

# LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. LAS RECIENTES NOVEDADES SOBRE LA TRANSPARENCIA FISCAL Y LA EXPERIENCIA ITALIANA<sup>1</sup>

*Michele Ippolito*<sup>2</sup>

**SUMARIO. 1. La cooperación internacional de las administraciones tributarias. 1.1. El intercambio internacional de información tributaria. 1.2. El intercambio de información tributaria en el marco de la Unión Europea. 2. La recaudación tributaria extraterritorial 2.1. La recaudación de los tributos en ámbito internacional. 2.2. La recaudación de los tributos en el marco de la Unión Europea. 3. Las recientes novedades sobre la transparencia y la lucha contra la evasión y el fraude fiscal internacional. 4. La experiencia italiana: los recientes acuerdos fiscales y la *voluntary disclosure*. 5. Reflexiones finales.**

## RESUMEN

Este artículo analiza las diferentes formas de cooperación internacional que pueden adoptar las Administraciones tributarias para luchar contra la evasión y el fraude fiscal *cross-border*. Estas formas de cooperación, articuladas esencialmente bajo los esquemas del intercambio de información tributaria y la posibilidad de recaudar créditos tributarios en el territorio de otros Estados se están reforzando no solo dentro del territorio de la UE sino aún en el ámbito extra-europeo, en virtud de acuerdos bilaterales que testimonian una tendencia global hacia la restricción de los

---

<sup>1</sup> Recibido con fecha 28 de junio de 2015. Admitido con fecha 31 de julio de 2015.

<sup>2</sup> Doctor en Derecho, Universidad Carlos III de Madrid y Universidad de Pisa. Abogado especializado en Derecho Tributario [studiomicheleippolito@gmail.com](mailto:studiomicheleippolito@gmail.com)

márgenes de maniobra para operaciones de ocultación transfronteriza. A ése respecto se señalan los recientes tratados anti-fraude estipulados entre Italia y algunos Estados considerados desde siempre paraísos fiscales y el instituto de la *voluntary disclosure*.

## ABSTRACT

This paper assesses the cooperation tools that Tax Authorities can put into force in order to repress tax evasion and cross border fraud. Such means, essentially information exchange, and the possibility of tax collection over assets abroad, are growing not only within but also outside EU, thanks to bi-lateral cooperation agreements which seem to signal a global restrictive trend on trans-national covering. In that regard paper drives attention to the recent treaties agreed by Italy and some States always considered as “tax heavens” and the provisions on voluntary disclosure.

***Palabras clave:*** derecho tributario internacional; evasión fiscal; fraude a la ley fiscal; voluntary disclosure; transparencia fiscal.

***Key words:*** international tax law; tax evasión; tax fraud; voluntary disclosure; fiscal transparency.

## 1. LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.

El incremento de los intercambios comerciales, la deslocalización de las actividades productivas y, en términos más generales, la globalización de la economía, han conllevado un aumento, por parte de los contribuyentes, de las posibilidades de incumplir las obligaciones tributarias.

Estos incumplimientos se pueden realizar con conductas de evasión fiscal internacional, como la ocultación de un hecho imponible surgido en un Estado extranjero, o con conductas en fraude a la ley tributaria, como, por ejemplo, montando una sociedad ficticia en ordenamientos con regímenes impositivos nulos o muy favorables (*tax heaven*) para no ingresar los tributos en el Estado donde se realiza efectivamente la actividad de empresa.

El fraude y la evasión fiscal internacional no pueden ser obstaculizados individualmente por la Administración tributaria del Estado víctima de estos comportamientos, sino es necesaria una cooperación con las Administraciones tributarias de otros Estados.

Esta cooperación se puede cumplir de dos formas; primero con el intercambio de información tributaria que tiene como finalidad la inspección de los tributos. Por ejemplo, la Administración tributaria de un Estado puede solicitar la Administración tributaria de otro Estado para saber si un contribuyente residente en el primero haya realizado un hecho imponible en el territorio del segundo.

La segunda se realiza cuando la Administración tributaria de un Estado asiste la Administración tributaria extranjera para la recaudación de los créditos tributarios en su territorio.

Estas formas de colaboración – desarrolladas en el vigésimo siglo – no tienen antecedentes en el pasado. Los Estados, sobre la base del principio de no colaboración (*revenue rule*)<sup>3</sup>, consideraban inaceptable, en materia tributaria, cualquier forma de cooperación internacional. En efecto, para la mayoría de la doctrina, no sería correcto hablar de principio de no colaboración, sino de inexistencia de un deber general de colaboración, ya que no existió nunca una regla de derecho internacional para impedir la mutua asistencia<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup>Sobre este principio, cfr. EINAUDI, L., *La coopération internationale en matière fiscale*, en *Recueil des Cours*, vol. 25, 1928, p. 1 ss.; ALBRECHT, A.R., *The enforcement of taxation under international law*, en *British Yearbook of International Law*, vol. 30, Londres, 1953, p. 454 ss.; SACCHETTO, C., *Il principio della irrilevanza e della inapplicabilità delle leggi tributarie e degli atti d'imposizione di ordinamenti stranieri nella giurisprudenza degli Stati di Common Law e dell'Europa continentale*, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. 35, 1976, p. 79; SACCHETTO, C., *Tutela all'estero di crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978; GRAU RUIZ, M.A., *Mutual assistance for the recovery of tax claims*, The Hague, 2003; MALLINAK, B., *The revenue rule: a common law doctrine for the twenty-first century*, en *Duke Journal of Comparative and International Law*, vol. 16, 2006, p. 79 ss.; MASTELLONE, P., *Recent developments in cross-border enforcement of tax liability*, en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. 6, 2009, p. 581 ss..

<sup>4</sup> Cfr. TOSI, L. y BAGGIO, R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, IV ed., Cedam, 2013, p. 6.

La inexistencia de una colaboración no constituía un problema económico relevante: los Estados, con reverencia al principio de territorialidad<sup>5</sup>, aplicaban los tributos únicamente sobre los ingresos que se realizaban en su territorio y, por tanto, no existía la necesidad de conocer de los hechos económicamente relevantes realizados en el extranjero por parte de sus residentes.

El problema nació cuando los Estados, dejándose del principio de territorialidad, empezaron a exigir tributos también sobre algunas rentas percibidas por parte de sus residentes fuera del territorio nacional (*worldwide income taxation*). No aparecía entonces merecedora de tutela legal, ni siquiera bajo la forma de la neutralidad tributaria, la conducta de quienes para sustraerse a sus obligaciones desplazaren activos a Estados terceros beneficiándose a la vez de un tipo impositivo más favorable, de la seguridad derivada de la no cooperación internacional en tema de tributación, y de los servicios públicos del País de origen, financiados con las contribuciones de quienes no pudieron o no quisieron realizar operaciones semejantes. Es a partir de aquí que surge la reflexión sobre evasión y fraude tributario, entendidas como prácticas para evitar la aplicación de un trato impositivo principal y obligatorio. Y, a continuación, la necesidad de evitar el fenómeno contrario: que la falta de coordinación entre administraciones tributarias determine fenómenos de imposición múltiple.

