debajo del tipo progresivo que correspondería en el Estado de la Residencia es la posibilidad de ausencia total de gravamen como ocurre con las *primas obtenidas en Polonia* con ocasión de la *Eurocopa 2012*. El CDI contempla la *tributación exclusiva en el Estado de la Fuente* dado que regula la aplicación del método de exención con progresividad para España como Estado residencia. Lógicamente el hecho de incluir las rentas en la base imponible del IRPF a los únicos efectos del cálculo del tipo progresivo aplicable no parece que afecte en nada a unos sujetos como los deportistas que ya están sujetos normalmente al tipo marginal máximo sin necesidad de imputar dichas rentas. La aplicación combinada del CDI tributación exclusiva en el Estado de la Fuente con la exención introducida por este Estado en relación con este tipo de rentas provocan sin más la *exención total de gravamen en ambos Estados*. Ningún deportista de la selección española residente en España soporta gravamen en la Fuente (introducción de

⁵ En este sentido, con ocasión de la Eurocopa 2012, los medios han comentado que la UEFA presionó a Polonia y Ucrania para dejar exentos de gravamen a los no residentes con ocasión de las rentas percibidas por el evento. Lo cierto es que, en efecto, ni Polonia ni Ucrania han gravado las ingentes cantidades obtenidas por los futbolistas de la selección española en concepto de primas de ganar la Eurocopa 2012.

la exención de gravamen sobre las rentas obtenidas por no residentes con ocasión del evento de la Eurocopa 2012) ni en España (CDI atribuye exclusivamente la potestad de gravamen al Estado de la fuente, con independencia de que efectivamente haga uso de ella).

El siguiente cuadro expone estas tres modalidades de tributación que pueden derivar de la aplicación actual de los CDIs, y que se han producido con ocasión de las primas obtenidas por los futbolistas de la selección española por su participación en la Eurocopa 2008, Eurocopa 2012 y Mundial 2010.

GRAVAMEN SOBRE LAS RENTAS DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS EN APLICACIÓN DE LOS CDI

Reparto de potestad tributaria en el CDI y normativa del Estado Fuente	CDI	Gravamen global para el artista o deportista (CDI + legislación interna)
Tributación exclusiva en EF (CDI) + E. Fuente somete a gravamen limitado (Situación B anterior)	ESPAÑA-AUSTRIA (Eurocopa 2008)	Gravamen limitado en la fuente
Tributación exclusiva en EF (CDI) + E. Fuente exime de gravamen (Situación C anterior)	ESPAÑA-POLONIA (Eurocopa 2012)	Ausencia de gravamen
Tributación compartida (CDI) + E. Fuente: gravamen o exención + E. Residencia: Imputación Ordinaria (Situación A anterior)	ESPAÑA-antigua URSS (Eurocopa 2012) ESPAÑA-SUDÁFRICA (Mundial 2010)	Gravamen al tipo marginal máximo del Estado de la Residencia

4. DEFENSA DE LA REGLA DE TRIBUTACIÓN COMPARTIDA ANTE LA AUSENCIA DE CONSENSO INTERNACIONAL SOBRE LA NECESARIA EXISTENCIA DE GRAVAMEN GLOBAL

La mejor medida para combatir la no imposición así como el fraude fiscal es aquella que a priori consigue evitar que se produzca. Es la gran competencia fiscal en un marco normativo desarmonizado la que provoca la erosión recaudatoria, la gran economía de opción y, por ende, el aumento de posibilidades de evitar la tributación a través de conductas fraudulentas.

En el ámbito de los beneficios empresariales, en el que resulta muy complicado determinar la existencia de conducta fraudulenta, la aproximación normativa del gravamen societario reduciría la competencia fiscal y, en consecuencia los agentes económicos se guiarían por otros parámetros distintos de la tributación para tomar decisiones sobre el lugar de establecimiento. Dicho de otra forma, la aproximación del gravamen reduce la competencia fiscal y con ella las posibilidades de economía de opción por los agentes económicos. En este contexto, *deja de tener tanto sentido la transferencia fraudulenta de beneficios* para ser objeto de gravamen en otro Estado distinto. Una *regla de tributación compartida* entre los Estados puede constituir un *buen motor de arranque* para conseguir una aproximación normativa del gravamen societario.

Pero además, en el ámbito de las rentas percibidas por artistas y deportistas la aproximación normativa de un gravamen, o cuanto menos la *garantía de la existencia de gravamen efectivo* sobre dichas rentas, sólo puede lograrse vía CDI prohibiendo al Estado de la Fuente el establecimiento de la exención o estableciendo con carácter general el *método de imputación por el Estado de la Residencia del receptor*, de manera que las posibilidades de eludir un gravamen sea mucho más difícil.

Las reglas de potestad exclusiva de un Estado (ya sea el de la fuente o el de residencia) provocan mayor competencia fiscal entre Estados, más economía de opción y, en su caso, conductas fraudulentas, y, por ende, un incremento sin freno de la erosión recaudatoria del gravamen sobre las rentas con gran movilidad internacional. La *regla de potestad compartida* entre los dos Estados, como se ha

mostrado, es susceptible de mitigar notablemente estos efectos. En todo caso, esta defensa de la introducción con carácter general de la regla de tributación compartida (imputación ordinaria por el Estado Residencia) tiene vocación de arrojar una reflexión sobre la cuestión en el panorama actual.

En el contexto internacional los múltiples casos en los que la aplicación de la norma tributaria acarrea la *ausencia de gravamen sobre rentas internacionales* no siempre tienen su causa en *operaciones fraudulentas* del agente económico o en la *utilización de economías de opción*. A veces, como se ha observado en el caso de las primas de los futbolistas, es la *propia aplicación del CDI combinada con la normativa interna de los Estados* la que acarrea la situación de no imposición de las rentas internacionales. Por ejemplo, el futbolista que ha de jugar en Polonia y Ucrania no tiene posibilidad de elegir exclusivamente Polonia para evitar el gravamen. Ahora bien, sí podría hacerlo un artista. El hecho de que los Convenios no sean garantes de un gravamen sobre las rentas internacionales sino del reparto de potestad de gravar entre los Estados también provoca actualmente grandes vulneraciones de la justicia tributaria. En este sentido, en mi opinión, el fraude fiscal es una causa más de las que provocan actualmente la erosión recaudatoria de los grandes agentes económicos. *Con la medida de la tributación compartida se puede hacer frente a la erosión recaudatoria en general*, como sería el caso de las rentas de artistas y deportistas, *y a las conductas fraudulentas en particular*, tan difíciles de probar en las transferencias de beneficios a Estados de baja tributación. Así, con esta medida se garantiza en mayor medida la existencia de un gravamen, se aproximan las legislaciones al reducirse la competencia fiscal, se limita la economía de opción de los agentes económicos y por ende el interés por realizar operaciones fraudulentas –ya que, en el caso de grupos empresariales, la transferencia de beneficios vía precios de transferencia a otros territorios no evitaría el gravamen en la fuente, dejando de ser tan ventajoso fiscalmente–.

Ahora bien, *llevar a la práctica esta medida* también tiene tintes de ingenuidad. Es *necesario un consenso comunitario e internacional*. En el plano comunitario, las *Directivas sobre dividendos, intereses y cánones* muestran claramente el *interés del Consejo por una tributación exclusiva en el Estado de residencia* del perceptor (en el caso de los dividendos, en concepto de beneficios en la entidad que los obtuvo). El establecimiento de esta exigencia normativa sin una previa regulación dirigida a la aproximación del gravamen sobre estas rentas es una causa más del *agresivo panorama actual de competencia fiscal dentro de la Unión Europea*. Sin embargo, aún no existen intenciones reales de aproximar el gravamen efectivo sobre los grandes grupos empresariales. Los pasos hacia la base imponible común consolidada tampoco ofrece garantías sólidas de ser la antesala de una armonización de tipos impositivos. Por otro lado, en el ámbito internacional, el establecimiento de una regla general de tributación compartida frente a la regla de tributación exclusiva de los beneficios empresariales recogida en el artículo 7 del MCOODE, exigiría no sólo la voluntad de todos los Estados miembros de la OCDE sino el proceso de modificación bilateral de la red de CDI para concretar la nueva regla de tributación.

El fondo de la cuestión es si los Estados siguen estando dispuestos, a la vista de los efectos que provoca el panorama actual, a que no todos contribuyan de la misma forma al sostenimiento del gasto público y a que no se persiga por la norma internacional el gravamen de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes. Mientras los principios de generalidad y capacidad económica no formen parte de la agenda institucional como parámetros de justicia tributaria internacional, en mi opinión, las medidas puntuales como son las *cláusulas anti-elusión son meros parches que no dan solución a la erosión recaudatoria de la imposición directa*, en tanto no sean capaces de evitar la agresiva competencia fiscal entre los Estados.

Desafortunadamente, en este contexto, el *plan de acción* presentado este mes de *diciembre de 2012* por la *Comisión Europea* parece más de lo mismo. Partiendo del dato arrojado por el Comisario de Fiscalidad Algirdas Semeta relativo al *billón de euros que se pierde en la UE por causa de la evasión y la elusión fiscales*, las instituciones comunitarias vuelven a instar a los Estados a actualizar listas de paraísos fiscales –en las que no entrarán Estados como Irlanda con un tipo societario del 12 por 100–, a animarles para que refuercen sus convenios en aras a evitar la ausencia total de tributación, así como que luchen contra las prácticas abusivas adoptando alguna norma general que permita basar los impuestos en las “*actividades económicas reales*” y dejar de lado cualquier “*montaje artificial*” con el que se pretenda eludirlos. Asimismo, se plantean otras iniciativas como la adopción de un código del contribuyente, la creación de un número de identificación fiscal de la UE, la revisión de las disposiciones que establecen las Directivas para la lucha contra las prácticas abusivas y el establecimiento



de unas directrices comunes para rastrear los flujos de dinero. Por último, se recomienda dar un nuevo impulso a los trabajos del código de conducta en materia de fiscalidad de las empresas ampliando su ámbito de aplicación a los regímenes fiscales especiales destinados a los más ricos. No es muy distinto este debate del planteado en el seno de la OCDE y del G20.

Son muchos los años en los que viene demostrándose que no es posible la aproximación normativa del gravamen entre Estados sino se produce una labor mínima de armonización. El *establecimiento a nivel comunitario e internacional de la potestad compartida del gravamen sobre las rentas, unido a una exigencia de equiparación nacional del gravamen sobre las rentas del trabajo, empresariales y del capital* sería un buen punto de partida para resolver el problema interno de la Unión y la agresiva competencia fiscal en el ámbito internacional. Sólo resolviendo estos problemas de “casa” sería factible hacer frente a los paraísos fiscales.

Sin embargo, tantos años y, de nuevo, la misma declaración de intenciones arroja una *gran desazón sobre la existencia de un verdadero interés de los Estados por volver a la implantación de sistemas tributarios justos* que persiguen la contribución al gasto público de todas y cada una de las personas físicas y jurídicas que tienen una relación personal y/o económica con el territorio, acorde a su capacidad económica.

Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información entre Administraciones tributarias

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ
(Universidad de Castilla-La Mancha)

1. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, el intercambio de información tributaria entre Estados obedece a la necesidad de proporcionar a las Administraciones tributarias los instrumentos adecuados para verificar el cumplimiento de los deberes que corresponden a los obligados tributarios que operan transnacionalmente, así como para detectar presuntos incumplimientos. Puede afirmarse, por consiguiente, que la principal, aunque no exclusiva, función del intercambio de información es la de servir de instrumento de control de las obligaciones de los contribuyentes que llevan a cabo operaciones económicas internacionales, constituyendo una herramienta para luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacionales¹.

En el escenario actual, caracterizado por la globalización de la economía, la internacionalización de las relaciones económicas, los adelantos tecnológicos y la enorme movilidad de la actividad económica y el capital, la lucha contra las complejas estructuras de fraude y evasión fiscal internacionales –apoyadas en paraísos fiscales o centros financieros *offshore*– no puede realizarse satisfactoriamente de forma aislada, siendo indispensable la articulación de mecanismos eficaces de asistencia mutua e intercambio de información entre tales Administraciones. En este orden de ideas, son conocidos los esfuerzos de distintas organizaciones internacionales, particularmente de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), por definir el estándar mínimo en materia de intercambio de información y conseguir que dicho estándar sea aplicado internacionalmente de la forma más amplia posible, tanto por los países miembros de esta organización, como por otros países y jurisdicciones. Además, en los últimos años, a raíz de la crisis financiera y económica mundial, se ha efectuado una enorme presión sobre los países y territorios caracterizados por su falta de transparencia y su opacidad informativa, para que asuman dichos compromisos mínimos en materia de intercambio de información. De hecho, desde sus primeras reuniones (Londres, 2009), el G-20 ha centrado su atención en la lucha contra la ausencia de información financiera y en exigir el fin de los paraísos fiscales, ideas plasmadas en célebres frases como “los días del secreto bancario han terminado”. De acuerdo con los últimos informes de progreso de la OCDE en materia de transparencia e intercambio de información², ya no existen jurisdicciones que no acepten el estándar internacional de intercambio de información fiscal, por lo que la “lista negra” de paraísos fiscales realizada por la citada organización internacional ha quedado sin contenido y la “lista gris”, destinada a las jurisdicciones comprometidas con dicho estándar pero pendientes de su implantación efectiva –que requiere la firma de al menos doce acuerdos internacionales para facilitar el intercambio de información–, está integrada actualmente por dos paraísos fiscales y un centro financiero *offshore*.

España ha participado activamente en los trabajos mencionados y actualmente tiene en vigor 85 convenios para evitar la doble imposición (CDI), todos ellos con una cláusula de intercambio de información adaptada, en mayor o menor medida, al estándar internacional vigente de transparencia de la OCDE. Otros 10 convenios se encuentran en distintas fases de tramitación (Azerbaiyán, Chipre, Kuwait, Namibia, Nigeria, Omán, Perú, República Dominicana, Senegal y Siria), y se están renegociando

¹ Afirmación que no impide reconocer la existencia de diversas tendencias que inciden en el intercambio de información entre Administraciones tributarias modulando su operatividad y funcionalidad. *Vid.*, sobre este particular, CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, págs. 63-72.

² OECD: *A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by The OECD Global Forum in Implementing The Internationally Agreed Tax Standard*, 18 de mayo de 2012, <http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/43606256.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

los convenios suscritos con Canadá, Estados Unidos, India, Reino Unido y Suiza. Cuenta, asimismo, con seis acuerdos de intercambio de información –All– en vigor (Andorra, Aruba, Bahamas, Curaçao, San Marino y San Martín), siguiendo el Modelo de Acuerdo de la OCDE, y ha rubricado acuerdos de intercambio de información con Bermudas, Guernsey, Islas Caimán, Islas Cook, Isla de Man, Jersey, San Vicente y Las Granadinas y Santa Lucía que se encuentran en distintas fases de tramitación³. Además, dispone de 12 acuerdos administrativos de intercambio de información (Argentina, Chile, Francia, México, Estados Unidos, Portugal, Italia, Holanda, Costa Rica, Canadá, República Checa y Suecia) firmados, en aplicación de un CDI o de un All en su caso, entre las autoridades competentes con una finalidad eminentemente práctica, ya que se destinan a regular de forma precisa y detallada los procedimientos de envíos, plazos, categorías de renta sobre los que intercambiar información, etc.⁴

La suscripción de un acuerdo de intercambio de información o la existencia de un CDI en vigor con cláusula de intercambio de información conlleva, además de otros beneficios, la imposibilidad de que el otro país firmante pueda considerarse paraíso fiscal a los efectos de la normativa tributaria española⁵. Ello explica la reciente suscripción de tales acuerdos para facilitar el intercambio de información y la existencia de un grupo de CDIs firmados con países o territorios considerados paraísos fiscales conforme a la legislación española y que han dejado de ser calificados como tales, desde el momento en que tales instrumentos normativos se apliquen, al incluirse en ellos una cláusula suficiente de intercambio de información: Barbados, Emiratos Árabes Unidos, Hong Kong, Jamaica, Malta, Panamá, Singapur, Trinidad y Tobago (y Luxemburgo, gracias a la nueva redacción dada al artículo sobre intercambio de información en 2010).

Pese a los indiscutibles progresos realizados en esta materia en la última década⁶, el sistema de intercambio internacional de información tributaria diseñado hasta el momento, basado en el intercambio de información previa solicitud, presenta una efectividad limitada y no está exento de crítica. En este contexto, el propósito de este trabajo es indagar en el estado actual de la cuestión, examinado si el sistema actual de cooperación fiscal internacional es adecuado para alcanzar los objetivos marcados y exponer algunas de las iniciativas que en los últimos tiempos se vienen desarrollando para potenciar el intercambio automático de información en materia tributaria, mostrando la dirección por la que discurrirá la cooperación en un futuro no muy lejano.

2. EL PAPEL SECUNDARIO DEL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN EN LOS INSTRUMENTOS DE DERECHO INTERNACIONAL ARTICULADORES DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Las tres modalidades clásicas de intercambio de información son el intercambio previa solicitud, el intercambio espontáneo y el intercambio automático de información. Esta última modalidad (intercambio automático) supone la transmisión “en masa” de información de contribuyentes, de forma sistemática y periódica, por el país de la fuente al país de residencia, en relación con diversas categorías de rentas (dividendos, intereses, cánones, salarios, pensiones, etc.), aunque también puede emplearse para transmitir otro tipo de información útil (como cambios de residencia, transmisión de bienes inmuebles, devoluciones de IVA, etc.). La información se obtiene de forma rutinaria en el país de la fuente (normalmente a través de información facilitada por el pagador de las rentas, instituciones financieras, etc.) y, una vez transmitida, el país de residencia puede emplearla para verificar si los

³ Información proporcionada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas a 23 de mayo de 2012_ (www.minhap.es) –último acceso: 13-12-2012–.

