

Revista Quincena Fiscal

Año 2021

Número 12 JUNIO (2021)

Estudios

2. La prevención del riesgo fiscal y el Brexit (MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE)

2 La prevención del riesgo fiscal y el Brexit^{*)}

The prevention of fiscal risk and the Brexit

MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Barcelona

ISSN 1132-8576

Revista Quincena Fiscal 12

Sumario:

- I. El interés en la prevención del riesgo fiscal
- II. La planificación fiscal agresiva como cláusula de corrección
 - 1. La recomendación europea sobre la planificación fiscal agresiva
 - 2. La directiva 2016/1164 sobre planificación fiscal falseada
- III. La información fiscal como prevención
 - 1. La obligación de información de los terceros intermediarios
 - 2. La protección al denunciante
- IV. Las jurisdicciones no cooperativas
- V. Consideraciones finales

RESUMEN:

La salida de Reino Unido de la Unión Europea ha puesto de relieve, a tenor de los textos suscritos, la necesidad de preservar los estándares europeos en materia de prevención de riesgo fiscal. Las cláusulas normativas antielusión, la información con función disuasoria, o la calificación y régimen a las jurisdicciones consideradas como no cooperativas, son algunas de sus instituciones más representativas. La finalidad del presente artículo es poner de relieve tales instituciones y su lógica común, tanto desde una perspectiva interna que contemple un sistema coherente como desde la perspectiva externa para establecer su necesidad y exigencia con terceros Estados.

ABSTRACT:

The United Kingdom's exit from the European Union has highlighted, according to the texts signed, the existence of European standards on the prevention of tax risks. Anti-avoidance clauses, information with a dissuasive function or the regime of jurisdictions considered as non-cooperative are some of the most representative institutions. The purpose of this article is to highlight these institutions and their common logic.

PALABRAS CLAVE: riesgo fiscal - elusión - información tributaria - planificación fiscal - planificación agresiva - jurisdicciones no cooperativas

KEYWORDS: tax risk - avoidance - tax information, tax planning - aggressive tax planning - non-cooperative jurisdictions

Fecha recepción original: 16 de Abril de 2021

Fecha aceptación: 4 de Mayo de 2021

I. EL INTERÉS EN LA PREVENCIÓN DEL RIESGO FISCAL

En este momento se tramita una más de las numerosas leyes de prevención y represión del fraude en el ordenamiento español y persisten no pocas dudas sobre las medidas a adoptar y por su coherencia¹. También, y con motivo del Brexit, la salida de Reino Unido de la Unión Europea (UE), se plantean las medidas y riesgos fiscales que la economía de la Unión puede asumir. De ahí que resulte oportuno reflexionar sobre el sistema de prevención del fraude por riesgo fiscal de la UE y su interrelación con el nacional, en nuestro caso el español. Dicha perspectiva permite plantear no pocos interrogantes y dimensionar la perspectiva normativa que de manera un tanto silente, pues carece de un régimen específico con tal designación, o de un procedimiento *ad hoc*, viene llevándose a cabo.

Este análisis resulta especialmente pertinente en el momento de la salida de Reino Unido de la Unión Europea por dos órdenes de razones.

La primera, basada en la importancia de la economía de este país. Reino Unido deja de formar parte de la Unión Europea pero no deja de tener una presencia en el continente. Es Europa, y posee un gran peso económico por el volumen de sus empresas y su gran dinamismo comercial. El Reino Unido aportó el 15,2% del PIB europeo, situándose como la segunda economía más importante².

La segunda, por la existencia de una serie de jurisdicciones dependientes de Reino Unido generadoras de riesgo fiscal. Reino Unido, junto con diversos territorios dependientes –de ultramar y dependencias de la Corona– conforma la denominada “telaraña del Reino Unido”. Afirma TAX JUSTICE NETWORK que los territorios de ultramar y las dependencias de la Corona suelen servir como jurisdicciones satélites o nodos en una red mundial para promover la transferencia de beneficios y los flujos financieros ilícitos. En tal contexto Reino Unido dispone de plenos poderes para imponer la elaboración de leyes en estos territorios de ultramar y dependencias de la Corona. El índice de paraísos fiscales corporativos 2019 de la Red para la Justicia Fiscal, estimó que la telaraña del Reino Unido es responsable de más de un tercio de los riesgos de abuso fiscal corporativo del mundo³.

Tal estado de cosas lleva, de un lado, a interrogarse sobre las medidas que ha de exigir la UE al antiguo socio para prevenir las conductas que integran un riesgo fiscal asociando dicha problemática, en no pocas ocasiones, a una cuestión de competencia mercantil o ventaja empresarial. Pero, de otro lado y correlativamente, cabe cuestionarse la existencia de un régimen europeo encargado de prevenir dicho riesgo. En tal sentido algunos acuerdos llevados a cabo con motivo del Brexit ya ponen de relieve la preocupación por el riesgo fiscal, así en el Acuerdo de Comercio y Cooperación suscrito entre la Unión Europea y Reino Unido el 31-12-2020⁴ y el Acuerdo internacional en materia de fiscalidad y protección de intereses financieros entre España y Reino Unido en relación con Gibraltar de 4 de marzo de 2019, publicado el 13 de marzo de 2021.

Con el Acuerdo de Comercio y Cooperación se institucionalizan determinados mecanismos para la resolución de controversias en el ámbito de la competencia y riesgo fiscal. Este es un documento complejo en el que precisamente uno de sus objetivos es evitar la existencia de competencia desleal a través de rebajar estándares normativos⁵. Disminuir tales estándares permite a las

respectivas empresas competir de manera más ventajosa en detrimento de las ubicadas en los otros Estados. De manera particular, se pone de relieve como la salida de Reino Unido de la Unión Europea podría llevar a regular de manera diversa aspectos medioambientales, laborales, de protección a los consumidores⁶⁾, pero también con relación a las subvenciones que las autoridades otorgan a las empresas, y esta resulta la temática de las ayudas de Estado tan celosamente protegida por la Unión⁷⁾.

La preocupación por la salvaguarda de los anteriores estándares lleva a que, reconociendo la plena autonomía de los ordenamientos jurídicos respectivos, se establezcan pautas y normas de solución de controversias, y de garantías de su cumplimiento, como se reconoce en uno de los Considerandos del Acuerdo suscrito. En caso de divergencias normativas, que afecten a la igualdad de condiciones para una competencia abierta y justa, se prevé una serie de instituciones para su solución. Se trata de un mecanismo horizontal de solución de controversias en el que existen varios estadios: a) de consulta mutua para intentar resolver la cuestión, b) en caso de persistir los desacuerdos, el reclamante puede solicitar un tribunal arbitral independiente emita un fallo vinculante, c) si el cumplimiento no se logra en un plazo razonable el reclamante podrá suspender sus propias obligaciones de manera proporcional hasta que la parte condenada cumpla.

En el Acuerdo de Comercio y Cooperación la perspectiva financiera está muy presente en dos dimensiones⁸⁾; una, que atiende al gasto y procura evitar la ventaja que suponen las ayudas de estado y, la otra, que contempla una protección puntual a la recaudación. En relación con las ayudas de estado, y en el apartado donde trata las subvenciones, el Acuerdo de Comercio y Cooperación pauta una serie de principios, actuaciones, y un catálogo de subvenciones prohibidas, así como una serie de mecanismos para favorecer su control que van desde la transparencia, a la intervención de órganos jurisdiccionales, a un mecanismo de recuperación, a medidas correctivas, y a vías para la solución de la diferencia. Con ello se pretende evitar las distorsiones creadas por los subsidios o las prácticas anticompetitivas o abusivas de las empresas estatales. Desde la perspectiva tributaria caben destacar dos contenidos; el acuerdo sobre la creación de una zona de libre comercio sin aranceles ni cuotas arancelarias sobre mercancías; y la previsión específica de un protocolo de cooperación administrativa y lucha contra el fraude en el IVA y de asistencia mutua en el cobro de determinados impuestos.

Con el Acuerdo internacional en materia de fiscalidad y protección de intereses financieros entre España y Reino Unido en relación con Gibraltar de 4 de marzo de 2019 y publicado el 13 de marzo de 2021 se pretende asegurar la aplicación de unas reglas equivalentes a las europeas en materia de transparencia fiscal y lucha contra el blanqueo e intercambio de información. Para tal fin se establece que desde que deje de aplicarse el Derecho de la UE en Gibraltar se mantendrá una legislación equivalente a la vigente en esa fecha. En este sentido se contienen previsiones con relación a la adquisición y pérdida de la residencia fiscal, de manera singular, se afirma que las personas jurídicas se consideran residentes en territorio español si la mayoría de sus activos directa o indirectamente están en España, la mayor parte de sus rentas procede de España o la mayoría de los directivos o accionistas residan allí. Se establecen, también, reglas de cooperación administrativa reforzada para el intercambio informativo, equivalentes a las que se establecen en la UE⁹⁾.

Como puede apreciarse la salida de Reino Unido de la Unión Europea ha puesto de relieve, a tenor de los textos suscritos, la voluntad de preservar normas mínimas en materia de prevención de riesgos fiscales. Específicamente en el establecimiento de instrumentos para solucionar las divergencias normativas que afectan a la competencia, también en materia fiscal y los acuerdos de intercambio de información sobre todo con relación a Gibraltar. Delimitar el estándar de riesgo fiscal exigible por la Unión Europea lleva a interrogarse sobre dichos instrumentos, no tan sólo los apuntados en tales tratados. De ahí la necesidad de reflexionar sobre tres instituciones típicas de la prevención del riesgo fiscal: las facultades de corrección de la Administración a través de las cláusulas normativas antielusivas, la función e importancia de concretas fuentes de información fiscal y la operatividad y lógica de las jurisdicciones no cooperativas. Esta es una mirada desde el ordenamiento de la UE, pero necesariamente trabada con el nacional en donde el proceso del Brexit pone de relieve el interrogante de si existe un régimen de prevención del riesgo fiscal europeo, y en tal caso, ¿cuáles son los estándares de comportamiento que supone para poder ser

exigidos a Estados terceros?

II. LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA COMO CLÁUSULA DE CORRECCIÓN

La planificación fiscal agresiva se ha convertido en un estándar de peligrosidad para evitar las conductas de elusión tributaria en contextos transnacionales. Con tal calificación se agrupan un conjunto de prácticas y operaciones que, en forma de listado genérico, se consideran peligrosas y a corregir a través de la acción administrativa. Carecen de una definición precisa, y supone una calificación jurídica adicional a la existente en la legalidad tributaria nacional.

La Unión Europea reconoce dos cláusulas normativas, de diversa denominación y vinculación, con la finalidad de que administrativamente se corrijan prácticas peligrosas; la Recomendación 2012/772 UE, 6 de diciembre que recoge la denominada planificación fiscal agresiva, y la Directiva 2016/1164, de 12 de julio de 2016, también conocida como Directiva Anti-Elusión Fiscal, que alude a la planificación fiscal falseada.

1. LA RECOMENDACIÓN EUROPEA SOBRE LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

Con la planificación fiscal agresiva prevista en la Recomendación 2012/772 UE se pretende evitar un doble perjuicio; a los ingresos tributarios de los Estados miembros, y al funcionamiento del mercado común. En primer lugar, se trata de proteger la recaudación tributaria de los Estados a fin de evitar la erosión de sus bases imponibles¹⁰⁾.

En segundo lugar, también se pretende evitar las distorsiones al funcionamiento del mercado común¹¹⁾, más precisamente, el falseamiento de los flujos de capital que puede afectar a las libertades comunitarias, tanto de establecimiento como de circulación. Pero la magnitud del perjuicio sin duda es mayor, pues el problema trasciende al meramente recaudatorio al afectar a los derechos de la ciudadanía, bien a través de los servicios dejados de percibir o de la calidad de su prestación, o bien, a valores asociados a la protección de sus ordenamientos jurídicos.

La cláusula comentada resulta una norma general de lucha contra el fraude de la ley, pues se efectúan negociaciones acordes a la letra pero no así a su espíritu –Considerando 1 *in fine*–. O sea, no se realiza una conducta directamente evasiva sino que se utilizan las instituciones y regulaciones jurídicas contrariando su finalidad; todo ello, en el marco de una legislación nacional a la que califica de escasamente ágil –“no suelen disponer de tiempo suficiente para reaccionar”– y compleja –“deberían evitar la complejidad derivada de la existencia de muchas normas diferentes”–. En definitiva, la profusión y confusión normativa hace que sea aprovechada para usos contrarios a su finalidad; y en este punto pone de relieve también la responsabilidad del legislador¹²⁾.

La cláusula normativa se delimita teniendo en cuenta cuatro consideraciones básicas. La primera, el ámbito normativo de referencia: la fiscalidad directa. La segunda, la finalidad que pretende: se trata de una cláusula antiabuso de carácter general. La tercera, el carácter o vinculatoriedad de la norma: resulta una mera recomendación. Y, en cuarto lugar, supone una peculiar relación entre ordenamientos: es una norma comunitaria que pretende impactar la regulación de los Estados miembros. Un aspecto también a considerar es que supone la introducción de construcciones dogmáticas elaboradas por la doctrina del Tribunal de Justicia la Unión Europea. En tal sentido no deja de resultar paradójico que la doctrina destinada a eliminar las cláusulas nacionales lesivas sea la que dote de sentido a la armonización que se pretende¹³⁾.

El ámbito de aplicación de la recomendación se despliega en relación con la fiscalidad directa, y más concretamente, aquella que no resulta afectada por otras actuaciones de la Unión¹⁴⁾. Así excluye su aplicación a parcelas del ordenamiento ya armonizadas, aunque dicha armonización sea parcial¹⁵⁾.

Lo “agresivo” de la planificación fiscal supone una valoración de las operaciones realizadas. Se trata de una adjetivación inespecífica que carece de un sentido preciso de acuerdo con el Derecho nacional, de ahí que resulte necesaria alguna precisión¹⁶⁾.

De un lado, su afirmación pudiera conllevar al establecimiento de una graduación entre dócil y agresivo, difícilmente asumible desde la perspectiva jurídica. Pues al ciudadano no se le exige la docilidad, sino que su comportamiento sea conforme a la ley. La docilidad resulta una idea asociada a sumisión y lleva a plantear la necesidad de obediencia a las directrices y opiniones del otro –de la Administración– en el entendimiento de la norma. No puede arrogarse a la Administración una posición de supremacía y, correlativamente, relegar al ciudadano a una de sometimiento en la que deba ser dócil y acatar, como si de mandatos normativos se trataran, la voluntad de aquella.

De otro lado, la calificación de agresivo tiene que ver con el incremento del riesgo, y este tiene relación con postulados de la OCDE respecto de la relación cooperativa¹⁷⁾. La relación cooperativa de la Administración con el contribuyente descansa en la confianza mutua. La confianza del ciudadano la obtiene la Administración por el cumplimiento de estándares de comportamiento metalegales sobre los que no existe una exigencia normativa. En tal orientación el Informe de la OCDE de 2008 habla de ella como “la relación con las administraciones tributarias basada en la cooperación y confianza en la que las partes van más allá de sus obligaciones legales”¹⁸⁾. Obtener tal confianza supondrá ubicar al individuo en un perfil de riesgo fiscal bajo, lo cual comportará una menor intensidad en las comprobaciones e inspecciones, una menor sospecha de incumplimiento. Tal orientación evidencia el anclaje de tal perspectiva dentro de las tendencias de gestión de riesgos utilizadas en el mundo empresarial que precisa ser adaptada a contextos jurídicos ya que pudiera conducirnos a la docilidad¹⁹⁾.

En todo caso la existencia de una planificación agresiva requiere, de un lado, la obtención de una ventaja tributaria sin que existan motivos que justifiquen la obtención de tal beneficio y, de otro lado, el empleo de una forma jurídica artificiosa (impropia, inadecuada, incorrecta, agresiva...) con relación al fin. Ambos requisitos resultan básicos y necesarios para que proceda corregir la conducta. No podrá ser reprobado el comportamiento del obligado cuando tal calificación suponga un estado de cosas no imputable. La planificación fiscal agresiva a evitar no deriva del mero aprovechamiento de ventajas fiscales, ni de las lagunas o defectos normativos de los ordenamientos nacionales. A nadie se le puede exigir tributar de acuerdo con un deber ético no normativizado, ni al empleo de la negociación más beneficiosa para la recaudación. La planificación agresiva que precisa ser corregida ha de ser fruto de la conducta ilegal del obligado, y únicamente lo será cuando se trate de una elusión que suponga la aplicación de la norma contrariando su espíritu para obtener un beneficio fiscal, o sea, se vulnere la correcta aplicación del ordenamiento jurídico. Se trata, en definitiva, de un ataque al ordenamiento jurídico.

La elusión normativa originada no es del Derecho de la Unión Europea, como pudiera dar a pensar la naturaleza la regulación que la contiene, sino de los ordenamientos de los Estados miembros²⁰⁾. Se desea combatir el abuso normativo o elusión originada por la concurrencia de los diversos ordenamientos nacionales. Es una cláusula con vocación de ser común y con la finalidad de preservar los respectivos ordenamientos nacionales. El peligro a conjurar es el abuso de las inconsistencias de los ordenamientos nacionales, y no del derecho proveniente de los órganos de la Unión Europea.

Si difícil es delimitar lo agresivo de la planificación fiscal²¹⁾ no es menos complicado determinar el criterio de aprehensión de tales conductas. Así cabe emplear diversos métodos: a) los cuantitativos, en los que se tiene en cuenta el ahorro fiscal obtenido, b) mediante un concepto genérico definidor, o c) sobre la base de un catálogo de conductas²²⁾. Parece razonable pensar que la acotación meramente cuantitativa de aquello que se considera agresivo, en función del ahorro fiscal que reporta una determinada situación, resulte un criterio insuficiente. El ahorro fiscal obtenido no constituye en sí mismo una transgresión del ordenamiento jurídico, ya que puede ser manifestación de una economía de opción integrada dentro del ámbito de la autonomía privada.

Aglutinando los anteriores criterios se formula la regulación de la Recomendación de la Unión Europea. Así el art. 4 de la Recomendación opta por el establecimiento de un concepto genérico – apartado 4.2.–, si bien acude a un listado o clasificación de conductas y comportamientos – apartado 4.4.– y a criterios cuantitativos para evaluar el beneficio fiscal para completar la descripción del concepto – apartado 4.7.–. En tal esquema el criterio cuantitativo, no siendo

determinante, resulta un parámetro de gran importancia²³⁾. La norma también relaciona algunos catálogos de prácticas que podrían resultar agresivas. Con tales criterios se pautan posibles líneas de resolución en donde la finalidad de la norma se objetiva atendiendo a los resultados o las prácticas que usualmente se emplean para eludir su aplicación. Se delimita así una cláusula de planificación fiscal agresiva heterogénea, que conjuga la definición conceptual con otros criterios: el cuantitativo y el de catálogo o relación de prácticas.

