

RECENSIÓN DE *Governação Fiscal Global*. ANA PAULA DOURADO, ED. ALMEDINA, 2ª ED., COIMBRA, 2018, (reimpresión 2023), 414 pp., ISBN: 9789724076003.

Dr. Daniel Coronas Valle
Profesor Asociado de Derecho Financiero
Dept. de Derecho Financiero y Filosofía del Derecho
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7918-2588>
dcoronas@uma.es
Universidad de Málaga¹

En julio de 2023 realicé una estancia académica en la Facultad de Derecho de la Universidad de Lisboa. Allí, en calidad de investigador invitado por el Centro de Investigación de Derecho Europeo Económico, Financiero y Fiscal (CIDEEFF), tuve la oportunidad de conocer y tratar personalmente a la catedrática de Derecho Financiero Ana Paula Dourado, a la sazón directora del Centro, al tiempo que editora de la prestigiosa revista académica *Intertax* (ISSN 0165-2826).

Governação Fiscal Global (Gobernanza Fiscal Global en español) es una obra en la que Ana Paula Dourado explora temas relacionados con la cooperación y la regulación internacional en el ámbito de la tributación. Dado que la autora es reconocida por su experiencia y aquilatada trayectoria en Derecho tributario internacional, la obra analiza cómo los países interactúan en términos de políticas fiscales, acuerdos de doble imposición, intercambio de información y otros aspectos relacionados con la fiscalidad a nivel global.

Entre los temas que aborda destacamos los siguientes:

1. Políticas fiscales internacionales: Exploración de cómo los países diseñan sus sistemas fiscales y cómo estos pueden interactuar entre sí, creando desafíos y oportunidades.
2. Acuerdos de doble imposición: Análisis de los acuerdos bilaterales entre países para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal internacional.
3. Normas de intercambio de información: Examen de cómo los países comparten información financiera y tributaria para prevenir la evasión fiscal y el blanqueo de capitales de dimensión internacional.
4. Erosión de la base imponible y transferencia de beneficios (BEPS): Consideración de los desafíos que plantean las estrategias de planificación fiscal agresiva de las empresas multinacionales y los esfuerzos realizados para abordar estas cuestiones en un plano global.
5. Organizaciones internacionales y fiscalidad: Análisis de cómo organizaciones como la OCDE, el G20 y otros actores influyen en la gobernanza fiscal global, promoviendo estándares y prácticas comunes al respecto.

¹ Este trabajo ha sido elaborado gracias a la financiación proporcionada por la Universidad de Málaga para la estancia académica que tuvo lugar durante el mes de julio de 2023 en la Universidade de Lisboa.



6. Cooperación y conflictos fiscales: Exploración de cómo las jurisdicciones resuelven conflictos fiscales transfronterizos y colaboran para afrontar los retos que muestran las cuestiones de la evasión y la elusión fiscal.

Desde el inicio, la autora plantea la necesidad de una **coordinación fiscal mundial** en una era posnacional. Esa coordinación implica un debate entre las fuentes de residencia y las fronteras fiscales; se trata de una controversia propia del siglo XXI. Su planteamiento se extiende al papel de los BRICS y su rol en dicho debate. Se cita a José CASALTA NABAIS para resumir el estado de la cuestión a la que nos enfrentamos: la sostenibilidad del Estado fiscal.

Lo cierto es que la catedrática ya había abordado en su manual *Dereito Fiscal*² los grandes conceptos e instituciones del Derecho financiero y tributario con gran claridad expositiva, no exenta de valentía, al optar por soluciones concretas a problemas fiscales relevantes. En tal sentido, contraponía el patriotismo frente al exilio fiscal, manteniendo una aguda reflexión sobre la incompatibilidad de ambos conceptos. Con idéntica agudeza se interpela por los límites de confiscatoriedad frente a la progresividad tributaria, sin duda, conceptos controvertidos en los que ni siquiera la jurisprudencia ha conseguido unificar criterios y establecer unos límites operativos claros. Por ello, se agradece esa valentía citada cuando afirma con rotundidad que la primera finalidad de los impuestos ha de ser la prestación de unos buenos servicios públicos para los contribuyentes. Con una sólida formación académica que integra la escuela europea, y singularmente la alemana (Klaus TIPKE al que revisita con habitualidad), y la estadounidense (pasó algunos años en la Universidad de Florida) su obra muestra una decidida vocación por la actualidad de los fenómenos tributarios y por mantener permanentemente esa vocación. A ello ha contribuido probablemente su papel como editora de la revista *Intertax*, a la que ha consolidado como una referencia internacional y, singularmente europea, en el tratamiento y la publicación de las grandes cuestiones fiscales de nuestro tiempo.