⁴ Datos que tomamos de GARDE GARDE, M. J.: “Eficacia del intercambio de información tributaria entre Estados: experiencia de la Administración tributaria española en el ámbito de la imposición directa”, en COLLADO YURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.): *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, pág. 236.

⁵ La lista negra española de paraísos fiscales se contiene en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (modificado por Real Decreto 116/2003, de 31 de enero). No obstante, conforme al primer apartado de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, “dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen”.

⁶ OWENS, J. (“Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 63, núm. 11, 2009, págs. 557-558) afirma: “More than a decade of work led by the OECD, together with the political leadership of the G20, has permitted unprecedented progress towards better transparency and exchange of information.”

contribuyentes residentes han incluido sus rentas de fuente extranjera o para verificar la situación de su patrimonio neto⁷.

El intercambio automático de información es, por consiguiente, una herramienta que puede comportar indudables beneficios desde la perspectiva del control tributario y de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, proporcionando información puntual sobre rentas o capitales de fuente extranjera, ayudando a detectar casos de incumplimiento del deber de contribuir incluso cuando las Administraciones tributarias carecen de indicios previos en tal sentido, disuadiendo a los contribuyentes de incumplir con sus obligaciones tributarias y estimulando la obediencia de la obligación de aportar a la Administración tributaria toda la información pertinente a efectos fiscales. En definitiva, el intercambio automático de información tiene efectos positivos sobre la recaudación tributaria, produce un efecto pedagógico sobre los contribuyentes, y redundando en una mayor justicia tributaria, esto es, contribuye al cumplimiento de forma equitativa con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos público en el lugar y momento adecuados⁸.

Pese a ello, los instrumentos normativos que generalmente sirven de base jurídica al intercambio de información en el Derecho internacional dedican poca o nula atención a este tipo de intercambio. Dejando de lado, por el momento, el Derecho de la Unión Europea, los instrumentos normativos y modelos que articulan el intercambio internacional de información tributaria son diversos, aunque los más extendidos son los acuerdos bilaterales de intercambio de información suscritos a partir del Modelo de Acuerdo de la OCDE sobre intercambio de información en materia fiscal (MA OCDE), y los convenios para evitar la doble imposición (CDI) con cláusula de intercambio de información –art. 26–, inspirados en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (MC OCDE) o de la ONU (MC ONU). Mención expresa merece, asimismo, el Convenio multilateral del Consejo de Europa/OCDE de 1988 sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria (ratificado por España mediante Instrumento de 12 de febrero de 2009, BOE de 8 de noviembre de 2010, con entrada en vigor el 1 de diciembre de 2010)⁹.

Los trabajos desarrollados por la OCDE en materia de intercambio de información están estrechamente relacionados con la política de esta organización en materia de competencia fiscal perjudicial, puesto que la falta de transparencia e intercambio de información constituye en la actualidad un criterio determinante para calificar a determinados países o jurisdicciones como paraísos fiscales. En efecto, la OCDE, a través del Comité de Asuntos Fiscales, emprendió, a finales de la década de los noventa del pasado siglo, un proceso abierto y dinámico tendente a neutralizar los efectos perjudiciales de la competencia fiscal entre Estados¹⁰, cuyo punto de partida fue el informe titulado *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, publicado en 1998, que establece los criterios identificadores del carácter pernicioso de las normas y prácticas fiscales, y elabora recomendaciones a los Estados para corregirlas y/o eliminarlas¹¹. Este documento fue seguido por distintos informes de progreso de 2000¹², 2001¹³, 2004¹⁴ y 2006¹⁵, que recogen los progresos realizados y las nuevas orientaciones en la materia. El in-

⁷ Seguimos la definición proporcionada en OECD, *Automatic Exchange of Information. What is, How it Works, Benefits, What remains to be done*, 2012, pág. 7. [http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/AEOI_FINAL_with%20cover WEB.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/AEOI_FINAL_with%20cover_WEB.pdf) (último acceso: 13-12-2012).

⁸ OECD: *Automatic Exchange of Information. What is, How it Works, Benefits, What remains to be done*, 2012, op. cit., pág. 19.

⁹ *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, OECD-Council of Europe, 1988. En línea con las peticiones del G-20, se ha aprobado un nuevo Protocolo que modifica el Convenio para adaptarlo a los actuales estándares de transparencia e intercambio de información y para abrir el Convenio a terceros países. España ha ratificado el Protocolo de enmienda del Convenio el 9 de agosto de 2012 (BOE núm. 276, 16 de noviembre de 2012).

¹⁰ Esta preocupación tiene su origen en un comunicado de 22 de mayo de 1996 dirigido por los ministros de los Estados miembros de la OCDE a esta organización, en el que exhortaban la realización de un estudio con la finalidad de “desarrollar medidas para contrarrestar las distorsiones producidas por la competencia fiscal perjudicial sobre las decisiones de inversión y financiación y sus consecuencias para las bases imponibles nacionales”. Los países del G7 apoyaron este requerimiento y ello se tradujo en la emisión del informe de 1998 referido en el texto.

¹¹ Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

¹² *Towards Global Tax Co-operation. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OCDE, París, 2000, disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

¹³ *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, OCDE, París, 2001, disponible en www.oecd.org/dataoecd/60/28/2664438.pdf (último acceso: 13-12-2012).

¹⁴ *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, OCDE, París, 2004, disponible en <http://www.oecd.org/ctp/harmfultaxpractices/30901115.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

¹⁵ *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 update on progress in member countries*, disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf> (último acceso: 13-12-2013).

forme del año 2000 diferenciaba entre los regímenes fiscales preferenciales existentes en los países de la OCDE que cumplían los requisitos para considerarse perjudiciales, y los países o jurisdicciones que satisfacían los criterios para ser calificados como paraísos fiscales. En ambos casos la falta de transparencia o la ausencia de un efectivo intercambio de información no constituían criterios esenciales para calificar un determinado territorio como régimen fiscal preferencial o como paraíso fiscal¹⁶, dado que la condición indispensable a este respecto es la baja o nula tributación unido a otros requisitos¹⁷.

Sin embargo, los trabajos de la OCDE en este ámbito experimentaron, a partir de 2001, un giro importante que ha llevado a centrar la atención en el intercambio de información y la transparencia de los sistemas tributarios como factores determinantes en la identificación de los paraísos fiscales. Este cambio de orientación se explica porque Estados Unidos condicionó su colaboración en los trabajos de la OCDE para luchar contra la competencia fiscal lesiva a la modificación de la política seguida hasta entonces en relación con los paraísos fiscales. A juicio de la Administración Bush, el criterio de la falta de actividad sustancial debía dejar de ser un criterio a valorar, por lo que los indicadores se reducían a la baja tributación y a la falta de transparencia del régimen. La razón de fondo consistía en entender que cada Estado es soberano para determinar el nivel de tributación y la organización de su sistema tributario, si bien tiene que ser transparente y facilitar la información necesaria para que los demás Estados puedan gravar a aquellos de sus residentes que decidan invertir en dichas zonas de baja o nula tributación¹⁸.

El nuevo enfoque determinó que los indicadores decisivos para apreciar la existencia de un paraíso fiscal pasasen a ser la falta de transparencia y de intercambio de información¹⁹. En consecuencia, el Informe de 2001 aborda el alcance que deben tener los compromisos asumidos en cada materia para obtener la consideración de jurisdicción cooperativa. Así, respecto al intercambio de información, se establece que debe garantizarse el intercambio de información con trascendencia tributaria y previo requerimiento, proteger los derechos de los contribuyentes y la confidencialidad de la información proporcionada, evitar la aplicación del principio de doble incriminación (en los requerimientos de información en el contexto de expedientes penales), así como evitar la aplicación del principio de interés doméstico y del secreto bancario²⁰.

¹⁶ Cfr. MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J.: "El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses", *Crónica Tributaria*, núm. 139, 2011, pág. 144.

¹⁷ Con el término "régimen fiscal preferencial" se alude al conjunto de medidas de naturaleza tributaria que, integrándose en el ordenamiento tributario de un Estado caracterizado por tener un elevado nivel de imposición general, permiten que algunos tipos de renta no tributen o lo hagan a un nivel muy bajo. Para estar en presencia de un régimen fiscal preferencial han de concurrir las siguientes notas:

- Nula o baja tributación para determinadas clases de renta.
- Estanqueidad subjetiva y objetiva del régimen fiscal preferencial (*ring fencing*), de modo que las ventajas fiscales existentes en dicha jurisdicción se circunscriban a los no residentes o estén totalmente aisladas de la economía nacional, de forma que los ingresos nacionales no se ven afectados.
- Falta de transparencia del régimen fiscal ocasionada por la opacidad de las condiciones subjetivas y objetivas de su aplicabilidad y la dificultad de acceder a ellas por las administraciones tributarias de otros países.
- Ausencia de intercambio efectivo de información en relación con los contribuyentes no residentes beneficiarios del régimen fiscal preferencial.

Los "paraísos fiscales" se definen como aquellas jurisdicciones capaces de financiar su gasto público con un nivel efectivo de imposición nulo o testimonial, ofertándose como auténticos refugios para la localización de las inversiones de sujetos no residentes, pudiendo éstos reducir la tributación que les correspondería en sus países de residencia. A continuación, se enumeran cuatro factores esenciales para reconocer un paraíso fiscal, debiendo concurrir siempre el primero de ellos y alguno de los restantes:

- La ausencia total de tributación o la existencia de impuestos meramente nominales.
- La existencia de normas jurídicas o prácticas administrativas que impiden el acceso a información relativa a los contribuyentes o actividades realizadas en dicho territorio (*v. gr.* el secreto bancario).
- La falta de transparencia normativa o aplicativa en materia tributaria.
- La inexistencia de actividad económica real o sustancial por el contribuyente en dicha jurisdicción

¹⁸ Vid. MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.: "Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales", *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 1, 2002, págs. 7-8; VALLEJO CHAMORRO, J. M.: "La competencia fiscal", en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, 3.ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, páginas 231-323; CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea", *Crónica Tributaria*, núm. 111, 2004, pág. 54, nota 23.

¹⁹ Vid. *Informe OCDE de 2001, op. cit.*, pág. 10, aps. 27 y 28.

²⁰ Vid. *Informe OCDE de 2001, op. cit.*, pág. 11, ap. 38.

Paralelamente, la OCDE publicó, el 18 de abril de 2002, en el marco de su proyecto contra la competencia fiscal perjudicial, un Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria (*Model agreement on exchange of information on tax matters*) por el cual los distintos países pueden instrumentar, bilateral o multilateralmente, el intercambio de información en materia tributaria²¹. El Modelo fue elaborado por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información (*OECD Global Forum Working Group of Effective Exchange of Information*) integrado por representantes de varios Estados miembros de la OCDE y delegados de algunos países y jurisdicciones no miembros calificados como áreas de baja tributación (Aruba, Bermuda, Bahrein, Chipre, Islas Caimán, Isla de Mann, Malta, Mauricio, Antillas neerlandesas, Seychelles y San Marino).

Aunque el Modelo no es un instrumento jurídicamente vinculante, sino un ejemplo de *soft law*, su fuerza reside en que contiene las obligaciones mínimas de transparencia e intercambio de información que deben cumplir los paraísos fiscales cooperativos a los efectos de no sufrir o soportar medidas defensivas por parte de los Estados miembros de la OCDE y, por consiguiente, ha impulsado la firma de un buen número de acuerdos bilaterales específicos (*tax information exchange agreements – TIEA’s*)²². Téngase en cuenta, además, que este Modelo consolida el estándar de transparencia e intercambio de información a efectos del proyecto de la OCDE sobre competencia fiscal perjudicial y dicho estándar se ha incorporado en el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición a partir de 2005, con lo que se extiende su ámbito de aplicación más allá de lo previsto inicialmente²³.

Tras la elaboración del Modelo de Acuerdo de 2002, la acción de la OCDE se ha centrado en potenciar el intercambio de información tributaria, particularmente por parte de los paraísos fiscales cooperativos. En esta línea, en el seno del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, se han definido los estándares internacionales a alcanzar en materia de intercambio de información, es decir, las mínimas condiciones necesarias de transparencia que deben cumplir los distintos Estados para la consecución de unas reglas de juego equilibradas (*level playing field*) en el ámbito impositivo²⁴.

Ese marco común sobre intercambio de información que, según la OCDE, es necesario para el logro del pretendido “juego limpio” en la esfera tributaria descansa sobre tres pilares: la generalización del suministro de información tributaria previa solicitud de cualquier Estado, sin que quepa oponer el secreto bancario o la inexistencia de interés alguno en facilitarla por parte del Estado requerido; el intercambio de toda aquella información previsiblemente relevante para la correcta aplicación del sistema tributario del Estado requirente; y la confidencialidad de la información suministrada, con la finalidad de proteger los derechos e intereses de los contribuyentes afectados²⁵.

Tras un periodo de relativo estancamiento, desde 2008 se han realizado importantes avances en materia de transparencia e intercambio de información tributaria, debido fundamentalmente a sonados escándalos fiscales que han sacudido a varios países y a un contexto de crisis financiera global que ha llevado a prestar más atención a las actuaciones de los centros financieros. En diversas reuniones del G-20 a lo largo de 2008 se reconoció que la OCDE era el foro adecuado para desarrollar los trabajos de lucha contra los paraísos fiscales. Asimismo, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) incorporó los estándares de la OCDE en la materia en su Modelo de Convenio. En la cumbre del G-20 celebrada en Londres el 2 de abril de 2009, los Jefes de Estado manifestaron su disposición a tomar medidas contra las jurisdicciones no cooperativas, incluidos los paraísos fiscales, declarando de forma expresa el fin de la era del secreto bancario.

En el marco de estos trabajos, el Informe de la OCDE de 2 de abril de 2009 diferenció claramente tres tipos de jurisdicciones: en primer lugar, aquéllas que habían implementado los estándares internacionales

²¹ La versión española del Modelo de Acuerdo puede consultarse en <http://www.oecd.org/dataoecd/37/54/37975122.pdf>. La lista de acuerdos bilaterales celebrados hasta el momento en <http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en264933745383128391111,00.html>.

²² Así lo entienden también BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D.: “Intercambio de información internacional”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, 3.ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pág. 1214; y CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Intercambio de información y asistencia mutua”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS-Wolters Kluwer, Valencia, 2012, pág. 786.

²³ Cfr. CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Intercambio de información y asistencia mutua”, *op. cit.*, pág. 786.

²⁴ VALLEJO CHAMORRO, J. M.: “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y de la Unión Europea”, *Nuevas tendencias en la economía y fiscalidad internacional*, Información Comercial Española (ICE) núm. 825, 2005, págs. 154-155.

²⁵ MARTÍN LÓPEZ, J.: “Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria”, en COLLADO YURRITA, M. A., y MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.): *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, págs. 351-352.

de intercambio de información y de lucha contra la evasión fiscal, al no contar con (o haber eliminado) el secreto bancario como límite al intercambio de información tributaria y haber firmado al menos doce acuerdos de intercambio de información o CDIs con cláusula de intercambio de información (lista blanca); en segundo lugar, aquellas jurisdicciones que se habían comprometido a ello, pero no habían implementado de forma efectiva los referidos estándares (lista gris), y, por último, las jurisdicciones que no se habían comprometido a implementar tales estándares (lista negra, integrada en aquel momento por cuatro países –Costa Rica, Filipinas, Malasia y Uruguay–)²⁶. Con ello, se pretendía comprobar el nivel de compromiso de cada jurisdicción con la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, así como poner de manifiesto las jurisdicciones que no se habían comprometido de forma efectiva con los estándares internacionales.

La creciente presión internacional ha provocado que, desde 2009 hasta la actualidad, se hayan firmado más de 800 acuerdos sobre intercambio de información que cumplen, en mayor o menor medida, con los estándares aceptados internacionalmente²⁷. Muchas jurisdicciones han sido reclasificadas, pasando a ser jurisdicciones que han implementado de forma sustancial los estándares de la OCDE (v. gr. Andorra, Austria, Bélgica, Liechtenstein, Luxemburgo, Mónaco, Suiza, entre otras). Además, los cuatro países de la OCDE que habían formulado reservas al artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE (Bélgica, Luxemburgo, Suiza y Austria) las han eliminado. Igualmente, los tres paraísos fiscales no cooperativos que se negaron a aceptar los estándares de la OCDE en materia de intercambio de información (Andorra, Liechtenstein y Mónaco) finalmente lo han hecho. Las cuatro jurisdicciones del Foro Global que no se habían comprometido a suscribir acuerdos (Costa Rica, Malasia, Filipinas y Uruguay) han cambiado de parecer. Todos los países no miembros de la OCDE que expresaron reservas al artículo 26 del MC OCDE las han retirado (v. gr. Brasil, Chile, Tailandia)²⁸.

De acuerdo con el informe de progreso de 18 de mayo de 2012, 89 jurisdicciones han implementado sustancialmente los estándares internacionales de intercambio de información. La lista gris, que incluye a las jurisdicciones que se han comprometido a ello aunque todavía no lo han puesto en práctica, está integrada solo por Nauru, Niue –catalogados como paraísos fiscales en el Informe OCDE del año 2000– y Guatemala. La lista negra no incluye jurisdicción alguna²⁹.

Todas estas actuaciones ponen de manifiesto la naturaleza dinámica e indefinida de la labor de la OCDE en la lucha contra la competencia fiscal perjudicial que, tras la elaboración del Modelo de Acuerdo de 2002, se ha focalizado en la consecución de unos mínimos en materia de transparencia e intercambio de información por parte de aquellas jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales que permita contar en la práctica con unas reglas del juego tributarias equilibradas, justas y leales, que contribuyan a conformar un escenario en el que los Estados puedan acceder a cualquier información tributaria sobre las rentas o patrimonios localizados en tales territorios, con la finalidad de luchar contra el fraude y la evasión fiscales³⁰.