Hoy en día, para obstaculizar las conductas de fraude y evasión fiscal internacional, la OCDE y la Unión Europea han elaborado normas de fomento a la cooperación entre las Administraciones tributarias y contraste de los Países no colaborativos, llamados, generalmente, paraísos fiscales<sup>6</sup>.

### **1.1 El intercambio internacional de información tributaria.**

---

<sup>5</sup> Sobre el principio de territorialidad, vid. RUSSO, M., *La territorialità en Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, (a cura di) SACCHETTO, C., Giappichelli ed., 2011, p. 81; BAGGIO, R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, p. 660; FRANSONI, G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004; SACCHETTO, C., *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione mondiale nel Paese di residenza*, en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, vol. 3, 2001, p. 35 ss.; SACCHETTO, C., *Territorialità (diritto tributario)*, en *Enciclopedia del Diritto*, vol. XLIV, Milano, 1992, p. 303 ss.; CROXATTO, G.C., *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, p. 119 ss.

<sup>6</sup> Inicialmente, la necesidad de una colaboración entre los Estados era necesaria para eliminar, o reducir, la doble imposición internacional. Este fenómeno constituía un obstáculo al comercio internacional, ya que la misma renta arriesgaba de ser gravada en dos Países diferentes. De paso cabe señalar que, en estos últimos años, la necesidad de una más efectiva cooperación, se ha incrementado también con motivo de obstaculizar las financiaciones a las organizaciones terroristas.

Las fuentes normativas del intercambio internacional de información tributaria<sup>7</sup> son los convenios bilaterales contra la doble imposición (que se ajustan al Modelo elaborado por la OCDE), el Convenio de Estrasburgo y, en el ámbito de la Unión Europea, la Directiva n. 2011/16/UE<sup>8</sup> más algunos reglamentos.

El Modelo de convención contra la doble imposición elaborado por la OCDE contempla el intercambio de información en el artículo 26 que, en su primera versión del 1963, limitaba esta forma de cooperación para resolver problemas de doble imposición.

Sucesivamente, con el surgir de la necesidad de cooperar para luchar contra la evasión y el fraude fiscal internacional, la OCDE modificó este artículo admitiendo el intercambio de información también para la actuación de normas fiscales nacionales, siempre respecto a tributos disciplinados por la Convención. Recientemente, media ulteriores modificaciones, se ha admitido el intercambio de información para todos los tributos de cualquier tipo o denominación y respecto a personas que no tienen residencia en ninguno de los Estados contratantes.

La disposición no disciplina las modalidades y los plazos para realizar el intercambio de información; éstas son decididas por las autoridades competentes de los mismos Estados estipulantes que frecuentemente suscriben acuerdos de naturaleza administrativa.

---

<sup>7</sup> Sobre el intercambio internacional de información tributaria vid. VALENTE, P., *Nuovo standard OCSE per lo scambio di informazioni*, en *Il fisco*, 2014, p. 1568; VALENTE, P. – VINCIGUERRA, L., *Scambio di informazioni. Profili applicativi nelle verifiche*, Ipsoa, 2013; DELLA CARITA', A., *Evoluzione del contesto internazionale in materia di scambio di informazioni tra stati e ulteriori prospettive future*, en *Corriere Tributario*, 2014, p. 1186; UCKMAR, V., CORASANITI, G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE, P., CORRADO OLIVA, C., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, II ed., Cedam, 2012, p. 116; MORENO GONZÁLEZ, S., *Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información*, en *Cronica tributaria* 2013, p. 193; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., *Diferentes enfoques para el intercambio automático de información*, en *Revista Quincena Fiscal*, n. 16, 2013; MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria*, en COLLADO YURRITA, M. A. – MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributari*, Atelier, Barcelona, 2012, p. 351; DORIGO S., *La cooperazione fiscale internazionale*, en *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, (a cura di) Sacchetto, C., Giappichelli ed., 2011, p. 206 ss.; OWENS, J., *Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters*, en *Bulletin of International Fiscal Documentation*, vol. 63, 2009, p. 557; CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y asistencia mutua*, en CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, 2009, CISS, Madrid, 2009, p. 649; BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., *Intercambio de información internacional*, en CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, 3ª ed., IEF, Madrid, 2007, p. 1212; FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006; FEDELE, A., *Prospettive e sviluppo della disciplina dello scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, en *Rassegna Tributaria*, 1999.

<sup>8</sup> DOUE L-64, de 11 de marzo de 2011, pp. 1 y ss.

Hay tres modalidades indicadas en el Convenio. La más frecuente es el intercambio previa solicitud, que se verifica cuando la Administración tributaria de un Estado solicita la Administración tributaria de otro Estado para que le remita información respecto a un sujeto determinado. La información solicitada tiene que ser *foreseeably relevant*, es decir presumiblemente útil por la inspección y no puede ser una *fishing expedition*, o sea una solicitud indiscriminada de información sobre una pluralidad de contribuyentes. Si el Estado requerido no tuviese la información solicitada, tendrá que activarse para hallarla.

La segunda modalidad es el intercambio espontáneo, donde no hay una solicitud por parte de la Administración tributaria interesada, ya que es la Administración tributaria extranjera que, descubriendo información tributaria relevante, espontáneamente se la comunica al País afectado.

La modalidad menos difundida es el intercambio automático, que se verifica cuando los datos se transmiten de forma automática, sin control previo y para un conjunto amplio de asuntos.

El Comentario del convenio afirma que los Estados pueden combinar estas modalidades y pueden, también, utilizar otros mecanismos como inspecciones cruzadas e inspecciones realizadas por agentes de otro Estado parte<sup>9</sup>.

El Estado solicitado puede oponerse solamente si se verifica algún supuesto de los contemplados en el párrafo 3 del artículo 26. Esto ocurriría cuando la solicitud imponga adoptar disposiciones que deroguen a la legislación del País de destino o cuando la revelación podría violar secretos mercantiles, industriales o profesionales creando un daño económico al sujeto inspeccionado.