Otro aspecto estudiado por la profesora DOURADO es la transparencia fiscal; la define como un movimiento o corriente que trata la tributación del rendimiento de los sujetos pasivos que actúan en el plano transfronterizo y que potencialmente podrían cometer fraude fiscal. En esta línea, la iniciativa BEPS, de la que la autora es excelente conocedora y especialista, se liga el concepto de **justicia fiscal**, con el fin de paliar tal problema. En su opinión, que compartimos, este principio de justicia fiscal es esencial y se traslada y propaga mediante el principio de la capacidad contributiva. No podemos olvidar que el deber de contribuir ha de ajustarse a la capacidad económica de las rentas personales o al nivel de riqueza individual de cada contribuyente. Esto debe ponerse en conexión con las ideas rectoras del principio de igualdad (todos contribuyan a las cargas del Estado) y muy especialmente, y con el principio de progresividad, cuando propugna la redistribución de la riqueza en última instancia.

Apreciables son las coincidencias que las tesis de la profesora presentan con las de MARTÍN DELGADO³, cuando este venía a concluir que “el Derecho Financiero, como rama del

2 DOURADO, A.P.: *Dereito Fiscal*, 7ª ed., Editorial Almedina, Coimbra, 2022.

3 MARTÍN DELGADO, J.M.: *Derecho Financiero y Derechos Fundamentales*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Málaga, 2010, pág. 22.

ordenamiento jurídico, es un derecho de valores, no un conjunto de mandatos de naturaleza técnica, política o económica. Cada una de sus normas y todo él en su integridad tienden a realizar **la justicia financiera**". Por esta razón, pensamos que el Derecho Fiscal puede convertirse en un instrumento al servicio de la sociedad que, en la búsqueda de la consecución de la justicia fiscal, se adapte a los cambios políticos, económicos demográficos, etc.

A medida que la obra avanza, la profesora profundiza en las propuestas del G20 y de la OCDE frente al Derecho Fiscal Internacional. Creemos que es un acierto este bloque y la concepción que realiza al encuadrar y analizar esas propuestas desde la óptica lógica del Derecho Financiero, sin perjuicio de la vertiente internacional del Derecho Internacional Público (piense el lector, p ej., en los convenios y tratados fiscales internacionales). De igual forma, resultan interesantes las evidentes conexiones que pueden llevarse a cabo con los planteamientos de un Derecho Fiscal europeo, como siempre ha defendido el profesor DI PIETRO⁴ cuando afirmaba "de aquí, la progresiva relativización de la soberanía impositiva que, en la dimensión interna, se había siempre afirmado como absoluta, pero que si hubiese permanecido así, habría hecho difícil el objetivo de la integración económica y habría debilitado la primacía jurídica que lo acompaña." No cabe duda de que la proporcionalidad, la confianza, la colaboración leal, la no discriminación y la seguridad constituyen en este momento pilares básicos comunes del ordenamiento europeo y de los ordenamientos tributarios nacionales. Su consolidación ha permitido superar la desconfianza de algunos sistemas tributarios (italiano, español, etc.) que han acabado por adoptar la contingencia de las soluciones normativas dictadas por la urgencia financiera. Ese acervo se ha incrementado con el paso de los años gracias, entre otros, a la legalidad, la neutralidad y la buena fe y, significativamente, a la colaboración entre Administraciones mediante el intercambio automático de información tributaria. Sostenemos que ese intercambio es la mayor palanca unificadora creada y pulsada por la UE en las dos últimas décadas, una auténtica revolución silente.