Sin negar la relevancia de los progresos realizados en materia de transparencia e intercambio de información, es forzoso reconocer que la consecución de un intercambio de información efectivo por parte de ciertos países y jurisdicciones extraterritoriales está todavía lejos de ser alcanzada. El hecho de que la inclusión en la “lista blanca” se haga depender del número de acuerdos o convenios firmados ha permitido salir de la lista de paraísos fiscales a jurisdicciones que tienen un discutible nivel de compromiso con los objetivos marcados, extremo que se constata fácilmente analizando los socios con los que buena parte de estas jurisdicciones suscriben los acuerdos o convenios³¹. El problema reside en que la OCDE ha adoptado un enfoque formalista, más atento a la “cantidad” que a la “cali-

²⁶ OECD: *A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard*, <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

²⁷ OECD: *The global forum on transparency and Exchange of information for tax purposes. Information brief*, 10 de diciembre de 2012, disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/Journalists%20brief%20December%202012.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

²⁸ OECD: *Promoting Transparency and Exchange of Information For Tax Purposes - A Background Information Brief*, 19 de enero de 2010, pág. 10, <http://www.oecd.org/newsroom/44431965.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

²⁹ OECD: *A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by The OECD Global Forum in Implementing The Internationally Agreed Tax Standard*, <http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/43606256.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

³⁰ Cfr. MARTÍN LÓPEZ, J.: “Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria”, *op. cit.*, págs. 352-353.

³¹ OECD: *Recent Tax Information Exchange Agreements, 25 de mayo de 2011*, disponible en <http://www.oecd.org/ctp/harmfultaxpractices/43775845.pdf> (último acceso: 13-12-2012). Paradigmático es, en este sentido, el caso de las Islas Feroe, que ha firmado acuerdos de intercambio de información con: Andorra, Anguilla, Antigua y Barbuda, Aruba, Bahamas, Belice, Bermuda, Islas Vírgenes británicas, Islas Caimán, Islas Cook, Dominica, Gibraltar, Granada, Guernsey, Isla de Man, Jersey, Liberia, Liechtenstein, Macao, Islas Marshall, Mónaco, Montserrat, Antillas Neerlandesas, San Marino, Samoa, Seychelles, St. Kitts y Nevis, St. Lucía, St. Vicente y Granadinas, Islas Turks y Caicos y Nanuatu.

dad” de los acuerdos adoptados³², extremo confirmado por la propia OCDE al admitir la necesidad de revisar este criterio para tener en cuenta: las jurisdicciones con las que han sido firmados los acuerdos; la voluntad de una jurisdicción de continuar firmando acuerdos incluso después de haber alcanzado el umbral mínimo; y la aplicación efectiva de los acuerdos suscritos³³. Para ello, en marzo de 2010, el Foro Global ha iniciado un proceso de revisión por pares (*peer review process*), que concluirá en 2014, para analizar la implementación efectiva por parte de los distintos países y jurisdicciones del estándar mínimo en materia de transparencia e intercambio de información³⁴.

El grado de efectividad del intercambio de información se ve condicionado, además, por la modalidad de intercambio acordada y, en este sentido, el Modelo de Acuerdo de la OCDE solo contempla el intercambio de información previo requerimiento por parte del Estado interesado³⁵, lo que exigirá al Estado requirente aportar algunos indicios de defraudación. A ello hay que añadir que el nivel de especificidad requerido en la formulación del requerimiento de información es bastante exigente³⁶, de modo que una interpretación estricta del mismo por parte del Estado requerido puede dilatar el proceso mediante la aparición de problemas de tipo la procedimental o formal³⁷.

Por su parte, el artículo 26 del MC OCDE proporciona el marco normativo más ampliamente extendido para el intercambio bilateral de información con fines fiscales³⁸, existiendo en la actualidad una red

³² Cfr. YATES, M. T.; HOFFMAN, A.; BISHOP, K., y MICHAELS, M.: “Death of information-exchange agreements?: Part 3”, *Journal of International Taxation*, vol. 22, 2011, pág. 4, <http://www.step.org/pdf/Marnin%20Michaels%20March%202011%20Info%20Exchange%20Agreements%20Part%203.pdf> (último acceso: 13-12-2012). GIL SORIANO, A.: “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information. The U.S. Foreign Account Tax Compliance Act (FACTA) as inflection point”, en COLLADO YURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.): *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, pág. 46. Idea también apuntada por CARRASCO PARRILLA, P. J.: “La cláusula de intercambio de información como condicionante de la calificación de los paraísos fiscales”, en COLLADO YURRITA, M. A. (dir.): PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (coords.): *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, pág. 369. Y ESCARIO DÍAZ-BERRIO, J. L.: “The fight against tax havens and tax evasion. Progress since London G20 summit and the challenges ahead”, *Documento de Trabajo* núm. 59, 2011, Observatorio de Política Exterior Española, pág. 31.

³³ OECD: *Countering offshore tax evasion. Some Questions and Answers on the Project*, 28 de septiembre de 2009, pág. 10, disponible en <http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/42469606.pdf> (último acceso 13-12-2012).

³⁴ A grandes rasgos, el proceso se divide en dos fases. En la primera, se evalúa si la normativa doméstica del país o jurisdicción garantiza la disponibilidad de la información, su accesibilidad para las autoridades fiscales y la cooperación con otras Administraciones extranjeras. En la segunda fase, en la que pueden realizarse visitas *in situ*, se evalúa el grado de efectividad, en la práctica, del intercambio de información. Vid. OECD: *Implementing the Tax Transparency Standards - Handbook for Assessors and Jurisdictions*, segunda edición, disponible en www.oecd.org/tax/transparency (último acceso: 13-12-2012).

³⁵ Como ha advertido CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Intercambio de información y asistencia mutua”, *op. cit.*, pág. 787, la ausencia de intercambio automático de información “tiene una enorme trascendencia limitando en buena medida las posibilidades de control de inversiones de cartera o de rendimientos de capital en áreas de baja tributación”.

³⁶ El artículo 5.5 del Modelo de Acuerdo de la OCDE establece: “Al formular un requerimiento de información en virtud del presente Acuerdo, la autoridad competente de la Parte requirente proporcionará la siguiente información a la autoridad competente de la Parte requerida con el fin de demostrar el interés previsible de la información solicitada:

(a) la identidad de la persona sometida a inspección o investigación;

(b) una declaración sobre la información solicitada en la que conste su naturaleza y la forma en que la Parte requirente desee recibir la información de la Parte requerida;

(c) la finalidad fiscal para la que se solicita la información;

(d) los motivos que abonen la creencia de que la información solicitada se encuentra en la Parte requerida u obra en poder o bajo el control de una persona que se encuentre en la jurisdicción de la Parte requerida;

(e) en la medida en que se conozcan, el nombre y dirección de toda persona en cuyo poder se crea que obra la información solicitada;

(f) una declaración en el sentido de que el requerimiento es conforme con el derecho y las prácticas administrativas de la Parte requirente; de que si la información solicitada se encontrase en la jurisdicción de la Parte requirente la autoridad competente de esta última estaría en condiciones de obtener la información según el derecho de la Parte requirente o en el curso normal de la práctica administrativa; y de que es conforme con el presente Acuerdo;

(g) una declaración en el sentido de que la Parte requirente ha utilizado todos los medios disponibles en su propio territorio para obtener la información, salvo aquellos que dieran lugar a dificultades desproporcionadas.”

³⁷ Sobre las razones que explican la limitada efectividad de los acuerdos de intercambio de información, *vid.* YATES, M. T.; HOFFMAN, A.; BISHOP, K., y MICHAELS, M.: “Death of information-exchange agreements?: Part 3”, *op. cit.*, págs. 3-4. BRODZKA, A. y GARUFI, S.: “The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters”, *European Taxation*, vol. 52, núm. 8, 2012. Entre nosotros, GIL SORIANO, A.: “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information. The U. S. Foreign Account Tax Compliance Act (FACTA) as inflection point”, *op. cit.*, págs. 45-49. Y ESCARIO DÍAZ-BERRIO, J. L.: “The fight against tax havens and tax evasion. Progress since London G20 summit and the challenges ahead”, *op. cit.*, págs. 26-35.

³⁸ Para un análisis pormenorizado del contenido del artículo 26 MC OCDE, *vid.* PATÓN GARCÍA, G.: “La dimensión del intercambio de información tributaria en los convenios fiscales internacionales”, en COLLADO YURRITA, M. A. (dir.), PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (coords.): *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, págs. 177-220.

de más de tres mil convenios bilaterales. Este precepto “ha de entenderse como un contenido mínimo obligatorio para el intercambio de información, asegurado por el CDI”³⁹, circunstancia que no impide la aplicación de otros instrumentos que prevean una colaboración más estrecha e intensa (como las directivas comunitarias en el ámbito europeo), ni que en algunos casos pueda suministrarse información por encima de lo establecido en el convenio.

Aunque el MC OCDE de 1963 ya incluía una cláusula sobre intercambio de información, la redacción del artículo 26 ha sufrido varias modificaciones a lo largo de los años. Cabe subrayar, habida cuenta de la relevancia de los cambios efectuados, las modificaciones realizadas en las versiones de los años 2000 y 2005. En particular, en el año 2000 se modificó el apartado 1 del artículo 26 con la finalidad de ampliar el ámbito objetivo del intercambio de información, permitiendo intercambiar la información necesaria relativa a impuestos de toda clase y naturaliza percibidos por los Estados contratantes en todos sus niveles de gobierno. En la revisión de 2005 se introdujeron dos nuevos apartados 4 y 5 al artículo 26 con la finalidad de aclarar que el Estado requerido no puede denegar una solicitud de información únicamente porque no tiene interés fiscal doméstico en ella (apartado 4), o porque dicha información se encuentre en poder de un banco u otra institución financiera (apartado 5). La última de las revisiones efectuadas hasta el momento se ha producido en 2012, añadiendo un inciso final en el apartado 2 de dicho precepto, con objeto de admitir expresamente que la información recibida por el Estado contratante pueda ser utilizada para otros fines, distintos a los estrictamente tributarios, siempre que dicha información pueda utilizarse para esos otros fines con arreglo a la legislación de ambos Estados (requerente y requerido) y la autoridad competente del Estado que la proporciona autorice dicho uso⁴⁰.

Así pues, el artículo 26 del MC OCDE obliga a las autoridades competentes de los Estados contratantes a intercambiar la información que se considere relevante para la administración o cumplimiento efectivo de la legislación interna de los Estados relativa a los impuestos de toda clase y naturaliza percibidos por los Estados contratantes en todos sus niveles de gobierno. El intercambio de información resulta aplicable no sólo a efectos de comprobación y liquidación de tributos, sino también en materia de recaudación e incluso a efectos penales tributarios, sin perjuicio de la existencia de convenios internacionales específicos de asistencia judicial en materia penal. Se prevé incluso que la información intercambiada sea utilizada para otros fines distintos a los estrictamente tributarios, siempre que dicha información pueda utilizarse para esos otros fines en ambos Estados contratantes y la autoridad competente del Estado que la proporciona autorice dicho uso.

Respecto a las modalidades de intercambio de información, aunque el párrafo 9 de los comentarios al artículo 26 aclara que este precepto admite que el intercambio de información pueda llevarse a cabo previa solicitud, de forma espontánea o de manera automática, los comentarios centran su atención casi exclusivamente en el intercambio de información previa petición⁴¹. Ello guarda relación con la estrategia, seguida por la OCDE y el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, consistente en promover y mejorar la efectividad del intercambio de información “previa solicitud” entre Administraciones tributarias, considerado el estándar aceptado internacionalmente. Las dificultades que, desde el punto de vista político y técnico, rodean al intercambio automático de infor-

³⁹ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 198.

⁴⁰ *Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary, approved by the OECD Council on 17 July 2012*. Este extremo ya se preveía anteriormente en el apartado 12.3 de los comentarios al artículo 26. Por otra parte, la revisión de julio de 2012 también introduce cambios en los comentarios a este artículo con la finalidad de incorporar avances recientes o profundizar en la interpretación de algunos apartados del artículo 26. En concreto, los comentarios se han ampliado para desarrollar la interpretación del criterio de “previsible pertinencia” de la información solicitada y del término “expepciones de pesca” mediante la adición de: aclaraciones generales (véase apartado 5), consideraciones relativas a la identificación del contribuyente objeto de investigación (apartado 5.1), aclaraciones respecto a las solicitudes de información sobre un grupo de contribuyentes (apartado 5.2) y nuevos ejemplos [apartados 8 e) a 8 h) y 8.1]. Los comentarios también proporcionan un plazo predeterminado opcional dentro del cual la información solicitada debe facilitarse a menos que el convenio firmado por las partes establezca otro diferente (apartados 10.4 a 10.6) y, de acuerdo con el principio de reciprocidad, si un Estado contratante aplica en virtud del apartado 5 medidas generalmente no previstas en su legislación o práctica interna, como el acceso e intercambio de información bancaria, tal Estado está igualmente legitimado para solicitar información similar del otro Estado contratante (apartado 15). Se llevan a cabo otras aclaraciones en los apartados 3, 5.3, 6, 11, 12, 12.3, 12.4, 16, 16.1 y 19.7.

⁴¹ Los convenios de doble imposición españoles que prevén expresamente intercambios automáticos y/o espontáneos de información son los suscritos con Bélgica, Francia, Marruecos, Suecia, y de forma más limitada, los realizados con Cuba y Estados Unidos. Vid. HORTALÁ VALLVÉ, J.: *Comentarios a la red española de convenios de Doble Imposición*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, pág. 801.

mación obstaculizando su aplicación práctica han encontrado eco en la escasa atención prestada por la organización internacional a esta modalidad de intercambio de información, cuya actuación en este ámbito, hasta fechas recientes, ha consistido principalmente en proporcionar a los países que desearan hacer uso de este tipo de intercambio de información herramientas que faciliten su empleo.

De hecho, hasta 2012, los principales trabajos de la OCDE en materia de intercambio automático de información son una serie de recomendaciones relacionadas, en su mayoría, con la utilización de un formato normalizado para el intercambio automático de información⁴²; el Modelo de protocolo de acuerdo entre autoridades competentes para el intercambio automático de información con fines tributarios⁴³, que puede usarse como base de un acuerdo de trabajo operacional entre Administraciones tributarias; y el Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios, aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales el 23 de enero de 2006, con un módulo específico destinado al intercambio automático de información⁴⁴ que es, en esencia, un documento de carácter descriptivo que explica la base jurídica del intercambio automático de información y los acuerdos o memorandos de entendimiento entre Administraciones tributarias, además de proporcionar información relativa a los formatos susceptibles de ser empleados en la transmisión de la información.

En este orden de ideas, en un informe publicado en el año 2000, la OCDE advertía que sólo 11 de los entonces 29 países miembros de la organización llevaban a cabo intercambios automáticos de información con sus socios convencionales. Esos países eran Australia, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia, Japón, Corea, Nueva Zelanda, Noruega, Suecia y Reino Unido⁴⁵. En informes posteriores publicados en 2003⁴⁶ y 2007⁴⁷, esa información no fue actualizada ni detallada.

Finalmente, el artículo 6 del Convenio Multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal permite el intercambio automático de información tributaria previo acuerdo mutuo de los países interesados y en los supuestos y conforme a los procedimientos acordados por las partes implicadas.

3. APROXIMACIÓN A ALGUNAS INICIATIVAS TENDENTES A LA POTENCIACIÓN DEL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN

En los últimos tiempos es posible observar distintas iniciativas tendentes a potenciar el intercambio automático de información tributaria⁴⁸, considerado el instrumento más útil en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacionales. Entre ellas cabe destacar particularmente, por su vocación de generalizar el intercambio automático de información, las iniciativas de la Unión Europea y el Modelo de Acuerdo Intergubernamental convenido entre Estados Unidos y varios Estados miembros de la UE para aplicar la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (*Foreign Account Tax Compliance Act –FATCA–*).

⁴² Vid. Recomendación del Consejo de la OCDE C(81)39/FINAL, de 5 de mayo de 1981, relativa a un modelo normalizado para el intercambio automático de información en el marco de los convenios tributarios internacionales; Recomendación del Consejo de la OCDE C(92)50/FINAL, de 23 de julio de 1992, relativa a un formato magnético normalizado para los intercambios automáticos de información tributaria; Recomendación del Consejo de la OCDE sobre el uso de los números de identificación fiscal en un contexto internacional (97)29/FINAL, de 13 de marzo de 1997; y Recomendación del Consejo C(97)30/FINAL, de 10 de julio de 1997, sobre uso del formato magnético estándar revisado.

⁴³ OECD: *Draft Council Recommendation on the use of the OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes*, C(2001)21/FINAL, disponible en <http://www.oecd.org/tax/exchangeofinformation/2666393.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

⁴⁴ OECD: *Manual of the implementation of Exchange of information provisions for tax purposes*, disponible en <http://www.oecd.org/tax/exchangeofinformation/41814449.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

⁴⁵ OECD: *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, Paris, 2000, pág. 40, ap. 92, disponible en <http://www.oecd.org/tax/exchangeofinformation/2497487.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

⁴⁶ OECD: *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes. The 2003 Progress Report*, disponible en <http://www.oecd.org/tax/exchangeofinformation/14943184.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

⁴⁷ OECD: *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes. The 2007 Progress Report*, disponible en <http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/39327984.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

⁴⁸ Puede consultarse una aproximación general a los diferentes desarrollos producidos en este sentido a nivel internacional en MCINTYRE, M.: "How to End the Charade of Information Exchange", *Tax Notes International*, vol. 56, núm. 4, 2009, págs. 258-260. En la doctrina española GIL SORIANO, A.: "Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information. The U.S. Foreign Account Tax Compliance Act (FACTA) as inflection point", *op. cit.*, págs. 50-54.

