

LA ESTRATEGIA EUROPEA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL: EL PLAN DE ACCIÓN DE LA COMISIÓN UE Y SUS PRINCIPALES IMPLICACIONES

José Manuel Calderón Carrero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

EXTRACTO

Este trabajo expone de forma sintética las principales medidas recogidas en el Plan de Acción de lucha contra el fraude y la evasión fiscal hecho público por la Comisión el 6 de diciembre de 2012. Este Plan comunitario, revelador de una auténtica estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional, consiste básicamente en un paquete de 34 medidas a adoptar tanto a nivel comunitario, como a nivel nacional por los Estados miembros en lo concerniente a las operaciones intracomunitarias y relaciones con terceros países.

Las medidas recogidas en el Plan de Acción son de muy diferente alcance y naturaleza, y a grandes rasgos cabría considerarlas alineadas con las tendencias que están siendo desarrolladas en los principales foros internacionales (OCDE, G20, ONU), resultando reseñables las relacionadas con la denominada «planificación fiscal agresiva», con la doble no imposición (entidades híbridas e híbridos financieros), con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información y con las prácticas fiscales perniciosas.

El referido Plan también contiene otra serie de medidas con un enfoque más de servicio y fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, como la elaboración de un *Código Europeo del Contribuyente*, o de mecanismos de asistencia al contribuyente como las iniciativas de ventanilla única o la web Tax on Europa.

Palabras claves: fiscalidad europea, lucha contra el fraude y la evasión fiscal, planificación fiscal agresiva y competencia fiscal perniciosa.

Fecha de entrada: 06-03-2013 / Fecha de aceptación: 22-03-2013 / Fecha de revisión: 30-04-2013

THE EUROPEAN STRATEGY TO PREVENT TAX FRAUD AND EVASION: THE EU COMMISSION ACTION PLAN AND ITS MAIN IMPLICATIONS

José Manuel Calderón Carrero

ABSTRACT

This paper explains the main measures contained in the Action Plan to combat fraud and tax evasion released by the Commission on December 6, 2012. This EU Plan, revealing a genuine European strategy to combat fraud and international tax evasion, constitutes basically a package of 34 measures to be implemented both at Community and national level by the EU Member States with regard to the intra-EU operations as well transactions with third countries.

The measures contained in the Action Plan are very different in scope and nature, and can be regarded roughly aligned with the trends that are being developed in major international forums (OECD, G20, UN), dealing with the so-called «aggressive tax planning», certain cases of double non-taxation, the international standards of transparency and exchange of information, and harmful tax practices.

The aforementioned plan also contains a series of service approach measures intended to promote voluntary compliance with tax obligations, such as the development of a European Taxpayer Bill of Rights.

Keywords: EU taxation, fight against tax fraud and evasion, aggressive tax planning and harmful tax practices.

Sumario

1. Introducción
2. Principales antecedentes de las últimas iniciativas comunitarias en materia de lucha contra el fraude y la evasión fiscal
3. La Comunicación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, que recoge un Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal
4. La recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva
5. La recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal
6. Algunas consideraciones finales

NOTA: El texto del presente trabajo se corresponde básicamente con las notas y memoria de una conferencia con el mismo título impartida en la Universidad de Oporto, febrero 2013.

1. INTRODUCCIÓN

A través de esta nota tan solo pretendemos exponer de forma muy sintética las principales medidas recogidas en el Plan de Acción de lucha contra el fraude y la evasión fiscal elaborado por la Comisión y hecho público el día 6 de diciembre de 2012.

Este Plan de Acción en realidad constituye un paquete de 34 medidas de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional a adoptar tanto a nivel comunitario como a nivel nacional por los Estados miembros en lo concerniente a las operaciones intracomunitarias y relaciones con terceros países. Las medidas recogidas en el Plan de Acción son de muy diferente alcance y naturaleza, y a grandes rasgos cabría considerarlas alineadas con las tendencias que están siendo desarrolladas en los principales foros internacionales (OCDE, G20, ONU), resultando reseñables las relacionadas con la denominada «planificación fiscal agresiva», con las estructuras remotas y fragmentadas de comercio electrónico, con la doble no imposición (entidades híbridas e híbridos financieros), con el fenómeno de *stateless income*¹, con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información y con las prácticas abusivas de erosión de bases imponibles (*base erosion and profit shifting*).

El análisis de la estrategia comunitaria frente al fraude y la evasión fiscal internacional articulada por la Comisión UE, a nuestro juicio, revela que no se ha renunciado a desarrollar un enfoque autónomo en la materia superando en algunos casos los estándares y tendencias internacionales. Así, por un lado, podrían mencionarse la nueva Directiva 2011/16/UE, de Asistencia Mutua e Intercambio de Información en materia tributaria (que contempla el intercambio automático), la propuesta de modificación de la Directiva 2003/48/CE, de Fiscalidad del Ahorro, el establecimiento frente a terceros países de «normas mínimas sobre buena gobernanza fiscal» excluyendo prácticas fiscales perniciosas, la articulación a nivel comunitario de números de identificación fiscal de los contribuyentes con actividad transfronteriza, el modelo europeo de cláusula antiabuso general (*EU Model GAAR*) o la articulación de medidas unilaterales y bilaterales que eviten casos de doble no imposición en el marco del método de exención (*subject-to-tax*).

Por otro lado, también cabría mencionar otras medidas con un enfoque más de servicio y fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, como la elaboración de un

¹ El concepto de «*stateless income*» fue acuñado por el profesor Kleinbard (University of South California Gould School of Law) en relación con la renta que una empresa multinacional obtiene de actividades empresariales en un país distinto al de residencia de la matriz y que es sujeta a imposición en una «jurisdicción fiscal» que no coincide con el lugar donde están localizados la fuente de los factores de producción de la que deriva tal renta (KLEINBARD, «The Lessons of Stateless Income», *Tax Law Review*, n.º 65, 2011, págs. 99 y ss.).

Código Europeo del Contribuyente, o de mecanismos de asistencia al contribuyente como las iniciativas de ventanilla única o la web Tax on Europa.

El Plan de Acción de la Comisión UE viene acompañado de dos recomendaciones de 6 de diciembre de 2012, una relativa a la «planificación fiscal agresiva», y otra dedicada a establecer «medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza tributaria».

Un buen número de las medidas recogidas en el Plan de Acción (como las recogidas en las referidas recomendaciones) podrían requerir la adopción de medidas legislativas a nivel comunitario² e internacional, en tanto que otras solo requieren de la acción coordinada por parte de los Estados miembros a efectos de adoptar una serie de medidas o desarrollar nuevas prácticas administrativas en materia tributaria. En este sentido, el efecto práctico de este Plan de Acción europeo es posible que no se haga sentir de forma inmediata, pero lo que resulta evidente es que estamos ante una nueva manifestación del nuevo rumbo que está tomando la fiscalidad internacional y europea.

2. PRINCIPALES ANTECEDENTES DE LAS ÚLTIMAS INICIATIVAS COMUNITARIAS EN MATERIA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL

Al punto, enunciaremos de forma muy resumida los principales antecedentes de las medidas recogidas en el Plan de Acción Antifraude Fiscal (2012) de la Comisión UE, a efectos de contextualizarlas y explicar su origen y evolución.

- **La Directiva 77/799/CEE de asistencia mutua e intercambio de información tributaria.** Esta Directiva de 1977 instrumentó a nivel comunitario el primer gran mecanismo de cooperación entre Administraciones tributarias a efectos de lograr asistencia mutua en el intercambio de información; no obstante, este instrumento reflejaba los

² A este respecto, la posición del ECOFIN no resulta del todo clara en lo que se refiere a su respaldo incondicional al conjunto de medidas propuestas por la Comisión. Así, en las reuniones de noviembre y diciembre de 2012, el ECOFIN se manifestó a favor de los trabajos de la Comisión sobre articulación de una estrategia comunitaria y reforzamiento y adopción de medidas de lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Sin embargo, en la reunión de 22 de enero de 2013, el acta refleja una posición menos entusiasta sobre el Plan de Acción de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre reforzamiento de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal (las 34 medidas a adoptar a corto y medio plazo). El ECOFIN realizó tres importantes consideraciones: a) Necesidad de revisión técnica de las propuestas de la Comisión; b) Necesidad de evaluar la estrategia y medidas propuestas por la Comisión en un contexto más amplio como el del G8 y G20 donde se está analizando (desde la perspectiva OCDE) la «nueva fiscalidad internacional»; y c) Resulta prioritario adoptar otras medidas legislativas pendientes de aprobación, y enfocar los nuevos trabajos a la reducción de costes de cumplimiento y la complejidad de los sistemas tributarios, a efectos de fomentar el cumplimiento voluntario por los contribuyentes.

estándares de cooperación fiscal de los años 70 que no requerían el levantamiento del secreto bancario, mercantil o contable, dependiendo en gran medida el suministro de la información de las potestades administrativas ostentadas por el Estado requerido, que podrían resultar muy distintas entre unos Estados y otros dado que en esa época no se habían «armonizado y uniformado a nivel internacional» los niveles de acceso de las autoridades fiscales a determinado nivel de información con trascendencia fiscal (v. gr. los datos bancarios, sobre la titularidad de entidades y sobre los activos ostentados por las entidades a partir de su contabilidad mercantil).

- **La Directiva 2003/48/CE, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pagos de intereses (Directiva de Fiscalidad del Ahorro).** El objetivo perseguido a través de este mecanismo consiste en permitir que los rendimientos del ahorro, en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos, que son personas físicas residentes fiscales de otro Estado miembro, puedan estar sujetos a tributación efectiva de conformidad con la legislación de este último. Las medidas concretas para garantizar la tributación de los intereses en el Estado de residencia del beneficiario efectivo giran en torno a un sistema de intercambio de información automático, que permita al Estado de residencia conocer las cuantías de los rendimientos en forma de intereses que perciban sus residentes. Sin embargo, varios Estados miembros (actualmente Austria y Luxemburgo) se acogieron a un modelo distinto durante un periodo transitorio, que consiste en la aplicación de una retención en la fuente que presenta ciertas peculiaridades, entre las que destaca la preservación del secreto bancario a cambio de una tributación efectiva en el Estado de la fuente [sistema de *withholding tax* que más tarde se ha desarrollado en Suiza estableciendo el modelo Rubik, en el que se basan los acuerdos Suiza-Reino Unido (2011) y Suiza-Austria (2012)³]. Nótese que el sistema de retención en la fuente también se aplica por otros terceros países (Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino) así como por determinados territorios asociados y dependientes a Estados miembros UE, en el marco de sus acuerdos de medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva del Ahorro.
- **El Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas, 1 de diciembre de 1997:**
 - Se trata de un instrumento de *soft-law* adoptado por el ECOFIN, frente a la «competencia fiscal perniciosa» en materia de fiscalidad empresarial. La existencia de una medida o práctica fiscal perniciosa se establece a partir de los siguientes criterios:
 - Nivel impositivo inferior al normal en el Estado miembro de que se trate.