Precisamente, DOURADO sostiene que el Derecho Fiscal Internacional surge con el propósito de eliminar la doble imposición (jurídica) internacional, tesis clásica ya defendida por SELIGMAN⁵ y conecta inmediatamente con el Derecho europeo: así afirma que el modelo de Convenio Fiscal de la OCDE de 1991 es adoptado y actualizado por la UE, haciendo hincapié en las libertades fundamental del TFUE, aspecto que preocupa y se mantiene siempre vivo en la obra de la catedrática portuguesa. En efecto, ese modelo OCDE se encuentra lógicamente desfasado, identificando la autora en este punto una serie de elementos contribuidores de tal desactualización: la movilidad del capital, la digitalización, la planificación fiscal internacional y la utilización de los paraísos fiscales.

DOURADO detecta el conocido debate dogmático entre académicos europeos (K. TIPKE) y los estadounidenses acerca del papel del Derecho Fiscal Internacional; para los primeros se perciben dos finalidades clásicas: la eficiencia fiscal (según la capacidad contributiva) y la redistribución; para los segundos lo crucial es el papel y la aplicación de las normas fiscales unilaterales estadounidenses (R. Avi-Yonah, David Rosenbloom o Michael Graetz). Lo cierto

4 DI PIETRO, A: *Los principios europeos del Derecho Tributario*, Ed. Atelier, 2016, pp. 15.

5 SELIGMAN, E.: *Double taxation and international fiscal cooperation*, Ed. Macmillan, N.Y., 1928

es que EE. UU. no está interesado en cooperar fiscalmente con el resto de mundo sino en tener (y postular) un modelo propio que le permita seguir asegurando un mínimo de tributación mundial y un marco estable para sus empresas y, sobre todo, sus grandes corporaciones, que son quienes dictan, en buena medida, el sentido de su política fiscal de impacto global. Por desgracia, la tradicional distinción entre Estados fuente (tributaria) y Estados residencia no ha solventado el problema ni ha operado un cambio en la postura americana respecto a las reglas antiabuso. El nuevo paradigma internacional (una aspiración a principios de los 2000) consiste en establecer reglas para limitar los beneficios fiscales de las compañías entre los diversos Estados. En suma, alcanzar un acuerdo global sobre la soberanía fiscal interestatal.

Esta tendencia (desde la década de los 80) implica que los Estados abdican de tributar por la renta universal y también de la tributación de fuente de los rendimientos pasivos (dividendos, *royalties*, plusvalías) como forma de atraer capital de inversión. Estos efectos de la libre circulación de capitales provocan la intensificación de la competencia fiscal entre los Estados, especialmente, los de la OCDE.

Una vez identificado con nitidez este problema, la respuesta que nos propone DOURADO es el multilateralismo y los proyectos como BEPS para la gobernación fiscal entre los territorios con competencias fiscales diferentes, es decir, la cooperación tributaria. En su opinión BEPS es la incisiva respuesta frente a la planificación fiscal agresiva, una respuesta de coordinación fiscal internacional, concepto que siempre ha defendido a lo largo de su trayectoria como camino que transitar hacia una fiscalidad más equitativa. Es patente que los negocios globales requieren soluciones globales que conjuguen los diferentes sistemas tributarios existentes. La competencia entre fuente y residencia permite a las compañías elegir las reglas de doble imposición, evitando la alta tributación vigente en ciertos territorios. No debe obviarse el hecho de que la OCDE lleva años (2015) proponiendo la cooperación transfronteriza para el intercambio bilateral o multilateral de información tributaria de empresas (de cualquier tamaño) como una medida solvente para mejorar el gobierno corporativo de las compañías⁶.