3.1. La experiencia reciente en la Unión Europea: la reforma de la Directiva del ahorro y el nuevo marco normativo sobre cooperación administrativa en materia fiscal

La Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio de 2003⁴⁹, relativa a la fiscalidad del ahorro en forma de pago de intereses, tiene por objeto permitir que las rentas calificadas como intereses, percibidas en un Estado miembro por personas físicas que tienen residencia fiscal en otro Estado miembro, sean gravadas conforme a la legislación de su Estado de residencia. Para ello, establece un mecanismo automático generalizado de información sobre el pago de intereses entre todos los Estados miembros, aplicable de forma directa y sin necesidad de convenio bilateral para su efectividad. Al menos una vez al año y en los seis meses siguientes al final del ejercicio fiscal del Estado miembro del agente pagador, la autoridad competente de dicho Estado miembro comunicará a la autoridad competente del Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo la información sobre todos los pagos de intereses efectuados ese año; información que ha debido ser suministrada por el agente pagador.

Sin embargo, la Directiva prevé un período transitorio durante el cual Austria, Bélgica y Luxemburgo no están obligados a intercambiar información –aunque sí podrán recibirla de otros Estados miembros con respecto a sus residentes– sino a practicar una retención en la fuente que, desde el 1 de julio de 2011, es del 35 por 100. Bélgica emplea, desde el 1 de enero de 2010, el sistema de intercambio automático de información, por lo que actualmente Austria y Luxemburgo son los únicos Estados miembros de la UE que aplican el régimen subsidiario, practicando retención en la fuente y transfiriendo el 75 por 100 de los ingresos derivados de la retención al Estado miembro de residencia del inversor. Por otra parte, la retención en la fuente sin condición de reciprocidad es igualmente aplicable en los cinco países europeos con los que se han firmado acuerdos internacionales para aplicar medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva (Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza) y en varios territorios asociados o dependientes de algunos Estados miembros a través de la implementación de una serie de acuerdos, si bien en los últimos tiempos algunos de ellos han cambiado o anunciado el cambio al sistema de intercambio automático de información⁵⁰.

La Directiva del ahorro ha supuesto un avance significativo en el intercambio automático de información en relación con el pago de intereses a no residentes comunitarios, tanto dentro de la UE como en determinados territorios dependientes o asociados y en algunos terceros Estados europeos. Sin embargo, su estructura presenta importantes grietas por las que es posible escapar fácilmente de su aplicación⁵¹: (1) la Directiva del ahorro solo comprende el pago de intereses (con algunas excepciones, como los seguros o las pensiones), dejando fuera otro tipo de rentas, lo que ha propiciado la utilización de instrumentos financieros innovadores no regulados por la Directiva; (2) su ámbito subjetivo de aplicación abarca únicamente el pago de intereses efectuado a personas físicas, dejando al margen el pago de intereses a personas jurídicas u otro tipo de entidades o estructuras; (3) desde la perspectiva geográfica, la Directiva solo se aplica en los Estados miembros de la UE y en algunos otros territorios dependientes de éstos y ciertos terceros países del entorno europeo, y (4) la existencia de un régimen subsidiario que actualmente se sigue aplicando en dos Estados miembros de la UE, en algunos territorios dependientes o asociados y en los referidos terceros países europeos.

Las deficiencias de la norma comunitaria, algunas de las cuales ya eran obvias en el momento de su aprobación, condujo a la Comisión a iniciar en 2008 un proceso de reforma de la Directiva centrado

⁴⁹ DOUE L-157, de 26 de junio de 2003, págs. 38 y sigs.

⁵⁰ Los territorios dependientes de la Corona británica son: a) Caribe: Anguila, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Montserrat, Islas Turk y Caicos; b) islas del Canal: Jersey y Guernesey, y c) Isla de Man. Desde la fecha de inicio de aplicación efectiva de la Directiva del ahorro, el 1 de julio de 2005, Anguila, las Islas Caimán y Montserrat aplican el sistema de intercambio automático de información. Sin embargo, desde el 1 de julio de 2011 también lo hacen Guernesey y la Isla de Man; desde el 1 de enero de 2012, las Islas Vírgenes Británicas; y, desde el 1 de julio de 2012, las Islas de Tuks y Caicos. Por consiguiente, Jersey es el único territorio dependiente de la Corona británica que continúa empleando el régimen de retención en la fuente. Respecto a los territorios dependientes del Reino de los Países Bajos (Aruba y antiguas Antillas Neerlandesas), Aruba aplica desde el 1 de julio de 2005 el régimen general basado en el intercambio automático de información. La disolución de las Antillas Neerlandesas el pasado 10 de octubre de 2010 ha supuesto el nacimiento de dos países constituyentes (Curaçao y San Martín), que continúan aplicando retención en la fuente, y tres nuevos territorios parte de los Países Bajos (Bonaire, San Eustaquio y Saba), que aplican el intercambio automático de información. <http://ec.europa.eu/taxationcustoms/taxation/personaltax/savingstax/rulesapplicable/indexen.htm> (último acceso: 12-12-2012).

⁵¹ Han advertido sobre las lagunas y puntos débiles de la Directiva, entre otros, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Loopholes in the EU Savings Tax Directive”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, diciembre 2006, págs. 480-494. PASTORIZA VÁZQUEZ, J. S.: “La nuova direttiva sulla tassazione del risparmio: applicabilità ed efficacia”, *Rassegna Tributaria*, núm. 48, 2005, págs. 1095-1127.

principalmente en la modificación de cuatro aspectos: ampliación de las rentas cubiertas por la norma; identidad del beneficiario efectivo de los pagos, definición del agente pagador y cuestiones de procedimiento⁵². Dicho proceso de reforma se ha visto influido de distinta forma por acontecimientos externos, como ciertos escándalos financieros que han implicado a un banco suizo o la profunda crisis financiera internacional. Sin embargo, presiones de tipo político y económico proyectan sombras sobre el éxito final de una propuesta que todavía se encuentra sometida a la consideración del Consejo, el cual debe además autorizar a la Comisión a entablar las negociaciones necesarias para conseguir que los cambios proyectados se reflejen igualmente en los acuerdos existentes sobre fiscalidad del ahorro con terceros países⁵³.

Por otra parte, tras las propuestas formuladas por la Comisión, el Consejo ha adoptado recientemente un nuevo marco normativo en materia de cooperación administrativa que sienta las bases para el desarrollo de nuevas herramientas e instrumentos por parte de la Comisión y de los Estados miembros⁵⁴. En concreto, con la reciente aprobación de la Directiva 2011/16/UE se profundiza en los supuestos objeto de intercambio automático de información, sobre la base de la experiencia acumulada en relación con este tipo de intercambio de información mediante la Directiva del ahorro⁵⁵.

Ciertamente, la regulación del intercambio automático de información en la Directiva 77/799/CEE era muy parca, limitándose a señalar, en su artículo 3, que las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán, sin solicitud previa y de manera regular, la información necesaria para la liquidación de los impuestos cubiertos por ella, para las modalidades de casos que se determinen en el marco del procedimiento de consulta establecido en el artículo 9. Por su parte, el TJUE ha aclarado que aquel precepto se limitaba “a prever la facultad de un Estado miembro de dirigirse a otros Estados miembros con el fin de establecer tal mecanismo, cuya realización depende por tanto de la decisión de esos otros Estados miembros”⁵⁶.

Sin embargo, la nueva Directiva 2011/16/UE⁵⁷ (que deroga y sustituye a la Directiva 77/799/CEE a partir del 1 de enero de 2013) se sitúa en la línea de potenciar el intercambio automático de información al considerarse el medio más eficaz para mejorar la determinación de los impuestos en situaciones transfronterizas y en la lucha contra el fraude y la evasión fiscales⁵⁸. Para ello, en su artículo 8

⁵² *Vid.*, respecto a los cambios proyectados, PASTORIZA VÁZQUEZ, J. S.: “El intercambio de información y la directiva sobre fiscalidad del ahorro”, en COLLADO YURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.): *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, págs. 162 y sigs. Con anterioridad, HJI PANAYI, C.: “The proposed amendments to the Savings Directive”, *European Taxation*, núm. 5, 2009, págs. 179-184.

⁵³ El punto de partida del proceso de reforma de la Directiva del ahorro fue el primer informe trienal que, en aplicación del artículo 18 de la misma, la Comisión envió al Consejo el 15 de septiembre de 2008 [COM (2008) 552 final], al que siguió la presentación de la nueva propuesta de Directiva el 13 de noviembre del mismo año [COM (2008) 727 final]. La propuesta formaba parte del paquete fiscal conocido como “Buen gobierno fiscal y medidas drásticas contra la evasión fiscal” que incluía, además de la reforma de la Directiva del ahorro, la reforma de la Directiva sobre asistencia mutua en el cobro de créditos tributarios y la celebración de acuerdos anti-fraude con Liechtenstein, Andorra, Mónaco, San Marino y Suiza (*Vid.* Conclusiones del Consejo ECOFIN de 19 de enero de 2010, Comunicado de Prensa 5400/10). En marzo de 2012 se ha hecho público el segundo informe trienal en el que la Comisión insiste en la necesidad de reformar la Directiva [COM (2012) 65 final], y que se acompaña del documento de trabajo SEC (2011) 775, de 14 de junio de 2011.

⁵⁴ Este nuevo marco normativo está integrado por: la Directiva 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (DOUE L-84, de 31 de marzo de 2010, págs. 1 y sigs.); Reglamento (UE) núm. 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DOUE L-268, de 12 de octubre de 2010, págs. 1 y sigs.); 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 L-64, de 11 de marzo de 2011, págs. 1 y sigs.); Reglamento (UE) núm. 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) núm. 2073/2004 (DOUE L-121, de 8 de mayo de 2012, págs. 1 y sigs.).

⁵⁵ MARTÍNEZ GINER, L. A.: “El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos”, en COLLADO YURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.): *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, pág. 83.

⁵⁶ STJUE de 11 de junio de 2009 (TJCE 2009, 171), *X y Passenheim-van Schoot*, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, ap. 65.

⁵⁷ Para un análisis detallado de la Directiva nos permitimos remitir al lector a MORENO GONZÁLEZ, S.: “La cooperación administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE”, en COLLADO YURRITA, M. A. (dir.), PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (coords.): *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, págs. 221-277.

⁵⁸ En palabras de CALDERÓN CARRERO, J. M.: “La Directiva de asistencia mutua e intercambio de información”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Valencia, 2012, pág. 1366, “[s]e trata de un mecanismo antifraude muy efectivo, especialmente en los últimos tiempos, dado que se está «estandarizando su formato» e informatizando la transmisión, lo cual facilita enormemente su procesamiento y uso por el Estado receptor”.

adopta un enfoque de implantación progresiva del intercambio automático “obligatorio” de información, que supera los estándares internacionales de intercambio de información establecidos por la OCDE.

El intercambio automático de información es definido en el artículo 3.9 de la Directiva 2011/16/UE como “la comunicación sistemática a otro Estado miembro de información preestablecida, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad”⁵⁹. A los efectos del artículo 8, “por información disponible se entenderá la información recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información, y que se pueda obtener de conformidad con los procedimientos para recabar y tratar la información de dicho Estado miembro”.

Como decíamos, la nueva Directiva adopta un enfoque de implantación progresiva de la obligación del intercambio automático de información. Dicha obligación deberá cumplirse respecto a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014 en relación con las personas con domicilio en otro Estado miembro sobre las siguientes categorías de renta y de patrimonio: a) rendimientos del trabajo dependiente; b) honorarios de director; c) productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión, sobre el intercambio de información y otras medidas similares; d) pensiones; e) propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios⁶⁰. Sin embargo, la posible inclusión de otras categorías de renta, como dividendos, intereses, cánones y ganancias de capital se pospone hasta 2017, fecha en la que la Comisión, sobre la base de las estadísticas facilitadas por los Estados miembros, presentará un informe de evaluación general y, en su caso, las propuestas de mejora que se consideren pertinentes para asegurar el mayor grado de eficiencia en el funcionamiento del sistema. No obstante, en línea con el carácter de norma de mínimos de la Directiva 2011/16/UE, se reconoce a los Estados miembros la posibilidad de convenir el intercambio automático de información en relación con determinadas categorías adicionales de renta y de patrimonio en acuerdos bilaterales o multilaterales que celebren con otros Estados miembros, si bien los mismos deberán ser comunicados a la Comisión, que los pondrá a disposición de todos los demás Estados miembros. Por otra parte, nada impide a los Estados miembros llevar a cabo una cooperación más intensa con terceros países pero, en tal caso, el artículo 19 de la Directiva contiene una suerte de *cláusula de la nación más favorecida* según la cual cuando un Estado miembro brinde a un tercer país una colaboración más amplia, no podrá negarse a ofrecer esa misma cooperación a otros Estados miembros interesados. Volveremos sobre esta cuestión más adelante.

Como ha podido comprobarse, los progresos en materia de intercambio automático de información en el escenario europeo son notables, si bien queda todavía mucho camino por recorrer en este ámbito. Como se ha señalado, la Directiva 2011/16/UE prevé la utilización de este tipo de intercambio de información sólo para determinadas categorías concretas de renta, retrasando la posibilidad de un mayor avance en este sentido hasta 2017. Por lo que se refiere al proceso de reforma de la Directiva del ahorro, el principal obstáculo reside en la resistencia de algunos Estados miembros (Austria y Luxemburgo) a autorizar el mandato a la Comisión para que entable negociaciones conducentes a la celebración de nuevos acuerdos con Andorra, San Marino, Mónaco y Suiza⁶¹.

Otro riesgo relacionado con el proceso de reforma de la Directiva del ahorro y con la voluntad de la UE de potenciar el intercambio automático de información es la firma de los denominados acuerdos de cooperación en el campo de la tributación (más conocidos como “acuerdos Rubik”), auspiciados por Suiza. Tales acuerdos se han concluido, por el momento, con Alemania (21 de septiembre de 2011)⁶², Reino Unido (6 de octubre de 2011)⁶³ y Austria (13 de abril de 2012), aunque otros Estados

⁵⁹ Por lo que se refiere al plazo para el intercambio automático de información, la comunicación se efectuará como mínimo una vez al año, y a más tardar seis meses después del final del ejercicio presupuestario del Estado miembro durante el cual se recabó la información.

⁶⁰ Se reconoce la posibilidad de que la autoridad competente de un Estado miembro indique a la autoridad competente de otro Estado miembro que no desea recibir información acerca de las categorías de renta y de patrimonio anteriormente señaladas, o que no desea recibir información acerca de la renta y el patrimonio que no supere un determinado umbral. En todo caso, deberá informar de ello también a la Comisión. Si un Estado miembro no informa a la Comisión de ninguna categoría respecto de la que disponga información, podrá considerarse que no desea recibir información sobre las mismas procedente del resto de Estados miembros.

⁶¹ Existe un proyecto de acuerdo de lucha contra el fraude y de cooperación fiscal entre la UE y sus Estados miembros y Liechtenstein, presentado al Consejo en 2009 [COM(2009)644 final y COM(2009)648 final, de 23 de noviembre de 2009] pendiente de firma y conclusión por parte del Consejo.

⁶² Vid. PERDELWITZ, A.: “The New Tax Agreement between Germany and Switzerland - Milestone or Selling of Indulgences?”, *European Taxation*, diciembre 2011, págs. 496-503.

⁶³ Vid. CARELLI, F.: “The New Tax Agreement between Switzerland and the United Kingdom - An Analysis”, *European Taxation*, junio 2012, págs. 301-307.

miembros han mostrado interés en el mismo (por ejemplo, Francia, Grecia, Italia y España). Una vez ratificados, se prevé su entrada en vigor con efectos a partir de 1 de enero de 2013, si bien el acuerdo bilateral entre Suiza y Alemania ha fracasado tras ser rechazado por la comisión mediadora entre las cámaras baja y alta del Parlamento alemán⁶⁴.

En términos generales⁶⁵, el objetivo de estos acuerdos es mantener el anonimato de las cuentas en bancos suizos a cambio de que Suiza recaude ciertos impuestos sobre los depósitos de los extranjeros en bancos suizos y los transfiera al país de residencia del depositante. En otras palabras, se garantiza el anonimato del titular de la cuenta al tiempo que se allegan importantes recursos económicos a las necesitadas arcas públicas del Estado miembro firmante del acuerdo. Para la consecución de este objetivo se establecen diferentes medidas. De un lado, se prevé un pago único anónimo a modo de regularización de rendimientos pasados no declarados por el valor de los activos que se posean por residentes en Alemania, Austria y Reino Unido en Suiza, que oscila entre el 21 y el 41 por 100 del capital total depositado en entidades suizas (en los acuerdos con Alemania y Reino Unido) y entre el 15 y el 38 por 100 en el caso de Austria, calculado en función de la antigüedad y volumen del capital situado en Suiza, manteniendo el anonimato de las cuentas y pudiendo el sujeto afectado optar por revelar la identidad de las cuentas si considera que ya regularizó anteriormente y que el origen de los fondos ya fue declarado. De otro lado, se establece una retención a cuenta sobre los rendimientos que provengan de tales activos cuya titularidad no se ha revelado. En el acuerdo con Alemania se prevé una retención única del 26,375 por 100, y en el caso de Austria la retención única es del 25 por 100. Sin embargo, el acuerdo con el Reino Unido prevé un tipo del 48 por 100 sobre los intereses, del 40 por 100 para los dividendos y del 27 por 100 para las ganancias del capital.