³ Un análisis crítico de estos acuerdos puede verse en PISTONE, P.: «Exchange of Information and Rubik Agreements», *BIFD*, 4-5, 2013, págs. 67 y ss.

- *Ring fencing*: ventajas otorgadas a no residentes o en operaciones con no residentes, o
 - Ventajas aisladas de la economía nacional, o
 - Ventajas otorgadas aun cuando no exista actividad económica real o una presencia económica sustancial en el territorio del Estado miembro que las conceda, o
 - La regulación relativa a la tributación de las multinacionales no se ajusta a los principios internacionalmente reconocidos (OCDE), o
 - Las medidas carecen de transparencia.
- La ejecución de este mecanismo de *soft-law* mediante el desmantelamiento o adaptación de las medidas fiscales consideradas perniciosas se ha llevado a cabo considerando la incidencia del *hard-law* de las decisiones de la Comisión en materia de Ayudas de Estado de naturaleza fiscal (*vid.* la Comunicación de la Comisión de 1998, sobre Ayudas de Estado en materia fiscal)⁴.
 - El Código de Conducta también prevé medidas contra el fraude y la evasión fiscal internacional, a saber:
 - Potenciar el funcionamiento de los mecanismos de intercambio de información.
 - Impulsar la articulación y aplicación de cláusulas antiabuso nacionales y convencionales (CDI).
 - El ECOFIN postulaba la aplicación de todas estas medidas dentro y fuera de la UE, mediante su extensión a territorios dependientes o asociados y en relación con países terceros.
- **La Comunicación de la Comisión (10 de diciembre de 2007) sobre la aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa (dentro de la UE y en relación con terceros países)⁵:**
 - *Objetivo*: coordinar la aplicación de cláusulas antiabuso nacionales frente a «montajes abusivos» codificando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre el concepto de práctica fiscal abusiva vs.

⁴ Por ejemplo, las decisiones de la Comisión durante los años 2002 y 2003, sobre los centros de coordinación belgas, alemanes, luxemburgueses o vizcaínos, o sobre la normativa luxemburguesa sobre *finance companies*. *Vid.* PINTO, *Tax Competition and EU Law*, Kluwer, Deventer, 2003.

⁵ COM(2007)785 final.

operaciones amparadas por el Derecho de la UE (jurisprudencia *Cadbury y Thin Cap*); en cierta medida se pretende que los Estados miembros reformulen sus cláusulas antiabuso de manera que sean compatibles con el Derecho de la UE («*EU proof*»), esto es, que estén configuradas de tal forma que superen el test de proporcionalidad establecido por el TJUE. Una segunda iniciativa en esta línea vendría a ser la guía para la configuración de tales cláusulas especiales recogida en la recomendación del ECOFIN de 8 de junio de 2010, sobre coordinación de normas sobre Transparencia Fiscal Internacional y Subcapitalización⁶: en esta recomendación se recogen indicadores de transferencia artificial de beneficios a los efectos de articulación de normas antiabuso de transparencia fiscal internacional allí donde la atribución de beneficios no refleja la realidad económica, existe una falta de correlación entre las actividades aparentemente realizadas por las entidades controladas extranjeras (CFC) y su existencia material/sustancia, o no existe un establecimiento real que realice actividades económicas. Igualmente, la referida recomendación incluye una serie de criterios indiciarios de endeudamiento excesivo a los efectos de la aplicación de normas de subcapitalización: a) la presencia de un coeficiente de endeudamiento excesivo (considerando los recursos propios); b) el importe del interés neto pagado por la sociedad supera determinado umbral de beneficios antes de intereses e impuestos (EBIT), o bien del resultado bruto de explotación antes del pago de intereses, impuestos, depreciación y amortización (EBITDA); c) la comparación entre el porcentaje de patrimonio neto de la sociedad y el del grupo mundial parece demostrar que la deuda es excesiva.

- La Comisión advierte sobre la necesidad de lograr una mayor coordinación en la interacción de los distintos sistemas tributarios a efectos de evitar *double dipping*/doble imposición en relación con operaciones con activos y entidades híbridas.
 - Asimismo, se postula la aplicación de las cláusulas antiabuso nacionales frente a países terceros, al margen de las limitaciones que resultan del Derecho UE. Se considera necesario establecer fórmulas de coordinación de los Estados miembros (EM) a la hora de articular y aplicar medidas antiabuso frente a países terceros, por ejemplo a través del intercambio de información y puesta en común de las mejores prácticas (*sharing the black box*).
- **La Comunicación de la Comisión sobre la Promoción de la Buena Gobernanza en materia tributaria (28 de julio de 2009)⁷:**

⁶ DOUE 2010/C 156/01. *Vid.* CALDERÓN: «La coordinación europea de las normas de transparencia fiscal internacional y de subcapitalización», *RCyT. CEF*, n.º 328, 2010.

⁷ COM(2009)201 final, IP/09/650.

– *Objetivos:*

- Promover y llevar a cabo acciones concretas para implementar medidas que instrumentalicen la buena gobernanza en materia tributaria en el marco de la UE, la cual se articula a partir de tres ejes: transparencia, intercambio de información (incluida la bancaria) y eliminación/exclusión de prácticas fiscales perniciosas.
- Promover y llevar a cabo acciones concretas para implementar medidas que instrumentalicen la buena gobernanza en materia tributaria a nivel internacional, entre la UE y sus Estados miembros en sus relaciones con países terceros⁸.

– *Perfiles propios de la buena gobernanza UE en materia tributaria:*

- La Comisión UE asume los principios de la OCDE y del G20 en materia de transparencia e intercambio de información, pero considera necesario añadir elementos singulares comunitarios más allá del consenso internacional:
 - a) La Directiva 2003/48/CE, de Fiscalidad del Ahorro que articula un modelo de lucha contra el fraude fiscal basado en el intercambio automático en línea con la regulación EE. UU. de FATCA, y no coincidente ni con el Modelo OCDE, ni con el «modelo Rubik» (retención en la fuente de carácter definitivo y anónima) que está tratando de implementar Suiza (v. gr., los Acuerdos con Reino Unido y Austria), aunque en febrero de 2013 Suiza y EE. UU. han concluido un acuerdo intergubernamental (IGA modelo 2) a efectos del cumplimiento de FATCA por las entidades financieras suizas.
 - b) La Directiva 2011/16/UE de Intercambio de Información que profundiza en los mecanismos de asistencia mutua, incluyendo el intercambio automático, lo cual va más allá del (actual) estándar internacional de transparencia e intercambio de información⁹.
 - c) La Directiva 2010/24/UE de Asistencia en la Recaudación tributaria, que aporta un potente mecanismo que permite a los Estados miembros requerir la asistencia mutua para el cobro

⁸ En relación con la aplicación a países terceros de los principios comunitarios de Buena Gobernanza tributaria, véase igualmente la Comunicación de la Comisión sobre cooperación fiscal y desarrollo, COMC (2010)163 final.

⁹ En relación con las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE, puede consultarse mi trabajo «Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea», *RCyT. CEF*, n.º 343, 2011.

de créditos tributarios (y sanciones) y la adopción de medidas cautelares, frente a deudores tributarios que no hubieran hecho frente a sus deudas fiscales en un Estado miembro.

- d) La prohibición de competencia fiscal perniciosa a través de *soft-law* y del régimen de ayudas de estado, tanto en el marco de estrictamente comunitario como frente a terceros países. En este sentido, la Decisión de la Comisión de 13 de febrero de 2007 frente a Suiza, sobre la aplicación de prohibición de ayudas de estado en materia fiscal interpretando el acuerdo de libre comercio de 1972, constituye un caso paradigmático. De hecho, este contencioso podría estar evolucionando hacia el desmantelamiento gradual de determinados regímenes especiales cantonales (*auxiliary & mixed companies*) sobre la base de un acuerdo sobre la aplicación de los principios comunitarios de *soft-law* en materia de buena gobernanza tributaria a Suiza (pero no del régimen de ayudas de estado).
- La Comisión postula la extensión de todas estas medidas de buena gobernanza tributaria a países terceros con los que la UE o sus Estados miembros posean relaciones comerciales, bien a través de acuerdos específicos o de acuerdos comerciales. En particular, se considera necesario adoptar las siguientes medidas:
 - La mundialización de la Directiva del Ahorro.
 - La inclusión de cláusulas de buena gobernanza tributaria en los acuerdos comerciales UE-países terceros.
 - La coordinación de las medidas antiabuso de los Estados miembros frente a paraísos fiscales que no observen principios de buena gobernanza en materia tributaria.
 - La coordinación de las posiciones de los Estados miembros en foros internacionales (OCDE, ONU, G20) sobre buena gobernanza tributaria.
- **La Comunicación de la Comisión (27 de junio de 2012) sobre concretos mecanismos para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, incluyendo a países terceros¹⁰:**
 - *Objetivo*: la Comisión adopta en esta comunicación un enfoque más amplio que en el pasado. Ya no se trata únicamente de refinar o modular las cláusulas antiabuso nacionales para que se adapten al Derecho y jurisprudencia del

¹⁰ COM(2012)351 final.

TJUE y sean «EU Proof», y que además haya más coordinación *ad intra* y *ad extra* a efectos de evitar «distorsiones» dentro del mercado interior por las diferencias entre distintas cláusulas y enfoques/umbrales antiabuso nacionales sino que ahora se pretende superar tal enfoque y trascender hacia una auténtica estrategia comunitaria en materia de lucha contra el fraude y la evasión fiscal al servicio de la erradicación de los actuales niveles de incumplimiento de obligaciones tributarias considerando las ineficiencias en este terreno de cada uno de los sistemas nacionales y los problemas que plantea la falta de esta coordinación y estrategia común UE en un mundo globalizado, en el propio mercado interior y en un contexto de crisis fiscal y estrictas exigencias de consolidación fiscal: se necesita recaudar más y mejor, aumentar los niveles de cumplimiento, erradicar la percepción de amplias posibilidades de fraude y evasión y recuperar la equidad (*fairness*) y legitimidad del sistema tributario.