El Estado solicitante tiene una amplia discrecionalidad en utilizar la información intercambiada, que puede ser empleada para sus actividades de inspección, recaudación y procedimientos accesorios a esos dos. El Estado solicitado no puede limitar el uso de la información proporcionada. Sin embargo, el artículo 26 del Modelo OCDE impone a quien obtenga la información utilizarla únicamente en los procedimientos tributarios y en principio no puede transmitirla a otras autoridades o utilizarla en procesos de naturaleza diferente; sin embargo como el artículo 26 prevé que las informaciones se puedan utilizar también en los

---

<sup>9</sup> Sobre este tema, vid. SACCHETTO, C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, Pt. I, en *Bollettino Tributario*, vol. 57, 1990, p. 487 ss.

procedimientos accesorios, ello sería precisamente el caso de los procedimientos penales conexos con un hipotético delito fiscal<sup>10</sup>.

La segunda fuente sobre el intercambio de información tributaria es el Convenio de Estrasburgo del 25 de enero de 1988. Este instrumento convencional multilateral fue elaborado conjuntamente entre la OCDE y el Consejo Europeo y entró en vigor el 1 de abril de 1995. La regulación sigue los principios sentados por el artículo 26 del Modelo OCDE, por tanto existe cierta libertad en la elección de las tipologías de cooperación tributaria que se puedan aplicar contemporáneamente a la misma situación. Esto se verifica sobre todo entre los Estados miembros de la Unión Europea que deben aplicar las disposiciones del Convenio de Estrasburgo, las directivas UE y los tratados bilaterales. En todos estos casos, en lugar de un estéril criterio formal, se privilegia el principio del instrumento más eficaz en la adopción del procedimiento y demás instrumentos de tutela contra el fraude: los Estados interesados pueden elegir la normativa que les permite obtener el resultado mejor y no están estrictamente vinculados por la naturaleza comunitaria o internacional de la ley de aplicación.

Respecto a la tutela del contribuyente <sup>11</sup> sometido al intercambio de información, el modelo OCDE no prevé nada, mientras que el Convenio de Estrasburgo, en el artículo 21, exige salvaguardar los derechos reconocidos por las leyes y la praxis administrativa del Estado solicitado.

La fórmula genérica contemplada por el artículo 21 mencionado no individúa los específicos derechos que un contribuyente puede ejercitar durante el procedimiento de intercambio de información. En realidad, generalmente, el contribuyente conoce del intercambio solo después que el procedimiento se concluyera, cuando la Administración tributaria competente emite, por ejemplo, un acto de liquidación. Como a lo largo del procedimiento las Administraciones tributarias excluyen la participación del sujeto interesado, es evidente que éste no

---

<sup>10</sup> Sobre las relaciones entre el intercambio de información y los procedimientos penales, cfr. SACCHETTO, C., *Lo scambio di informazioni in materia fiscale. Collegamenti con il procedimento penale. L'approccio italiano*, en *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2009, p. 92 ss.

<sup>11</sup> Sobre los derechos de los contribuyentes respecto el intercambio de información tributaria, cfr. BORJA, P., *La tutela giurisdizionale dei diritti stabilita dall'ordinamento comunitario in materia fiscale*, en *Rivista di diritto tributario*, 2012; MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Iustel, Madrid, 2008, p. 139; SACCHETTO, C., *La colaboración internacional en materia tributaria*, en *Boletín de Fiscalidad internacional*, n. 15, 1998, p. 7. Sobre los derechos de los contribuyentes en materia tributaria, cfr. PODDIGHE, A., *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010.

podrá tutelarse en vía preventiva, es decir antes que la Administración tributaria solicitada transmita la información a la Administración tributaria solicitante objetando, por ejemplo, que el Estado solicitado haya adquirido la información tributaria con procedimientos ilegítimos<sup>12</sup>.

## **1.2 El intercambio de información tributaria en el marco de la Unión Europea.**

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no lleva ninguna disposición sobre la asistencia mutua en materia tributaria. Sin embargo, el artículo 197 y el artículo 325 TFUE recomiendan la instauración de una colaboración administrativa para dar actuación al derecho de la Unión y para luchar las actividades ilegales que lesionan los intereses financieros<sup>13</sup> comunes.

Las normas de la UE sobre el intercambio de información tributaria son análogas a las normas elaboradas en ámbito internacional pero tienen finalidades diferentes, centradas en el contraste a los ejercicios abusivos de las libertades fundamentales establecidas por el Tratado de la UE y la realización del mercado común.

En materia de fiscalidad directa<sup>14</sup>, la fuente más importante es la Directiva n. 2011/16/UE <sup>15</sup> (integrada y modificada recientemente por la Directiva

---

<sup>12</sup>Respecto de este tema, recientemente el Tribunal Supremo Italiano, con la ordenanza n. 8605 del 28-04-2015 ha afirmado que la *Lista Falciani* – una lista de contribuyentes que detenían *asset* en Suiza y obtenida ilegítimamente por los Estados miembros – puede ser utilizada, con finalidad de inspección tributaria pero no como medio de prueba sino como indicio. En doctrina, cfr. ARMELLA, S., *Amesso l'uso della Lista Falciani per gli accertamenti fiscali, ma è semplice indizio – Il commento*, en *Corriere Tributario*, 2015, p. 1995; D'AYALA VALVA, F., *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la lista Falciani*, en *Rivista di Diritto Tributario*, 2011.

<sup>13</sup> Ya que el financiamiento del balance de la Unión Europea es constituido predominantemente por los ingresos de los aranceles aduaneros y por una parte del Iva, resulta claro el interés de la lucha a la evasión y al fraude internacional.

<sup>14</sup> Se recuerda que la materia de la fiscalidad indirecta es atribuida a la Unión Europea mientras la materia de la fiscalidad directa es atribuida a los Estados miembros.

<sup>15</sup>DOUE L64 de 11 de marzo de 2011. En la doctrina española, cfr. MORENO GONZÁLEZ, S., *La cooperación administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE*, en COLLADO YURRITA, M. A. – PATÓN GARCÍA, G. - SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (Coords.), en *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2011, p. 221; MARTÍNEZ GINER, L. A., *El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos*, en COLLADO YURRITA, M. A. – MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributari*, Atelier, Barcelona, 2012, p. 83.

2014/107/UE<sup>16</sup>). La directiva prevé expresamente que su ámbito de aplicación no atañe al impuesto sobre el valor añadido, a las aduanas y a las accisas, ya que el intercambio de información sobre estos tributos está disciplinado por reglamentos específicos, excluyéndose de todas formas las cotizaciones de la Seguridad Social. Siempre respecto al ámbito de aplicación, se especifica que el contenido de la directiva no perjudica a las obligaciones establecidas con acuerdos bilaterales o multilaterales que prevean una cooperación administrativa más estrecha<sup>17</sup>.

La directiva contempla métodos de intercambio de información análogos a aquellos indicados en el Modelo del convenio OCDE y en el Convenio de Estrasburgo, a saber: el intercambio de información previa solicitud, automático y espontáneo.