El objetivo de la cláusula establecida es evitar la realización de una operación incompatible con el “objeto, el espíritu y la finalidad de las disposiciones fiscales que serían normalmente aplicables” (apartado 4.2. y 4.5). Éste resulta el criterio fundamental de tal norma y pone de relieve que no se ha de buscar la intención de los contratantes sino la finalidad de las normas y su concordancia con la realidad a las que son aplicadas. Tal mención parece tener presente la idea de causa contractual, o finalidad para la que el ordenamiento previó las instituciones jurídicas. Ahora bien, no puede reducirse a la mera causa negocial, pues el objeto de evaluación acostumbra a resultar un conjunto de contratos o negocios. Así cabe centrar el análisis en la finalidad objetiva que se deduce de la estructura negocial empleada, y no en los motivos de las partes, que pueden ser diversos²⁴⁾.

La consecuencia jurídica que comporta constatar la práctica agresiva es ignorar los mecanismos artificiosos utilizados por el contribuyente (apartado 4.2.); o sea, dejan de aplicarse las normas de cobertura empleadas. Para ello se ha de recalificar el negocio jurídico de acuerdo con la verdadera sustancia tratando estos “mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica”; por consiguiente, ha de aplicarse la norma tributaria eludida. Ello comportará la práctica de una regularización, liquidando el correspondiente impuesto y debiendo pagar la tributación diferencial originada. Dentro de las consecuencias, resulta lógico pensar, en la exigencia de una mayor deuda tributaria, que incluye el pago de los intereses devengados desde la fecha de realización de las operaciones.

No se pronuncia la norma sobre la exigencia de responsabilidades punitivas lo cual plantea una disyuntiva: o bien, se deja a los Estados miembros la elección de tal medida, o bien, el silencio de la norma denota que no es posible su aplicación dado que no existe ocultación de hechos. La doctrina del TJUE a este respecto, en los asuntos Emsland-Stärke o Halifax ha sido cautelosa, no niega la posibilidad de la sanción del abuso si bien es “necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad”. Por ello el señalar una punición resultaría una opción de cada Estado, siempre que se efectúe con las garantías de legalidad y seguridad apuntadas, a las que cabría añadir la exigencia de proporcionalidad.

2. LA DIRECTIVA 2016/1164 SOBRE PLANIFICACIÓN FISCAL FALSEADA

Dentro de las medidas establecidas por la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, se regula una cláusula específica de antielusión.

El marco normativo que explica el nacimiento de tales medidas son las Recomendaciones de la OCDE en el contexto de la iniciativa contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, acogidas por el Consejo Europeo en sus conclusiones del 13 y 14 de marzo de 2013 y de 19 y 20 de diciembre de 2013. Dicha acción normativa se ubica en el contexto de la Comunicación de 17 de junio de 2015 de la Comisión que estableció un Plan de Acción para un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea.

El anterior planteamiento determina que el ámbito subjetivo de aplicación de la Directiva 2016/1164, a decir de su art. 1, sea “[...] los contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o varios Estados miembros, incluidos los establecimientos permanentes en uno o varios Estados miembros de entidades residentes a efectos fiscales en un tercer país”. El ámbito objetivo alude al establecimiento de medidas de protección contra la planificación fiscal abusiva en el mercado interior. Para ello se pretende establecer un nivel mínimo común de protección frente a las prácticas de elusión fiscal de los sistemas nacionales, en concreto, de sus impuestos sobre sociedades. Por ello la existencia de la Directiva “[...] no será óbice para la aplicación de

disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades” (art. 3).

Ahora bien, no tan sólo se regula una cláusula normativa, también establece una serie de medidas adicionales y/o preventivas de la elusión fiscal. En su Capítulo II –del art. 4 al 9–, con la finalidad de evitar la erosión de las bases imponibles del mercado interior y el traslado de beneficios fuera del mismo, se establecen normas sobre la limitación de la deducibilidad de los intereses, la imposición de salida, las sociedades extranjeras controladas, se regula una norma general contra las prácticas abusivas y normas para hacer frente a las asimetrías híbridas²⁵⁾. La naturaleza de tales medidas resulta heterogénea, pues no sólo desean evitar la elusión fiscal sino también colaborar a una fiscalidad más justa y eficaz²⁶⁾. Se pretende un carácter coordinado de tales medidas con el fin de evitar las asimetrías existentes y fomentar las regulaciones nacionales para que posean un planteamiento común, aspecto que favorecerá la seguridad jurídica de los contribuyentes.

La denominada norma general contra las prácticas abusivas se encuentra en el artículo 6²⁷⁾. Con relación a la nomenclatura empleada cabe efectuar dos acotaciones. En primer lugar, si bien se trata de una norma general en el contexto de la Directiva, resulta norma específica en el ámbito tributario al afectar únicamente a los contribuyentes sujetos al Impuesto sobre Sociedades. En segundo lugar, sorprende que tal disposición mezcle diversas designaciones para referirse a la utilización de la norma tributaria contrariando a su finalidad; en el título del art. 6 se alude a prácticas abusivas, y en la regulación efectuada se introduce el término de “mecanismo falseado”.

Al igual que en la planificación fiscal agresiva cabe remarcar tres aspectos de su definición: el empleo de un mecanismo o mecanismos falseados, el propósito de obtener una ventaja fiscal y el aplicar la norma tributaria desvirtuando su finalidad. El aspecto más controvertido será delimitar y encajar en tal contexto, ya de por sí polémico de la elusión, el novedoso término de “falseado”.

Falseado, no es falso, pues no conlleva engaño ni simulación de la realidad fáctica, no es evasión. Falseado se ha de relacionar con alterar o adulterar el significado de las operaciones realizadas. Tal distinción pudiera verse en el significado gramatical que el Diccionario de la Real Academia de la Lengua efectúa de falso como fingido y simulado, y falsear, como acción de adulterar o corromper algo. No obstante, el abandonar el término de elusión –incluso el de abuso– puede generar un buen número de incertidumbres dado el parentesco de falso con falseado y su proximidad a conductas evasivas. Consciente de tal ambigüedad –o por constituir un problema de traducción– el legislador comunitario intenta reconducir el sentido de falseado en el apartado 2 efectuando una interpretación auténtica “[...] se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica”. Con lo que tal exigencia reconduce su significado a aplicar la norma de acuerdo con su finalidad. Ello supone un elemento objetivo que demanda concretar la finalidad propia de la norma aplicable y conlleva, en buena medida, a examinar la adecuación de la negociación realizada con la función que el ordenamiento le tiene atribuida, y que entronca con la problemática de la causa tal y como hemos expresado.

Las operaciones realizadas, ya sea un instrumento o varios de ellos correlacionados, no obedecen a razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica, según reza el precepto. Ahora bien, sería deseable considerar una mayor amplitud de dicha norma en la medida que el comercio y su lógica es una faceta que anima la negociación. De nuevo, la negociación resulta un referente de mayor amplitud y generalidad.

Los efectos de tal medida son dos; en primer lugar, el no tener en cuenta ninguna de las operaciones que reúnan tales requisitos. Se trata de una ineficacia exclusivamente tributaria, consecuentemente, el apartado 1 del art. 6 circunscribe la medida al cálculo de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades. En segundo lugar, se aplica la ley tributaria correspondiente de acuerdo con la legislación nacional. Por consiguiente, la aplicación de la norma antielusión conlleva las dos consecuencias típicas, por un lado, ignorar las operaciones realizadas por el administrado y, por otro lado, configurar de manera positiva, por parte de la Administración, una hipótesis sobre la negociación realmente pretendida. Se trata de una tarea

correctiva, tanto al negar las operaciones realizadas como al reconstruir el negocio hipotéticamente pretendido.

III. LA INFORMACIÓN FISCAL COMO PREVENCIÓN

Casos como Luanda Leaks, Cum Ex, Panama Papers, Lux Leaks, Paradise Papers, lista Falciani... ponen de relieve la importancia de la información, la persistencia de opacidades en instituciones públicas y privadas, y la necesidad de adoptar medidas antes de que la lesión se produzca.

La información resulta una necesidad para prevenir el riesgo jurídico en general, y el riesgo fiscal en particular. La información no sólo resulta básica para la aplicación de los tributos, determinando su existencia y cuantificación, sino que resulta un instrumento disuasorio para la evasión y elusión tributarias. Todo ello sin desconocer su potencialidad en la persecución de delitos contra la Hacienda Pública, o de delitos conexos como el blanqueo de capitales y corrupción.

Resulta necesario crear una pluralidad mecanismos que permitan una mayor transparencia, ya sea de forma voluntaria –promoviendo prácticas virtuosas en el marco de la responsabilidad social corporativa o de la relación cooperativa con la Administración, o fortaleciendo instrumentos de información como la denuncia– o, ya sea creando obligaciones específicas, no tan sólo respecto de los titulares de los datos sino respecto de terceros. Se trata de crear una red de instrumentos jurídicos que permitan la obtención de información relevante tributariamente de operaciones transnacionales consideradas de riesgo. Con tales premisas cabe analizar la singularidad que supone el establecimiento de la obligación de información de los intermediarios con relación a operaciones de planificación fiscal potencialmente agresiva, y el fortalecimiento del estatuto del denunciante llevado a cabo por sendas Directivas de la Unión Europea.

1. LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN DE LOS TERCEROS INTERMEDIARIOS

La cooperación administrativa y asistencia mutua entre los Estados, sobre todo a nivel informativo, es uno de los factores básicos para la lucha contra la elusión y evasión internacional. En el ámbito de la Unión Europea se ha generalizado, a través de la Directiva 2011/16/UE, el intercambio automático de información²⁸⁾. Dicha Directiva ha sido la base para un incremento paulatino de su contenido tanto formal –por el número de modificaciones– como material –por la ampliación del ámbito de regulación– en sus sucesivas modificaciones por las Directivas 2015/2376, 2016/881, 2016/2258, 2018/822²⁹⁾.