- La Comisión plantea *tres niveles o líneas de actuación para implementar la estrategia UE de cooperación en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal*:
 - Mejorar los niveles de recaudación tributaria en los Estados miembros (*more Effective Tax Collection*): la Comisión ha realizado recomendaciones específicas a 10 Estados miembros para adoptar medidas de mejora de la recaudación tributaria (Estados miembros beneficiarios del mecanismo de asistencia financiera europea, EFSF). Nótese que el «EuroPlus Pact» lleva consigo igualmente cierto nivel de coordinación de políticas tributarias.
 - Ampliar/mejorar la cooperación fiscal entre las distintas Administraciones tributarias de los Estados miembros de la UE:
 - a) Lograr un mejor uso de los mecanismos existentes en materia de asistencia Intercambio de información/recaudación (Directivas 2003/48/CE, 2010/24 y 2011/16).
 - b) Articular un mecanismo de supervisión por parte de la Comisión UE de la correcta aplicación de tales mecanismos por los Estados miembros (enfoque paralelo al sistema *Peer Review* OCDE).
 - c) Reforzar los mecanismos antifraude fiscal existentes (Propuestas de Reforma de la Directiva Ahorro: eliminar sus agujeros).
 - d) Desarrollar el estándar UE de Intercambio Automático a nivel UE y potenciarlo a nivel internacional.
 - e) Implementar un número de identificación fiscal («EU TIN», *Tax Identification Number*) para cada contribuyente europeo que realice operaciones internacionales.

- f) Desarrollar mecanismos a nivel UE que permitan coordinar técnicas y tendencias de planificación fiscal agresiva a efectos de articular respuestas eficaces y rápidas a nivel nacional: se propone extender EUROFISC y el mecanismo de Early Warning System de IVA a la imposición directa ampliando las técnicas de gestión de riesgos fiscales.
 - g) Mejorar los mecanismos de trazabilidad de pagos realizados a través de cuentas bancarias *offshore*.
 - h) Creación de un equipo o unidad de inspectores europeo dedicado a la lucha contra el fraude fiscal transfronterizo.
 - i) Intensificar las *Joint Audits* a nivel UE.
 - j) Mejorar el cumplimiento voluntario a través de mecanismos de asistencia al contribuyente (*service approach*):
 1. Tax WebPortal.
 2. EU VAT Forum.
 3. Desarrollo por la Comisión de una Carta del Contribuyente.
- Política común de la UE frente a países terceros en aras de promover los estándares internacionales y la competencia fiscal legítima, a través de las siguientes medidas:
- a) La implementación de principios de la buena gobernanza tributaria UE: transparencia/intercambio de información/competencia fiscal no pernicioso).
 - b) La modificación de la Directiva del Ahorro, ampliando su ámbito de aplicación objetivo y subjetivo de manera que se adoptaran medidas equivalentes en los principales centros financieros.
 - c) Impulsar el intercambio automático a nivel internacional.
 - d) Adoptar medidas coordinadas a nivel UE frente a «*tax havens*».
 1. La Comisión propone un concepto material de *tax haven* que no atiende únicamente a su nivel cooperativo sino que también considera sus «prácticas fiscales perniciosas», lo cual no coincide con la actual posición de la OCDE.

2. La Comisión postula vías de implementación en terceros países de los estándares UE de competencia fiscal no perniciosos.
3. La Comisión postula la articulación a nivel UE de mecanismos, procedimientos y medidas coordinadas para evitar la erosión de bases imponibles en la UE, incluyendo medidas frente a países que lleven a cabo prácticas fiscales perniciosas y también abordar a nivel UE la «planificación fiscal agresiva».

3. LA COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN, DE 6 DE DICIEMBRE DE 2012, QUE RECOGE UN PLAN DE ACCIÓN PARA REFORZAR LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL¹¹

Al punto, resumimos el plan de acción de la Comisión a través del que se formula una auténtica estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional. Como se podrá comprobar, muchas de las medidas y acciones propuestas no son de nueva planta sino propuestas que coinciden con las formuladas en el pasado y que la Comisión reactiva en un momento idóneo.

- El Plan de Acción frente al fraude y la evasión fiscal:
 - Este plan de acción está basado en la Comunicación de 26 de junio de 2012.
 - Propone 34 medidas a adoptar por los Estados miembros a corto, medio y largo plazo.
- **A) Mejor uso de los mecanismos existentes:**
 - 1. Maximizar la utilización del nuevo marco europeo en materia de Intercambio de Información y asistencia en la Recaudación tributaria (Directivas 2011/16 y 2010/24).
 - 2. Modificación de la Directiva del Ahorro eliminando los «agujeros» y mejorando su efectividad para lograr la tributación del ahorro privado transfronterizo.
 - 3. Firma por el Consejo del (borrador 2009) Acuerdo Antifraude y de cooperación entre la UE, sus Estados miembros, y Liechtenstein, y adoptar acuerdos similares con países terceros vecinos.

¹¹ COM(2012)722 final, 6-12-2012.

- 4. Aprobación del mecanismo de reacción rápida frente a esquemas de fraude en el IVA.
 - 5. Aprobación por el Consejo de la propuesta de inversión del sujeto pasivo presentada por la Comisión en 2009, que fue adoptado parcialmente (emisiones CO2).
 - 6. Desarrollo del EU VAT Forum.
- **B) Nuevas Iniciativas de la Comisión UE:**
 - **7. Recomendación en relación con las medidas dirigidas a promover el cumplimiento de los estándares mínimos de buena gobernanza (europea) en materia tributaria por parte de países terceros (incluidos los *tax havens*):** la situación actual permite que los contribuyentes canalicen las operaciones con tales países (*tax havens*) a través del Estado miembro que adopta el posicionamiento más débil en materia de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, resultando una erosión de bases imponibles a nivel UE. La Comisión propone:
 - Establecer criterios para identificar los países terceros que no cumplen los «estándares mínimos» de buena gobernanza en materia fiscal, a efectos de la elaboración por los Estados miembros de listas negras de «*tax havens*» (países terceros) que no cumplan tales estándares comunitarios.
 - Elaborar un paquete de posibles contramedidas coordinadas que podrían adoptar los Estados miembros frente a los países que no cumplan o no se comprometan a cumplir. Entre estas medidas se propone, junto al *blacklisting*, la suspensión y denuncia de los CDI que eventualmente se hubieran concluido con tales jurisdicciones.
 - **8. Recomendación sobre planificación fiscal agresiva:**
 - Concepto amplio de planificación fiscal agresiva ligado a la noción OCDE y relacionado con el disfrute por los contribuyentes de «ventajas fiscales» (*tax savings*) resultantes de operaciones, negocios, estructuras o esquemas complejos, en ocasiones artificiales (con escasa sustancia o realidad económica), cuya aplicación no se ajusta ni es consistente con la finalidad de la normativa tributaria aplicada (*tax shelter*), y cuyo resultado puede ser la no tributación (doble no imposición) o la «explotación» del arbitraje de tipos impositivos en relación con Estados miembros o países terceros.
 - Interrelación de la Planificación fiscal agresiva con la buena gobernanza corporativa considerando tal fenómeno contrario a los prin-

- cipios de Responsabilidad Social Corporativa, lo cual posee una evidente dimensión reputacional¹².
- Recomendación a los Estados miembros para incluir una cláusula en sus CDI concluidos entre ellos y con países terceros que resuelva específicos casos de doble no imposición.
 - Recomendación de utilización de una cláusula común general anti-abuso, a efectos de lograr coherencia y eficacia en un área donde la práctica de los Estados miembros difiere.
 - Recomendación a los Estados miembros para que apliquen medidas frente a prácticas fiscales abusivas en el marco de la regulación de las Directivas Matriz-Filial, Intereses y Cánones, y Fusiones.
 - Posición de la Comisión dirigida a contribuir al debate en los foros internacionales (v. gr., OCDE) sobre la tributación del comercio electrónico de manera que se desarrolle un estándar internacional apropiado.
- **9. Creación de una Plataforma de Buena Gobernanza en Materia Tributaria, dirigida a supervisar la aplicación efectiva de las recomendaciones sobre buenas prácticas fiscales por parte de las empresas.**
 - **10. Mejoras en el área de la competencia fiscal perniciosa (empresarial) y áreas conexas:**
 - Necesidad de revigorizar la aplicación del Código de Conducta en materia de fiscalidad empresarial de 1997.
 - Insta a los Estados miembros a resolver en el marco del ECOFIN determinados problemas que se han planteado en el marco del Código de Conducta: las diferencias fiscales derivadas de la disparidad de legislaciones (*mismatches*) como los híbridos societarios y financieros¹³.
 - La Comisión actuará frente a las «oportunidades» de prácticas fiscales abusivas y la prevención de casos de doble no imposición que actualmente pueden tener lugar en el marco de las Directivas fiscales. También apunta la necesidad de intensificar la evaluación de los regímenes fiscales especiales de expatriados y «*wealthy individuals*» que sean perniciosos.

¹² COM(2011)681 final.

¹³ Vid. EU Commission, *Tackling double non-taxation for fairer and more robust tax systems*, 29-02-2012; y OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*, OECD, Paris, March 2012.

- La Comisión asistirá a los Estados miembros en la efectiva aplicación del Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial frente a los terceros países seleccionados y en la promoción de la competencia fiscal leal negociando cláusulas de buena gobernanza en los acuerdos relevantes con países terceros.
 - **11. «TIN on Europa» portal: articulación de un número de identificación fiscal europeo para contribuyentes con actividad transfronteriza:**
 - Mecanismo al servicio de la mejora de los niveles de eficacia del intercambio de información (particularmente del automático).
 - **12. Formatos estandarizados para el intercambio de información en materia tributaria:** la Comisión ya ha desarrollado y regulado los formatos estandarizados a efectos de la aplicación de lo dispuesto en la Directiva 2010/16/UE¹⁴.
 - **13. Reducción de las posibilidades de fraude relacionadas con la producción de alcohol desnaturalizado.**
- **C) Acciones futuras y Acciones a ser desarrolladas:**
 - **C.1) Acciones a desarrollar a corto plazo (2013):**
 - **C.1.1) Abordar asimetrías/híbridos y robustecimiento de cláusulas antiabuso:**
 - **14. Revisión de la Directiva Matriz-Filial (2011/96/UE):** la acción se centraría en resolver los problemas de doble no imposición que plantea la aplicación de la Directiva en relación con préstamos híbridos financieros y entidades híbridas.
 - **15. Revisión de las cláusulas antiabuso de las Directivas Matriz-Filial, Intereses y Cánones, y Fusiones en aras de implementar los principios recogidos en la recomendación sobre competencia fiscal perniciosa.**
 - **C.1.2) Promover estándares europeos, instrumentos y mecanismos:**
 - **16. Promover el estándar de intercambio automático de información en foros internacionales (OCDE, CIAT, ATAF, ITC, ITD, IOTA) y los formatos estandarizados y digitales europeos.**
 - **C.1.3) Mejorar los niveles de cumplimiento de las obligaciones tributarias:**

¹⁴ Reglamento de la Comisión n.º 1156/2012, de 6 de diciembre.