Respecto del intercambio previa solicitud se prevé que la Administración tributaria del Estado solicitado tiene que transmitir la información solicitada si ya la tiene; si no la tuviera, debería empezar las inspecciones administrativas para obtenerla. La Autoridad solicitada actuará como si procediese en su mismo interés.

Por lo que respecta a los plazos, la Autoridad solicitada tiene que transmitir la información a los seis meses desde la fecha de recepción de la solicitud. Sin embargo, si ya la tuviera, debería remitirla dentro de los dos. Con respecto de algunos casos específicos, las autoridades interesadas pueden concordar fechas diferentes. Si la autoridad solicitada cree que sería necesaria una información suplementaria, tiene que comunicarla a la autoridad solicitante dentro de un mes desde la fecha de recepción de la solicitud. En este caso el término para contestar empezaría desde el día siguiente al que se recibiera la información suplementaria de parte de la autoridad solicitada. Finalmente, si la autoridad solicitada rechazara la solicitud, tendría que informar la autoridad solicitante dentro de un mes del día de recepción de la misma.

Además de indicar las tipologías de intercambio de información, la directiva admite que los Estados miembros pueden adoptar otras formas de cooperación administrativa. En primer lugar, los funcionarios de la autoridad solicitante podrían participar a las investigaciones desarrolladas por parte de la autoridad directamente competente, interrogando las personas indagadas y obteniendo copia de la documentación necesaria. En segundo lugar, se prevé que las Administraciones

---

<sup>16</sup>DOUE L-359, de 16 de diciembre de 2014, pp. 1 y ss.

<sup>17</sup> Artículo 1, apartado 3, Directiva n. 2011/16/UE.

tributarias de dos o más Estados miembros pueden decidir hacer inspecciones simultáneas.

Con la autorización de la autoridad competente del Estado miembro que comunica la información, el Estado solicitante puede utilizar la información obtenida para fines diversos. Además, si considerara que la información recibida podría ser útil a la autoridad de un tercer Estado miembro, tiene facultad de transmitirla a esta última, salvo oposición en el plazo de diez días de parte de la autoridad que realizó la transmisión. El plazo corre desde la comunicación de la intención de transmitir la información al tercer Estado.

Así como en el Modelo OCDE, la directiva prevé los supuestos que permiten al Estado solicitado oponerse a la solicitud. Estos supuestos se verifican cuando la solicitud imponga al Estado solicitado adoptar disposiciones que deroguen su legislación, cuando la información pueda destacar secretos mercantiles, industriales o profesionales creando un daño económico al sujeto verificado y cuando el Estado miembro solicitante no estuviese en condiciones de transmitir información equivalente. La directiva prevé expresamente que el Estado solicitado no puede rechazar de transmitir la información solicitada solamente por hallarse almacenada en un archivo de banco u otro instituto financiero de naturaleza privada.

Respecto a la fiscalidad indirecta, la colaboración en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (Iva)<sup>18</sup> está disciplinada por el Reglamento UE n. 904/2010 del 7 de octubre de 2010<sup>19</sup>. Éste sienta un procedimiento de recogida de datos que atañan los sujetos económicos y las operaciones imponibles, denominado VIES (*VAT Information Exchange System*), que permite a las Administraciones tributarias de los Estados Miembros obtener diferentes informaciones y prevé la posibilidad que algunos funcionarios de una Administración tributaria puedan participar a las inspecciones desarrolladas por la Administración tributaria de otro Estado en su territorio.

En tema de accisas<sup>20</sup>, la disciplina del intercambio de información está recogida en el Reglamento de 2 de mayo de 2012, n. 389<sup>21</sup> mientras por lo que se

---

<sup>18</sup> Sobre el intercambio de información en materia IVA, en la doctrina italiana, cfr. CAPOLUPO, S., *Lotta alle frodi IVA: nuove regole sullo scambio di informazioni*, en *L'IVA*, 2011; CENTORE, P., *Le misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi IVA*, en *Corriere Tributario*, 2010.

<sup>19</sup> DOUE L-268, de 12 de octubre de 2010, pp. 1 y ss.

<sup>20</sup> Sobre el intercambio de información en materia de accisas, cfr. ARMELLA, S., *Cooperazione amministrativa in tema di accise*, en *L'IVA*, 2013, p. 53.

refiere a aduanas la disciplina relevante se halla en los Reglamentos de 12 de marzo de 1997, n. 515<sup>22</sup> y de 2 de julio de 2003, n. 2454<sup>23</sup>.

Tampoco estos actos normativos prevén específicas tutelas con respecto de los contribuyentes; mas por lo menos en lo que concierne el derecho de participar al procedimiento, deberían aplicarse las tutelas contenidas en la Carta de Niza de derechos fundamentales<sup>24</sup> que tras la entrada en vigor del Tratado de Lisboa<sup>25</sup>, tiene el mismo valor jurídico de TUE y TFUE..

## **2. LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EXTRATERRITORIAL.**

### **2.1. La recaudación de los tributos en ámbito internacional.**

La forma de cooperación entre Administraciones tributarias más fuerte y penetrante concierne la recaudación de los tributos. Esta forma de cooperación no permite a la Administración tributaria de ejercer directamente sus poderes en el territorio de otro Estado. La Administración tributaria ajena podría únicamente solicitar la Administración tributaria territorial para recaudar créditos tributarios sobre bienes que estuviesen en su término.

La normativa que disciplina la recaudación de los tributos se halla en convenios bilaterales contra la doble imposición (que se ajustan al Modelo

---

<sup>21</sup>DOUE L-121, de 8 de mayo de 2012, pp. 1 y ss.

<sup>22</sup>DOUE L-82, de 22 de marzo de 1997, pp. 1 y ss.

<sup>23</sup>DOUE L-253, de 11 de octubre de 1993, p. 1 y ss.

<sup>24</sup> Sobre los derechos fundamentales tutelados por la Carta de Niza, vid. LAROMA JEZZI, P., *Il riconoscimento in materia fiscale dei diritti fondamentali tutelati dalla CEDU e dalla Carta dei diritti UE*, en *Corriere Tributario*, 2015, p. 679; FERNÁNDEZ MARÍN, F., *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, en DI PIETRO, A. – TASSANI, T., *I principi europei del diritto tributario*, 2013, p.357; MAISTO, G., *The impact of the European Convention on Human Rights on Tac Procedures and Sanctions with special reference to tax treaties and the EU Arbitration Convention*, en AA.VV., *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, (a cura di) Kofler, G. – Maduro, M.G. – Pistone, P., IBFD, 2011, p. 379; DI PIETRO, A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione*, en GLENDI, C. – UCKMAR, V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011; BESSON, S., *The Human Rights Competence in the EU. The State of the Question after Lisbon*, en AA.VV., *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, (a cura di) Kofler, G. – Maduro, M.G. – Pistone, P., IBFD, 2011, p. 39; DEL FEDERICO, L., *I principi della convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, en *Rivista di Diritto Finanziario*, 2010; DEL FEDERICO, L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Giuffrè, 2010, p. 269.