Regulatoriamente y como evolución de los anterior, la OCDE evacuó en julio de 2023 una nota sobre el documento *Outcome Statement*⁷, fiel a sus mecanismos de *soft law*, que viene a resumir el estado de este colosal proyecto internacional destinado a transformar el sistema fiscal internacional (143 jurisdicciones) y avanza los siguientes hitos en el camino. La conclusión más relevante radica en el constante avance de BEPS 2.0 pese a las dificultades políticas para encontrar un consenso internacional, sin perjuicio de las dificultades técnicas intrínsecas. Permanecen las dudas sobre la vocación de durabilidad de esta iniciativa, en la cual aún no participan

⁶ Vid. OCDE The Recommendation of the Council on Principles of Corporate Governance (versión revisada en 2023), disponible en <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0413> donde afirma con nitidez “High levels of cross-border ownership and trading require strong international co-operation among regulators, including through bilateral and multilateral arrangements for exchange of information or joint supervisory actions. International co-operation is becoming increasingly relevant for corporate governance, notably when companies or company groups are active in many jurisdictions through both listed and unlisted entities, and seek multiple stock market listings on exchanges in different jurisdictions.”

⁷ EY Abogados: Avances en la implementación del Acuerdo de Reforma Fiscal Global-BEPS 2.0, Alerta Informativa julio 2023.

con claridad EE. UU. o China. Por si fuera poco, su necesaria conversión a Derecho interno efectivo resulta dudosa en este momento de incertidumbre internacional y crisis energética.

Apoyado en los Pilares I y II, el marco BEPS se despliega sobre cuatro partes:

Parte I: Convenio Multilateral (MCL) sobre la cantidad A del Pilar I, prevista para la redistribución de partes de los beneficios de las empresas multinacionales. Esta parte se está negociando internacionalmente y, por tanto, se encuentra en construcción como también la extensión de la moratoria para un impuesto sobre los servicios digitales hasta el 31 de diciembre de 2024.

Parte II: la cantidad B del Pilar I, persigue simplificar la atribución de beneficios de las actividades empresariales intragrupo. Esta fase también se halla en proceso de definición.

Parte III: cláusula de sujeción (STTR) fiscal del Pilar II, se trata de una medida de aplicación preferente sobre ciertos pagos intragrupo habitualmente gravados a tipos inferiores al 9% del Impuesto de Sociedades en el país de residencia del perceptor. Para facilitar su aplicación se ha creado, y puesto a disposición de los países, una cláusula modelo, así como un instrumento multilateral que contribuya a la implantación del modelo citado.

Parte IV: asistencia internacional en la implantación de todas las medidas BEPS mediante la creación de un plan de acción al respecto.

En resumen, el clima de acuerdo propiciado por este *Outcome Statement* persigue la estabilidad del sistema fiscal internacional mediante la potenciación de un campo de juego equilibrado transfronterizo que va puliendo ciertas imperfecciones iniciales y simplifica las cargas administrativas, eliminando las barreras innecesarias técnicamente, y, en definitiva, facilita la comprensión y aproxima su cumplimiento. Y todo ello pese a que ciertas medidas del Pilar II no estén diseñadas aun dada su extrema complejidad y la dificultad añadida por su verificación y control. Pese a estas dificultades y la diversidad de enfoques, sostenemos que estos estándares fiscales serán implantados más pronto que tarde, coadyuvando a un fiscalidad más justa y equitativa.

Por nuestra parte, nos gustaría matizar que el primer gran ensayo de BEPS fue *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA, 2013) y su posterior réplica global *Common Reporting Standard* (CRS, 2016).

Utilizando un orden cronológico, la profesora relata el origen y parte del origen de FATCA y de CRS para adentrarse posteriormente en la génesis (2017) de la lista de territorios no cooperativos de la UE y su posterior evolución (2019) así como de sus revisiones hasta la fecha de esta obra. Si continuásemos esa panorámica evolutiva⁸ nos conduciría hasta la conocida como DAC7 (Directiva 2021/514⁹). Esta codificación, aplicable desde el 1 de enero de 2023,

⁸ Hemos estudiado el asunto en profundidad en CORONAS VALLE, D: Las Directivas de la Unión Europea sobre el intercambio automático de información tributaria contra el fraude fiscal: una revolución silente, *Revista General de Derecho Europeo*, ISSN: 1696-9634, núm. 54, Ed. Iustel, junio de 2021, pp. 283-323.