- **17. Un Código Europeo del Contribuyente¹⁵:**
 - Compilación de buenas prácticas administrativas de los distintos Estados miembros para ampliar los niveles de cooperación y confianza entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, lograr mayor transparencia sobre los derechos y obligaciones de los contribuyentes y promover un enfoque de servicio.
- **C.1.4) Mejorar la gobernanza fiscal¹⁶:**
 - **18. Reforzar la cooperación con otras instituciones y agencias de control (jueces y tribunales, agencias de lucha contra el fraude de la Seguridad Social y el blanqueo de capitales):**
 - Junto al refuerzo de la cooperación inter-administraciones/agencias (en línea con las últimas iniciativas de la OCDE 2012)¹⁷, la Comisión propondrá una nueva Directiva Antiblanqueo durante el año 2013 incorporando las últimas recomendaciones del GAFI/FATF que consideran expresamente el delito fiscal como delito predicado del blanqueo de capitales.
- **C.1.5) Ampliar la cooperación administrativa:**
 - **19. Promover el uso de controles simultáneos y la presencia de inspectores extranjeros en las inspecciones nacionales: se recomienda la modificación de la normativa nacional a efectos de facilitar tal cooperación administrativa.**
- **C.1.6) Acción referida a países terceros:**
 - **20. Obtención de una autorización del Consejo para iniciar negociaciones con países terceros para concluir acuerdos bilaterales de cooperación administrativa en materia de IVA.**
- **C.2) Acciones a desarrollar a medio plazo (2014).**
 - **C.2.1) Maximizar el intercambio de información:**

¹⁵ La Comisión, el 25 de febrero de 2013, puso en marcha el procedimiento de consulta para la elaboración del Código Europeo del Contribuyente (TAXUD.D.2002(2013)276169).

¹⁶ Sobre esta cuestión véase el «occasional paper n.º 114, agosto 2012 elaborado por encargo de la Comisión por JENSEN/WÖHLBIER, *Improving tax governance in EU Member States: Criteria for Successful policies*, EU, 2012.

¹⁷ Vid. OECD, *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes*, OECD, Rome, 14-15 June 2012, págs. 11 y ss.

- **21. Desarrollar formatos computerizados para el intercambio automático de información:**
 - La Comisión está desarrollando nuevos formatos para el intercambio automático sobre renta del trabajo, remuneraciones de administradores, seguros de vida, pensiones y titularidad y renta de inmuebles, de acuerdo con la Directiva 2011/16/UE.
 - La Comisión propondrá soluciones para extender (voluntariamente) el ámbito de intercambio automático a otras categorías de renta.
- **22. Utilización de números de identificación fiscal europeos (EU TIN)¹⁸:**
 - La Comisión considera que los TIN (viejo proyecto de la OCDE) proporcionan el mejor medio para identificar a los contribuyentes a los efectos del intercambio automático de información.
 - La creación de un TIN europeo únicamente se proyectará, en principio, en relación con contribuyentes con actividad transfronteriza.
- **23. Racionalización del uso de las nuevas tecnologías:**
 - La Comisión propone crear un mecanismo centralizado para lograr mayor eficiencia a los efectos del intercambio de información.
- **C.2.2) Mecanismos de reacción frente a tendencias y esquemas de fraude fiscal y evasión.**
 - **24. Directrices para la trazabilidad de flujos monetarios:**
 - La Comisión elaborará una metodología común para mejorar el acceso a la información sobre flujos monetarios por parte de las autoridades fiscales (por ejemplo, a través de tarjetas de crédito y cuentas bancarias UE/*offshore*), para facilitar la trazabilidad de operaciones significativas.
 - **25. Mejorar y ampliar el uso de las técnicas de gestión de riesgos fiscales, en particular las relativas al riesgo de incumplimiento de obligaciones tributarias:**
 - Desarrollo de planes estratégicos de gestión de riesgos con el objetivo de que en todos los Estados miembros se alcance un alto nivel

¹⁸ La Comisión, el 25 de febrero de 2013, puso en marcha el procedimiento de consulta para la puesta en marcha de un NIF europeo del contribuyente.

de cumplimiento por parte de los contribuyentes, y lograr maximizar el control de los riesgos generados en operaciones transfronterizas estimulando y ampliando la cooperación entre Estados miembros.

- Se propone articular intercambios de información estructurados entre administraciones fiscales y aduaneras sobre estrategias para identificar incumplimientos de la normativa tributaria y establecer planes coordinados de gestión de riesgos.

– **26. Extender EUROFISC a la imposición directa:**

- Eurofisc articula un sistema rápido de intercambio de información en casos de fraude en el IVA, que se considera exportable al ámbito de la imposición directa para detectar y compartir tendencias y esquemas de fraude fiscal transfronterizo.

• **C.2.3) Mejorar el nivel de cumplimiento de la normativa tributaria.**

- **27. Creación de un enfoque de ventanilla única (*one-stop-shop*) en todos los Estados miembros a efectos de suministrar información a los contribuyentes (incluyendo los no residentes) sobre sus operaciones transfronterizas a efectos de eliminar obstáculos y mejorar los niveles de cumplimiento.**

- **28. Desarrollar incentivos motivacionales incluyendo los programas de regularización voluntaria:**

- Difusión por parte de las Administraciones tributarias de las potestades de información y la cooperación con otras autoridades fiscales de los diferentes países.

- **29. Desarrollo de un portal web fiscal:**

- La Comisión mejorará y ampliará el actual portal web «Tax on Europa» en orden a mejorar el acceso a la información fiscal fiable sobre operaciones transfronterizas.

- **30. Propuesta de alineamiento de sanciones administrativas y penales:**

- La Comisión explorará la oportunidad de alinear la definición de ciertos tipos de infracciones fiscales, incluyendo las administrativas y penales para todo tipo de impuestos, en línea con su propuesta de normas penales para reforzar la lucha contra el fraude que afecte a los intereses financieros de la UE¹⁹.

¹⁹ COM(2012)363/2, de 11-07-2012.

- **31. Desarrollar un Modelo Estandarizado Europeo de fichero para la comprobación fiscal (SAF-T)²⁰, en línea con el que han elaborado en algunos Estados miembros.**
- **C.3) Acciones a desarrollar a largo plazo (más allá de 2014):**
 - Existe un conjunto de acciones recogidas en la Comunicación de la Comisión de junio de 2012 [COM(2012)351 final] que el Consejo considera que no constituyen una prioridad en este momento. Sin embargo, la Comisión entiende que podría tener sentido reconsiderarlas en un momento posterior, tras la implementación de los elementos y medidas más urgentes de este Plan de Acción.
 - **32. Una metodología para Inspecciones Conjuntas (*Joint Audits*) y la creación de equipos de inspectores especializados:**
 - La Comisión reconoce que tales directrices deberían elaborarse una vez que se gane experiencia en el uso de los actuales mecanismos que permiten las «inspecciones simultáneas».
 - **33. Desarrollar el acceso directo mutuo a las bases de datos nacionales:**
 - La Comisión explorará esta posibilidad tras analizar las experiencias en materia de IVA.
 - **34. Elaborar un instrumento legal único para la cooperación administrativa en relación con todos los impuestos.**

Conclusión: La Comisión finaliza la comunicación señalando que el fraude y la evasión fiscal constituyen un problema con múltiples facetas que requiere una acción coordinada y una respuesta múltiple. La planificación fiscal agresiva constituye un problema que requiere urgente atención. Insiste la Comisión en que nos encontramos ante desafíos globales que los Estados miembros no pueden solucionar de forma aislada, y de hecho esta problemática también está siendo analizada en el marco de otros foros internacionales (G8 y G20) constituyendo esta comunicación la aportación comunitaria. El conjunto de medidas específicas propuestas para ser desarrolladas a lo largo de una serie de años constituye una respuesta que aborda de forma conjunta y efectiva los diferentes problemas planteados por la evasión y el fraude fiscal internacional, a los efectos de mejorar los niveles de recaudación tributaria, reforzar la legitimidad y equidad de los sistemas tributarios y mejorar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

²⁰ En relación con estos ficheros estandarizados articulados a través de *software* contable, véase la OECD, *Guidance Note on Tax Compliance for Business and Accounting Software*, OECD, May 2005.

4. LA RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN, DE 6 DE DICIEMBRE DE 2012, SOBRE LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA²¹

- **Planteamiento general:**

- La planificación fiscal se considera una práctica legítima, con carácter general.
- La práctica de las últimas décadas revela la existencia de una planificación fiscal a través de estructuras sofisticadas y diversos territorios que permite la transferencia de los beneficios impositivos hacia países con regímenes más favorables (arbitraje de tipos impositivos).
- Una de las principales características de estas prácticas reside en que reducen la deuda tributaria a través de mecanismos que, pese a ser «estrictamente legales», son contrarios al espíritu de la ley (más bien se trataría de estructuras aparentemente legales).
- 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: dobles deducciones o *double dipping* (doble aprovechamiento de pérdidas) o la doble no imposición (la renta no es gravada en ningún Estado por exención en la fuente y en la residencia).
- Insuficiencia de las medidas adoptadas a nivel unilateral por cada uno de los Estados miembros para luchar contra la planificación fiscal agresiva.

- **Objetivos:**

- Con el fin de lograr un mejor funcionamiento del mercado interior, se considera recomendable que los Estados miembros adopten el mismo enfoque general con respecto a la «planificación fiscal agresiva», dado que ello contribuiría a reducir las distorsiones existentes derivadas de falta de coordinación de ordenamientos y diferentes medidas y umbrales antiabuso nacionales que permiten un desplazamiento de determinadas operaciones y estructuras hacia los Estados que adopten menores controles o medidas menos robustas o simplemente un umbral de abuso más alto.

- **Medidas recomendadas:**

- La Comisión plantea en una primera fase abordar los problemas de «doble no imposición» resultantes de la discordancia, asimetrías y descoordinación de ordenamientos, esto es, las estructuras con híbridos societarios o financieros, y los casos de doble imposición que resultan de medidas unilaterales

²¹ DOUE L 12-12-2012, p. 338/41.

y bilaterales (CDI) que establecen el método de exención sin exigir tributación efectiva en el Estado de la fuente.

- La Comisión también recomienda la adopción por los Estados miembros de una cláusula general común de lucha contra la evasión fiscal (una «*EU model GAAR*»), que debería también evitar la complejidad derivada de muchas normas diferentes. La cláusula general común propuesta por la Comisión está configurada considerando las limitaciones impuestas por el Derecho Comunitario, y además, 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.
- **Medida consistente en la «limitación a la aplicación de normas destinadas a evitar la doble imposición»:**
 - Se invita a los Estados miembros a que incluyan una cláusula apropiada en sus convenios de doble imposición celebrados entre sí o con terceros países del siguiente tenor:
 - «En caso de que el presente Convenio establezca que un elemento de la renta es imponible únicamente en uno de los Estados contratantes, el otro Estado deberá abstenerse de gravar dicho elemento únicamente si el elemento en cuestión está sujeto a imposición en el primer Estado contratante.»
 - Se invita a los Estados miembros a configurar sus métodos unilaterales de exención para eliminar la doble imposición de manera que solo se aplique existiendo imposición sobre la renta extranjera (*subject-to-tax clause*).
 - Se considera que existe imposición en la fuente cuando tal jurisdicción considere la renta imponible y no esté exenta de impuestos, ni se beneficie de un crédito fiscal completo ni de un tipo impositivo nulo.
 - **Medida consistente en una «Norma general anti-abuso»:**
 - Se invita a los Estados miembros, a fin de contrarrestar las prácticas de planificación fiscal agresiva que quedan fuera del ámbito de aplicación de sus normas específicas contra la evasión fiscal, a introducir la siguiente cláusula en su legislación nacional:
 - «Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica.»