La Comisión europea expresó sus reservas sobre la conformidad de tales acuerdos con el Derecho de la UE⁶⁶. El principal problema de estos acuerdos estriba en que, aunque tienen un ámbito material de aplicación más amplio que la vigente Directiva del ahorro y el acuerdo entre la UE y Suiza sobre medidas equivalentes, también regulan aspectos cubiertos por estas normas, es decir, el pago de intereses por parte de agentes pagadores suizos a residentes de dichos Estados. Dado que en esta materia la competencia externa ha sido utilizada de forma previa por la UE no habría, en principio, margen de maniobra para la firma de acuerdos bilaterales por parte de los Estados miembros, atendiendo a los principios de competencia y subsidiariedad⁶⁷. Además, los acuerdos se asientan sobre la figura de la retención en la fuente liberatoria sin obligación de suministrar información, circunstancia que contraviene la finalidad última de la Directiva del ahorro, que no es sino el establecimiento de un sistema de intercambio automático de información en todos los Estados miembros y territorios participantes, una vez concluido el período transitorio. Las reservas manifestadas por la Comisión motivaron la revisión y enmienda de los acuerdos firmados por Alemania y Reino Unido para eliminar todos los aspectos cubiertos por la vigente Directiva del ahorro y retirar, en su caso, aquellos otros que pudieran quedar incluidos dentro del ámbito de aplicación de aquélla en un futuro⁶⁸. Tras analizar las modificaciones introducidas, en abril de 2012, la Comisión ha considerado que tales acuerdos respetan el Derecho de la UE en la medida en que abordan aspectos no cubiertos por el acuerdo entre la UE y Suiza en materia de fiscalidad del ahorro (v. gr., ingresos percibidos en el pasado no declarados, dividendos, pensiones, ganancias de capital, etc.)⁶⁹.

Desde la perspectiva de Suiza, la conclusión de este tipo de acuerdos bilaterales representa un éxito parcial en el mantenimiento de su mercado financiero, aunque amortiguado por el fracaso del acuerdo

⁶⁴ Vid. "Fracasa el acuerdo fiscal entre Alemania y Suiza por la evasión", publicado en el periódico *La Vanguardia*, el 13 de diciembre de 2012.

⁶⁵ Nos servimos de la aproximación general al contenido de tales acuerdos efectuada por MARTÍNEZ GINER, L. A.: "El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos", *op. cit.*, págs. 89-90.

⁶⁶ Vid. Intervención del Comisario de Fiscalidad, SEMETA, A., "Audit and Anti-Fraud. Reaching a level playing field for taxation across Europe Debate on Taxation in European Parliament Plenary Strasbourg", 25 de octubre de 2011, SPEECH/11/709.

⁶⁷ Sobre esta cuestión vid. PASTORIZA VÁZQUEZ, J. S.: "El intercambio de información y la Directiva sobre fiscalidad del ahorro", en COLLADO YURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.): *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, pág. 174. Asimismo, PERDELWITZ, A.: "The New Tax Agreement between Germany and Switzerland - Milestone or Selling of Indulgences?", *op. cit.*, págs. 500-502.

⁶⁸ El protocolo de enmienda del acuerdo entre Alemania y Suiza se firmó el 20 de abril de 2012, mientras que el protocolo de enmienda del acuerdo entre Reino Unido y Suiza se firmó el 20 de marzo de 2012.

⁶⁹ Vid. *EU savings tax rules and savings agreements with third countries: frequently asked questions*, MEMO/12/353, Bruselas, 15 de mayo de 2012, págs. 3 y 4.

con Alemania. Si tales acuerdos llegasen a extenderse a otros Estados miembros, el país helvético fortalecería su posición negociadora frente a la UE en el marco de la proyectada reforma de la Directiva del ahorro. En cualquier caso, tales acuerdos suponen, como ha observado Martínez Giner, “un paso atrás en la estrategia de la UE” de obligar a Suiza a intercambiar información automática en el ámbito de la lucha contra el fraude fiscal internacional⁷⁰. A ello cabe añadir que tales acuerdos parecen, en principio, debilitar la voluntad de la UE de extender la utilización del intercambio automático de información y, en general, de alcanzar una cooperación administrativa más eficaz. La réplica a este tipo de “tácticas”, favorecidas por las apremiantes necesidades recaudatorias de los Estados, ha de ser, a nuestro juicio, el impulso decidido desde instancias internacionales de actuaciones coordinadas tendentes a aislar a las jurisdicciones no cooperadoras y a desarrollar y profundizar mecanismos eficaces de intercambio de información⁷¹.

3.2. La iniciativa estadounidense: *Foreign Account Tax Compliance Act*

El intercambio automático de información es también el medio elegido por Estados Unidos y España, junto a Alemania, Francia, Italia y Reino Unido, para aplicar la Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (*Foreign Account Tax Compliance Act –FATCA–*) aprobada por Estados Unidos en 2010. En este sentido, el pasado 26 de julio de 2012 se publicó el Modelo de Acuerdo Intergubernamental acordado de forma conjunta por estos países. Este Modelo constituirá el patrón sobre el que se diseñará el acuerdo bilateral que España firmará con EEUU, facilitando la aplicación de la norma *FATCA*. Pero también se configura como una herramienta al servicio de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacionales. A grandes rasgos, en cumplimiento de este acuerdo, las entidades financieras comunicarán a las autoridades fiscales de su país la información requerida (sobre cuentas financieras de contribuyentes del otro Estado), y la información obtenida se intercambiará entre las autoridades fiscales implicadas de forma automática, por medio de un procedimiento normalizado.

La normativa *FATCA* fue aprobada el 18 de marzo de 2010 como una sección de la *Hiring Incentives to Restore Employment (HIRE) Act*⁷². Dicha normativa se contiene en cuatro secciones (1471 a 1474) incluidas en el capítulo 4 (*Income Taxes*), subtítulo A (*Taxes to enforce reporting on certain foreign accounts*) del *Internal Revenue Code*. Además, el IRS ha publicado un reglamento que desarrolla la normativa *FATCA*⁷³ y otros documentos que implementan e interpretan su contenido⁷⁴.

El objetivo de la normativa *FATCA* es reducir la evasión fiscal de los ciudadanos y residentes fiscales en EEUU que ocultan al *Internal Revenue Service (IRS)* determinados rendimientos derivados de inversiones en activos financieros obtenidos a través de cuentas *offshore* abiertas en entidades financieras extranjeras.

Para ello, la normativa *FATCA* exige a las “instituciones financieras extranjeras”⁷⁵ –IFE– (*foreign financial institution –FFI–*) identificar a aquellos de sus clientes que son personas físicas residentes fiscales en

⁷⁰ MARTÍNEZ GINER, L. A.: “El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos”, *op. cit.*, pág. 90.

⁷¹ Nos sumamos, pues, al parecer de MARTÍNEZ GINER, L. A.: “El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos”, *op. cit.*, pág. 91.

⁷² Es posible encontrar los antecedentes de la normativa *FATCA* en la *Patriot Act* de 2001, que introdujo medidas para evitar el blanqueo de capitales, en la *Foreign Bank and Financial Accounts Report* y en el *Qualified Intermediary Program*, dos programas de suministro de información de carácter voluntario. Para un análisis más detallado de tales antecedentes normativos *vid.* GIL SORIANO, A.: “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information. The U.S. Foreign Account Tax Compliance Act (*FATCA*) as inflection point”, en COLLADO YURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S.: *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, págs. 55-59.

⁷³ Reg. 121647-10, *Proposed Regulations Relating to Information Reporting by Foreign Financial Institutions and Withholding on Certain Payments to Foreign Financial Institutions and Other Foreign Entities*, <http://www.irs.gov/pub/newsroom/reg-121647-10.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

⁷⁴ Son los siguientes: Notice 2010-60 – “Notice and Request for Comments Regarding Implementation of Information Reporting and Withholding Under Chapter 4 of the Code”, IRB 2010-37, de 13 de septiembre de 2010; Notice 2011-34 – “Supplemental Notice to Notice 2010-60, Providing Further Guidance and Requesting Comments on Certain Priority Issues Under Chapter 4 of Subtitle A of the Code”; Notice 2011-53 – Chapter 4, “Implementation Notice, describing the timeline for the implementation of *FATCA* and discussing matters that will be addressed in regulations by Treasury and the IRS”; IRS Announcement 2012-42 modifies certain timelines for *FATCA*. Todos ellos disponibles en [http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-\(FATCA\)](http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-(FATCA)) (último acceso: 13-12-2012).

⁷⁵ La definición de “entidad financiera extranjera” ofrecida en la Sección 1471(d)(5) es muy amplia, circunstancia que impide identificarlas con las entidades bancarias tradicionales. La normativa *FATCA* considera entidades financieras extranjeras a cualesquiera entidades que (i) reciban depósitos en el curso ordinario de su actividad bancaria o similar; (ii) una parte sustancial de su actividad

EEUU y proporcionar determinada información al *IRS* sobre sus cuentas⁷⁶. Para asegurar el cumplimiento de esta obligación, la normativa *FATCA* acude a los “agentes retenedores”⁷⁷ (*withholding agent*) estadounidenses, quienes deberán practicar una “retención”⁷⁸ del 30 por 100 sobre todos los rendimientos que satisfagan a cualquier entidad financiera extranjera, ya sea en beneficio de sus clientes o de la propia entidad⁷⁹. Ahora bien, esta “retención” del 30 por 100 no será aplicable si la entidad financiera extranjera firma directamente y de forma previa un acuerdo *FATCA* específico con la autoridad tributaria estadounidense por medio del cual asuma el cumplimiento de las siguientes obligaciones [Sección 1471 (b)]:

- Obtener la información relativa a cada titular de las cuentas mantenidas en la entidad que sea necesaria para verificar qué cuentas (si las hay) pertenecen, de forma directa o indirecta, a personas físicas residentes fiscales en EEUU.
- Cumplir con los procedimientos de verificación y de diligencia debida que establezca el Tesoro.
- Informar anualmente al *IRS* sobre las cuentas que sean de titularidad, directa o indirecta, de residentes fiscales en EEUU. La información que la entidad financiera extranjera debe suministrar comprende, según la Sección 1471(c): nombre, dirección, número de la Seguridad Social o de identificación fiscal (TIN) del titular de la cuenta, número de cuenta, saldo o valor de la cuenta, así como los ingresos brutos, pagos realizados y disposiciones de efectivo.
- Retener un 30 por 100 de los pagos *passthru* que realicen a entidades no colaboradoras.
- Cumplir los requerimientos adicionales de información realizados por el Tesoro respecto a alguna cuenta mantenida en la entidad.
- En los países en los que la normativa doméstica prohíba suministrar información, solicitar expresamente a los clientes que autoricen tal suministro y, en caso contrario, cancelar la cuenta.

Pues bien, la firma del acuerdo intergubernamental entre Estados Unidos y España (o cualquier otro socio *FATCA*) simplifica considerablemente el cumplimiento de la normativa *FATCA* para las entidades financieras españolas que quedan exoneradas de buena parte de las cargas que la misma impone a las IFE. En concreto, la firma del acuerdo bilateral supone⁸⁰:

consista en la gestión de inversiones financieras por cuenta de terceros, o (iii) se dediquen principalmente a la inversión, reinversión o negociación de activos financieros. Así pues, como han apuntado algunas voces, junto a las entidades bancarias tradicionales se incluyen otro tipo de entidades y estructuras, como fondos de inversión, fondos de pensiones, entidades aseguradoras, sociedades de inversión, etc., siempre que se cumplan los requisitos mencionados. *Vid.* ECKL, P.: “The Impact of the US Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) on European Entities”, *European Taxation*, núm. 1, enero 2012, págs. 37-41. GIL SORIANO, A.: “Las amenazas de la *Foreign Account Tax Compliance Act* estadounidense”, *Tribuna Fiscal*, núm. 257, 2012, pág. 34.

No obstante, la normativa *FACTA* (Sección 1472) también se ocupa de los pagos retenibles realizados a “entidades no financieras extranjeras” (*non-financial foreign entities –NFFE–*), que son todas aquellas entidades extranjeras que no son una entidad financiera en los términos de la Sección 1471(d)(5), como ciertos tipos de sociedades de capital riego o fondos de cobertura (*hedge funds*).

⁷⁶ No serán objeto de suministro de información las cuentas cuyos titulares sean personas físicas y en el conjunto de la entidad financiera no tengan depositados más de 50.000 dólares en la fecha de entrada en vigor de la ley. A partir de tal fecha, la cantidad se reduce a 10.000 dólares.

⁷⁷ La Sección 1473(4) define el agente retenedor como todas aquellas personas, cualquiera que sea su capacidad de actuación, que lleven a cabo el control, recibo, custodia, disposición o pago de cualquier pago retenible.

⁷⁸ GIL SORIANO, A. (“Las amenazas de la *Foreign Account Tax Compliance Act* estadounidense”, *op. cit.*, pág. 35) advierte con acierto que esta retención tiene realmente la naturaleza jurídica de una sanción o penalización. La normativa *FATCA* “modifica la naturaleza jurídica del instituto de la retención tal como se había entendido hasta ahora: la retención se desvincula del pago del impuesto, es decir, que no se retiene cantidad alguna a cuenta del pago de un impuesto aún no devengado, sino que se retiene a modo de penalización. Sólo habrá lugar a la devolución cuando se demuestre que el sujeto no es ciudadano americano, invirtiendo con ello la carga de la prueba. Si el Congreso de Estados Unidos lo hubiera llamado penalización a entidades financieras extranjeras hubiera generado serios problemas legales por ausencia de jurisdicción. Si lo llamamos retención, desaparece el problema. Por tanto, esta nueva norma se erige como un atentado flagrante contra el principio de territorialidad de las normas”.

⁷⁹ La Sección 1473(1) define el pago retenible (*withholdable payment*) como (i) cualquier tipo de pago de intereses (incluidas las emisiones originales con descuento), dividendos, rentas, sueldos, salarios, primas, anualidades, compensaciones, remuneraciones, emolumentos y otras ganancias periódicas fijas o determinables, ganancias e ingresos, si tal pago es de fuente estadounidense, y (ii) cualquier otro ingreso bruto derivado de la venta u otra forma de disposición de cualquier propiedad susceptible de generar intereses o dividendos de fuente estadounidense. Por otra parte, también se consideran “pagos retenibles” los denominados pagos *passthru* (pagos de paso), es decir, los pagos que realicen las instituciones financieras extranjeras que han firmado un acuerdo *FATCA* a otras entidades que no lo han hecho, o los efectuados a un titular de una cuenta considerada “recalcitrante” [Sección 1471 (6) (7)].

⁸⁰ *Vid.* Declaración conjunta relativa a un planteamiento intergubernamental para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aplicar la *Foreign Account Tax Compliance Act –FATCA–* (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras). Disponible en <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/08-02-12%20Link%20FATCA.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

- Eliminar la obligación de toda IFE establecida en España de alcanzar acuerdos específicos con el *IRS*, siempre que la IFE esté registrada en el *IRS* o esté exenta de registro en virtud de acuerdo o por normativa, doctrina o instrucción del *IRS*.
- Permitir a las IFE establecidas en España cumplir las obligaciones declarativas contraídas en virtud de la normativa *FACTA* comunicando la información a la AEAT en lugar de directamente al *IRS*.
- Eliminar la retención del 30 por 100 aplicable en los EEUU en los pagos que las IFE establecidas en España perciban de fuente estadounidense.
- Eliminar la obligación de practicar retención sobre el importe retenible denominado *passthru* sobre los pagos efectuados a titulares de cuentas recalcitrantes, así como la obligación de cancelar la cuenta de un titular “recalcitrante”.
- Eliminar la obligación de practicar retención del *passthru* sobre los pagos efectuados a otras IFE constituidas en España o en otra jurisdicción con la que EEUU haya suscrito un acuerdo para la aplicación de la normativa *FACTA*.

Desde su aprobación, la normativa *FATCA* ha sido objeto de preocupación y de numerosas críticas. En primer lugar, se ha denunciado que es una normativa unilateral que obliga a un intercambio automático de información unidireccional. Con la aprobación de la normativa *FATCA* se esperaba que otros Estados siguiesen el ejemplo y aprobasen una legislación similar⁸¹, pero al no suceder así, las autoridades estadounidenses han cambiado de rumbo en la implementación de la normativa, adoptando un planteamiento intergubernamental para garantizar su aplicación, basado en el principio de reciprocidad. Asimismo, la aplicación de la normativa *FATCA* entraña una gran complejidad y conlleva una enorme carga de trabajo e importantes costes para las instituciones financieras, lo que ha suscitado las enérgicas críticas del sector, especialmente de las entidades financieras más modestas, que pierden competitividad frente a las grandes⁸². Dicha complejidad aplicativa ha obligado, por otra parte, a modificar la fecha a partir de la cual las disposiciones de la normativa *FATCA* surten efectos, inicialmente prevista a partir del 1 de enero de 2013, retrasándola al 1 de enero de 2014, así como a establecer un cronograma gradual de implementación de las diferentes obligaciones derivadas de dicha normativa⁸³. Pero las objeciones más importantes efectuadas a la normativa estadounidense son de tipo jurídico. *FATCA* es una normativa que incurre en extraterritorialidad y puede entrar en conflicto con distintas normativas nacionales sobre protección de datos, así como con la legislación civil relativa a la finalización de las relaciones contractuales, circunstancias que pueden impedir proporcionar la información que el *IRS* reclama⁸⁴. Es precisamente para superar los problemas de compatibilidad entre la normativa *FATCA* y la legislación interna de otros Estados soberanos por lo que se ha adoptado ese nuevo enfoque intergubernamental, bienvenido desde instancias comunitarias⁸⁵, basado en un modelo de acuerdo a partir del cual se firmarán acuerdos bilaterales cuyo principal efecto es la simplificación y la reducción de costes para las IFE en los términos anteriormente analizados.