⁹ Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. DOUE L 104/1 de 25 de marzo de 2021.

recuerda el profundo significado que para la UE y sus Estados miembros tiene el intercambio de información tributaria y, singularmente, el de las rentas procedentes de la propiedad intelectual e industrial debido a que suele ser objeto de mecanismos de desvío de beneficios dada la gran movilidad de esos fondos. Las autoridades han constatado la insuficiencia de las rentas comunicadas debido a la dimensión transfronteriza (sin olvido de la fronteriza) de las plataformas digitales usadas para tales fines. Al objeto de impedir el fraude, la evasión y la elusión fiscal, cuya brecha se ensancha por la digitalización de la economía, se considera preciso introducir un estándar de comunicación de información para el mercado interior europeo. Está en juego no solo el correcto funcionamiento del mercado sino la igualdad de condiciones y el respeto al principio de no discriminación. Pero todo este proceso debe implantarse sin perjuicio de la simplificación y sin incurrir en costes a las empresas operadoras de las plataformas, que han de comunicar las rentas obtenidas por los vendedores a través de sus formatos digitales. La novedad es que la Directiva extiende la obligación de comunicación de información a aquellos operadores de plataformas que lleven a cabo actividades comerciales en la Unión, tanto si son no residentes a efectos fiscales, o no se hayan constituido ni estén administrados, o no tengan su establecimiento permanente en un Estado miembro. De esta suerte, se garantizará la igualdad de condiciones y se lucha contra la competencia desleal generada por otras. El primer requisito exigible a todos los operadores de plataformas extranjeras será un registro y comunicación de información en un único Estado miembro para si poder operar en el seno del mercado interior europeo. Por otra parte, se aprecia un alineamiento entre esta norma europea y la regulación propuesta por la OCDE denominada *Model Rules for Reporting by Digital Platforms*¹⁰. Ese acuerdo, firmado en Sevilla en noviembre de 2022, pretende que las jurisdicciones intercambien automáticamente información recopilada de los operadores de plataformas digitales con respecto a las transacciones realizadas por los vendedores a través de estas. Adicionalmente, se debe incluir en la comunicación de información aquellas actividades comerciales que incluyan el arrendamiento de bienes inmuebles (p ej. cadenas hoteleras u operadores turísticos), la venta de bienes y el arrendamiento de cualquier tipo de transporte. La excepción es la actividad ejercida por un vendedor empleado de la plataforma: esta queda excluida del ámbito de aplicación de la comunicación de información. Por lo tanto, esta nueva Directiva viene a aclarar el marco establecido y los principios básicos que en su día implementó la Directiva 2011/16/UE, especialmente sobre la realización de inspecciones conjuntas (art. 12 *bis*) (“investigaciones administrativas”) por funcionarios de varios Estados miembros. Se trata de reforzar la cooperación administrativa y, en ese sentido, debe entenderse el tenor del nuevo art. 5 *bis* cuando define la pertinencia previsible por parte de una autoridad fiscal con relación a uno o varios contribuyentes y los fines para los que se solicita información por parte de una autoridad estatal. El plazo máximo de respuesta entre las autoridades se estipula en tres meses desde la recepción de la solicitud.

10 Junto a este Modelo, la OCDE aprobó simultáneamente un Modelo de reporting sobre estructuras opacas (*Model Mandatory Disclosure Rules on Common Reporting Standard Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*) que completa el primigenio CRS y se une al Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the CRS con la finalidad de seguir cerrando grietas del fraude y ampliando el enfoque de citado CRS. En nuestro país, y en sintonía con estas regulaciones, la AEAT ha comenzado a exigir (y revisar) las declaraciones de cripto activos de los contribuyentes en relación con el IRPF presentado en 2023 (ejercicio 2022).

El art. 8 consagra, junto a las existentes, alguna nueva categoría de renta y patrimonio, quedando finalmente fijadas las siguientes:

- Rendimientos del trabajo dependiente;
- honorarios del director;
- productos de seguro de vida no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la UE sobre intercambio de información;
- propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios;
- cánones.