Con la modificación llevada a cabo por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo se ha procedido a una singular ampliación de su contenido al introducir obligaciones que directamente afectan a la ciudadanía. No solamente resultan los Estados obligados entre si sino también los contribuyentes y los ciudadanos para con éstos. Resulta una vinculación cualitativamente diversa cuya justificación en clave de intercambio informativo no resulta evidente al centrarse en la existencia de operaciones que califica de planificación potencialmente agresiva.

La finalidad de la norma no es sólo informar a los Estados para prevenir sino también para disuadir –principalmente a los intermediarios– de realizar determinadas prácticas. Se establece, junto a la obligación positiva de informar para aplicar el tributo, una finalidad implícita que conlleva una conducta negativa de abstenerse a realizar.

La singularidad que presenta tal obligación deriva de considerar dos aspectos en la estrategia preventiva que se propone: el delimitar las prácticas de riesgo que configuran el presupuesto de la obligación: las que integran la denominada planificación fiscal potencialmente agresiva; y el analizar la extensión y consecuencias del deber informativo impuesto.

A) La planificación fiscal potencialmente agresiva

El principal objetivo de tal regulación es evitar que los intermediarios conciben y/o comercialicen tales operaciones potencialmente peligrosas. Se establece una la obligación de informar no tan

sólo para aplicar el tributo sino también para disuadir de realizar conductas. Dicha función preventiva pretende limitar las situaciones potencialmente nocivas, o no deseables, con el fin de mejorar el funcionamiento del mercado interior³⁰⁾.

Se trata de prevenir el riesgo de una concreta planificación transnacional –en la que intervienen varias jurisdicciones– que conlleva el traslado de beneficios empresariales a regímenes fiscales más favorables. La Directiva acoge la idea de riesgo potencial en el art. 3 párrafo 20 afirmando que “seña distintiva” es una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone la indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal enumerada en el anexo IV. En definitiva, con las señas distintivas establecidas se pretende delimitar y evitar concretas prácticas de planificación transfronteriza indicativas de una potencial elusión fiscal. Y para ello se imponen, a los intermediarios que ayuden en la configuración de mecanismos de elusión y evasión fiscal, la obtención de información sobre las titularidades reales en estructuras negociales no transparentes –Considerando 4–, a cuyo incumplimiento se adicionan eventuales sanciones. Relacionado con lo anterior, y en aras a configurar un entorno de equidad tributario en el mercado interno, se establece que las autoridades tributarias compartan la información tributaria facilitada por los intermediarios –Considerando 6–.

El riesgo a prevenir se delimita por un adjetivo –agresivo– y un adverbio –potencialmente–. Así pues, ante el interrogante de qué se ha de entender por planificación fiscal potencialmente agresiva se pueden adoptar dos posturas que comportan metodologías diversas; la sumativa, que supone partir de las ideas sobre la planificación fiscal agresiva efectuada por la Resolución 2012/772 (en la línea de la Acción 12 del plan BEPS de la OCDE), y adicionar los elementos que la convierten en potencialmente agresiva; o la novativa, que supone crear un nuevo concepto, no necesariamente coincidente con las prácticas que integran la planificación fiscal agresiva.

Aparentemente la planificación fiscal potencialmente agresiva se formula como un concepto relacionado al anterior preexistente de planificación fiscal agresiva, en donde el reto sería acotar la potencialidad de las prácticas ya definidas. Pero esta lógica sumativa no resulta la adoptada, se configura como un concepto autónomo delimitado por signos distintivos propios. En tal sentido no existe remisión alguna de la Directiva 2018/822 a la Recomendación 2012/772, operando su concreción de forma autónoma. Si bien comparte, con el anterior concepto de planificación fiscal agresiva, el referirse a una planificación transnacional y el aparecer asociado a cautelas o correcciones. No obstante, a la planificación potencialmente agresiva no se le impone un deber de corrección, como al anterior, sino resulta presupuesto para el establecimiento de una obligación a cargo de intermediarios; de un deber de información-denuncia de prácticas de riesgo. Es así, en términos generales, un deber que se establece a un tercero con el fin de evitar-prevenir la elusión tributaria ajena.

Las señas distintivas establecidas no son concretos y precisos comportamientos, pues muchos de ellos integran categorías abstractas que se forman con la adicción de conceptos jurídicos con notable grado de indeterminación. El anexo clasifica las señas en generales, vinculadas al criterio del beneficio principal, y en señas específicas, que hacen referencia a características concretas del mecanismo. Las señas generales vinculadas al criterio del beneficio principal se subdividen, a su vez, en generales (confidencialidad, retribución participativa, diseño estandarizado) y específicas (artificiosidad, recaracterización, operaciones circulares). En las señas específicas diferencia entre las vinculadas a operaciones transfronterizas –que, a su vez, diferencia entre las vinculadas o no con el criterio de beneficio principal–, las relativas al intercambio automático de información y la titularidad real, y las relativas a los precios de transferencia³¹⁾.

De la exposición anterior se observa cómo se crea un concepto de planificación transnacional sobre la base de un catálogo de prácticas y criterios. No se trata de una planificación necesariamente ilícita en clave nacional que integre la elusión, propia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, o la evasión, en caso de la simulación. Se trata de una categoría propia del contexto transnacional en el que opera, y con una función de anticipar o prevenir el riesgo que suponen tales operaciones.

B) Los deberes informativos

La Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo pone en relación dos deberes de naturaleza diversa; un deber de información de los intermediarios –y subsidiariamente a los contribuyentes– para con el Estado; y otro de los Estados entre sí. El primero es un deber de información de un particular a un ente público, singularizado por el hecho de que busca prevenir (si el obligado es el intermediario) una conducta de riesgo ajena. Se establece la obligación a los intermediarios respecto de operaciones que diseñe, comercialice o ponga disposición de las que razonablemente se pueda suponer la existencia de una planificación fiscal agresiva. En defecto de la anterior, cuando el intermediario esté acogido al deber de secreto, no exista intermediario, o no se encuentre en la UE, se establece la obligación a cargo del contribuyente. El segundo deber, es un deber de colaboración informativo interestatal, de los Estado miembros correlacionado con la información facilitada por los particulares.

La obligación de los intermediarios a informar supone un nuevo deber ciudadano vinculado indirectamente con la cooperación informativa interestatal. Ahora bien, a los particulares –terceros intermediarios–, se les encomiendan tareas adicionales de prevención, pues se trata de un riesgo tributario ajeno. En tal sentido, para el nacimiento de la obligación basta el conocimiento, no se exige una participación activa en la planificación potencialmente agresiva del contribuyente. La obligación del intermediario es informar de datos que conozca, posea o controle, ya sea directa o indirectamente, cuando intervenga profesionalmente ayudando, asistiendo o asesorando. Son datos ajenos conocidos directa o indirectamente en el ejercicio de su labor profesional.

Se define al intermediario a cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución o gestione la ejecución de un mecanismo sujeto a comunicación. Igual consideración tiene cualquier persona que –teniendo en cuenta los hechos y circunstancias del caso, la información disponible, y la experiencia y conocimientos necesarios para prestar los servicios indicados– sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometidos a prestar, directamente o por medio de otras personas ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto a los aspectos indicados en el párrafo precedente. Como vemos, la delimitación subjetiva de intermediario es amplísima, pudiendo estar involucrados en la obligación de información múltiples profesionales encargados del asesoramiento legal, fiscal, financiero o contable de individuos (tanto personas físicas como jurídicas) que realicen operaciones del ámbito de sospecha.

El intermediario, tal y como se recoge en el art. 3.21, acaba por ser una construcción jurídica, no una mera figura delimitada por usos negociales. En tal sentido su configuración resulta expansiva al establecerse sobre la base de un criterio de notable ambigüedad consistente en lo que “cabe razonablemente suponer que sabe”.

El deber información impuesto supone crear un deber jurídico de naturaleza pública y carácter tributario. Con el mismo se pone en evidencia el traspaso de funciones públicas a la ciudadanía y conlleva privatizar la indagación sobre el riesgo fiscal al responsabilizar del mismo a los particulares a través de un genérico deber informativo. A este respecto cabe también tener presente que el deber de informar puede convertirse en deber de denuncia cuando la operación potencialmente agresiva se califique *a posteriori* como ilícita punitivamente, ya suponga la comisión de una infracción tributaria o un delito. Cuestión de gran relevancia por los derechos y garantías que aparecen implicados, como el derecho a no confesarse culpable y a no declarar contra si vigentes en nuestro ordenamiento punitivo de acuerdo con el art. 24.2 de la CE.

2. LA PROTECCIÓN AL DENUNCIANTE

Fruto de casos como los papeles de Panamá, el caso Snowden o la lista Falciani se pone en evidencia la necesidad de una mayor transparencia de las entidades que actúan a nivel global, y la conveniencia de que alguien de su interior facilite la información. También en muchos de tales casos se ha puesto de relieve las represalias que ha sufrido el informante. Con el fin de evitar represalias jurídicas y de reforzar la posición jurídica del denunciante se ha creado la Directiva (UE) 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión³².

En contextos internacionales, y ámbitos empresariales en donde las organizaciones resultan complejas, es difícil acceder a la información si no es a través de las propias personas que trabajan en su seno. La posibilidad de obtener información valiosa sobre datos ajenos, sin existir una obligación jurídica, ha supuesto una nueva perspectiva a considerar en el ámbito preventivo que demanda la creación de un estatuto jurídico específico. De ahí que la función de la Directiva no es solamente el descubrir, el conocer la existencia de una infracción, sino su prevención. La posibilidad y certidumbre del descubrimiento de un hecho ilícito, a través de la denuncia, actúa como mecanismo que enerva su comisión.