Desde la óptica europea, hubiera sido preferible una respuesta coordinada, mediante la celebración de un acuerdo entre la UE y los EEUU, que garantizase el cumplimiento de la normativa comunitaria

⁸¹ Vid. SPENCER, D.: “*FATCA: progress towards automatic information Exchange*”, *Tax Justice Network blog*, 2 de marzo de 2012, disponible en <http://taxjusticeblogspot.com/2012/03/facta-progress-towards-automatic.html> (último acceso: 13-12-2012).

⁸² Sobre este particular, la Comisión Europea ha subrayado que la industria financiera estima que los costes derivados del cumplimiento de la normativa *FATCA* se sitúan alrededor de 100 millones de dólares para cada multinacional del sector (Vid. *Commission welcomes US move to ensure enhanced international tax cooperation in a more business-friendly way*, MEMO/12/88, Bruselas, 8 de febrero de 2012). GIL SORIANO, A. (“*Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information. The U.S. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point*”, *op. cit.*, págs. 64-65) señala que se ha estimado que los costes de la implementación de la normativa *FATCA* pueden superar los 235 millones de dólares por institución.

⁸³ Las nuevas fechas se contienen en la Notice 2011-53 y en el Announcement 2012-42. GIL SORIANO, A.: “*Las amenazas de la Foreign Account Tax Compliance Act estadounidense*”, *op. cit.*, pág. 35, critica, acertadamente, que el Tesoro y el *IRS* hayan establecido un calendario diferente modificando sustancialmente una ley aprobada por el Congreso.

⁸⁴ Vid. GIL SORIANO, A.: “*Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information. The U. S. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point*”, *op. cit.*, pág. 65. En esta línea, igualmente, la carta enviada por la Comisión Europea y por la Presidencia húngara del Consejo a las autoridades fiscales estadounidenses el 6 de abril de 2011 en la que se invitaba a iniciar un diálogo para encontrar soluciones que permitan alcanzar satisfactoriamente los objetivos marcados en la normativa *FATCA* y superar los obstáculos jurídicos advertidos (*Taxation: EU/US Dialogue on the Foreign Account Tax Compliance Act*, IP/11/413).

⁸⁵ Vid. *Commission welcomes US move to ensure enhanced international tax cooperation in a more business-friendly way*, MEMO/12/88, Bruselas, 8 de febrero de 2012.

en materia de protección de datos y el respeto del principio de no discriminación. Pero, nuevamente, la falta de acuerdo unánime entre los Estados miembros ha impedido que ello sea posible.

Sin perjuicio de los problemas apuntados, la iniciativa *FATCA* se aleja de la política de la OCDE en materia de intercambio de información, centrada principalmente en el intercambio previa solicitud. Asimismo, *FATCA* puede contribuir a potenciar el intercambio automático de información a nivel internacional, favoreciendo la transparencia y contribuyendo a reducir el fenómeno de la evasión fiscal. En este sentido, cabe apuntar que EEUU ha entablado negociaciones y conversaciones con más de 50 países y jurisdicciones tendientes a mejorar la cooperación administrativa y adoptar un enfoque intergubernamental para implementar la normativa *FATCA*⁸⁶. El proceso negociador puede desembocar en la firma de dos tipos de modelos de acuerdo intergubernamental diferentes. El modelo I se caracteriza porque las entidades financieras deben aportar la información a las autoridades fiscales de su país de residencia y éstas, a su vez, transmitir las a las autoridades fiscales de EEUU por medio de un sistema de intercambio automático de información. En cambio, en el modelo II, son las instituciones financieras extranjeras las que informan de manera automática y directa al *IRS* y el modelo se complementa con la información previa solicitud intercambiada entre las autoridades fiscales de ambos países. Mientras el modelo I ha sido el acordado por EEUU, conjuntamente con España, Francia, Reino Unido, Alemania e Italia, y es también el elegido en las negociaciones entabladas con otros Estados miembros de la UE, el modelo II es el escogido en las negociaciones entabladas con Suiza⁸⁷ y podría ser también la referencia en las conversaciones mantenidas con Luxemburgo⁸⁸.

Conviene llamar la atención, en este punto, sobre la posible interacción entre la iniciativa *FATCA* y los instrumentos comunitarios en materia de cooperación administrativa en el ámbito fiscal. En otras palabras, un eventual acuerdo intergubernamental entre Luxemburgo (o, en su caso, Austria) y EEUU para aplicar la normativa *FATCA* podría tener importantes efectos desde la perspectiva de la cooperación administrativa que tales Estados miembros de la UE deben brindar a sus socios comunitarios. Aunque nada impide a los Estados miembros llevar a cabo una cooperación más intensa con terceros países, en caso de hacerlo, el artículo 19 de la Directiva 2011/16/UE establece, como se ha señalado anteriormente, una especie de *cláusula de la nación más favorecida*, de acuerdo con la cual, cuando un Estado miembro brinde a un tercer país una cooperación más amplia que la prevista en la Directiva, no podrá negarse a ofrecer esa misma cooperación a otros Estados miembros que deseen participar en dicha cooperación mutua ampliada con el primer Estado miembro. Por otra parte, también cabe preguntarse sobre la incidencia que un eventual acuerdo entre Suiza y Estados Unidos en aplicación de la normativa *FATCA* puede llegar a tener sobre el proceso de revisión de la Directiva del ahorro. En este sentido, dicho acuerdo podría servir para contrarrestar los efectos de los “acuerdos Rubik” y aumentar la presión sobre este país para que se adhiera al régimen general de la Directiva, basado en el intercambio automático de información.

3.3. La reacción de la OCDE

En materia de intercambio automático de información tributaria, los trabajos de la OCDE van un paso por detrás respecto de otras iniciativas como las auspiciadas por la UE o EEUU. No obstante, en un reciente informe de junio de 2012⁸⁹, la OCDE ha reconocido expresamente que en los últimos años se ha producido un sensible incremento en la utilización de esta modalidad de intercambio de información, circunstancia que permite rechazar la creencia de que el intercambio de información previa solicitud es el único mecanismo viable y factible de cooperación fiscal internacional⁹⁰.

En el referido informe se señala el principal resultado arrojado por una reciente encuesta contestada por 38 países (33 países miembros de la OCDE –con la significativa ausencia de Suiza–, Argentina,

⁸⁶ Información publicada por el Departamento del Tesoro de EEUU el 11 de agosto de 2012, <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/tg1759.aspx> (último acceso: 13-12-2012).

⁸⁷ Vid. Nota de prensa del Departamento del Tesoro “Switzerland Agree to Pursue Framework for Cooperation for Implementing FATCA”, 21 de junio de 2012, <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/tg1619.aspx> (último acceso: 13-12-2012).

⁸⁸ Vid. Nota de prensa del Departamento del Tesoro “U. S. Engaging with more than 50 jurisdictions to curtail offshore tax evasion”, 11 de agosto de 2012, <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/tg1759.aspx> (último acceso: 13-12-2012).

⁸⁹ OECD: *Tackling Offshore Tax Evasion. The G20/OECD continues to make progress*, <http://www.s4tp.org/wp-content/uploads/2012/07/Tackling-Offshore-Tax-Evasion-OECD-publication-Jun-2012.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

⁹⁰ En esta línea MEINZER, M.: “Towards multilateral automatic information exchange. Current practice of AIE in selected countries”, *Tax Justice Network*, 21 de agosto de 2012, pág. 10. Disponible en <http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/AIE2012-TJN-Briefing.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

China, India, Rusia y Sudáfrica) es que el intercambio automático de información se utiliza ampliamente tanto entre Estados pertenecientes a la Unión Europea, como entre éstos y otros países no miembros de la UE con los que aquellos mantienen estrechas relaciones en materia de intercambio automático. La totalidad de los 38 países analizados reciben automáticamente información de socios convencionales y 33 de ellos (con las excepciones de Austria, Israel, Rusia, Sudáfrica y Turquía) envían información de forma automática a sus socios en virtud de un tratado. A la cabeza de todos ellos se encuentra Dinamarca, que proporciona automáticamente información a 70 países. Aunque el informe no precisa sobre qué clase de rendimientos intercambian información de manera automática los diferentes países encuestados, afirma que, con carácter general, este tipo de intercambios afectan a la tributación de intereses, dividendos, cánones, rendimientos del trabajo y pensiones. Mayor detalle se aprecia en relación a las cantidades involucradas en este tipo de intercambios, demostrando la enorme importancia cuantitativa que puede revestir esta modalidad de intercambio de información.

Las circunstancias mencionadas tal vez expliquen que, también en 2012, la OCDE haya publicado dos nuevos informes en los que se anima a potenciar el intercambio automático de información y se ofrecen orientaciones para mejorar su efectividad⁹¹ y garantizar la confidencialidad de la información intercambiada⁹².

4. REFLEXIONES FINALES: ¿HACIA UN NUEVO MODELO INTERNACIONAL EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN?

Pese a los esfuerzos que desde el G-20, la OCDE y la UE se han realizado para conseguir la aceptación y aplicación generalizada de los estándares mínimos en materia de transparencia e intercambio de información, debe reconocerse la efectividad limitada de los resultados obtenidos, debido a la adopción de un enfoque laxo y formalista, más atento al número de acuerdos y convenios suscritos para facilitar el intercambio de información previa solicitud que al nivel de compromiso real asumido por los firmantes del acuerdo o convenio, lo que en no pocas ocasiones ha llevado a la celebración de este tipo de acuerdos con la finalidad de recibir las bendiciones de la comunidad internacional. Por tanto, una tarea a nuestro juicio ineludible e inaplazable es la de revisar dicho enfoque y centrar la atención a la aplicación efectiva de los acuerdos suscritos, labor iniciada por el Foro Global en marzo de 2010. La Comisión Europea también avanza en la línea señalada, tal y como se desprende de su nuevo “Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal”⁹³, presentado el 6 de diciembre de 2012. El plan de acción está integrado por un paquete de medidas entre las que ahora interesa destacar una Recomendación que tiene por objeto definir la posición de la UE frente a los paraísos fiscales⁹⁴. Tras ofrecer criterios comunes que permitan conocer cuándo un tercer país cumple las normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal –entre las que se incluye la adopción de medidas normativas y aplicativas destinadas a cumplir las normas en materia de transparencia e intercambio de información y su aplicación “de forma efectiva”–, se invita a los Estados miembros a adoptar medidas contra los terceros países que no cumplan tales normas, entre las que se encuentra la publicación de listas negras nacionales en las que se incluya a tales países y la renegociación, suspensión o denuncia de los convenios de doble imposición suscritos con los mismos⁹⁵.

⁹¹ OECD: *Automatic Exchange of Information. What it is, How it Works, Benefits, What remains to be done*, op. cit.

⁹² OCDE: *Garantizando la confidencialidad. Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales*, <http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/Keeping%20it%20safeESFINALtext%20and%20coverWEB.pdf> (último acceso: 13-12-2012).

⁹³ *Vid.* Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre un “Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal”, COM (2012) 722/2, y Comunicado de prensa “La Comisión presenta los nuevos pasos en la lucha contra la evasión y la elusión fiscales”, IP/12/1325, Bruselas, 6 de diciembre de 2012.

⁹⁴ Recomendación de la Comisión relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal, C (2012) 8805 final.

⁹⁵ Recuérdese, a este respecto, que la disposición adicional segunda del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, considera que existen limitaciones en el intercambio de información tributaria con un país o territorio –y, por tanto, no se produce un intercambio efectivo de información– en cualquiera de los siguientes supuestos: (a) cuando transcurridos seis meses sin haberse aportado la información requerida y previo un segundo requerimiento de información respecto al mismo contribuyente, no se aporte la información en el plazo de tres meses; (b) cuando transcurridos más de nueve meses desde que se formuló el requerimiento de información, el país o territorio en cuestión no preste colaboración alguna en relación a dicho requerimiento o ni siquiera acuse su recibo; (c) cuando un país o territorio se niegue a aportar información requerida, no estando fundamentada la negativa en alguno de los supuestos establecidos en el CDI o en el AII; (d) cuando la información que se proporcione a la Administración tributaria española no permita conocer los datos que constituyen el objeto del requerimiento de información tributaria, bien porque sea distinta a la requerida bien porque sea incompleta.

La eficacia limitada del actual modelo internacional de intercambio de información y la creciente preocupación por la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacionales ha desembocado en distintas iniciativas tendentes a potenciar el intercambio automático de información en la creencia de que este tipo de intercambio constituye el instrumento más efectivo para tal fin. Entre ellas despuntan el Modelo de Acuerdo Intergubernamental acordado de forma conjunta por EEUU, Alemania, Italia, Francia, España y Reino Unido, que constituye el patrón sobre el que se diseñarán los acuerdos bilaterales que EEUU firme con sus socios, facilitando la aplicación de la norma *FATCA*; y, en clave europea, la Directiva comunitaria en materia de fiscalidad del ahorro y el nuevo marco normativo sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Estas iniciativas se alejan de la política que, hasta el momento, sigue la OCDE en materia de transparencia e intercambio de información. Asimismo, permitirán, en opinión de distintas voces, transitar de forma paulatina hacia un nuevo modelo internacional en materia de intercambio internacional de información⁹⁶, reflexión que encuentra apoyo en el compromiso recientemente asumido por parte de la Comisión Europea de “promover enérgicamente el intercambio automático de información como la futura norma europea e internacional de transparencia e intercambio de información en el ámbito fiscal”⁹⁷.

La generalización de acuerdos intergubernamentales en aplicación de la normativa *FATCA* podría contribuir en gran medida a potenciar el intercambio automático de información a nivel internacional, como es deseo de la Unión Europea, y ayudar a promover un enfoque uniforme y globalmente aceptado sobre las obligaciones de información de las instituciones financieras. No debe perderse de vista, asimismo, la interacción entre los instrumentos normativos desarrollados en el marco de la iniciativa *FATCA* y las herramientas comunitarias en materia de cooperación administrativa en el ámbito fiscal.

En definitiva, a nuestro juicio, el análisis de las iniciativas referidas muestra un nuevo clima de cooperación internacional que apunta hacia la potenciación del intercambio automático de información y puede derivar en un lento deslizamiento hacia un nuevo modelo internacional en materia de intercambio de información. El camino, no obstante, no estará exento de dificultades y obligará a sortear, amén de obstáculos de naturaleza política, problemas de carácter técnico que dificultan la operatividad del intercambio automático de información (realización de formatos normalizados; establecimiento de cauces seguros para la transmisión de la información y de sistemas de acceso, conservación y eliminación de la información; asegurar la confidencialidad de los datos, etc.). Consciente de estas dificultades, la Comisión ha anunciado diferentes iniciativas y acciones tendentes a mejorar la efectividad del intercambio automático de información a corto, medio y largo plazo: (1) entre las acciones a emprender a corto plazo (en 2013), la Comisión promoverá en los foros internacionales (particularmente, en el marco de la OCDE) las herramientas informáticas desarrolladas por la Comisión y los Estados miembros para facilitar el intercambio automático de información, con el objetivo de conseguir una utilización lo más amplia posible y evitar la duplicación de esfuerzos; (2) a medio plazo (2013-2014), la Comisión se propone desarrollar un formato informatizado para el intercambio automático de información en aplicación de la Directiva 2011/16/UE, y la creación de un NIF de la UE, medida de especial trascendencia desde la óptica de la correcta identificación de los contribuyentes que operan transnacionalmente; (3) finalmente, entre las acciones a realizar a largo plazo (más allá de 2014), la Comisión estudiará la viabilidad jurídica y práctica de elaborar un único instrumento jurídico para la cooperación administrativa en relación con todos los impuestos.

Por último, aunque no constituye el objeto de esta aportación, ha de advertirse sobre la necesidad de integrar los trabajos tendentes a mejorar y profundizar en el intercambio internacional de información tributaria con la salvaguarda de los derechos y garantías de los obligados tributarios. Los avances producidos en materia de intercambio internacional de información tributaria ponen el acento en la necesidad de mejorar la eficacia de tales intercambios y de la cooperación administrativa en general, relegando la posición jurídica de los sujetos afectados por tales actuaciones de intercambio de información tributaria entre Estados. Sin perjuicio de reconocer la labor de sistematización de los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información efectuado por la OCDE a partir de las prácticas de los Estados (clasificándolos en derechos de notificación, audiencia previa e impugna-

⁹⁶ GIL SORIANO, A.: “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information. The U. S. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point”, *op. cit.*, pág. 68. En la misma línea ESCARIO DÍAZ-BERRO, J. L.: *op. cit.*, págs. 38 y sigs.; MEINZER, M.: *op. cit.*, págs. 57-59. SPENCER, D., *op. cit.*

⁹⁷ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre un “Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal”, COM (2012) 722/2, pág. 11.

ción)⁹⁸, se ha planteado la conveniencia de elaborar un marco coordinado y uniforme en relación con los de derechos y garantías de los contribuyentes afectados por actuaciones de intercambio de información tributaria entre Estados⁹⁹. La Comisión Europea parece querer dar un nuevo paso adelante en relación con esta cuestión y ha anunciado recientemente entre las iniciativas y acciones necesarias para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, la elaboración de un “Código del contribuyente europeo”¹⁰⁰ con la finalidad de reforzar la cooperación, la fiabilidad y la confianza entre las Administraciones fiscales y los contribuyentes, garantizar una mayor transparencia de las normas fiscales y fomentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

⁹⁸ OECD: *Tax Information Exchange between OECD countries (a survey of current practices)*, París, 1994, ap. 65.

⁹⁹ *Vid.*, sobre el particular con abundante referencia bibliográfica, SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional”, en COLLADO YURRITA, M. A. (dir.), PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (coords.): *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, págs. 133-174.

¹⁰⁰ COM (2012) 722/2, pág. 11.