- A estos efectos se considera que el objetivo de un esquema o de una serie de esquemas es evitar o eludir la imposición cuando, independientemente de cualquier intención subjetiva del contribuyente, es incompatible con el objeto, el espíritu y la finalidad de las disposiciones fiscales que serían normalmente aplicables. Tal finalidad se considerará esencial cuando, a la vista de las circunstancias del caso, cualquier otra finalidad que se atribuya o pueda atribuirse al mecanismo o a la serie de mecanismos parezca, a lo sumo, insignificante.
- Para determinar si un mecanismo o una serie de mecanismos han producido un beneficio fiscal a los efectos de la aplicación de la cláusula general antiabuso, 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 dichos mecanismos.
- Se considera que un mecanismo o una serie de mecanismos son artificiales cuando no tienen carácter comercial, pudiendo calificarse como indicios de artificiosidad los siguientes:
 - a) La caracterización jurídica de las diferentes fases de las que consta un mecanismo es incompatible con la naturaleza jurídica del mecanismo en su conjunto.
 - b) El mecanismo o la serie de mecanismos se ejecutan de una manera que no sería lo normal atendiendo a un comportamiento comercial razonable.
 - c) El mecanismo o la serie de mecanismos incluyen elementos que tienen por efecto compensarse o anularse entre sí.
 - d) Las operaciones concluidas son de naturaleza circular.
 - e) El mecanismo o la serie de mecanismos dan lugar a un importante beneficio fiscal, aunque esto no se refleje en los riesgos empresariales asumidos por el contribuyente ni en sus flujos de caja.
 - f) El beneficio esperado antes de impuestos es insignificante en comparación con el importe de la ventaja fiscal prevista.
- **Seguimiento:** la Comisión supervisará la aplicación de esta recomendación de medidas por parte de los Estados miembros y elaborará un informe en un plazo de tres años. A los efectos de la eventual implementación de esta recomendación en nuestro ordenamiento, a nuestro juicio, las medidas que eventualmente podrían resultar más afectadas en el sentido de requerir ciertas matizaciones vendrían a ser las que afec-

tan al método de exención para eliminar la doble imposición internacional, tanto en su articulación unilateral (arts. 21, 22, 50 y 117 TRLIS) como bilateral (CDI). Por lo que se refiere a las cláusulas generales antiabuso recogidas en la LGT (arts. 13, 15 y 16) en principio podrían considerarse alineadas con los objetivos perseguidos por la recomendación, especialmente si tales cláusulas antiabuso se interpretan a la luz de la jurisprudencia del TJUE; no obstante, no puede dejar de señalarse como la configuración del modelo de cláusula general antiabuso comunitaria podría resultar menos garantista y más exigente a efectos de que una estructura u operación que entrañara un cierto grado de planificación fiscal pudiera calificarse como legítima, lo cual es expresivo de una tendencia sustancialista dirigida a articular una mutación del umbral y concepto de abuso, tendencia que plantea un buen número de cuestiones que afectan a todo el modelo de relaciones fisco y contribuyente y que en tal sentido requeriría un mayor equilibrio de posiciones, cuando menos en términos de seguridad jurídica. En todo caso, cabe destacar que no resulta evidente la base jurídica que podría utilizar la Comisión para exigir a los Estados miembros que cumplan con las medidas recogidas en esta recomendación (que no constituye un instrumento normativo jurídicamente vinculante)²², aunque en algún caso la prohibición de ayudas de estado en materia fiscal podría tener cierta relevancia a estos efectos. Nótese en particular como el TJUE ha declarado que en el Derecho de la Unión no existe ningún principio general del que derive la obligación de los Estados miembros de luchar contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa, particularmente en supuestos (operaciones internas) donde no está en juego el Derecho de la Unión²³.

5. LA RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN, DE 6 DE DICIEMBRE DE 2012, RELATIVA A LAS MEDIDAS ENCAMINADAS A FOMENTAR LA APLICACIÓN, POR PARTE DE TERCEROS PAÍSES, DE NORMAS MÍNIMAS DE BUENA GOBERNANZA EN EL ÁMBITO FISCAL²⁴

- **Planteamiento general:**

- La Comunicación de la Comisión parte de la premisa de que forma parte de la soberanía fiscal de cada Estado definir su nivel de impuestos, sin que

²² Véase el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la UE. La recomendación se emplea por la Comisión y el Consejo para invitar a los Estados miembros a adoptar una conducta determinada. El TJUE, reconociendo el carácter no jurídicamente vinculante de las recomendaciones, ha declarado que deben ser tenidas en cuenta cuando aclaren la interpretación de las normas nacionales o comunitarias (STJUE de 13 de diciembre de 1989, *Grimaldi*, C-322/88).

²³ STJUE de 29 de marzo de 2012, C-417/10, *3M Italia* (NFJ046327).

²⁴ DOUE L 12-12-2012, p. 338/37.

ello en sí mismo resulte problemático incluso en los casos más extremos donde un país decida no someter a imposición la renta de las empresas o de los particulares.

- Existen, sin embargo, límites a las políticas tributarias que puedan articular los diferentes países, de suerte que existen unos principios internacionales en la materia que han sido definidos fundamentalmente por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de información con fines fiscales, bajo los auspicios de la OCDE y el G20. Básicamente, los principios de transparencia e intercambio de información en materia tributaria requieren que todos los países cooperen a nivel internacional a fin de permitir a los demás Estados aplicar sus propias políticas en el ámbito fiscal.
- La Comisión pone de manifiesto como en la UE las cuestiones relativas a la transparencia y el intercambio de información han sido abordadas en la Directiva 2011/16/UE (que supera el estándar internacional basado en el intercambio rogado, al incluir el intercambio automático).
- La Comisión también destaca que dentro de la UE, de acuerdo con el Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial de 1997, las medidas fiscales perniciosas no son aceptables para los Estados miembros.
- La Comisión viene considerando, desde 1997, que los principios comunitarios de buena gobernanza tributaria que excluyen las prácticas fiscales perniciosas también deben ser seguidos por los terceros países.
- La Comisión igualmente constata la insuficiencia de las medidas unilaterales adoptadas por los Estados miembros de la UE frente a las prácticas fiscales desarrolladas por determinados terceros países que impactan negativamente sobre los niveles de recaudación del sistema tributario de los Estados miembros al propiciar la erosión de sus bases imponibles. En este sentido, la referida insuficiencia y riesgos derivados de la misma resultan particularmente importantes dentro de la UE, habida cuenta de la libertad de la que gozan los operadores económicos para emprender su actividad en cualquier punto de su territorio, de manera que el nivel de protección existente dentro de la UE frente a la erosión de bases imponibles tiende a corresponderse con el Estado miembro que ofrece el nivel de protección más bajo.
- La Comisión considera que la situación actual genera distorsiones dentro de la UE que pueden provocar un falseamiento de los flujos de capitales y de la circulación de los contribuyentes dentro del mercado interior perjudicando su correcto funcionamiento, así como erosionar las bases imponibles de los diferentes Estados miembros. Todo ello hace necesario que se implemente un «enfoque común» por todos los Estados miembros a través del establecimiento de forma precisa de «normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal», tanto por lo que respecta a la transparencia y el intercambio

de información, como frente a las medidas perniciosas, adoptando una serie de medidas positivas con respecto a los terceros países que promueven el cumplimiento de las normas establecidas por parte de estos.

- La estrategia de la Comisión consiste, por tanto, en:
 - *Definir a nivel comunitario unas normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal que deben cumplir los terceros países:*
 - a) En materia de transparencia e intercambio de información se seguirá el estándar internacional recogido en el pliego de condiciones acordado por el Global Tax Forum en el año 2009.
 - b) En materia de medidas fiscales perniciosas, el Código de Conducta sobre la fiscalidad empresarial de 1997 contiene los criterios aplicables para determinar la existencia de una práctica fiscal perniciosa que debe excluirse o desmantelarse.

- **Medidas recomendadas:**

- **Normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal:**

- Un tercer país solo cumple las normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal:
 - a) Cuando ha adoptado medidas legislativas, reglamentarias y administrativas destinadas a cumplir las normas en materia de transparencia e intercambio de información establecidas en el anexo de la recomendación (en línea con el consenso internacional OCDE-Global Tax Forum).
 - b) Cuando no aplica medidas fiscales perniciosas en el ámbito de la fiscalidad de las empresas, de suerte que tal concepto se define de forma simétrica a lo establecido a nivel comunitario a través del Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas.

- **Medidas contra los terceros países que no cumplan las normas mínimas de buena gobernanza en materia fiscal:**

- Se insta a los Estados miembros a que publiquen listas negras de terceros países que no respeten las normas mínimas de buena gobernanza en materia tributaria.
- Todo Estado miembro que haya celebrado un convenio de doble imposición con un tercer país que no respete las normas mínimas de buena gobernanza fiscal debería tratar de renegociar el CDI, suspenderlo, o ponerle fin, en

función de lo que resulte más adecuado a fin de mejorar el cumplimiento de las normas por ese tercer país.

- **Medidas a favor de los terceros países que cumplan las normas mínimas de gobernanza fiscal:**
 - Los Estados miembros deberían eliminar de las listas negras mencionadas a aquellos países que cumplan las normas mínimas de gobernanza fiscal, así como suspender contramedidas como la suspensión o denuncia de los CDI.
 - Los Estados miembros deberían evaluar la posibilidad de entablar negociaciones bilaterales con vistas a la celebración de CDI con terceros países que cumplan las normas mínimas de gobernanza fiscal.
 - Los Estados miembros deberían considerar la posibilidad de intensificar la cooperación y la ayuda brindada a los terceros países, en particular a los que se encuentran en vías de desarrollo, que se comprometan a cumplir las normas mínimas referidas, a fin de ayudarlos a combatir eficazmente el fraude fiscal y la planificación fiscal agresiva.
- **Seguimiento:** la Comisión supervisará la aplicación de esta recomendación de medidas por parte de los Estados miembros y elaborará un informe en un plazo de tres años. No resulta evidente la base jurídica que podría utilizar la Comisión para exigir a los Estados miembros que cumplan con las medidas recogidas en esta recomendación (que no constituye un instrumento normativo jurídicamente vinculante).