Su ámbito de aplicación ya denota una lógica comunitaria, pues en principio no aparece vinculada a la legalidad nacional, ya que su objeto es “las infracciones del Derecho de la Unión, con independencia de si el Derecho nacional las clasifica como administrativas, penales o de otro tipo”. A tal efecto señala una serie de áreas –pretendidamente específicas– con una notable generalidad. En tales áreas se conjugan criterios genéricos, en donde el reforzar la aplicación del Derecho de la UE está presente, pero también ámbitos específicos en donde las infracciones puedan ocasionar graves perjuicios al interés público. La Directiva obliga a los Estados a aplicar un sistema de protección a quienes denuncien infracciones del Derecho de la Unión en un amplísimo número de sectores admitiendo, incluso, que los Estados amplíen su ámbito de aplicación.

Los ingresos y gastos públicos de la Unión aparecen presentes cuando se afirma el conocimiento de infracciones que afecten a los intereses financieros de la Unión relacionados con el fraude, la lucha contra la corrupción y cualquier otra actividad ilegal que atañe a los fondos de la Unión indicada en el artículo 325 del Tratado. Específicamente, con relación a la materia tributaria, cabe destacar la mención del art. 2 que alude a infracciones relativas al mercado interior, tal como se contemplan en el artículo 26, apartado 2, del TFUE, incluidas las infracciones de las normas de la Unión en materia de competencia y ayudas otorgadas por los Estados, así como las infracciones relativas al mercado interior en relación con los actos que infrinjan las normas del impuesto sobre sociedades o a prácticas cuya finalidad sea obtener una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la legislación aplicable del impuesto sobre sociedades³³⁾.

El ámbito de la legalidad objeto de denuncia alcanza a las normas nacionales así el considerando 18 alude específicamente tributos no armonizados –como es el impuesto de sociedades– pero que tienen gran importancia en el buen funcionamiento del mercado interior. Incluye a las prácticas no tan solo evasivas sino también a las elusivas al mencionar aquellas “cuya finalidad es obtener una ventaja fiscal y eludir las obligaciones legales, desvirtuando el objeto o la finalidad de la ley del impuesto sobre sociedades aplicable”, y también a las que originan una competencia fiscal desleal. Todas ellas falsean las condiciones de competencia equitativas para las empresas y redundan en una pérdida de ingresos fiscales para los Estados miembros y en el presupuesto de la Unión en su conjunto.

La Directiva UE) 2019/1937 articula diversas vías de denuncia que actúan de manera complementaria: a) la denuncia por canales internos, a través de los órganos de las entidades públicas o privadas en donde se originen (arts. 7 a 9 de la Directiva), b) la denuncia por canales externos, antes las entidades públicas designadas por los Estados miembros (arts. 10 a 14 de la Directiva) y c) la que denomina revelación pública, que se lleva a cabo a través de los medios de comunicación el cual posee un carácter subsidiario (art. 15 de la Directiva). Se configura así un sistema con una cierta secuencialidad, diversa eficacia, y con una lógica en donde se intenta atajar la infracción de manera temprana por la vía interna, de ahí su carácter preferente. A fin de garantizar el sistema establecido se contiene la previsión de concretas infracciones remitiendo de forma obligatoria a los Estados a fijar sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias³⁴⁾. Tal mención supone un importante paso en la tarea de unificar infracciones en este ámbito específico, si bien su redacción no permite aclarar si el Estado puede introducir nuevas infracciones o solamente la sanción de las ya previstas.

IV. LAS JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS

La transcendencia de los territorios considerados con el defectuoso nombre de paraísos fiscales³⁵⁾ no se reduce al ámbito de la fiscalidad. Su existencia afecta a múltiples sectores en donde la falta

de información resulta nociva; se busca escapar de los controles del país de origen respecto de los movimientos financieros, se busca ocultar el origen delictivo de los bienes y, sobre todo, se utiliza para dejar de tributar por la riqueza que se posee. La interrelación entre jurisdicciones no cooperativas, evasión tributaria, y dinero procedente de la delincuencia organizada, evidencia claramente la necesidad de una lucha global y transversal contra dicho fenómeno³⁶.

Las jurisdicciones no cooperativas generan opacidades que no favorecen comportamiento éticos y respetuosos de las normas jurídicas. Esto ha llevado a que desde el ámbito internacional exista una creciente preocupación por la temática. La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), en el primer informe derivado del Foro sobre prácticas fiscales perjudiciales, estableció los criterios para determinar las jurisdicciones consideradas paraísos fiscales señalando, además, recomendaciones no vinculantes para su erradicación³⁷. La Unión Europea, en la medida que los territorios considerados como jurisdicciones no cooperativas generan una competencia perniciosa que altera la libre circulación, los consideran nocivos. La Comisión habla de los paraísos fiscales como territorios que no cumplen las normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal y que generan perjuicios, por la merma de bases impositivas que originan, por el peligro que suponen para la equidad de las condiciones de competitividad de las empresas, y por las distorsiones ocasionadas en el mercado interior³⁸.

La realidad de las jurisdicciones no cooperativas se ubica en un escenario en el que los Estados, con sus normas tributarias, pretenden influir en las decisiones de los agentes económicos para determinar la sede de sus actividades. Se lleva a cabo una actividad competitiva a través de las exigencias tributarias, ya sea, disminuyendo la carga tributaria, o ya sea, atenuando las obligaciones de información o colaboración con la finalidad de atraer actividades económicas gravables y así incrementar la recaudación. La competencia fiscal originada genera una disputa a la baja en el gravamen tributario en donde el legislador comunitario se ha visto en la necesidad de intervenir denunciando una “competencia fiscal perniciosa”, una suerte de competencia desleal. El Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas la define como aquella que influye o puede influir de forma significativa en la radicación de la actividad empresarial dentro de la Comunidad, estableciendo un nivel impositivo notablemente inferior al que se suele aplicar en el Estado miembro afectado³⁹. Esta competencia perjudicial –lesiva u hostil– implica buscar una ventaja en la fiscalidad con la intención de atraer inversores y actividades económicas en perjuicio de otros Estados⁴⁰. Tales comportamientos se identifican, sobre todo, por los medios que se emplean para obtener tal ventaja, pues son desproporcionados e inadecuados.

Los Estados no pueden dejar de colaborar informativamente entre sí, o señalar desproporcionalmente un menor gravamen para atraer residentes/contribuyentes ignorando que éstos pueden beneficiarse de los bienes –servicios, infraestructuras, medio ambiente...– procurados por otros Estados. La opacidad informativa junto con una tributación desproporcionada alienta conductas que suponen aprovecharse sin contrapartida de los bienes colectivos generados en otros Estados⁴¹. Tal situación, además de lesiva directamente para la recaudación con su repercusión en el nivel de prestación de servicios, resulta moralmente injusta. En definitiva, el esfuerzo de unos no puede ser aprovechado, egoísta y abusivamente, por otros que buscan minimizar el suyo, o no efectuar un gasto equiparable. De ahí que conviene ser especialmente cauteloso con aquellas fuentes de renta especialmente movibles; cautelas que han de traducirse en normas con una función preventiva en relación con las conductas indeseadas.

Ahora bien, las operaciones realizadas con entidades sitas en jurisdicciones no cooperativas si bien no están prohibidas, no puede ser consideradas ilegales –ya que podría suponer una injerencia en su soberanía–, sí poseen una cierta sospecha, denotan un riesgo, pues la realidad de tales operaciones no puede ser verificada al ser territorios opacos informativamente. De ahí que en relación con las jurisdicciones no cooperativas se establezcan un conjunto de medidas preventivas de eficacia disuasoria, bien a través de normas internacionales, bien a través de normas nacionales.

Desde el plano internacional se formulan modelos de convenios que las partes suscriben, poseyendo entonces efectos vinculantes, pero también las resoluciones emitidas por las organizaciones internacionales, aun no poseyendo tal eficacia, inspiran la normativa nacional y

sirven para presionar la voluntad de los Estados⁴²⁾. Pues resulta aún lejano la abolición definitiva de tales jurisdicciones, ya que la firma de acuerdos resulta voluntaria y la eficacia de muchas de tales medidas resulta limitada⁴³⁾.

La legislación nacional en relación con las jurisdicciones cooperativas realiza un papel disuasorio, definiendo y designando a tales territorios, y asociado un tratamiento tributario desfavorable; no son sanciones, son consecuencias tributarias más perjudiciales que las establecidas generalmente. En la actualidad se está tramitando un proyecto de ley sobre la prevención del fraude donde se asocia el término de jurisdicciones no cooperativas a la falta de transparencia informativa y la nula tributación⁴⁴⁾. A nuestro entender tal definición resulta excesivamente heterogénea ya que asocia realidades diversas que posiblemente necesitarían un trato diferenciado. Son dos fenómenos que convendría ubicar en tratamientos y calificaciones diferentes. De un lado, la falta de cooperación informativa genera una opacidad en donde la idea y calificación de jurisdicción no cooperativa parece apropiada. De otro lado, la inexistencia de gravámenes fiscales equiparables a los países del entorno se asocia a la idea de jurisdicción de nula tributación o jurisdicción de competencia fiscal perniciosa o agresiva. En ambos casos se busca una competencia fiscal inequitativa con el resto de las jurisdicciones, pero con resultados más lesivos y peligrosos en el primero de ellos pues la opacidad que se genera no solo afecta a la tributación, sino que también perjudica a la persecución de actividades delictivas, y con ello se evidencia además un cierto grado de connivencia.

Con relación a las consecuencias disuasorias tributarias cabe poner como ejemplo las previstas en el impuesto sobre sociedades español. En dicho tributo las medidas pivotan en torno a tres criterios básicos. El primero, privilegiar la aplicación de la normativa nacional mediante la determinación expansiva de la residencia fiscal. El segundo, el disuadir tales ubicaciones territoriales a través de la no deducibilidad de gastos o no gozar de las deducciones o los beneficios fiscales generalmente previstos. El tercero, el establecimiento de gravámenes vinculados a la utilización de sociedades ubicadas en las jurisdicciones no cooperativas; ya sea de forma directa, estableciendo una tributación adicional o complementaria o, ya sea de manera indirecta, imputando rentas de la sociedad, aunque no se distribuyan beneficios⁴⁵⁾.