<sup>25</sup>Cfr. Art. 6 TUE.

elaborado por la OCDE), en el Convenio de Estrasburgo y, en el ámbito de la Unión Europea, la Directiva n. 2010/24/UE<sup>26</sup>.

El Modelo de la OCDE disciplina la colaboración en este ámbito en el art. 27, intitulado *Assistance in the collection of taxes*. Este artículo concierne directamente la asistencia a la recaudación de los tributos aplicable por los Estados que quisieren estipular un convenio contra la doble imposición. El ámbito objetivo de aplicación puede abarcar todos los tributos o solamente algunos, los intereses de demora, las sanciones administrativas y los gastos del procedimiento<sup>27</sup>. Pues un Estado, antes de solicitar la recaudación en el territorio de otro Estado, tiene que intentar la recaudación de los créditos sobre bienes del contribuyente ya presentes en su territorio. Si el contribuyente además de detener activos en el País de residencia, los tuviera aún en el extranjero, la Administración tributaria nacional debería recaudar sus créditos en primer lugar en su propio territorio y, solo si el patrimonio ejecutado no fuera suficiente podrá solicitar la recaudación extraterritorial. El Estado solicitante tendrá que demostrar que el contribuyente no tiene más bienes en su territorio; de lo contrario, el Estado solicitado podría rechazar la solicitud.

Para poder adoptar una cláusula del tipo de arriba se precisa un previo acuerdo sobre el mutuo reconocimiento de títulos ejecutivos, que puede tener naturaleza judicial (como una sentencia firme) o no judicial (como un acto de liquidación tributaria firme). Los Estados no pueden solicitar la recaudación de los tributos sobre la base de un título ejecutivo que puede ser impugnado. En este caso el remedio más indicado para obviar al peligro de pérdidas de la garantía patrimonial consiste en la solicitud de medidas cautelares (*measures of conservancy*), generalmente consiste el secuestro preventivo.

Los Estados se deben acordarse también sobre el reparto de los gastos del procedimiento. Generalmente, los gastos comunes son del Estado solicitado, mientras los extraordinarios son del Estado solicitante.

Respecto de las fechas de caducidad del procedimiento de recaudación, el Convenio prevé que los Estados adoptaran las reglas contenidas en sus normativas.

Un Estado no tiene nunca el deber de recaudar tributos de otro Estado en su territorio cuando tendría que adoptar medidas administrativas diferentes da aquellas

---

<sup>26</sup>DOUE L-84, de 31 de marzo de 2010, pp. 1 y ss.

<sup>27</sup>OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital – Condensed Version*, Paris, 2010, par. 11, p. 414.

que son admitidas en su ordenamiento; cuando la recaudación pudiera violar el ordenamiento público; cuando el Estado solicitante no hubiera intentado recaudar los tributos en su territorio y cuando la asistencia conllevará para el Estado solicitado un gasto administrativo desproporcionado respecto al beneficio que podría tener el solicitante.

El párrafo 6 del artículo 27 prevé que las controversias que conciernen la existencia, la validez y la cuantía del crédito fiscal de un Estado competen a la autoridad judicial de dicho Estado.

El Convenio de Estrasburgo además establece que un Estado pueda solicitar la recaudación de tributos en el extranjero únicamente sobre la base de un título ejecutivo firme. El Estado, cuando solicite la recaudación, tendrá que proporcionar una declaración en que conste la firmeza y una copia oficial de la misma, añadiendo cualquier ulterior documento en aras de la concesión de medidas cautelares. El título ejecutivo deberá ser aceptado, reconocido, integrado o sustituido con un título ejecutivo del Estado solicitado si el crédito tributario no pudiera ser recaudado sobre la base de la normativa del País de origen.

## **2.2. La recaudación de los tributos en el marco de la Unión Europea.**

En el marco de la Unión Europea la asistencia a la recaudación se armonizó por primera vez, con la Directiva n. 76/308/CEE<sup>28</sup> cuyo ámbito material de aplicación se hallaba limitado a algunos tributos como, por ejemplo, aranceles de exportación y de importación.

Hoy la principal fuente en tema es la Directiva n. 2010/24/UE<sup>29</sup>(en vigor desde el 1º enero 2012) que comprende todos los tributos y aranceles de cualquier especie, las sanciones administrativas y los intereses de demora. Están excluidas de forma expresa las cotizaciones a la Seguridad Social, los derechos de naturaleza contractual y las sanciones penales.

Una de las reglas más importantes es que el Estado solicitado tiene que tratar los créditos del Estado solicitante como si fueran suyos y tiene que cobrarlos utilizando los procedimientos legislativos, reglamentarios y administrativos

---

<sup>28</sup>DOUE L-73, de 15 de marzo de 1976, pp. 46 y ss.

<sup>29</sup>DOUE L-84 de 31.03.2010. En Italia esta directiva fue transpuesta por el *Decreto Legislativo n. 149/2012* seguido por el *Decreto Ministeriale 28 dicembre 2013* y el *Decreto Ministeriale 28 febbraio 2014*.

previstos en su ordenamiento jurídico. Además, no debe verificar la subsistencia del crédito: es suficiente que el Estado solicitante demuestre que el título sea idóneo, según su legislación, para activar la recaudación forzosa.

El título debe indicar la tipología de crédito, la naturaleza del mismo, el deudor, la oficina responsable de la inspección originaria y la oficina de contacto para obtener las informaciones que correspondan.

Como dicho el presupuesto de una recaudación en el extranjero se halla en la firmeza del título ejecutivo. No obstante la Administración tributaria solicitante puede pedir la ejecución inmediata si su propia ley lo permite. Aún en ámbito comunitario, la Autoridad tributaria nacional deberá intentar satisfacer sus créditos sobre bienes que se hallen en el territorio nacional, y procederá en el País solicitado solo si ellos no fueren suficientes; sin embargo se permite la activación del procedimiento de cooperación no solo en caso de insuficiencia del patrimonio sino aún cuando la recaudación fuere excesivamente onerosa.

Si el ordenamiento del Estado solicitado prevé la posibilidad de adoptar medidas cautelares, la Administración tributaria del Estado solicitante puede pedir las.

Al igual que el artículo 1, apartado 3 de la Directiva n. 2011/16/UE en materia de intercambio de información y el artículo 27, apartado 2, del Convenio de Estrasburgo, el artículo 24 de la Directiva n. 2010/24/UE establece que cuando la recaudación puede fundamentarse en diferentes regulaciones, deberá aplicarse la normativa más eficaz<sup>30</sup>.