6. ALGUNAS CONSIDERACIONES FINALES

El Plan de Acción de lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional elaborado por la Comisión UE revela su estrategia actual sobre un amplio elenco de materias que poseen una conexión con los graves problemas a los que se enfrentan los Estados miembros a la hora de lograr mejores niveles de cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de sus contribuyentes en un contexto complejo de crisis económica y globalización. La iniciativa, lógicamente, no puede ser sino bienvenida en tanto en cuanto la articulación de mecanismos de cooperación fiscal que mejoren los umbrales de cumplimiento y reduzcan las posibilidades de fraude y evasión fiscal contribuye a un sistema tributario más justo en términos de equidad fiscal y legitimidad del ordenamiento tributario.

La elaboración y puesta en marcha de iniciativas y medidas frente al fraude y la evasión fiscal tiene todo el sentido en el actual contexto de consolidación fiscal, donde el sistema tributario está llamado a cumplir una función esencial para los Estados y los ciudadanos. La reconfiguración material de los sistemas tributarios en este contexto debe proyectarse sobre los mecanismos que aseguren el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a efectos de mejorar la eficacia de los

controles fiscales, la lucha contra el fraude y la efectiva recaudación de los tributos; actualmente los mayores progresos en la igualdad y la justicia fiscal de los sistemas tributarios no pueden pivotar únicamente sobre el plano de los principios y la configuración de la regulación material de los impuestos, sino también sobre el aseguramiento de la efectiva tributación y la mejora de los niveles de recaudación²⁵, y en tal sentido cobran todo el sentido las iniciativas de mejora y robustecimiento de los mecanismos y procedimientos de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, siempre y cuando se articulen de forma equilibrada y respetuosa con los derechos y garantías de los contribuyentes de buena fe.

Así las cosas, la posición fijada por la Comisión a través del Plan de Acción frente al fraude y la evasión fiscal (y sus materiales complementarios: comunicaciones precedentes, *soft-law* y recomendaciones previas y simultáneas) posee gran relevancia por varios motivos. Por un lado, no puede dejar de destacarse su amplio alcance temporal, objetivo y subjetivo, comprendiendo un relevante número de acciones y medidas a articular durante una serie de años tanto en un contexto comunitario como frente a terceros países. Por otro lado, también tiene interés abundar en el carácter netamente comunitario de algunas posiciones adoptadas por la Comisión UE. Es decir, todo parece indicar que la Comisión podría estar tratando de articular una auténtica estrategia comunitaria en materia de fiscalidad internacional, muy en particular en relación con las medidas frente al fraude y la evasión fiscal. Ya hemos visto como la UE en determinadas materias supera el enfoque OCDE o los estándares internacionales, de manera que tal posición comunitaria está emergiendo como una nueva voz propia que pretende hacerse oír más allá de las fronteras europeas y contribuir a la conformación de una nueva fiscalidad internacional. En cierta medida ello podría implicar una cierta desvinculación de la UE de las posiciones de la OCDE, aunque es muy posible que en muchas cuestiones se produzca un alineamiento sustantivo. Además, no puede perderse de vista como los Estados miembros al tener que proyectar su normativa sobre el mercado interior y los mercados internacionales podrían verse compelidos a adoptar posiciones «duales» combinando enfoques de marcada tendencia internacional (v. gr., OCDE) con enfoques estrictamente comunitarios. En este mismo orden de cosas, no deja de resultar llamativo el comunicado conjunto, de 18 de enero de 2013, realizado por los BRICS (Brasil, Rusia, Indonesia, China y Sudáfrica) comprometiéndose a adoptar conjuntamente una estrategia de fiscalidad internacional, incluyendo la materia de los precios de transferencia, el intercambio de información, y la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, particularmente frente a la erosión de bases imponibles y la transferencia de bases imponibles. Sin duda, estamos ante un nuevo escenario geopolítico que tiene su proyección en el terreno de la fiscalidad internacional, de suerte que, como consecuencia de esta nueva situación multipolar y de globalización económica, el actual modelo podría experimentar una transformación o evolución sustantiva²⁶.

Otro de los aspectos a destacar del Plan de Acción frente al fraude y la evasión fiscal de la Comisión UE es su enfoque claramente internacional, enfatizándose la dimensión transfronteriza

²⁵ VANISTENDAEL, F.: «Is Fiscal Justice Progressing?», *BIFD*, (2010) vol. 64, issue 10, págs. 526 y ss.

²⁶ OWENS, J.: «Trends and Challenges in the Tax Arena», *BIFD*, December, 2012, págs. 685 y ss.

de este fenómeno y cómo tal circunstancia requiere una estrategia distinta por parte de los Estados, que pasa por la propia globalización de las Administraciones tributarias de manera que sean tan globales como los contribuyentes. De ahí que se insista en robustecer y mejorar la eficacia de los mecanismos de asistencia mutua en materia tributaria (intercambio de información, cooperación recaudatoria, inspecciones simultáneas, *joint audits*), así como en la articulación de fórmulas para gestionar de forma más adecuada los riesgos fiscales derivados de este nuevo contexto, lo cual pasa por un conjunto de acciones de diversa naturaleza que van desde compartir la «caja negra» hasta articular equipos comunitarios especializados en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Asimismo, también debe apuntarse como el movimiento o estrategia europea que está tratando de implementarse no solo pivota sobre la coordinación de Administraciones tributarias a través de la «cooperación fiscal» y la gestión coordinada de los nuevos riesgos fiscales que surgen en un mundo globalizado, sino también sobre una «coordinación material» en lo que concierne a la existencia de prácticas fiscales abusivas y las propias medidas (coordinación normativa y administrativa) para combatirlas. Por un lado, cabe destacar que ya no se trata únicamente de luchar contra los tradicionales fenómenos del fraude y la evasión fiscal que poseen dimensión transfronteriza, sino también combatir otros fenómenos como «la planificación fiscal agresiva» o las «prácticas fiscales perniciosas» que se considera propician algunos países. En este sentido, no puede perderse de vista que muchos de los esquemas o estructuras que venían resultando «acceptables» (e incluso se consideran legales) de acuerdo con los tradicionales estándares de fiscalidad internacional ahora están siendo puestos en tela de juicio por la vía de su (re)calificación (en cierta medida en aplicación de un nuevo estándar internacional articulado a través de *soft-law*) como operaciones o estructuras de planificación fiscal agresiva o prácticas fiscales perniciosas, lo cual posee enorme importancia tanto desde una perspectiva conceptual como desde la práctica y el asesoramiento en materia de fiscalidad internacional así como de cara a realizar los correspondientes análisis de buena gobernanza corporativa. En este punto, es cierto que existe un alto grado de convergencia de «principios básicos» de fiscalidad internacional entre la Comisión UE, la OCDE e incluso la posición de los BRICS, sin perjuicio de lo indicado más arriba sobre el concepto comunitario de práctica fiscal perniciosa a la luz del Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial y la recomendación de buena gobernanza en materia tributaria. No obstante, consideramos que deberían tenerse en cuenta las múltiples implicaciones que, para el funcionamiento del sistema tributario (internacional) y el modelo actual de relaciones entre el fisco y los obligados tributarios, se derivan de transformaciones tan sustanciales como las que afectan al concepto de planificación fiscal legítima vs. ilegítima; muy en particular, este tipo de «mutaciones» del umbral de legitimidad de la planificación fiscal deberían venir revestidas de las correspondientes garantías y contrapesos que protegerían adecuadamente la seguridad jurídica y posición de los contribuyentes de buena fe.

Es decir, la Comisión UE a través de su Plan de Acción frente al fraude y la evasión fiscal y las dos recomendaciones de 6 de diciembre de 2012 vendría a proyectar su estrategia sobre tres grandes planos, a saber: a) la intensificación de la cooperación fiscal internacional a través de mecanismos de asistencia mutua, promoviendo en particular el desarrollo del intercambio automático; b) la buena gobernanza en materia tributaria reclamando tanto a los Estados miembros como a países terceros que configuren sus sistemas tributarios excluyendo regímenes fiscalmen-

te perniciosos, a partir del estándar de competencia fiscal perniciosa fijado por la UE (y que la OCDE también que estaría revisitando por la vía de reactivar su proyecto original de *Harmful Tax Competition* de 1998)²⁷; y c) la articulación de medidas frente a la planificación fiscal agresiva.

En relación con esta última cuestión, cabe destacar como el concepto de «planificación fiscal agresiva» que maneja la Comisión coincide a grandes rasgos con el que está desarrollando la OCDE²⁸. Así, el planteamiento de inicio del que parte la Comisión es que *la planificación fiscal se considera una práctica legítima*, con carácter general, de suerte que la calificación de la planificación fiscal agresiva queda circunscrita a los casos de montajes artificiosos o que persigan esencialmente el aprovechamiento de los aspectos técnicos de un sistema o las discordancias entre dos o más sistemas con el fin de reducir su deuda tributaria y ello resulte contrario a la finalidad de las normas aplicadas pudiendo adoptar diversas formas: dobles deducciones o *double dipping* (doble aprovechamiento de pérdidas) o la «*doble no imposición*» (la renta no es gravada en ningún Estado por exención en la fuente y en la residencia). Ahora bien, no todo supuesto de «doble no imposición» o de «doble deducción fiscal» o, en suma, cualquier ventaja fiscal que obtenga un contribuyente transfronterizo y derive de la diversidad de sistemas tributarios constituye planificación fiscal agresiva, ya que de otro modo todo el «sistema de fiscalidad internacional» caería en tal «categoría» considerando como funciona en la hora actual. Precisamente por ello, la Comisión UE (y la propia OCDE) identifica únicamente como casos de planificación fiscal agresiva determinados esquemas como los que consisten en «dobles deducciones» de gastos o bases imponibles negativas, o la doble no imposición, *allí donde tales resultados (doble deducción/doble no imposición) constituyen un resultado buscado por el contribuyente que ha «gestionado su situación fiscal» buscando esa «ventaja fiscal» y, además, ello resulte contrario a la finalidad de las normas aplicadas; de esta forma, otra serie de casos donde este efecto no resulta de una «orquestación intencionada» o respondan a una planificación legítima aprovechando una norma que articula un ventaja fiscal de forma consistente con su finalidad o *tax policy* quedarían fuera del concepto de planificación fiscal agresiva; por tanto, la obtención por un contribuyente transfronterizo de ventajas fiscales que pueden derivar de la descoordinación y disparidades que existen entre las distintas legislaciones fiscales y que generan con mucha frecuencia tanto casos de doble imposición internacional (residual) como de doble no imposición no entrañan per se planificación fiscal agresiva, ya que son intrínsecas al sistema de fiscalidad internacional actual.*

²⁷ Véase el reciente informe OCDE elaborado para el G20 a efectos de poner de manifiesto las actuales iniciativas desplegadas en relación con el fraude y la evasión fiscal internacional: OECD, *Current work of relevance to tackle off-shore tax evasion and tax avoidance*, April, 2013.