En la Unión Europea, de manera específica, se ha establecido una lista de países y territorios no cooperadores con la que se pretende hacer frente tanto a prácticas de elusión como de evasión fiscal. La primera lista se crea el 5 de diciembre de 2017 y desde la fecha se han actualizado en diversas ocasiones. Se trata de establecer unos criterios sobre la base de pautas acordes a normas fiscales internacionales en donde el papel de la OCDE está muy presente. Así se evalúa la transparencia fiscal –si poseen intercambio automático de información fijado por el estándar de la OCDE–, la equidad fiscal, si no facilita la creación de estructuras extraterritoriales destinadas a atraer beneficios, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

No obstante, se trata de una lista con un claro sesgo pues en ella no figuran países que forman parte de la Unión Europea, aunque existan jurisdicciones no cooperadoras en sus prácticas⁴⁶⁾. Sorprende tal perspectiva, pues a los países de la Unión Europea les es exigible una mayor corresponsabilidad y lealtad. Una visión más centrada en afirmar un deber de cooperación, o en evitar una competencia fiscal perniciosa, tendría que llevar a la solución contraria. Pues la competencia ilícita que originan perjudica la libre circulación y lesiona el deber de cooperación y lealtad que debe animar a todas las prácticas en este espacio económico y de Derecho. Con tal régimen privilegiado a los paraísos fiscales europeos existe el riesgo de originar efectos perversos, como es fomentar su proliferación.

Las consecuencias de la inclusión en tal lista de la Unión no solamente generan efectos fiscales, pues la “UE y los Estados miembros podrían aplicar medidas de defensa eficaces y proporcionadas, ajenas al ámbito fiscal o dentro del mismo, por lo que respecta a los países y territorios no cooperadores, mientras figuren en la lista”⁴⁷⁾. En tal sentido las consecuencias previstas pueden diferenciarse entre medidas fiscales y no fiscales.

Dentro de las medidas fiscales y de control, en diciembre de 2017, los Estados de la UE acordaron la aplicación, como mínimo, de una de las siguientes medidas administrativas: la supervisión

reforzada de las transacciones, el aumento de las auditorías de riesgo para los contribuyentes que se benefician de los regímenes de la lista o bien el aumento de las auditorías de riesgo para los contribuyentes que utilizan sistemas fiscales que implican a los regímenes de la lista. Los Estados miembros se comprometieron a utilizar a partir del 1 de enero de 2021 la lista de la UE para la aplicación de, como mínimo, una de las cuatro medidas legislativas específicas siguientes: a) no deducibilidad de los gastos realizados en un país o territorio de la lista, b) normas sobre las sociedades extranjeras controladas (SEC), con el fin de limitar la tributación diferida artificialmente a entidades extraterritoriales de baja tributación, c) medidas de retención a cuenta, para luchar contra las exenciones o devoluciones indebidas y d) limitación de la exención fiscal de las participaciones en relación con los dividendos de los accionistas.

Dentro de las medidas no fiscales la Unión Europea considera a los países que aparecen en tales listas en sus políticas de inversión y financiación. En tal sentido no pueden canalizarse inversiones del Fondo Europeo de Desarrollo Sostenible, el Fondo Europeo para Inversiones Estratégicas o el mandato de préstamo exterior⁴⁸).

V. CONSIDERACIONES FINALES

La salida del Reino Unido de la Unión Europea tensiona el régimen de prevención fiscal existente, a pesar de que ambos actores siguen a grandes rasgos los dictados de la OCDE. La existencia de diversidad de estándares europeos en la materia conduce a la necesidad de acuerdos y medidas para con ese tercer Estado, algunos de los cuales ya han tenido lugar. Pero esta mirada *ad extra* conlleva la necesidad de una mirada también *ad intra*, al propio ordenamiento comunitario de prevención. Desde tal perspectiva se observa la conformación de un entramado normativo vigoroso, aun en formación, que opera sobre un ámbito específico: operaciones transnacionales de planificación fiscal societaria. Son normas que se articulan de manera compleja con los ordenamientos nacionales y persiguen fines no tan sólo de la Unión, sino que también velan por la recaudación nacional. Se interpenetran finalidades, nacionales y de la Unión, de manera que la consecución de unas es la forma de hacer posibles las otras.

En el esquema de prevención del riesgo fiscal anteriormente expuesto se evidencian mecanismos que operan en diversas perspectivas: a) obligaciones de información fuertemente sancionadas, que corresponden a ciudadanos y Administraciones, b) calificaciones jurídicas específicas con efectos desfavorables, o c) la atribución a las Administraciones de facultades de corrección de operaciones. En estas medidas destaca la idea de planificación fiscal agresiva y la versatilidad del uso de la información tributaria.

La planificación fiscal agresiva se convierte en el referente a evitar que pretende describir catálogos de prácticas mutables y peligrosas. Tal concreción ha llevado también a su progresiva ampliación; de prácticas u operaciones agresivas a operaciones potencialmente agresivas. De la lucha contra la planificación fiscal agresiva, efectuada por la Recomendación 2012/772, se pasa a la lucha contra la planificación fiscal potencialmente agresiva, de la Directiva 2018/822. Tal matiz pone de relieve el avance de la prevención a un estadio previo; ahora se combaten situaciones potenciales. Todo ello al margen de las diferencias estructurales existentes, pues la Recomendación 2012/772 es una norma no coactiva que regula una cláusula antiabuso, y la Directiva es una norma imperativa, que prevé no una corrección administrativa sino una obligación informativa sobre el presupuesto de dicha planificación.

En tal contexto la información tributaria resulta básica asignándole las Directivas diversas funciones: a) La información, en relación al obligado y al intermediario, como disuasión de la realización o intervención en operaciones peligrosas; b) La información, en relación a la Administración tributaria, como alerta para el iniciar indagaciones a través de procedimientos administrativos, como prueba directa o indiciaria, o como base para aplicar cláusulas correctivas.

De las medidas analizadas se puede apreciar cómo unas se dirigen a los contribuyentes, en concreto, a las sociedades transnacionales –planificación fiscal agresiva–, otras, a los Estados que realizan una competencia fiscal desleal y poco transparente –jurisdicciones no cooperativas–, y otras, a ambos sujetos –información–. En esta línea hay que considerar que uno de los intereses

relevantes tutelado por las instituciones analizadas, y que justifican la intervención de la Unión Europea, no es tanto la recaudación y la idea de solidaridad asociada como la salvaguarda de las libertades comunitarias. En tal sentido un parámetro importante para evaluar las medidas acostumbra a ser los efectos que sobre la competencia genera el mecanismo fiscal en cuestión (planificación fiscal agresiva, jurisdicción no cooperativa, opacidad informativa), midiendo su carácter desproporcionado y/o desleal.

De lo expuesto, se evidencia que las normas en materia de prevención del riesgo fiscal de la Unión Europea distan de conformar un sistema coherente y completo. Si bien no cabe soslayar ni su necesidad ni su progresiva importancia; es un cuerpo normativo en construcción, y de mínimos, en el que poseen una gran centralidad los problemas asociados a la tributación societaria y las rentas de capital en un contexto transnacional. También la prevención del fraude desde la Unión Europea denota que no basta con su previsión en el ordenamiento comunitario, sino que precisa su concreción y aplicación por los ordenamientos nacionales. En tal contexto los ordenamientos nacionales mantienen sus propias estructuras normativas de prevención del riesgo fiscal, con calificaciones más precisas para supuestos específicos, y con consecuencias más gravosas, singularmente, evidenciado en relación con las jurisdicciones no cooperativas. Coinciden ordenamientos, instituciones, y finalidades con un notable crecimiento que precisan de una tarea de acomodo y asunción en su aplicación interna; también, y en la medida que constituyan estándares compartidos, exigirán instrumentos para su aplicación en sus relaciones con Estados terceros. Por ello es necesario la consciencia de que se trata de un ordenamiento indispensable, en crecimiento, precisado de una concepción sistémica para un desarrollo más armónico.

FOOTNOTES

•

El presente artículo es fruto de la participación como investigador en el proyecto financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación referencia DER2017-88910-P “Brexit y libertad de establecimiento: aspectos societarios, fiscales y de extranjería” y dirigido por el Dr. Carlos Gorriz López.

1

Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

2

Entre otros índices económicos ver <https://www.thenewbarcelonapost.com/es/el-peso-de-cada-pais-en-el-pib-de-la-ue/>.

3

TAX JUSTICE NETWORK: *El Estado de la Justicia Fiscal:2020. La justicia fiscal en tiempos de la Covid-19*, Noviembre de 2020, Disponible en internet, pág. 18.

Denominado como Acuerdo de comercio y Cooperación entre la Unión Europea y la Comunidad Europea de la Energía Atómica, por una parte, y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, por otra. Dicho acuerdo contiene cuatro bloques de regulación: el acuerdo de libre comercio, un marco de cooperación económica, social, medioambiental y de pesca, un acuerdo en materia de seguridad interior –policial y judicial penal– y marco de gobernanza tanto institucional como para la solución de diferencias.

A este respecto tener presente los comentarios de CALVO VÉRGEZ, Juan: “Las consecuencias fiscales del Brexit”. *Quincena Fiscal*. n.º 4. 2021.

Ver el listado de materias sensibles objeto de regulación por el acuerdo en los títulos que componen la segunda parte de la regulación de dicho Acuerdo.