Lo cierto es que era un tanto incomprensible haber dejado fuera de cobertura, hasta la fecha, a los rendimientos inmobiliarios que además aluden a activos tangibles y sobre los que se cuenta con sólida información (titularidad real) y control a través de los mecanismos de lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo. Precisamente, se introduce un nuevo apartado 1 *bis* del art. 22 para asegurar que los Estados miembros regulen por ley el acceso de las autoridades tributarias a los mecanismos, procedimientos y documentos e información de los arts. 13, 30, 31, 32 *bis* y 40 de la Directiva (UE) 2015/849 de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo.¹¹

Otros aspectos contemplados desglosan las medidas y los datos propios de la diligencia debida sobre los vendedores sujetos a comunicación de información (art. 8 *bis* quarter). Muy relevante se nos antoja la modificación operada en el art. 16 al considerar que toda la información comunicada al amparo de esta Directiva gozará del tratamiento de secreto oficial y su correspondiente protección por las legislaciones nacionales correspondientes. Así se manifiesta la preocupación de las autoridades europeas por el contenido y el tratamiento de la información (tributaria) desde la óptica de los derechos y libertades fundamentales de los ciudadanos (contribuyentes) propias de países democráticos consolidados. La protección de datos se actualiza y refuerza con el nuevo texto del art. 25, que nos recuerda la aplicación a los datos personales del Reglamento (UE) 2018/1725 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por las instituciones de la Unión y a la libre circulación de esos datos. A raíz de este, tienen consideración de responsables del tratamiento de datos personales las instituciones financieras obligadas a comunicar información, los intermediarios, los operadores de plataformas obligados a comunicar información y las autoridades competentes de los Estados miembros. Ciertamente es que acota un límite temporal para la conservación de la información: un periodo de tiempo no superior al necesario para lograr los fines de esta Directiva.

¹¹ Algo de esto ya intuíamos cuando pusimos de manifiesto la intrincada relación y cierta subordinación de las normas de prevención del blanqueo de capitales a las de intercambio de información tributaria en los albores de FATCA y CRS. Vid. CORONAS VALLE, D.: *La regulación FATCA y CRS en la lucha contra el fraude fiscal. Aplicación por las instituciones financieras*, 2ª ed., Ed Aranzadi, 2022, pp. 447-449.

La consagración del intercambio transfronterizo de datos (entorno europeo) se consagra y reafirma con el art. 23 *bis* ap.2, que faculta a compartir la información intercambiada entre la Comisión y un Estado con respecto a los demás, manteniendo además de carácter de secreto oficial.

En España, la transposición de esta Directiva de 2021 operada por la Ley 13/2023 de 24 de mayo, conllevó una reforma de la Ley General Tributaria (LGT), que incorporaba diversas medidas fiscales centradas en dos puntos:

- Obligación de los operadores de plataformas en línea para el intercambio de información tributaria (creándose la Disposición Adicional vigésima quinta con sus correspondientes infracciones pecuniarias para los supuestos de incumplimiento o de cumplimiento incorrecto, pudiendo la Administración acordar la baja cautelar del operador de plataforma por no comunicar la información correspondiente tras dos requerimientos de esta);
- Realización de inspecciones conjuntas (art.177 *quinquies*), como concreción de la cooperación administrativa entre los Estados miembros y sus Administraciones tributarias. A tal fin, la regulación española regirá en las inspecciones llevadas a cabo en España.

Otros aspectos dignos de mención aluden a modificaciones de información en el ámbito de la asistencia mutua desplegada por FATCA y CRS. En este sentido, se explicita que la información reportable no debe ceñirse exclusivamente a información de personas físicas residentes en la UE sino también de aquellas que lo sean de otras jurisdicciones con las que España mantenga un acuerdo de información tributaria de carácter automático. De ello se colige que las instituciones financieras colaboradoras del fisco (todas) tienen el deber de conocer esas jurisdicciones y esos acuerdos. Esta tarea es, al tiempo, un deber y una carga administrativa propia que implica el cumplimiento normativo tributario diseñado en esta reforma. A mayor abundamiento, el apartado 7 de la Disposición Adicional vigesimosegunda dispone que las instituciones financieras tienen la obligación de comunicar, antes del 31 de enero de cada ejercicio, aquella la información que vayan a suministrar al fisco de cada persona física sujeta a la Directiva 2011/16/UE, así como a los acuerdos internacionales firmados por España sobre intercambio de información tributaria.