La “relación cooperativa” entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal

RAFAEL J. SANZ GÓMEZ¹
(Universidad de Sevilla)

1. INTRODUCCIÓN: LA INSERCIÓN DE LA RELACIÓN COOPERATIVA EN LAS ESTRATEGIAS DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE

Las estrategias de prevención del fraude se ven obligadas a adoptar un enfoque cada vez más amplio. El fraude se produce en un contexto progresivamente internacionalizado; pero, además, tenemos un conocimiento cada vez más exacto sobre sus causas y advertimos que son complejas y diversas. Se han integrado en las estrategias de prevención del fraude enseñanzas de las ciencias sociales, como la psicología social, abandonando (al menos en parte) el modelo formulado por Allingham y Sandmo en 1972. Este modelo que afirma que el contribuyente elige entre tributar o defraudar exclusivamente en virtud de condicionantes individuales, a través de un análisis beneficio-riesgo². Por el contrario, las nuevas teorías introducen dos elementos que son fundamentales para entender las estrategias administrativas más recientes. En primer lugar, se basan en un sujeto contextualizado en la sociedad y en relación con los otros, sobre el que ejercen su influencia toda una serie de factores. En segundo lugar, se afirma expresamente la existencia de una pluralidad de actitudes ante el fenómeno tributario.

Encontramos ejemplos de este cambio de modelo en documentos españoles o internacionales. La Declaración de Seúl de la OCDE afirma que “la actitud de los contribuyentes ante su obligación de pagar impuestos responde a otros factores tales como su percepción de la calidad de los bienes y servicios públicos y el grado de confianza que tienen los ciudadanos en el Gobierno en términos generales”. El Plan de Prevención del Fraude Fiscal español, de 2005, afirmó expresamente que es un error basarse exclusivamente en “explicaciones económicas simplificadoras” que consideran que los contribuyentes realizan un “cálculo económico racional de beneficios, costes y riesgos individuales”.

La consecuencia más clara, a nivel de estrategia administrativa, es que a las medidas de control más represivo se suman otras específicamente destinadas al fomento del cumplimiento voluntario. La Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, de 2008, considera que uno de los pilares de esta estrategia es la información y asistencia a los contribuyentes. Este tipo de actuaciones (con fundamento legal en los artículos 85 a 91 de la Ley General Tributaria) permiten disminuir la presión fiscal indirecta y favorecer el cumplimiento voluntario; además, resultan “un instrumento eficaz para la prevención del fraude fiscal”.

La Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal introdujo entre otras medidas la promoción de nuevos modos de “relación con los grandes contribuyentes”. Más específicamente, se refiere a las empresas multinacionales³. Estos nuevos modos de relación reciben el nombre genérico de “relación cooperativa” (en inglés, *enhanced relationship*) y están siendo impulsados a nivel internacional por el Foro de Administraciones Tributarias de la OCDE, el cual

¹ Los comentarios dirigidos a rsanz@us.es serán bienvenidos.

² Este modelo se sustenta en los estudios sobre análisis económico del comportamiento criminal combinados con análisis sobre gestión de riesgos. La situación de partida es que el contribuyente debe elegir entre pagar lo que le corresponde o bien pagar menos, y en este caso existe una posibilidad de que las autoridades fiscales detecten su conducta y apliquen una sanción. El obligado decidirá tomando en consideración la cuantía del tipo medio que soporta, por una parte, y la probabilidad de ser detectado y la cuantía de la sanción que ello acarrearía, por otro [ALLINGHAM, M. G. y SANDMO, A. (1972): “Income tax evasion: a theoretical analysis”, *Journal of Public Economics*, núm. 1, págs. 324-5]. Las rebajas de impuestos, la intensificación de controles tributarios o el endurecimiento de las sanciones serían las principales formas de fortalecer el cumplimiento voluntario (ibíd., pág. 338).

³ Se refiere a “unas empresas que se mueven en un entorno globalizado”, así como a “las múltiples jurisdicciones en las que operan estas empresas y las posibilidades que ofrecen las innovaciones financieras y fiscales”.

“ha planteado en sus declaraciones de Seúl y Ciudad del Cabo que las prácticas de planificación fiscal abusivas deben ser afrontadas de manera decidida, pero que al mismo tiempo deben tenerse en cuenta las necesidades de seguridad jurídica de las empresas. Sugiere por tanto que se establezcan, cuando sea posible, relaciones cooperativas con las empresas basadas en unos principios de transparencia y confianza mutua.”⁴

Un equipo dirigido por representantes de la Administración tributaria británica (*Her Majesty's Revenue and Customs*, en adelante *HMRC*) y de la Secretaría de la OCDE analizó en profundidad esta relación cooperativa, tras encargársele el estudio del papel de los intermediarios fiscales en la planificación fiscal agresiva. De ahí el título del documento resultante (*Study into the Role of Tax Intermediaries*), pero en realidad pasó pronto a analizar la relación tripartita entre la Administración, los contribuyentes y los intermediarios fiscales (asesores fiscales, entidades financieras...). Si consideramos a estos tres grupos como los agentes implicados en el “mercado” de esquemas de planificación fiscal, el estudio se ha centrado en la práctica en el lado de la demanda, porque consideró que “es el contribuyente quien establece su propia estrategia de gestión del riesgo tributario y quien determina el grado de riesgo tributario al que se quiere exponer”, según la Declaración del Cabo⁵. La relación cooperativa está destinada a promover conductas de bajo riesgo tributario, creando un modo de interacción basado en principios de transparencia y confianza mutua. La OCDE explica el concepto de manera muy general porque se considera que se dotará de contenido en cada experiencia concreta. Sí se identifican una serie de características que deberían informar la actuación administrativa: comprensión fundada en conocimientos del mundo de la empresa, imparcialidad, proporcionalidad, transparencia y agilidad.

La idea de transparencia es fundamental desde la perspectiva de la lucha contra el fraude. La obtención de información es algo imprescindible para que se pueda desarrollar una actividad administrativa de control. Existen numerosas manifestaciones de cómo los Estados toman conciencia de este hecho, siendo la adopción de la Directiva 2011/16/UE, de intercambio de información, uno de ellos. También es interesante la evolución del concepto de paraíso fiscal en la OCDE, desde un concepto más material⁶ hacia otro enfocado en los territorios no cooperativos, que no cumplen unos estándares mínimos de transparencia e intercambio de información.

Las Administraciones tributarias tienen, a grandes rasgos, tres formas de obtener información. La primera es la investigación directa; la segunda, la transmisión de estos datos, de manera voluntaria u obligatoria, por parte de otros agentes (particulares o autoridades); la tercera, el uso de mecanismos de intercambio o transmisión de información entre Administraciones. La relación cooperativa se inserta en el segundo grupo; y se caracteriza por su carácter voluntario. Como veremos, la Administración ofrece una serie de beneficios, relacionados con el principio de seguridad jurídica, a los contribuyentes que actúen de manera transparente. De nuevo en palabras de la Declaración del Cabo, “es necesario disponer de información actualizada, pertinente y fiable, y es el propio contribuyente la mejor fuente de dicha información”.

Por último, la OCDE vincula la implementación de la relación cooperativa con el uso de la gestión de riesgos como mecanismo de asignación de recursos para el control tributario, pudiendo concentrar los instrumentos de control en aquellos contribuyentes que no operen de manera transparente.

2. BREVE DESCRIPCIÓN DE LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA DE RELACIÓN COOPERATIVA

Los dos grandes hitos de la implementación de la relación cooperativa en España han sido la creación de un Foro de Grandes Empresas –que reúne semestralmente a representantes de empresas de gran tamaño y de la AEAT– y un *Código de Buenas Prácticas Tributarias*, voluntario y no vinculante.

El Foro de Grandes Empresas se constituyó formalmente el 10 de julio de 2009. Está compuesto por un Pleno y un número indeterminado de grupos de trabajo, que se forman en función de las necesi-

⁴ Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, pág. 11.

⁵ Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria, 10 y 11 de enero de 2008.

⁶ Según el estudio de la OCDE sobre competenciales fiscal lesiva de 1998, estas jurisdicciones se definen por cuatro elementos: una tributación inexistente o meramente nominal, la inexistencia de mecanismos efectivos de intercambio de información, la falta de transparencia sobre su normativa y práctica administrativa y el no exigir que se realice una actividad económica sustancial para acceder a los beneficios fiscales existentes.

dades detectadas (son cinco hasta la fecha). El Pleno identifica una serie de temas relevantes, que se estudian con detalle en el grupo de trabajo correspondiente. Este propone soluciones y, finalmente, es de nuevo el Pleno el que adopta por consenso las decisiones definitivas.

Por su parte, el *Código de Buenas Prácticas Tributarias* es un instrumento de *soft law* que contiene una serie de compromisos adoptados por la Agencia Tributaria y las empresas que lo suscriban. El *Código* tiene carácter voluntario y, por sí mismo, no vinculante: de hecho, aunque existe una Comisión de Seguimiento, se le prohíbe expresamente conocer sobre situaciones particulares. Contiene una serie de “buenas prácticas fiscales” estructuradas en tres bloques: “Transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal empresarial”, “Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia Tributaria” y “Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos”⁷.

La relación cooperativa no tiene un fundamento legal expreso, sino que se construye a partir de aquellos ámbitos donde la Administración tiene un determinado margen para actuar libremente. Uno de ellos es, claramente, la potestad de planificación: como subraya la OCDE, la relación cooperativa está muy relacionada con la gestión de riesgos como principio de funcionamiento. También se hace uso de la potestad de organización administrativa y se incide en el ámbito de los procedimientos, muchas veces a través de la mera práctica administrativa (el *Código* prevé una serie de medidas que influirían, dentro del respeto a la Ley, en el desarrollo del procedimiento inspector).

Los mecanismos que vamos a analizar en este trabajo son aquellos que ofrecen seguridad jurídica a los contribuyentes que actúen de manera transparente. El contribuyente comunica todos los elementos relevantes relativos a una determinada operación y la Administración indica el régimen jurídico aplicable ese supuesto específico. Puesto que la respuesta de la Administración tributaria sólo la vinculará (en el grado que especificaremos luego) si la empresa ha comunicado todos los hechos relevantes, la seguridad jurídica está directamente relacionada con el grado de transparencia del contribuyente. Estos mecanismos operan como un desincentivo para realizar actuaciones fraudulentas.

3. LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN

Como es sabido, la regulación en materia de acuerdos previos de valoración permite a los obligados tributarios, según el artículo 91 de la Ley General Tributaria (LGT), solicitar a la Administración tributaria que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria. Para ello, será necesario que la normativa propia de cada tributo prevea esta posibilidad.

Este precepto se aplica efectivamente en el ámbito de los impuestos sobre la renta. En la práctica, el artículo 16.7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), en el ámbito de las operaciones vinculadas, es con mucho el más importante⁸ y llega a servir como punto de referencia de algunos supuestos de regulación, en perjuicio del artículo 91 LGT. La aplicación de los acuerdos previos de valoración en las operaciones vinculadas del Impuesto de Sociedades suelen denominarse, conforme a la terminología anglosajona, *Advance Pricing Agreements (APA)*.

La Actualización del Plan de Prevención del Fraude de 2008 incluyó, entre las medidas destinadas al fomento del cumplimiento voluntario, el impulso de los acuerdos previos de valoración. Se valora positivamente este instrumento por su virtualidad para la eliminación de los riesgos que conlleva la aplicación de una determinada estrategia de precios de transferencia, porque dan seguridad jurídica al

⁷ Analizar el *Código de Buenas Prácticas* con detalle excede del propósito de este trabajo. Para más información, véase IGLESIAS GÓMEZ, J. V. (2010): “El Código de Buenas Prácticas Tributarias”, *Estrategia Financiera*, núm. 277, págs. 70-74. ROMANÍ SANCHO, A. (2010): “La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias”, *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 11/10, colaboración 41/10, págs. 273-292. SANZ GÓMEZ, R. J. (2011): “Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Tributarias a la luz de los estudios de la OCDE”, *Revista técnica tributaria*, núm. 93, págs. 59-80.

⁸ Los otros supuestos se refieren a los gastos deducibles por inversión en I+D [art. 35.4.c) LIS y 30 RIS], la valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del ingreso a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (disposición adicional segunda del Reglamento del IRPF) y de los gastos de dirección y generales de administración imputables al establecimiento permanente [art. 3 del Reglamento del IRNR; estos gastos se regulan en su artículo 18.1.b) LIRNR].

contribuyente y porque reducen la litigiosidad; desde un punto de vista económico, favorece la realización de inversiones españolas en el exterior.

La Actualización del Plan de Prevención del Fraude preveía tres medidas muy generales: promover y favorecer la presentación de acuerdos previos de valoración, promover la extensión de estos acuerdos a otros conceptos y difundir y dar a conocer a los contribuyentes las ventajas que se derivan de tales acuerdos. La labor se ha centralizado en el Grupo de trabajo sobre precios de transferencia del *Foro de Grandes Empresas* y por tanto se ha centrado en los APA, no en los acuerdos previos de valoración como un todo. Su labor ha recibido una valoración positiva tanto de la Agencia Tributaria como de las empresas, que destacan sus trabajos sobre el Derecho positivo, a través de aclaración de supuestos y criterios⁹. En concreto, se han difundido una serie de criterios relativos a los acuerdos previos de valoración que analizaremos a continuación. Las actas del Foro reflejan un incremento del 38 por ciento en la solicitud de acuerdos previos de valoración¹⁰.

El documento de conclusiones del Grupo de trabajo sobre precios de transferencia afirma que los APA son “procedimientos basados en la confianza entre el contribuyente y la Administración tributaria con la finalidad de establecer un marco jurídico estable para las operaciones vinculadas durante una serie de períodos impositivos”. Se señala una clara conexión con la idea base de la relación cooperativa (seguridad jurídica a partir de la confianza mutua) y se destaca que la pérdida de dicha confianza implica que el sistema pierde su efectividad. Para favorecerla, la Agencia Tributaria difundió, a través del documento de conclusiones, una serie de criterios.

El primero de ellos es la estancamiento de la documentación aportada por los contribuyentes en el procedimiento de valoración de las operaciones vinculadas. La regulación de esta materia se encuentra en el artículo 24 Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), tras la reforma efectuada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre¹¹; antes, se contenía en el artículo 21 RIS. La normativa española está en línea con lo recomendado en el apartado 4.157 de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

Pues bien, la documentación presentada por los contribuyentes en un APA sólo podrá ser utilizada respecto de estos procedimientos. En artículo 24.3 (equivalente al antiguo art. 21.4 RIS) afirma que en caso de desistimiento del contribuyente o de desestimación, la Administración devolverá al contribuyente la documentación aportada. La redacción anterior a 2008 establecía también un deber de confidencialidad reforzado¹² que ya no está expresamente prevista pero que sigue inspirando la redacción del precepto, tal y como destaca el documento de conclusiones: el cumplimiento de la norma implica que los inspectores actuarios encargados de la instrucción de los APA o los encargados de la formación y custodia de los expedientes deberán prestar una especial atención a la no incorporación de la información o documentación. Galnares Lahoya señala que hubiera sido deseable que el legislador atribuyera expresamente esta labor a una unidad o equipo diferentes de la que realice funciones de comprobación o inspección tributaria¹³, una línea en la que también incide Carabajo Vasco. Este autor señala asimismo que la documentación aportada para un APA puede contener “valiosos elementos de estrategia comercial o información relevante para las actividades económicas de las empresas interesadas”, cuyo conocimiento por parte de empresas competidoras podría causar daños a los intereses de la firma. Desde este punto de vista, la Administración tributaria debería “resaltar este aspecto de «secreto», no sólo fiscal, sino también «comercial» para todos los documentos”¹⁴.

⁹ Actas de la segunda reunión del *Foro de Grandes Empresas*, de 3 de diciembre de 2009, pág. 5; y de la tercera reunión, de 20 de julio de 2010, pág. 7.

¹⁰ Acta de la quinta reunión del Pleno del *Foro de Grandes Empresas*, celebrada el 22 de julio de 2011, pág. 8. El acta está disponible en el sitio web de la Agencia Tributaria, en *Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > Sesiones*.

¹¹ Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio; es el desarrollo reglamentario en materia de operaciones vinculadas de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

¹² “Los funcionarios que intervengan en el procedimiento deberán guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los documentos y demás información que conozcan en el curso del mismo.”

¹³ GALNARES LAHOYA, L. (2011): “Los acuerdos previos de valoración como mecanismo de resolución de conflictos en materia de precios de transferencia. La experiencia nortamericana como paradigma y su evolución en el Derecho comunitario”, en CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.; FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO, A. M., y JIMÉNEZ NAVAS, M. M. (coord.): *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*. Sevilla: Hispalex, pág. 637.

¹⁴ CARBAJO VASCO, D. (2011): “Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, APAS, en el ordenamiento tributario español”, *Crónica Tributaria*, núm. 140, pág. 110.

Otra preocupación de las empresas es el hecho de que el desistimiento de un *APA* se emplee como criterio de riesgo para la selección de contribuyentes. El documento de conclusiones afirma que “como medio de garantizar la confianza de los contribuyentes”, la administración se compromete a no emplear el desistimiento “por sí solo” una comprobación de los precios de transferencia de un contribuyente. De nuevo, se trata de una práctica vinculada con las *Directrices* de la OCDE en materias de precios de transferencia. Nótese que se afirma que el desistimiento no será causa para abrir un procedimiento para la comprobación de determinadas operaciones vinculadas *por sí solo*; pero entendemos que eso no es incompatible con que la Administración decida abrirlo por determinados elementos puestos de manifiesto a lo largo del ahora truncado procedimiento de valoración previa. Téngase en cuenta que, aunque se determina la estanqueidad de la documentación, ello no exime a los contribuyentes de cumplir sus obligaciones formales, tal y como recuerda el artículo 24.2 RIS.