Precisamente interroga LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia: “¿La competencia fiscal desleal vs. las ayudas de Estado fiscales, dos caras de la misma moneda?”. *Quincena Fiscal*. n.º 8. 2018, concluyendo que sus objetivos difieren. La normativa sobre ayudas pretende erradicar la distorsión en la “competencia entre las empresas” provocada porque los Estados, a través de sus políticas, favorecen a determinados operadores frente a otros en situación comparable. Mientras que la competencia fiscal desleal supone una distorsión de la “competencia entre los Estados miembros” lo que tiene como consecuencia que un régimen pernicioso pueda erosionar los ingresos fiscales de otros Estados miembros.

El control de tales perspectivas resulta básico pues no cabe ignorar que el legislador tiene la posibilidad de condicionar la conducta ciudadana y la actividad de las empresas de forma diversa; directamente, mediante la regulación imperativa, prohibiendo u obligando su cumplimiento, pero también de forma indirecta, a través dos formas de injerencia de diversa intensidad en donde lo financiero juega un importante papel. A través del pago de tributos, pues en la medida que no resultan deseados la ciudadanía busca las conductas que los minimice, ya sea para obtener beneficios fiscales o ya sea para aplicar menores tipos impositivos; pero también mediante el gasto pues la entrega de subvenciones o ayudas públicas para estimular concretas conductas resultan un gran acicate. Así resulta que la perspectiva financiera ejerce un papel regulador del comportamiento ciudadano mediante la denominada función extrafiscal del tributo, aquella cuya finalidad principal no es la recaudación, y la función de promoción desarrollada a través del gasto público.

BENÍTEZ PÉREZ afirma que dicho Acuerdo sienta las bases de una mutua cooperación entre las autoridades españolas y Gibraltareñas en materia de intercambio de información y protección de los intereses financieros favorable para los intereses españoles y, con respecto de la residencia, se establecen criterios muy atrayentes para la jurisdicción española. (BENÍTEZ PÉREZ, Manuel: “Gibraltar y el Brexit: un nuevo marco para resolver los conflictos de residencia fiscal”. *Quincena Fiscal*. n.º 8. 2021.

10

En tal sentido el considerando 3 señala que “Los Estados miembros, pese a los considerables esfuerzos realizados, tienen dificultades para proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión provocada por una planificación fiscal agresiva [...]”. Ver MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo y CALDERÓN CARRERO, José Manuel: “El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de los beneficios (BEPS)”. *Quincena Fiscal*. n.º 1-2. 2014.

11

El considerando 4 afirma que “Con el fin de lograr un mejor funcionamiento del mercado interior, conviene incitar a los Estados miembros a que adopten el mismo enfoque general con respecto a la planificación fiscal agresiva, lo que contribuiría a reducir las distorsiones existentes”.

12

En tal línea el Considerando 2 de tal Recomendación afirma que “La planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, y puede adoptar diversas formas. Entre sus consecuencias, cabe señalar las deducciones dobles (por ejemplo, se deduce la misma pérdida tanto en el Estado de origen como en el de residencia) y la doble no imposición (por ejemplo, la renta que no se grava en el Estado de origen está exenta en el Estado de residencia)”.

13

Así MARTÍN LÓPEZ afirma que la delimitación de la planificación fiscal agresiva efectuada en la Recomendación de la Comisión entronca, en buena medida, con la doctrina sobre el abuso de derecho que, durante las últimas décadas, ha desarrollado el TJUE en el ámbito propiamente tributario (J. MARTÍN LÓPEZ, “Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias”, *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2015, pág. 3). Sobre la conformación jurisprudencial del abuso del derecho en el ámbito tributario ver GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo: “Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, SOLER ROCH, María Teresa y SERRANO ANTÓN, Fernando (Dirs.), *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*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2002, pág. 167.

14

En el art. 1 se indica que “La presente Recomendación aborda la planificación fiscal agresiva en el ámbito de la fiscalidad directa. No es aplicable en el ámbito de aplicación de los actos de la Unión cuyo funcionamiento pueda verse afectado por las disposiciones de la misma”.

15

Afirma CALDERÓN CARRERO: “en principio, no está pensada para que opere en el marco de las principales Directivas de armonización de la imposición directa (matriz-filial, intereses y cánones, fusiones), toda vez que estas ya contienen cláusulas específicas que están siendo revisadas por la Comisión y posiblemente serán objeto de nuevas propuestas de modificación en esta misma línea” (CALDERÓN CARRERO, José María: “La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de la acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. n.º 363. 2013, pág. 26).

16

Ver también LAGO MONTERO, José María: “Planificación fiscal agresiva, BEPs y litigiosidad” en *Ars Iuris Salmanticensis*, Vol. 3. Dic 2013, pág. 69.

17

GARCÍA-HERRERA BLANCO alude a que “En el plan de Acción BEPS la acción 12 preveía la necesidad de desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración o revelación por parte de los contribuyentes de sus mecanismos de planificación agresiva. La relación de esta acción con el llamado cumplimiento cooperativo se reconoce en el mismo Plan de Acción, aunque no se desarrolla más esta idea.” (GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina: “Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías”. *Quincena fiscal*. n.º 1. 2017, pág. 8).

18

OECD *Study into the Role of Tax Intermediaries*. OECD Publishing. Paris. 2008, pág. 39. Ahora bien, se ha de tener en cuenta que tales criterios no resultan inocuos para la acción administrativa de la Agencia tributaria pues constituyen áreas de riesgo a prevenir. En el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021, y reiterado anteriormente en otros, afirma que la inspección vela por la efectividad de las medias antielusión cuando su mera existencia no haya sido suficiente para eliminar tales conductas. A este respecto alude a las medidas derivadas del proyecto BEPS como de la Unión Europea (Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021, pág. 17).

19

Sobre la relación cooperativa ver ROZAS VALDÉS, José Andrés: *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, Documento n.º 6, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.

MARTIN LOPEZ señala que “[...] cabe advertir que la noción de planificación fiscal agresiva manejada por la Comisión no hace referencia, en sentido estricto, a un abuso del Derecho de la Unión Europea, sino más bien a la explotación de las inconsistencias o discordancias existentes entre los ordenamientos tributarios de los diferentes Estados miembros –o, dicho en otros términos, al abuso de dicha descoordinación normativa–”. (MARTÍN LÓPEZ, Jorge: “Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias”. *Quincena Fiscal*, n.º 8. 2015, pág. 17).

SOLER ROCH califica a la planificación fiscal agresiva como un concepto poco claro y sin sustrato jurídico “más bien dirigido a designar una especie de ‘zona gris’ entre las opciones de planificación fiscal legítimas de los contribuyentes y la elusión fiscal”. (SOLER ROCH, María Teresa: “Prologo” en MORENO GONZÁLEZ, Saturnina: *TAX RULINGS: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2017, pág. 16-17).

SANZ CLAVIJO señala que “En efecto, de la indefinición de qué es agresivo a estos efectos surgen, principalmente, dos interrogantes: De una parte, se cuestiona si, a efectos de revelación, debe manejarse un concepto general de planificación fiscal agresiva o es preferible definir el mismo de manera ejemplificativa, mediante un listado de estructuras fiscales que se reputan agresivas(*reportable transactions*) y, de otra parte, se discute acerca de si deben reportarse sólo mecanismos que resulten abusivos o también otros que, sin ser fraudulentos, no serían deseados por el o los ordenamientos jurídicos cuyas inconsistencias provocan los mismos” (SANZ CLAVIJO, Alfonso: “La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan BEPS y a la experiencia de otros estados”. *Quincena fiscal*. n.º 20. 2015, pág. 5).

La Comisión indica que, a fin de determinar si se ha alcanzado un beneficio fiscal a través de la operación, “se invita a las autoridades nacionales a comparar el importe del impuesto adeudado por el contribuyente, teniendo en cuenta el mecanismo o mecanismos en cuestión, con el importe que ese mismo contribuyente tendría que pagar en las mismas circunstancias en ausencia de dicho(s) mecanismo(s). En este contexto, es útil considerar si se produce una o varias de las siguientes situaciones: a) un importe no está incluido en la base imponible; b) el contribuyente se beneficia de una deducción; c) se registra una pérdida a efectos fiscales; d) no se adeuda ninguna retención en origen; e) se compensa el impuesto extranjero” (apartado 4.7).

En esta línea FALCON Y TELLA comentando las conclusiones del abogado Mazák (FALCON Y TELLA, Ramón: “Planificación fiscal, prácticas abusivas en el IVA y negocios ‘artificiosos e impropios’: las conclusiones del Abogado General Mazák en el asunto Weald Leasing”. *Quincena fiscal*. n.º 20. 2010, págs.

En los considerandos de la Directiva afirma que es necesario garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor, reforzar el nivel medio de protección contra la planificación fiscal abusiva y establecer normas contra la erosión de las bases imponibles en el mercado interior y el traslado de beneficios fuera del mismo.

Ver Considerando 5.º También se afirma que la orientación de tal regulación es “[...] desalentar las prácticas de elusión fiscal y garantizar una fiscalidad justa y eficaz en la Unión, de manera suficientemente coherente y coordinada” (Considerando 2).

“1. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte. 2.A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica. 3. Cuando un mecanismo o serie de mecanismos no se tenga en cuenta de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional”.

A este respecto recuerda FERNÁNDEZ AMOR como el intercambio de información posee diversas lógicas y fundamentos normativos según se trate de imposición directa e indirecta. En el caso de imposición indirecta –IVA– aparece como una necesidad vinculada a la armonización de los tributos relacionados a las transacciones (art. 113 TFUE) y, en el caso de la imposición directa –IS principalmente–, pretende evitar distorsiones en el mercado interno al ejercer competencias nacionales (art. 115 TFUE). De ahí la diversa regulación que se establece, en relación con el IVA en el Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre y en relación con la imposición directa en la Directiva 2011/161/UE, 15 de febrero. Esta última norma establece diversos mecanismos de intercambio de información: por requerimiento, de forma automática y de forma espontánea (FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio: “Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica”, *Nueva Fiscalidad*. n.º 4. 2019, pág. 60-61). Ver también CARBAJO VASCO, Domingo: “La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria”. *Crónica Tributaria*. n.º 158. 2016.