Con respecto de los derechos del contribuyente, se debe distinguir entre oposición al título y oposición al procedimiento de recaudación.

Si el contribuyente quiere impugnar el título, tendrá que hacerlo en la jurisdicción del Estado solicitante. Si quiere contrastar el procedimiento, tiene que hacerlo antes el juez del Estado solicitado<sup>31</sup>.

---

<sup>30</sup> Cfr. Tribunal de Justicia, sent. 21 septiembre 1999, C-307/97, *Saint Gobain*.

<sup>31</sup> Cfr. Tribunal de Justicia, sent. 14 enero 2010, C-233/08, *Kyrian*.

### 3. LAS RECIENTES NOVEDADES SOBRE LA TRANSPARENCIA FISCAL Y LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN Y EL FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL.

Analizada brevemente la evolución histórica y la disciplina actual del intercambio de información y de asistencia en materia de recaudación en ámbito internacional y europeo, la lucha a la evasión y al fraude fiscal se ha en efecto tornado en una seria y urgente prioridad en las relaciones internacionales.

En ámbito internacional esta tendencia encuentra otra reciente confirmación en el acuerdo para la implementación del nuevo estándar de la OCDE (*Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*) que disciplina el intercambio automático de informaciones entre las Administraciones Tributarias de los estados contratantes; un mecanismo de alta eficacia contra el fraude que entrará en función a partir de 2017<sup>32</sup>.

La propuesta individúa criterios uniformes en que se indica la información que puede ser intercambiada, las instituciones tributarias que tienen que transmitir la información, las modalidades y las fechas a respetar. El acuerdo se divide en dos partes: el *Common Reporting Standard (CRS)* que contiene las disposiciones en materia de *reporting* y *due diligence* y el *Model Component Authority Agreement (CAA)* que contiene las reglas por el intercambio de información<sup>33</sup>.

Según el CAA los datos objeto de intercambio serían: nombres y los datos identificativos de los titulares de cuentas corrientes bancarias, los números de la cuentas, los nombres y los datos identificativos de los institutos financieros y los saldos de las cuentas al final del año solar interesado. La información se remite de forma automatizada cada año, a los nueve meses a contar desde la finalización del año solar interesado.

---

<sup>32</sup>En el mes de junio 2013 la OCDE presentó al G8 el informe *A Step Change in Tax Transparency* que contenía indicaciones sobre las acciones necesarias para un intercambio de información tributaria automático. El 6 septiembre 2013, los líderes del G20 se mostraron favorables a la iniciativa e invitaron la OCDE a disponer un modelo. El 13 febrero 2014, la OCDE presentó el *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information* por el intercambio automático de información entre las Administraciones tributarias de todo el mundo.

<sup>33</sup>El 7 de agosto de 2015 la OCDE ha publicado tres informes respecto la lucha a la evasión y fraude fiscal internacional: el manual operativo de los estándares CRS, la actualización del informe sobre la *voluntary disclosure* y el protocolo de modificación del Modelo TIEA (*Tax information exchange agreement*).

Otra reciente novedad en materia es la operatividad de la normativa FACTA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), promovida por los EE.UU.<sup>34</sup>.

El FACTA prevé algunas obligaciones por las instituciones financieras extranjeras (*Foreign Financial Institutions - FFIs*) respecto a determinadas cuentas bancarias. Estas instituciones tienen que inscribirse en un registro conservado por la autoridad fiscal estadounidense (*Internal Revenue Service - IRS*) y estipular un acuerdo con el cual el instituto financiero transmitirá periódicamente la información respecto las cuentas corrientes bancarias de sujetos estadounidenses<sup>35</sup>.

En el ámbito de la Unión Europea, hace poco la Comisión ha presentado dos propuestas legislativas.

Es de 18 de marzo la Iniciativa sobre la Transparencia Fiscal<sup>36</sup> que tiene como finalidad la lucha contra la evasión del impuesto de sociedades. Sobre la base de esta propuesta, cada tres meses las Administraciones tributarias nacionales deberán enviar un breve informe a los demás Estados miembros en relación a las resoluciones fiscales transfronterizas. Estas resoluciones atañen los acuerdos del nivel de imposición de los beneficios estipulados entre algunos Estados miembros y

---

<sup>34</sup>El 10 de enero de 2014, Italia ha firmado un acuerdo intergubernamental con EE.UU. (*Accordo intergovernativo Italia – Usa, I.G.A.*). Este acuerdo bilateral en materia de intercambio automático de información tributaria prevé que la Administración tributaria italiana tendrá que transmitir al IRS estadounidense información fiscal respecto de sujetos residentes o ciudadanos estadounidenses que tienen cuentas corrientes en Italia. Asimismo, los EE.UU. transmitirán a la Administración tributaria italiana la información relativa a los sujetos residentes en Italia que tienen cuentas corrientes bancarias en EE.UU. El 7 de agosto de 2015 la Administración tributaria italiana ha publicado las instrucciones para la transmisión de la información contemplada por el acuerdo FACTA.

En la doctrina, sobre los acuerdos FACTA, vid. PIERGIORGIO, V., *Scambio di informazioni ed evasione fiscale internazionale: gli accordi FACTA*, en *Corriere Tributario*, 2014, p. 1875; GIL SORIANO, A., *Las amenazas de la Foreign Account Tax Compliance Act estadounidense*, en *Tribunal Fiscal*, n. 257, 2012, p. 34; MARTÍNEZ GINER, L. A., *El fortalecimiento de la obtención de la información tributaria en el ámbito internacional: FACTA versus RUBIK*, en *Revista Quincena Fiscal*, n. 19, 2012; ECKL, P. – SAMBUR, J., *The impact of the US Foreign Account Tax Compliance (FATCA) on European Entities*, en *European Taxation*, January, 2012, p. 41; DIZDAREVIC, M., *The FATCA provisions of the Hire Act: boldly going where no Withholding has gone before*, en *Fordham Law Review*, vol. 79, n. 6, 2011, p. 2969; SPENCER, D., *FACTA and automatic exchange of information*, en *Journal of international taxation*, n. 21, 2010.

<sup>35</sup>El FACTA prevé dos modelos de actuación. El primero, publicado el 25 de junio de 2012, atañe el intercambio automático de información. Este prevé que las instituciones financieras extranjeras comuniquen las cuentas corrientes bancarias de sujetos estadounidenses a su Administración tributaria que la transmitirá a el IRS. El segundo, publicado el 14 de noviembre de 2012, es contemplado por los Estados que no quieren realizar un intercambio automático de información. En este caso habrá un intercambio directo entre la institución financiera y el IRS cuando conste la autorización del sujeto estadounidense titular de la cuenta. Si los sujetos estadounidenses no diesen la autorización al intercambio de información, la autoridad fiscal de los EE.UU. podrá solicitarla del Estado tercero sobre la base, si existen, de otros acuerdos de colaboración.