²⁸ Los principales documentos elaborados por la Comisión UE donde se expone el concepto y medidas frente a la planificación fiscal agresiva vendrían a ser los siguientes: Comunicación de la Comisión, *sobre concretos mecanismos para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, incluyendo a países terceros* [COM(2012) 351 final]; Comisión, *Tackling double non-taxation for faire and more robust tax systems*, 29-02-2012; Comunicación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012, *que recoge un Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal* [COM(2012) 722 final]; y Decisión de la Comisión de 23 de abril de 2013, *on setting up a Commission Expert Group to be known as the Platform for Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation*, C(2013) 2236 final.

En último análisis no puede perderse de vista que tanto el enfoque de la OCDE como el de la Comisión UE sobre planificación fiscal agresiva no tienen por objeto (inmediato y directo) alterar el concepto de abuso en el marco de procedimientos tributarios en curso a través de la interpretación de las normas tributarias por parte de las Administraciones tributarias, sino que la finalidad de esta construcción conceptual (la noción de planificación fiscal agresiva) no es otra que llamar la atención de los Estados (OCDE y UE) sobre determinados fenómenos (dobles no imposiciones, dobles deducciones) que derivan, en gran medida, de la interacción descoordinada de ordenamientos tributarios formando parte estructural del actual funcionamiento del sistema de fiscalidad internacional, al considerarse que tales fenómenos y sus efectos (desimposiciones) aun resultando «legales» constituyen en cierto modo «un fallo del sistema» que habría que corregir. Y precisamente, el verdadero objeto de estos proyectos OCDE y UE frente a la planificación fiscal agresiva vendría a consistir en la articulación por parte de los Estados de medidas de nueva generación frente a este fenómeno que ha emergido y alcanzado dimensiones social y sistémicamente inaceptables en la era de la globalización. Es decir, los proyectos frente a la planificación fiscal agresiva no están pensados para alterar la interpretación de las normas fiscales existentes por la vía de un soft-law que altere o produzca una mutación en el umbral de abuso o práctica abusiva, sino que su finalidad es otra y mucho más estructural cual es provocar un cambio legislativo en masa (por todos los países OCDE y Estados miembros UE) de manera que se adopten por el mayor número de países posible una serie de normas específicas (v. gr., cláusulas de sujeción fiscal impositiva) que pongan coto y excluyan los principales casos detectados de doble no imposición y dobles deducciones que se consideran contrarios a la finalidad de las normas tributarias que articulan determinadas ventajas fiscales (v. gr, normativa del método de exención para eliminar la doble imposición prevista en la legislación interna o en los CDI).

Por tanto, en mi modesta opinión, las medidas propuestas en el marco de las iniciativas comunitarias y OCDE de lucha frente a la planificación fiscal agresiva, ni se proyectan sobre todo tipo de planificaciones fiscales o ventajas fiscales que derivan de la interacción de legislaciones tributarias en el plano internacional, ni operan en el *plano interpretativo* sino que están concebidas para operar en el *plano legislativo* promoviendo un cambio legislativo en masa a nivel internacional que debe ser articulado por los legisladores nacionales introduciendo cláusulas específicas en cada ordenamiento y en los propios CDI.

Ahora bien, podría argumentarse que la estrategia europea diseñada por la Comisión UE en los términos expuestos podría perseguir en cierta medida la coordinación a nivel UE del concepto de «práctica fiscal abusiva»²⁹ por la vía de impulsar la introducción en las legislaciones nacionales de una cláusula general antiabuso estandarizada, a efectos de minimizar las distorsiones en el mercado interior derivadas de distintos niveles de lucha contra el fraude y la evasión fiscal (distintos umbrales de planificación fiscal legítima/ilegítima) y mejorar los actuales niveles de cumplimiento

²⁹ En torno al concepto de abuso manejado por el TJUE en relación con las medidas nacionales restrictivas del ejercicio de derechos protegidos por el Derecho de la UE, véase el trabajo de MARTÍN JIMÉNEZ: «Hacia un concepto unitario del abuso del Derecho Tributario de la UE», *QF*, n.º 7, abril, 2012, págs. 59 y ss.

de las obligaciones tributarias, lo cual no deja de poseer cierta lógica³⁰, pero no puede perderse de vista que esta cuestión está íntimamente conectada con otros elementos estructurales del sistema económico, jurídico y fiscal de cada país e incluso de su propia cultura y tradición jurídica (y «soberanía»), de manera que una transformación o mutación como la que podría pretender articular la Comisión posiblemente requiera tiempo y acciones de mayor alcance vinculadas a un proceso más avanzado de integración europea. A su vez, la mera articulación de un modelo comunitario de cláusula general antiabuso («*EU model GAAR*») en el ordenamiento de los diferentes Estados miembros, además de plantear una serie de cuestiones de no poca entidad, sigue sin resolver la problemática derivada de los diferentes modelos de cláusulas especiales antievasión fiscal que han articulado los distintos Estados a nivel unilateral y a través de sus convenios de doble imposición.

En este mismo orden de cosas, la posición de la Comisión UE dirigida a «mundializar» el estándar europeo de buenas prácticas fiscales exigiendo a países terceros el cumplimiento de los criterios del Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial adoptado por el ECOFIN el 1 de diciembre de 1997, a efectos de dismantelar las «medidas o prácticas fiscales perniciosas» que no resulten compatibles con tal instrumento de *soft-law*, requeriría un análisis más profundo, considerando sus importantes implicaciones. A este respecto, nos limitamos a apuntar su enorme potencialidad y cómo su eventual implementación a través de mecanismos de *blacklisting* consistentes en la elaboración de listas de «*tax havens*» impulsadas a nivel comunitario enumerando países terceros que desarrollan prácticas fiscales perniciosas incumpliendo los «estándares comunitarios» de buena gobernanza tributaria podría tener consecuencias de cierta consideración para los países terceros afectados si tal iniciativa postulada por la Comisión llegara a apoyarse por un cierto número de Estados miembros que articularan contramedidas coordinadas, lo cual podría no resultar sencillo o tardar en concretarse considerando cómo esta iniciativa no se ajusta al actual consenso internacional desarrollado por la OCDE en esta materia.

Asimismo, nos resulta llamativo la escasa atención prestada por la Comisión –tanto en su Plan de Acción frente al fraude y la evasión fiscal, como en otras iniciativas– a la problemática de la erosión de bases imponibles a través de precios de transferencia, así como a determinadas estructuras fragmentadas y negocios remotos a través de plataformas de comercio electrónico, de suerte que estas dos materias están siendo objeto de un intenso debate a nivel internacional bajo un prisma muy próximo a su consideración como mecanismos de planificación fiscal agresiva³¹.

³⁰ Vid. MAISTO/PISTONE: «A European Model for Member States' Legislation on the Taxation of Controlled Foreign Subsidiaries». Part 2, *European Taxation*, November 2008, págs. 554 y ss.

³¹ A este respecto, cabría mencionar el informe Collin-Colin, *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique* (enero 2013), elaborado por un grupo de expertos por encargo del Ministerio de Hacienda francés sobre los problemas que plantean determinados modelos de negocio globales como los desarrollados por las grandes multinacionales digitales y algunas empresas multinacionales que articulan estructuras internacionales de explotación de activos intangibles con escasa sustancia económica. El informe denuncia la falta de correspondencia que en muchos casos existe entre el lugar de generación del valor o beneficios y el lugar y sujeto de imputación de la renta. En este sentido, el informe francés resulta alineado con el de la OCDE, *Base Erosion & Profit Shifting*, hasta el punto de que pueden iden-

Es cierto que ha venido siendo la OCDE la organización internacional que ha liderado (con gran éxito) la conformación del *arm's length* como un principio sustantivo de fiscalidad internacional (posiblemente la espina dorsal del modelo actual) a partir de una concepción uniforme o de consenso articulada a través de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia.

Sin embargo, a nuestro juicio, podría resultar poco consistente tratar de articular una auténtica estrategia comunitaria en materia de fiscalidad internacional dejando al margen todo lo concerniente al principio de plena competencia considerando sus múltiples derivaciones e implicaciones. De hecho, si se examina el enfoque e implicaciones del reciente informe de la OCDE sobre *Base Erosion and Profit Shifting*³² (12 de febrero de 2013) presentado al G20 de febrero

tificarse áreas de influencia mutua. Quizás los elementos más originales de este informe radican en las propuestas de replanteamiento radical sobre la fiscalidad del comercio electrónico y el modelo de negocio de servicios digitales, tachándose las actuales reglas de fiscalidad internacional –particularmente los arts. 5 y 7 de los CDI que siguen el MC OCDE– como totalmente inadecuadas y anacrónicas. También se pone en tela de juicio el actual estándar aplicativo de los precios de transferencia en lo que se refiere a la explotación de intangibles, y las propias cláusulas antiabuso considerando que son poco efectivas frente a determinados esquemas de *treaty shopping*. Entre las propuestas de medidas a adoptar en este ámbito cabría destacar: a) El establecimiento de un impuesto por interconexión de datos digitales; y b) Una nueva definición «Establecimiento Permanente o EP virtual» a nivel internacional, modificando el MC OCDE, cuya operatividad a corto y medio plazo podría lograrse a través de un Convenio Multilateral OCDE (o UE) firmado por todos los países miembros (y terceros) que recogiera la nueva definición y modificara la existente en los actuales CDI y en legislación interna. Otro de los avances reseñables en esta misma línea es el proyecto de ley australiano, de 13 de febrero de 2013, *Countering Tax Avoidance and Multinational Profit Shifting Bill 2013*, actualmente en discusión en el parlamento australiano, y que pretende articular una normativa de precios de transferencia más robusta a efectos de prevenir la transferencia artificial de bases imponibles por parte de empresas multinacionales.

³² Este informe OCDE se encuentra alineado con las últimas tendencias de fiscalidad internacional, muy en particular con los nuevos principios que se están desarrollando en materia de precios de transferencia y activos intangibles, actualmente en fase de borrador de cara a ser incorporados a finales de 2013 en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia, así como con el proyecto OCDE de *Global Transfer Pricing Masterfile* que pretende articular un nuevo modelo global de documentación de precios de transferencia que pueda emplearse por los grupos de empresas a nivel internacional superando el actual modelo descriptivo evolucionando hacia otro más analítico y cualitativo. El aspecto nuclear o central de este informe OCDE resulta de una percepción de falta de equidad/*fairness* del sistema fiscal en cuanto a las actuales reglas de fiscalidad internacional que ordenan el campo de juego sobre el que se construyen determinadas estructuras internacionales empleadas por algunas multinacionales (MNE), en la medida en que de alguna forma podrían permitir que, en algunas ocasiones, se produzca una falta de correspondencia entre el sujeto al que se le imputa formalmente y obtiene la renta derivada de una transacción o negocio, y la persona o personas que, a través de sus actividades y sustancia económica, contribuyen de forma más clara a generar el valor añadido, la renta o presentan una conexión económica más estrecha con el origen económico de los beneficios generados en el marco de un grupo empresarial multinacional (*stateless income*); ello ha acontecido de forma paradigmática en el contexto del *e-commerce* de negocios remotos a través de estructuras fragmentadas. Uno de los principales objetivos de este informe es repensar las actuales reglas de fiscalidad internacional, buscando robustecer la «integridad» del Impuesto sobre Sociedades, de manera que se eviten los casos de falta de correspondencia entre la imputación de los beneficios y la sustancia económica generadora del valor económico de las transacciones. Se trata de adaptar estas reglas de fiscalidad internacional a un nuevo tipo de empresas multinacionales (empresas globales con cada vez más débiles vínculos con el Estado de la matriz), un nuevo tipo de negocios (*global business models*) actualizando unas reglas de fiscalidad internacional creadas en un tiempo distinto (siglo XX) y para modelos de negocio distintos. La globalización ha traído consigo un buen número de transformaciones en el ámbito empresarial y económico que se proyectan

2013³³, cabría identificar un buen número de interconexiones entre las cuestiones planteadas en el mismo y la estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión internacional³⁴, aunque también elementos de gran alcance donde la Comisión UE adopta una posición no alineada, como el propio concepto de práctica fiscal perniciosa derivada del Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial, cuyo eventual desarrollo e implementación plantea importantes desafíos.