En este sentido tener presente las diversas obligaciones establecidas, la que recae sobre los grupos multinacionales para informar de su estructura, su política en materia de precios de transferencia y sus operaciones internas en relación con las jurisdicciones en las que operan -Informe País por País (Country by Country report) de la Directiva 2016/881/UE en la línea de la acción 13 de BEPS-. Las obligaciones de información evaluación y seguimiento de titulares reales con el fin de prevenir el blanqueo de capitales de las entidades financieras establecidas por la Directiva 2016/2258/UE (DAC 5).

30

Así el Considerando 7 y el 19 al afirmar que su objetivo es “la mejora del funcionamiento del mercado interior al desalentar la utilización de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva [...]”.

31

QUINTAS BERMÚDEZ, Jesús: “Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE)2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (‘DAC6’): síntesis y crítica”. *Quincena Fiscal*. n.º 22. 2018, pág. 3-5.

32

Ver comentarios de BACHMAIER WINTER, Lorena: “Whistleblowing europeo y compliance: La Directiva EU de 2019 relativa a la protección de personas que reporten infracciones del Derecho de la Unión”. *Diario La Ley*, n.º 9539. Sección Tribuna, 18 de Diciembre de 2019. Wolters Kluwer. LA LEY 9165/2019.

33

La mención a medidas del apartado 2 art. 26 evidencia la amplitud de la legalidad sobre la que se proyecta pues el precepto alude a que “El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados”. El considerando 16 señala, acogiendo la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que son medidas de la Unión “destinadas establecer el mercado interior o a garantizar su funcionamiento tienen el objetivo de contribuir a la eliminación de los obstáculos existentes o emergentes a la libre circulación de mercancías o a la libre prestación de servicios, así como a contribuir a la supresión de los falseamientos de la competencia”.

34

Artículo 23. 1 .Los Estados miembros establecerán sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias aplicables a las personas físicas o jurídicas que: a)impidan o intenten impedir las denuncias; b)adopten medidas de represalia contra las personas a que se refiere el artículo 4; c)promuevan procedimientos abusivos contra las personas a que se refiere el artículo 4; d)incumplan el deber de mantener la confidencialidad de la identidad de los denunciantes, tal como se contempla en el artículo 16. 2. Los Estados miembros establecerán sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias aplicables respecto de denunciantes cuando se establezca que habían comunicado o revelado públicamente información falsa a

sabiendas. Los Estados miembros también establecerán medidas para indemnizar los daños y perjuicios derivados de dichas denuncias o revelaciones públicas de conformidad con el Derecho nacional.

35

Empleamos la expresión de jurisdicciones no cooperativas pues la palabra de paraíso fiscal denota una idea equivocada que alude a sitios idílicos en donde no existen aflicciones ni cargas –en este caso fiscales–. Sin duda es una expresión poco afortunada pues asocia ideas contradictorias. Relaciona a tales territorios con lugares beatíficos, cuando sus prácticas habituales no son referentes de virtud. En tal sentido, y con el mismo uso metafórico, cabría hablar de “infiernos fiscales” y entender por tales los lugares en donde existe una fuerte carga tributaria. En tales designaciones se genera una paradoja evidente; en los infiernos fiscales la elevada tributación implica una gran solidaridad y el cumplimiento de las normas tributarias; en los paraísos fiscales, la menor tributación coexiste con la constatación de conductas de evasión o elusión. En la actualidad, y adoptando tal lógica, se tramita un proyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal de 23 de octubre de 2020 en donde se suprime la expresión de paraísos fiscales y se emplea la de jurisdicciones no cooperativas.

36

En el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo se habla de que “Precisamente es en el tema de la lucha global donde se plantea el problema de los paraísos fiscales, que atraen la atención únicamente cuando se habla de evasión. Así, permanece en la sombra el problema del dinero perteneciente a la delincuencia organizada o destinado a la financiación del terrorismo” [Dictamen COM(2009) 201 final del Comité Económico y Social Europeo de 17.12.2009. *Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal*]. Sobre el análisis del fenómeno de los paraísos fiscales, su impacto económico y propuestas sobre los mismos ver Informe Oxfam Intermón: *La Ilusión Fiscal. Demasiadas sombras en la fiscalidad de las grandes empresas*. n.º 36, marzo 2015.

37

Informe del Comité de 20 de enero de 1998. *Competencia fiscal perjudicial. Un problema global*. OCDE. Paris. OCDE en su reunión de Chengdu 23 y 24 julio de 2016 señaló como criterios para identificar a las jurisdicciones no cooperantes: existencia de intercambio de información previa petición, la efectiva aplicación de información automática para cuentas financieras, y el nivel de adhesión a los Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal del Consejo de Europa y de la OCDE o, en su defecto, a través de una red bilateral de Acuerdos suficientemente amplia. La consideración de jurisdicción cooperante pasa por cumplir dos de los anteriores criterios. (Ver MARTOS GARCÍA, Juan Jesús, “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión”. *Quincena Fiscal*. n.º 3. 2017, pág. 29).

38

Comunicación COM(2012) 722/2, de la Comisión de 6.12.2012. *Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal*, pág. 6. También ver Comunicación COM (97) 495 final, de la Comisión de

39

Comunicación COM(2009) 201 final de la Comisión de 28.4.2004. *Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal*.

40

Ver a este respecto CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Los límites difusos entre la competencia fiscal ‘lesiva’ y ‘beneficiosa’: Una reflexión sobre la necesidad de armonizar la imposición directa”, en COLLADO YURRITA, Miguel Ángel (Dir.): *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Ed. Colex, Madrid, 2005, VALLEJO CHAMORRO, José María: “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea”. *Revista de economía*. n.º 825. 2005, SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo: “La competencia fiscal perjudicial como factor que erosiona las bases imponibles en los estados”. *Quincena Fiscal*. n.º 22. 2017 y MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel: *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*. CEF. Madrid. 2013.

41

Ver MALHERBE, J.: “Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales”. *Quincena fiscal*. n.º 5. 2001. Dicho autor analiza los informes de la OCDE: “Competencia fiscal perjudicial: un problema mundial” de 1998 y “Hacia una cooperación fiscal global, progreso de la identificación y la eliminación de prácticas fiscales perjudiciales” de 2000; y el Código de conducta en el ámbito de la fiscalidad de las empresas de 6 enero de 1998 C2/1 en donde pone de relieve algunas medidas fiscales perjudiciales.

42

De las medidas internacionales para eliminar los paraísos fiscales cabe destacar en acuerdo de 2014 de Berlín en el que 50 países se comprometen al intercambio automático de información de cuentas bancarias a partir de 2017 y la ley estadounidense sobre cuentas extranjeras (FATCA). Esta última establece una medida de especial coerción para las entidades bancarias sitas en el extranjero que no faciliten información tributaria de sus residentes nacionales: la retención de hasta el 30% de los fondos que vayan a los bancos de tales jurisdicciones de fuente norteamericana. (Ver FUSTER GOMEZ, Mercedes y LEDERMAN, Alan S.: “Las nuevas medidas fiscales internacionales adoptadas en España en relación con la evasión y la reducción del déficit público”. *Quincena Fiscal*. n.º 4. 2014).

43

A nivel comunitario y dentro del Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal se propone unas “acciones complementarias adicionales”. Tales acciones aparecen integradas por la adopción de criterios para identificar los países que no reúnan las normas mínimas de buena gobernanza en materia fiscal, la realización de una lista negra, y la renegociación, suspensión, o conclusión de convenios de doble imposición. [Comunicación COM(2012) 722/2 de 6.12.2012 de la Comisión. *Plan de*

44

A este respecto identifica a las jurisdicciones no cooperativas como “[...] aquellos países y territorios caracterizados por facilitar la existencia de sociedades extraterritoriales dirigidas a la atracción de beneficios sin actividad económica real o por la existencia de baja o nula tributación o bien por su opacidad y falta de transparencia, por la inexistencia con dicho país de normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria aplicable, por la ausencia de un efectivo intercambio de información tributaria con España o por los resultados de las evaluaciones sobre la efectividad de los intercambios de información con dichos países y territorios” (Exposición de Motivos IV del Proyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal de 23 de octubre de 2020).

45

Más extensamente tratamos la temática en SANCHEZ HUETE, Miguel Ángel: “La nueva definición de paraísos fiscales, ¿el fin de los listados reglamentarios?” *Quincena Fiscal*. n.º 13. 2015.

46

A este respecto también la OCDE, al margen de señalar algunas de sus características genéricas, ha establecido listados de territorios considerados como paraísos fiscales en donde los criterios de oportunidad política resultan presentes. Tales listados no incluyen todos los territorios a nivel mundial, pues se excluyen territorios situados en América del Sur y Asia. A este respecto también se ha de remarcar la paradoja que supone la existencia de países que condenan la utilización de paraísos fiscales, pero que poseen territorios dependientes o asociados que tienen tal consideración. Es el caso de Reino Unido con Gibraltar o de Estados Unidos con Islas Caymán. Ver LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia “Medidas adoptadas por la OCDE para paliar la competencia fiscal lesiva y la evasión fiscal”. *Gaceta Fiscal*. n.º 303. 2010.

47

Conclusiones del Consejo, 5.12.2017. Bruselas, 5 de diciembre de 2017 (OR. en) 15429/17. FISC 345 ECOFIN 1088.

48

Ver a este respecto la información de <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/> con toda la documentación oficial que adjunta.