Para concluir, se incluyen los retoques relacionados con los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal frente a los que lucha la DAC 6. Para poder cumplir con esta nueva obligación en tiempo y forma, permitiendo que la persona física ejerza la protección de sus datos personales, es preciso disponer de los datos antes de su envío a la Administración tributaria con la antelación suficiente para su revisión.

Por artículos reformados destacamos la nueva letra e) del art. 93.1 con la inclusión de las personas jurídicas o entidades, que deberán identificar a sus titulares reales, según los procedimientos descritos en la Ley 10/2010 de 28 de abril sobre prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Otro aspecto regulado se refiere al contenido de las actuaciones de revisión y comprobación por la Administración tributaria, permitiendo el examen de datos aportados por los obligados tributarios, así como registros y contabilidades de carácter oficial y facturas justificantes de operaciones consignadas en la declaración (art. 136.2 y 4). Estas comprobaciones deberán ejecutarse siempre en las oficinas de la Administración salvo excepciones aduaneras o censales amparadas reglamentariamente. El deber de colaboración del obligado con la Administración se codifica en el art. 138.2.

En la D.A. vigésimo tercera se incluye un nuevo apartado 5 dedicado a los intermediarios (personas físicas o jurídicas) para que suministren (bajo pena de infracción tributaria leve o grave según circunstancias) información sobre mecanismos transfronterizos en los que intervengan o participen cuando concurren las señas distintivas delimitadas por la Directiva. Todo ello viene a reforzar los deberes de comunicación preceptuados por nuestra LGT en los artículos 29, 29 *bis* y 93. Se determina una dispensa al suministro por el deber de secreto profesional del art. 8.5 de la Directiva de 2011 de tal suerte que el intermediario obligado por el deber ese secreto podrá quedar liberado mediante una autorización fehaciente del obligado tributario.

En suma, se abordan los desafíos planteados en una economía digitalizada en pos de una mayor eficiencia de la Administraciones tributarias.

Volviendo a la obra de la profesora DOURADO, con relación al sistema tributario portugués, lleva a cabo algunas reflexiones de interés. En su opinión, este sistema se enfrenta a tres grandes desafíos propios, que mantienen, al tiempo, rasgos globales:

- El envejecimiento poblacional;
- la economía digital;
- la economía verde.

Los tres mantienen conexiones con los conceptos de justicia tributaria y de legalidad tributaria.

La economía digital implica transacciones sin presencia física, grandes multinacionales (con el consiguiente riesgo de oligopolio) y la eclosión de redes sociales y digitales cuyo funcionamiento se nutre de los datos de sus usuarios. Además, estas empresas y su difícil y compleja tributación (sin transacción física) implican una pérdida de soberanía fiscal para los Estados de mercado. Por ello, se precisa una solución fiscal multilateral frente a este magno desafío.

Todo este certero análisis se completa e ilustra con una revisión de algunos casos de la jurisprudencia del TJUE, que abordan las libertades fundamentales y el intercambio de información, entre ellos, el C-436/08¹², el C-204/9013 y el C-464/ 0514.

En conclusión, del pensamiento de la profesora DOURADO inferimos que la libre circulación de capitales no se ha acompañado del establecimiento de un sistema tributario de escala transnacional que aborde la problemática de la progresividad fiscal y la noción de la propiedad privada (temporal), siguiendo a PIKETTY. En efecto, podemos constatar en la actualidad la desafección de las sociedades industriales capitalistas con relación a la justicia social global. Reducir la brecha de la desigualdad social es una meta a nuestro alcance si mostramos el empeño preciso.

12 Haribo Lakritzen Hans Riegel ECLI:EU:C: 2011:61

13 Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State ECLI:EU:C: 1992:35

14 Geurts and Vogten ECLI:EU:C: 2007:631