<sup>36</sup>Cfr. la Propuesta sobre el intercambio automático de información COM(2015) 135 Final en [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transparency/com\\_2015\\_135\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/com_2015_135_en.pdf)

las empresas privadas. Gracias a este nuevo instrumento los Estados podrán con más facilidad descubrir las conductas defraudadoras y adoptar las contramedidas necesarias.

El 17 de junio de junio de 2015 la Comisión Europea ha publicado otro Plan de Acción para obstaculizar las conductas en fraude a la ley realizadas sobre todo por parte de empresas multinacionales que, aprovechando las asimetrías entre los diferentes sistemas fiscales de los Estados miembros, consiguen reducir de manera consistente sus obligaciones tributarias<sup>37</sup>. Para alcanzar este objetivo – que conllevaría el pago de la cuota de impuestos en el país en el que se obtienen los beneficios– la Comisión ha propuesto diferentes medidas. La primera sería el relanzamiento de la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BIICIS)<sup>38</sup>, que ofrece a las empresas transfronterizas un marco de reglas único para calcular los beneficios producidos en todo el territorio de la Unión. La segunda consiste en la publicación, por primera vez, de una lista europea de paraísos fiscales destinada posiblemente a sustituir la práctica actual de elaboración por cada país de su propio listado de referencia.

#### **4. LA EXPERIENCIA ITALIANA: LOS RECIENTES ACUERDOS FISCALES Y LA *VOLUNTARY DISCLOSURE*.**

En este contexto global donde es siempre más complicado realizar operaciones de evasión y fraude fiscal internacional, muchísimos Estados considerados paraísos fiscales están suscribiendo acuerdos bilaterales con Países de la Unión Europea. Italia en particular se ha visto involucrada en muchos de esos acuerdos, los más importantes se citan a continuación.

El 23 de febrero de 2015 el Gobierno italiano ha firmado con Suiza<sup>39</sup> un Protocolo de modificación del Convenio contra la doble imposición de 9 de marzo

---

<sup>37</sup>Sobre el fraude a la ley tributaria en ámbito europeo, cfr. STIZZA P., *Internacional tax avoidance and the abuse of law in European Union*, en *Introduction to comparative tax law*, edited by Sacchetto C. – Barassi M., 2008, p. 87.

<sup>38</sup>El BIICIS, en inglés *Common consolidated corporate tax base (CCCTB)*, fue presentado por la Comisión en el 2011, mas no se tradujo en una norma de obligado cumplimiento.

<sup>39</sup>El 27 de mayo de 2015 también la Unión Europea ha firmado un acuerdo bilateral con Suiza sobre el intercambio automático de información que conlleva la recogida de datos desde el 2017 y el intercambio desde el 2018.

de 1976 que prevé la obligatoriedad del intercambio de información, bajo requerimiento previo de la autoridad competente en materia tributaria. Al mismo día se definió la *road map* hacia la implementación de las medidas estipuladas.

El 26 de febrero de 2015 se ha estipulado un acuerdo con el Liechtenstein según el cual los dos Países adoptarán un intercambio de información previa solicitud. El sistema de intercambio automático entrará en vigor a partir del 2017 y los ambos Países se han empeñado a estipular también un acuerdo de doble imposición.

Otros acuerdos importantes han sido el de 2 de marzo de 2015 con el Principado de Mónaco – en que se prevé el intercambio de información previa solicitud y, al igual que con Liechtenstein, se ha convenido adoptar en futuro otro acuerdo de intercambio automático de información, – y el de 1 de abril de 2015 con el Vaticano <sup>40</sup> (el primero en la historia del Estado Pontificio) que prevé el intercambio de información desde el 1 de enero de 2009.

El 27 de agosto de 2015 el Gobierno italiano ha aprobado los proyectos de ley de implementación de estos acuerdos pero, de manera natural, para llegar a su efectiva entrada en vigor serán necesarios varios años, ya que el procedimiento se halla subordinado a la ratificación del acuerdo por parte de ambos Estados contratantes y al sucesivo intercambio de los instrumentos de ratificación.

A raíz de la implementación de tales eficaces medidas anti fraude, el legislador italiano ha previsto la posibilidad de declarar espontáneamente por parte de los contribuyentes las riquezas desplazadas a través de la *voluntary disclosure*<sup>41</sup> disciplinada por la ley n. 186/2014.

La posibilidad de adoptar este instituto jurídico conlleva algunos beneficios para ambas partes. El contribuyente beneficia de una sensible reducción de las

---

<sup>40</sup> Sobre algunos aspectos tributarios del Vaticano, cfr. PICCIAREDDA, F., *Vaticano (Città del Diritto tributario e valutario)*, en *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1994, vol. XXXII.

<sup>41</sup> Respecto la *voluntary disclosure*, en la doctrina italiana, cfr. QUATTROCCHI, A., *L'emersione delle attività detenute all'estero tra contesto internazionale ed esperienze europee*, en *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2014, p. 1221; CORSO, P., *La straordinaria necessità e urgenza di far rientrare i capitali detenuti all'estero*, en *Corriere Tributario*, 2014, p. 519; CORDEIRO GUERRA, R., *Effetti della 'voluntary disclosure' sul reato di riciclaggio e sugli obblighi di segnalazione di operazioni sospette*, en *Corriere Tributario*, 2014, p. 671; TOMASSINI, A., *Come rendere più appetibile la 'voluntary disclosure'*, en *Corriere Tributario*, 2014, p. 757; PIVA, D., *Effetti penali della 'voluntary disclosure'*, en *Corriere Tributario*, 2015, p. 259; CHIEPPA, G., *'Voluntary disclosure' e obbligo di segnalazione delle operazioni sospette*, en *Corriere Tributario*, 2015, p. 986; TASSANINI, A., *La voluntary disclosure internazionale nel sistema tributario italiano*, en *Corriere Tributario*, 2015, p. 1195.

sanciones tributarias<sup>42</sup>. En cambio, el Estado italiano obtiene el pago de todos los tributos relativos al patrimonio ocultado, sin necesidad de iniciar procedimientos de recaudación forzosa, ni largos y arriesgados contenciosos tributarios, administrativos o penales<sup>43</sup>. El ámbito subjetivo de este instituto atañe a las personas físicas, empresas y organizaciones sin fin de lucro, trabajadores autónomos y artistas. Respecto del ámbito objetivo, están comprendidos todos los *asset* extranjeros, como, por ejemplo, cuentas corrientes bancarias, pólizas de seguros, joyería, obras de arte y otros bienes patrimoniales. El sujeto que quiere adherirse a la *voluntary disclosure* deberá solicitar la aplicación en vía telemática antes del 30 de septiembre de 2015.