En la misma línea, se echa igualmente de menos en el marco de las últimas iniciativas y tendencias de fiscalidad internacional (tanto a nivel OCDE como UE) una mayor atención y pro-

sobre el marco fiscal, de manera que resulta imprescindible su actualización. Al mismo tiempo, el movimiento tiene una dimensión mediática y de buena gobernanza tributaria, ya que se pretende acabar con esta apariencia de *unfairness* a efectos de que el sistema tributario internacional se perciba como más equilibrado y justo recobrando legitimidad frente al resto de los contribuyentes, con todo lo que ello conlleva para lograr niveles aceptables de cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias. Las principales áreas de trabajo donde se desarrollarán las propuestas de nuevas reglas y normativa fiscal nacional e internacional vendrían a ser las siguientes:

- Mecanismos para eliminar o neutralizar los efectos de arbitrajes fiscales empleando instrumentos financieros y entidades híbridos.
- Mejoras y clarificaciones de las reglas de precios de transferencia, particularmente en el terreno de los intangibles.
- Actualización y reordenación de las reglas que determinan la jurisdicción fiscal (principios fuente vs. residencia), en particular en las áreas de los intercambios digitales de bienes y servicios (*e-commerce*) pudiendo implicar cambios en el MC OCDE y los CDI (concepto de EP).
- Establecimiento de normas antiabuso más efectivas a nivel nacional e internacional: impulso y coordinación internacional de cláusulas generales y específicas más sofisticadas y efectivas; se citan como ejemplo las cláusulas generales antiabuso (GAAR), o las especiales relativas a la transparencia fiscal internacional (CFC/TFI), cláusulas de limitación de beneficios (LOB), y otras normas *antitreaty shopping*.
- Reglas sobre operaciones financieras intragrupo.
- Soluciones para prevenir la competencia fiscal perniciosa de forma efectiva.

El Plan de Acción de la OCDE pasaría por elaborar de forma coordinada un conjunto de medidas sobre estas áreas específicas, las cuales serán presentadas en junio 2013 para su aprobación a nivel interno por parte de la OCDE con el objetivo de que todos los Estados miembros las implementen de forma coordinada, así como que el G20 y otras organizaciones internacionales o supranacionales respalden e impulsen su articulación a nivel nacional e internacional. En todo caso, la OCDE se muestra contraria a «acciones unilaterales» de los Estados dirigidas a articular medidas no alineadas con este nuevo consenso internacional que se trata de establecer, ya que son potencialmente generadoras de doble imposición internacional residual. *Id.* DURST, M.: «OECD's Fight against Income Shifting –and for its Global role», *TNI*, December 3, 2012, págs. 933 y ss.

³³ El G20, en su comunicado de 15-16 de febrero de 2013, se limitó a respaldar el objetivo de los trabajos de la OCDE sobre Erosión de Bases Imponibles y transferencia de beneficios, así como a desarrollar medidas para evitar tales fenómenos de erosión de bases imponibles, adoptando de forma coordinada las correspondientes acciones de acuerdo con el plan de acción que la OCDE presentará en julio 2013. Asimismo, el G20 recomienda a todos los países la firma del Convenio Multilateral OCDE-Consejo de Europa sobre asistencia administrativa mutua, y al Global Tax Forum continuar con sus trabajos y progreso en la implementación de los actuales estándares de transparencia e intercambio de información. También se reitera el compromiso de extender la aplicación del intercambio automático, apoyando en este terreno el análisis de la OCDE para implementar esta modalidad de intercambio de información a través de un mecanismo multilateral.

³⁴ No perdemos de vista que el Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial considera constitutiva de práctica fiscal perniciosa una normativa o práctica que no se ajuste al estándar internacional del principio de plena competencia delimitado a través de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia.

tección de los contribuyentes transfronterizos frente a los crecientes riesgos de alto voltaje derivados de la realización de negocios o actividades transnacionales, toda vez que cada vez son más frecuentes los casos de doble imposición internacional residual, las discriminaciones fiscales y las acciones fiscales opresivas y pseudo-expropiatorias. Desde hace décadas, asistimos a una evolución de la fiscalidad internacional que presta escasa atención a los derechos y garantías de los contribuyentes de buena fe, cuando lo cierto es que los riesgos de sufrir doble imposición se han multiplicado como consecuencia de la globalización y de la proyección descoordinada de distintas soberanías fiscales aplicando cláusulas antiabuso cruzadas y asimétricas sobre los mismos hechos imposables. El «*Código Europeo del Contribuyente*» cuya elaboración propone la Comisión nos parece una iniciativa en la buena dirección, pero a primera vista nos parece insuficiente para resolver los múltiples problemas, riesgos y conflictos fiscales internacionales que tienen que afrontar cada día los contribuyentes de buena fe que realizan operaciones y negocios transfronterizos,³⁵ resultando imprescindible la mejora sustantiva de los niveles de seguridad jurídica, coordinación internacional y eliminación (*ex ante* y *ex post*) de los casos de doble imposición internacional residual a los que están expuestos los contribuyentes en un mundo globalizado.

En suma, las últimas iniciativas de la Comisión UE en materia de lucha contra el fraude y la evasión fiscal constituyen un movimiento estratégico en la dirección correcta y que converge en gran medida con las actuales tendencias internacionales en la materia, aunque, como ya hemos indicado, en determinados ámbitos el posicionamiento europeo va más allá del estrictamente internacional (OCDE). Aunque muchas de las medidas propuestas por la Comisión requieren una mayor concreción y desarrollo, no pueden perderse de vista las implicaciones de alcance que po-

³⁵ Nótese que, de acuerdo con el procedimiento de consulta que puso en marcha la Comisión el 25 de febrero de 2013 [TAXUD.D.2002(2013)276169], en principio se trataría de desarrollar un conjunto de principios fiscales comunes que en particular concretaran los derechos y obligaciones de los contribuyentes, de manera que los Estados miembros podrían establecer o adaptar sus propios códigos a este «estándar general o común europeo». La idea de fondo vendría a ser lograr una mayor visibilidad y transparencia de los derechos y obligaciones de los contribuyentes en los distintos Estados miembros, al considerarse que ello puede mejorar los niveles de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias así como las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios. Se parte, por tanto, de un enfoque de servicio o asistencial de la Administración a los contribuyentes al considerarse que la articulación de mecanismos asistenciales y cooperativos permite mejorar los niveles de cumplimiento voluntario y, por ende, la recaudación tributaria. Así las cosas, lo que resulta meridiano es que a través de esta iniciativa, en principio, no se pretende «armonizar» los derechos y obligaciones de los contribuyentes ni los procedimientos tributarios a nivel europeo, ni tampoco articular mecanismos que resuelvan los graves problemas específicos a los que tienen que hacer frente los contribuyentes transfronterizos que tienen relaciones fiscales internacionales y soportan la descoordinación de soberanías fiscales en el mercado interior. A lo sumo, esta carta de derechos y obligaciones de los contribuyentes permitirá mejoras puntuales en algunos Estados miembros, y puede contribuir a conformar un «estándar europeo mínimo de derechos de los contribuyentes» en el caso de que los distintos Estados terminaran adoptando o siguieran sustancialmente esta carta europea. En este orden de cosas no se pierda de vista la función que posee la Carta Europea de Derechos Fundamentales, en la medida en que otorga derechos a los contribuyentes que son directamente invocables en el marco de procedimientos nacionales, tal y como ha puesto de manifiesto el TJUE, en su Sentencia de 26 de febrero de 2013 [C-617/10 (NFJ050159)], cuando declaró que la Carta Europea de Derechos Fundamentales establece un «nivel de protección mínimo» en todos los Estados miembros que opera en el marco de litigios tributarios, incluso situaciones internas, resultando aplicable el Derecho de la UE (por ejemplo, en materia de IVA).

drían derivarse de esta estrategia comunitaria en el caso de que recibiera el correspondiente respaldo de los Estados miembros, por más que sea incompleta y haya que enlazarla con los más recientes movimientos internacionales (OCDE, G20, BRICS) que presagian transformaciones relevantes en los actuales principios, estándares y modelo de fiscalidad internacional y europea.

En este sentido, el Plan de Acción Antifraude de la Comisión convergería con la tendencia internacional actualmente dominante dirigida a mejorar los niveles de control fiscal sobre las actividades de los contribuyentes y reforzar los mecanismos de supervisión fiscal por parte de las Administraciones tributarias, incluyendo un nuevo umbral de abuso vs. planificación fiscal legítima; todo ello no supone otra cosa que una respuesta coordinada de determinados Estados para hacer frente a las «presiones» derivadas de la globalización en un contexto de crisis y consolidación fiscal con importantes necesidades de ingresos tributarios y de mejora de los niveles de equidad del sistema tributario (incluyendo un principio de «tolerancia cero» con toda manifestación de fraude y evasión fiscal)³⁶. Así, las Administraciones tributarias habrían respondido a las nuevas presiones a las que la globalización somete a los sistemas tributarios (abriendo grandes avenidas al fraude y la evasión fiscal), reforzando su acceso a la información (nacional e internacional) articulando nuevos estándares de transparencia e intercambio de información, robusteciendo sus cláusulas antiabuso (generales y específicas), y adoptando un enfoque más global que intensifique los mecanismos de cooperación a la coordinación (Foro OCDE de Administraciones tributarias, G20, etc.)³⁷.

³⁶ OWENS, J.: «Global Trends in Tax Systems», *Tax Notes International*, October, 1, 2012, págs. 115 y ss.

³⁷ OWENS, J.: «The Role of Tax Administrations in the Current Political Climate», *BIFD*, March 2013, págs. 156 y ss.