Finalmente, el documento de conclusiones se refiere a la compatibilización de un procedimiento para la emisión de un acuerdo previo de valoración y de un procedimiento inspector. En principio tienen carácter independiente y su objeto es diferente: los *APA* se afectan a ejercicios futuros, mientras que las actuaciones administrativas de comprobación recaen sobre ejercicios pasados, pero se reconoce la posibilidad de simultanearlos, aunque la decisión deberá adoptarse caso por caso, en función de las circunstancias específicas. En abstracto, se reconoce una serie de reglas.

Las dos primeras se refieren a los *APA* presentados con posterioridad al inicio de un procedimiento inspector. Podrán simultanearse cuando el *APA* verse sobre las mismas transacciones que están siendo objeto de comprobación, pero haya cambiado el modelo de negocio o de forma significativa la atribución de funciones y riesgos entre las partes (*a sensu contrario*, entendemos que no deben simultanearse cuando no ha habido cambios sustanciales en las funciones o riesgos asumidos); y cuando el *APA* tenga como objeto transacciones extraordinarias o puntuales que no se hayan producido en los períodos objeto de comprobación.

En tercer lugar, y en relación a los *APA* presentados antes del inicio del procedimiento de inspección, se afirma que “podría finalizarse el *APA*, si el estado de tramitación del mismo se encuentra muy avanzado y las contingencias que determinan el inicio del procedimiento inspector no están próximas a la prescripción”. Parece que se está estableciendo no la simultaneidad de estos procedimientos, sino su sucesión en el tiempo: pero sólo cuando no se ponga en riesgo el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Puede entenderse, *a sensu contrario*, que en este último caso sí se simultanearán los procedimientos.

El establecimiento del valor de mercado como regla imperativa de valoración en las operaciones vinculadas y la existencia de un riguroso sistema de infracciones y sanciones aboca a las empresas al uso de acuerdos previos de valoración, según Carbajo Vasco¹⁵. A partir de las experiencias en este ámbito específico, tal vez pueda esperarse que –también bajo el impulso de este diálogo en el seno del Foro de Grandes Empresas– se amplíe también a otros ámbitos. Sí es preocupante el hecho de que, como señala también Carbajo Vasco, las unidades internacionales de la Administración tributaria destinadas al desarrollo de los *APA* carezcan de los medios humanos y materiales suficientes¹⁶; porque la celeridad en los procedimientos es un requisito fundamental para las empresas a causa del entorno en el que operan (la “agilidad” se encuentra entre las características que la relación cooperativa exige a la Administración).

4. LOS MECANISMOS INFORMALES DE CONSULTA DEL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS

El epígrafe 2.3 del *Código de Buenas Prácticas Tributarias* español establece lo siguiente:

“La Agencia Tributaria establecerá procedimientos adecuados para permitir que aquellos contribuyentes que tengan dudas sobre el tratamiento tributario de determinadas operaciones u operativas puedan conocer, con la rapidez requerida por el caso, los criterios que la Administración aplicaría en tales operaciones u operativas.”

Este precepto, bajo nuestro punto de vista, prevé un mecanismo informal de consulta por el que la AEAT comunicará los criterios que la Administración aplicaría ante determinadas operaciones que el

¹⁵ *Ob. cit.*, pág. 106.

¹⁶ *Ibíd.*, pág. 107.

contribuyente estaría planeando realizar. Ya en la primera reunión del Foro de Grandes Empresas se impulsó la creación de un mecanismo de este tipo: el sector privado propuso “la posibilidad realizar una consulta a priori en operaciones con trascendencia tributaria, pero siempre que se garantice la agilidad en la respuesta”¹⁷. Nótese cómo la agilidad se presenta como un requisito básico, porque es el principal problema que presentan las consultas tributarias escritas.

Las palabras empleadas por el Código (“la Agencia Tributaria establecerá procedimientos adecuados”) implican que el Código prevé la creación de un mecanismo específico paralelo a los de la LGT, de tal forma, entendemos, que coexistan vías formales e informales de consulta¹⁸. Así sucede en otras experiencias, como la británica¹⁹. El mecanismo de consulta estaría encaminado no a la interpretación normativa, sino a la calificación de determinados supuestos de hecho. Aunque, en cierta medida, se solaparía con las consultas tributarias escritas (arts. 88 y 89 LGT), se asemejaría más bien a una figura presente en el Derecho tributario foral, el de las propuestas previas de tributación, a través de las cuales se determina, con carácter vinculante, la cuantificación tributaria de determinados supuestos particularmente complejos²⁰.

Estas consultas informales tendrían un entronque legal en el artículo 87 LGT, que lleva por título “Comunicaciones y actuaciones de información”. Su apartado primero afirma que la Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria; y que podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta. Se pueden englobar en este artículo aquellas actuaciones que vayan más allá de clarificar la norma aplicable a un caso (como en muchas consultas jurídicas vinculantes) o interpretar un determinado precepto.

Si se trata de mecanismos informales, los efectos de la actividad administrativa serán limitados, puesto que no creará derechos subjetivos en el contribuyente. Es un dato que se extrae claramente de la jurisprudencia relativa a las consultas tributarias no vinculantes que han existido en nuestro ordenamiento.

Para que este tipo de mecanismos sean eficaces en la práctica —es decir, para que las empresas lo utilicen, proporcionando a la Administración información sobre su actividad— es proporcionar seguridad jurídica a quienes actúen de acuerdo con la respuesta informal administrativa. Consideramos que esta seguridad oscilará entre un punto mínimo (la exención de responsabilidad de los contribuyentes, de manera equivalente a lo dispuesto en el art. 89 LGT) y un punto máximo (que se hará efectivo en la medida en que la Administración aplique efectivamente los criterios plasmados en la respuesta en futuras liquidaciones administrativas).

La exclusión de las sanciones cuando un contribuyente actúe en consonancia con lo que se le ha comunicado en el marco de una consulta informal se deriva claramente del artículo 179. 2. d) LGT, afirma que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria si el contribuyente actuó con la diligencia necesaria. Se considerara diligente la actuación del contribuyente que “haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente” en cualquier actuación de información por parte de las autoridades (sin que quepa distinguir actuaciones formales e informales: el problema sería, en todo caso, de índole probatoria). Es más: la actuación del contribuyente que colabora activamente con la Administración y hace uso de los mecanismos de diálogo con ésta debe sin duda considerarse diligente²¹.

¹⁷ Acta de la primera reunión del *Foro de Grandes Empresas*, de 10 de julio de 2009, pág. 4.

¹⁸ ROMANÍ SANCHO considera, por el contrario, que “a partir de esta previsión podría arrancar una reformativa que regulase de verdad esta nueva relación, ya que no hay en nuestro Derecho Tributario instrumentos que sirvan” (*ob. cit.*, pág. 289).

¹⁹ *HMRC 2006 Review of Links with Large Business*, de noviembre de 2006, conocido como “Informe Varney”, propuesta 9, página 19. Disponible en <http://www.hmrc.gov.uk/large-business/review-report.pdf>.

²⁰ Artículos 87 y 88 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava (*Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava* núm. 30-suplemento, de 11 de marzo); artículos 89 y 90 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (*Boletín Oficial de Bizkaia* núm. 49, de 11 de marzo), y artículos 87 y 88 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (*Boletín Oficial de Gipuzkoa* núm. 52, de 17 de marzo).

²¹ Los Autos del Tribunal Constitucional 361/1991, de 10 de diciembre, y 3/1992, de 13 de enero, confirman esta interpretación. En ambos casos se inadmite un recurso de amparo por considerar que no se había violado la presunción de inocencia del contribuyente recurrente. Los particulares no habían declarado la existencia de determinadas pólizas de seguro, por lo que habían sido sancionados. Al aducir que la causa de la omisión fue error o ignorancia, el Tribunal afirmó, entre otros argumentos, que los contribuyentes podrían haber superado tales dudas si “obrando con la diligencia propia de quien es consciente de su obligación de contribuir” hubieran solicitado asesoramiento a la Administración tributaria “bien ante ésta, *informalmente*, bien a través del cauce de las consultas establecido en el artículo 107 de la Ley General Tributaria [de 1963]”.

Vamos a reflexionar sobre el que hemos denominado punto máximo a la luz de la experiencia británica de relación cooperativa, de acuerdo con el llamado “Informe Varney”, de 2006. La propuesta del “Informe Varney” recomendó la reforma del código de buenas prácticas administrativas COP10. Como resultado de la reforma, existen dos mecanismos diferenciados, uno para contribuyentes que sean empresas (denominado *Clearances Service*) y otro para el resto de contribuyentes (*Clearances and Approvals 1, CAP1*). Nos centraremos en el primero, pero queremos destacar que en ambos casos nos movemos en el ámbito de los mecanismos no previstos en la ley.

Según el *Clearances Service*, la respuesta no será vinculante en tres supuestos, que son perfectamente aplicables a nuestro contexto. El primero –que ya hemos señalado, al describir el funcionamiento de este tipo de mecanismos– es que el contribuyente no haya proporcionado una información correcta o completa sobre la operación, o que las circunstancias de dicha operación acaben variando cuando efectivamente se ponga en práctica.

Por otra parte, tanto la modificación de la norma aplicable, cuando se produzca entre la respuesta administrativa y el devengo del tributo o cuando la modificación tenga carácter retroactivo, como la modificación la interpretación de la norma por vía jurisprudencial harán que la respuesta informal de la Administración tributaria deje de ser aplicable. Estos son los supuestos segundo y tercero.

En el documento se trasluce un compromiso explícito de la HMRC de no revisar *a posteriori* el criterio que se proporcionó en una determinada respuesta; lo cual no excluye que pueda pasar. Pero existe cierta expectativa de que la Agencia aplicará el criterio que expuso en su respuesta a la consulta informal.

Según el epígrafe 2.3 del *Código de Buenas Prácticas Tributarias*, la Administración informará sobre el “tratamiento tributario de determinadas operaciones u operativas”, lo que implica la determinación del criterio administrativo aplicable y de cómo se aplicaría al supuesto específico que la empresa habrá planteado. Consideramos que nos encontramos en el ámbito de la doctrina de los actos propios, que protege los principios de buena fe y confianza legítima. La consulta informal y la posterior liquidación administrativa se refieren al mismo supuesto de hecho; y el sujeto afectado por las dos decisiones contradictorias es el mismo²². De aquí se deriva la posible vinculación para la Administración tributaria, que implica que un cambio de criterio puede (aunque no será necesariamente así) resultar antijurídico. La importancia de que estemos ante relaciones con el mismo ciudadano y en relación al mismo supuesto de hecho se hace evidente en que si algún elemento variara la consulta no podrá producir ningún efecto de vinculación sobre la Administración tributaria.

El principio, inicialmente, encuentra cómoda aplicación a las respuestas a las consultas informales que se implementen en aplicación del Código; pero debe tenerse en cuenta que su aplicación en el ámbito del Derecho público está sujeta a especialidades²³. Este principio protege la confianza legítima entendida, a grandes rasgos, como aquella convicción psicológica que produce en el interesado signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes: es decir, precisa la observancia de un comportamiento “con plena conciencia de crear, definir, fijar, modificar, extinguir o esclarecer una determinada situación jurídica, para lo cual es insoslayable el carácter concluyente e indubitado, con plena significación inequívoca” de dicho comportamiento, en expresión del Tribunal Supremo; que señala expresamente que la inactividad ante una determinada situación no implica una aceptación tácita de la misma, sino que puede significar “dejadez en el ejercicio de las potestades de control y reacción contra las ocupaciones y usos ilícitos”²⁴. Aunque Sánchez Morón excluye expresamente las consultas no vinculantes del ámbito de protección la doctrina de los actos propios, porque considera que “ha de tratarse de actos o comportamientos capaces de crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas”²⁵, la sentencia del Tribunal Supremo que hemos citado también usa verbos que no implican necesariamente una producción de efectos jurídicos en relación con el sujeto, como “esclarecer” (que es, precisamente, la función que tienen las consultas informales).

Ahora bien, las consultas informales no tienen la naturaleza de actos administrativos y, por tanto, no se sustancian a través del procedimiento administrativo. Es necesario tener en cuenta, en este senti-

²² Las contestaciones a consultas no vinculantes, en algunos casos, se han comparado con liquidaciones provisionales susceptibles de revisión sin ningún cauce procedimental específico, sino simplemente en el ámbito de una liquidación definitiva: véase la STS de 10 de junio de 2004 (recurso de casación núm. 7925/1999), fundamento de Derecho cuarto.

²³ SÁNCHEZ MORÓN, M. (2002): “Venire contra factum proprium non valet”, *Documentación Administrativa*, núm. 263-264, págs. 229-230.

²⁴ STS de 4 de marzo de 2002, recurso de casación núm. 8141/1995, fundamento de Derecho cuarto.

²⁵ SÁNCHEZ MORÓN, M., *ob. cit.*, pág. 233.

do, que el encauzamiento de la actividad de la Administración a través del procedimiento está orientada a garantizar el respeto de los derechos de los particulares afectados, así como la legalidad y oportunidad de la decisión adoptada. Desde esta perspectiva del procedimiento administrativo y apreciando su relevancia para que el acto resultante sea conforme con el ordenamiento jurídico y esté al servicio de los intereses generales, no debe permitirse que una consulta tributaria informal (una actuación material, por tanto) prejuzgue el resultado del procedimiento que, necesariamente, sucederá en algún momento a la respuesta inicial.

La solución para alcanzar un equilibrio entre los principios en juego podría ser la de reconocer que la Administración podrá separarse del contenido de la respuesta dada; pero que será posible una reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración por vulneración del principio de buena fe y confianza legítima, tal y como ha sugerido Agudo González²⁶. Por su parte, Valero Torrijos ha analizado determinados supuestos donde el administrado se ve perjudicado porque aplica un criterio publicado por la Administración pero que, por error de esta, es contrario a Derecho. En este caso, el autor considera que junto a la aplicación del criterio correcto deberá procederse a la indemnización²⁷. Desde la perspectiva del principio de confianza legítima, será así con mayor motivo si el primer criterio, al que el contribuyente se ajustó, era conforme a Derecho.

5. REFLEXIONES FINALES

La relación cooperativa constituye una experiencia relativamente novedosa en nuestro ordenamiento, al menos desde los parámetros y con la sistemática con que se está poniendo en práctica, bajo los auspicios de la OCDE y aprovechando la experiencia de otros Estados. A partir de la Actualización del Plan de Prevención del Fraude de 2008, se están aplicando una serie de herramientas que incentivan directamente el cumplimiento tributario voluntario, en lugar de reprimir las conductas fraudulentas. Partiendo de las ideas que hemos expuesto en la introducción (existe una pluralidad de actitudes ante el fenómeno tributario y una pluralidad de causas del incumplimiento tributario), toda estrategia contra el fraude debe incluir mecanismos de este tipo.

Las empresas operan en un mercado competitivo donde su supervivencia depende de la capacidad para mantener un margen de beneficio suficiente. Esto implica que no cabe esperar que meras declaraciones de principios sean efectivas²⁸, sino que debe ofrecerse alguna ventaja a cambio. Hemos analizado dos de las iniciativas planteadas a partir del *Foro de Grandes Empresas* y que siguen esta idea: el fomento de los APA y la implementación de mecanismos informales de consulta.

La experiencia en el primero de estos casos es claramente positiva, tanto atendiendo a las valoraciones que realizan los sujetos como al dato objetivo de número de acuerdos previos de valoración solicitados; y muestra que, al menos en este caso, los problemas de eficacia de la legislación no dependen de su configuración, sino de otros elementos: en este caso, de las dudas que albergaban las empresas en relación con determinados aspectos de la norma y de su interpretación administrativa. Un dato que ojalá hiciera reflexionar al llamado “legislador motorizado” (o al Gobierno que abusa del Real Decreto-ley). Debería valorarse más la importancia de un marco jurídico estable que proporcione seguridad jurídica al contribuyente.

En este sentido, también la efectividad de las consultas tributarias informales dependerá de su capacidad para proporcionar a las empresas la necesaria seguridad jurídica unida a la agilidad del mecanismo. Este tipo de contribuyentes necesitan instrumentos que les permitan conocer de manera anticipada la presumible calificación jurídica que la Administración daría a determinadas operaciones. En último término, sería interesante tender a un sistema, como el neerlandés, donde este tipo de consultas se resuelven, en la medida de lo posible, en tiempo real, en el marco de reuniones periódicas entre la Administración y el contribuyente. En primera instancia exigiría la dotación de mayores me-

²⁶ AGUDO GONZÁLEZ, J. (2011): “La concertación con la administración. Especial referencia a la concertación informal”, *Opinión Jurídica: Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Medellín*, vol. 10, núm. extra 1, págs. 15-32.

²⁷ VALERO TORRIJOS, J. (2007): “Responsabilidad de la Administración Pública por información publicada en *Internet*”, *Aranzadi Social*, vol. 5, núm. 17, pág. 1225.

²⁸ A título de ejemplo, cabe dudar de la efectividad del apartado 1.2 del *Código de Buenas Prácticas*, que contiene el compromiso de las empresas de evitar la interposición de sociedades instrumentales a través de paraísos fiscales o territorios no cooperantes.

dios materiales, pero es que la relación cooperativa exige una apuesta decidida también es este ámbito. Téngase en cuenta que, además, la relación cooperativa permite mejorar los sistemas de gestión de riesgos, lo cual redundará positivamente, a su vez, en la asignación de los recursos de que dispone la Agencia tributaria.

La vinculatoriedad de la respuesta administrativa es un asunto conflictivo y que, en último término, depende en gran medida –y probablemente dependerá en un futuro– de la confianza (entendida en sentido material) que la empresa tenga en que la Administración mantendrá el criterio manifestado. La relación cooperativa consiste precisamente en crear este clima de confianza. Pero sólo será factible si se produce un cambio cultural en ambas partes, que deberá –acudimos de nuevo a la experiencia comparada– impulsarse desde arriba, desde los Consejos de Administración de las empresas y los órganos directivos de la Agencia Tributaria.