La doctrina ha subrayado como, después de la estipulación de los acuerdos mencionados, la posibilidad de solicitar la adopción del procedimiento de la *voluntary disclosure* constituye una elección más “obligada” que “voluntaria”; en efecto la disciplina vigente, fundamentada en la previa solicitud de información, presupone ya una investigación en el País solicitante, que no siempre se da en los casos de evasión fiscal absoluta o de elusión tributaria particularmente complejos. Con la entrada en vigor del intercambio automático<sup>44</sup>, serán las autoridades de los Estados terceros a entregar informaciones relevantes de naturaleza tributaria, que podrán constituir la base para las investigaciones nacionales. Se derroca de ese modo el enfoque tradicional de los fraudes transfronterizos, quitando el elemento clave que ha determinado su éxito hasta la fecha: la falta de comunicación y coordinación entre las Autoridades tributarias estatales en el ámbito internacional.

---

<sup>42</sup> Sobre las sanciones para los sujetos que adoptan este instituto, vid. CORDEIRO GUERRA, R. – DORIGO, S., *Voluntary disclosure e sanzioni amministrative*, en *Corriere Tributario*, 2015, p. 2009; CORDEIRO GUERRA, R. – DORIGO, S., *Voluntary disclosure e sanzioni penali*, en *Corriere Tributario*, 2015, p. 2094. Sobre las sanciones administrativas tributarias italianas, en general, cfr. B. BELLE’, *Le sanzioni amministrative tributarie nelle imposte sui redditi, nell’imposta sul valore aggiunto e nelle altre imposte indirette*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1996; BATISTONI FERRARA, F., *Il nuovo sistema sanzionatorio: principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, en *Il Fisco*, 1999, p. 11354; DEL FEDERICO, L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993; MARONGIU, G., *Le sanzioni amministrative tributarie dall’unità al doppio binario*, en *Rivista di diritto tributario*, 2003, p. 375.

<sup>43</sup> Este instituto trae origen da la Recomendación OCSE de septiembre 2010 que ha implementado algunos programas de *voluntary compliance* para facilitar la colaboración entre los contribuyentes que han desplazado riqueza en otros países sin declararla y el Estado de residencia. Más recientemente, respecto a la *voluntary disclosure*, la Comisión Europea, con la Comunicación al Parlamento y al Consejo n. 722 del 6 diciembre 2012, en el punto 28, apartado 2, COM(2012) 722 Final, disponible en <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0722&rid=1> afirma (párrafo 28 apartado 2) que la “Comisión examinará también la posibilidad de crear incentivos mediante la promoción [...] de programas voluntarios de comunicación”, aludiendo a formas de diálogo cooperativo entre contribuyente y Administración tributaria.

<sup>44</sup> Cfr. CORASANITI, G., *Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative*, en *Corriere Tributario*, 2015, p. 1361.

## 5. REFLEXIONES FINALES.

La política fiscal que están persiguiendo la Unión Europea y los propios Estados miembro implica la desaparición de los paraísos fiscales sobre todo en el continente europeo. Esta vuelta de tuerca respecto a un fenómeno (aquellos del fraude tributario transfronterizo) muy difundido e incluso tolerado hasta épocas recientes, nos plantea unos interrogantes sobre los escenarios próximos de evolución del derecho tributario europeo, y la entrada en vigor en espacio de dos años de muchos de los acuerdos de cooperación citados, obliga a las mismas empresas a considerar sus estrategias de tributación a corto y largo plazo. Es de esperar que, por un lado, muchos contribuyentes adopten el instituto de *voluntary disclosure* para arreglar de una vez por todas sus cuentas con hacienda. Por otro lado, es previsible que, de cara a una progresiva reducción del fenómeno elusivo, aumente o se mantenga constante el volumen de la evasión total. A ese respecto las razones que pueden empujar a los contribuyentes a no declarar *en toto* la riqueza poseída en el extranjero pueden ser varias. Primero, simplemente el beneficio de seguir no ingresando ningún tributo y evitar el pago de sanciones, en la espera de que el patrimonio mantenido siga sin descubrir. Otras razones pueden ser, separadamente o junto con la primera, impedir acciones de parte de los acreedores, evitar complicaciones financieras y, finalmente, evitar el riesgo del control perpetuo de la Administración tributaria de propio País en el futuro, una hipótesis que bien puede valer el precio de un eventual descubrimiento.

Las técnicas de ocultación son muchas y varían según la naturaleza de los bienes o de la relación patrimonial afectada. De entrada es de esperar que quién pueda desplazar activos a los paraísos fiscales que todavía queden, tal vez, en Asia o América Central, sumando sin embargo al riesgo económico un riesgo político derivado del equilibrio institucional del País de acogida. El efectivo evidentemente, es el activo más susceptible de colocar y posiblemente, en lugar de transferencias, se asista a una oleada de retiros y relocalizaciones de liquidez en institutos extra-europeos. Sin embargo la entrada en vigor de los acuerdos de cooperación anti-fraude conlleva la posibilidad para las Administraciones tributarias de comprobar los movimientos de cuenta corriente y las cláusulas inter-temporales, cabe subrayarlo,

retrodatan la eficacia de las disposiciones a *la fecha de suscripción* y no de entrada en vigor del Tratado. Por lo tanto la Administración tributaria italiana, por ejemplo, respecto al acuerdo con Suiza de 23 de febrero de 2015, una vez el Acuerdo produzca sus efectos, bien podrá solicitar el intercambio de información con respecto a movimientos de cuentas corrientes realizados a partir de aquella misma fecha, aunque se refirieren a cuentas ya cerradas o vaciadas, realizando las comprobaciones oportunas y tomando las medidas de carácter recaudatorio o sancionador que correspondan.

Respecto a los bienes guardados en cajas de seguridad (como por ejemplo joyerías, obras de arte o simplemente efectivo), creo que el trabajo de investigación será más complicado, pues el contenido queda desconocido al mismo instituto financiero de depósito, con la excepción extremadamente rara, de aquellos bancos en que se imponga al depositante describir, para la cobertura del seguro, tipología o valor de los bienes a custodiar. Otras pautas podrían ser la investigación de pólizas privadas de seguro contra robos y pérdidas o las inspecciones en el domicilio particular, aunque ambas presenten dificultades casi insuperables debido a la volatilidad de los documentos y a la extraterritorialidad de los hechos y de las fuentes de prueba.

En fin, aunque no todas las riquezas desplazadas en estos años a los paraísos fiscales europeos se recuperen, no se puede negar que las medidas en vía de implementación contribuirán a reducir la evasión y el fraude fiscal internacional, mejorando el equilibrio competitivo y la estabilidad presupuestaria en Europa y en el mundo.