

## La protección de delatores como nueva medida europea para promover el cumplimiento de normas tributarias y salvaguardar intereses financieros

**María Amparo Grau Ruiz**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid  
Directora de la Revista Técnica Tributaria

Nuevamente los asuntos fiscales han sido el principal detonante de próximos cambios con gran trascendencia en muchas normas aplicables a escala comunitaria. Esta vez, no sólo ciñendo su impacto a nuestro campo de especialización, sino con alcance extramuros. En lo tocante a lo tributario, el Parlamento Europeo –quizás para obviar la exigencia de unanimidad en la toma de decisiones– ha querido añadir expresamente: «la presente Directiva no *armoniza* disposiciones en materia de impuestos, ya sean *fundamentales* o de *procedimiento*»<sup>1</sup>. Veamos cuál es su contenido.

Hasta la fecha, Eslovaquia, Francia, Hungría, Irlanda, Italia, Lituania, Malta, Países Bajos, Reino Unido y Suecia, son los Estados miembros que otorgan un nivel más completo de protección a quienes informan de incumplimientos normativos. Otros ofrecen esta protección sólo de manera limitada, para determinados tipos de comportamientos corruptos, en sectores específicos, o únicamente a los funcionarios públicos. En el marco de la Unión Europea en su conjunto, este mecanismo se ha desarrollado fundamentalmente en relación con los servicios financieros.

En estas circunstancias, con la iniciativa para la protección de los informantes, la Comisión europea parece querer completar otras anteriores destinadas a mejorar la transparencia y el intercambio de información y la creación de un entorno del impuesto sobre sociedades más justo<sup>2</sup>. Aunque la propia Comisión inicialmente dudaba de la necesidad de adoptar normas europeas en esta materia con carácter más extenso e intenso<sup>3</sup>, finalmente presentó su propuesta en el documento COM(2018)0218. Sobre la

---

<sup>1</sup> Considerando 18. La cursiva es nuestra. Amendments by the European Parliament to the Commission proposal. AM \P8\_AMA(2018)0398(155-155)\_EN.docx 1/138 PE637.713v01-00.

<sup>2</sup> En efecto, el artículo 2. b) y c) se refieren a infracciones que afecten a los intereses financieros de la Unión, y «actos que infrinjan las normas del impuesto sobre sociedades o a disposiciones [*arrangements*] cuya finalidad sea obtener una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la legislación aplicable del impuesto sobre sociedades».

<sup>3</sup> En este sentido, el Parlamento sueco presentó un dictamen motivado criticando la falta de respeto del principio de subsidiariedad.

misma, el pasado mes de abril, han alcanzado un acuerdo provisional el Parlamento Europeo<sup>4</sup> y el Consejo, en el marco del procedimiento legislativo ordinario 2018/0106(COD)<sup>5</sup>.

Se pretende potenciar la utilización de la denuncia en áreas muy diversas<sup>6</sup>, como medida al servicio de la democracia y el bienestar social, pues se estima que la falta de protección de los delatores afecta al funcionamiento de las políticas europeas y tiene efectos en otros países. Delatar permite descubrir y prevenir las infracciones de la ley que lesionan el interés público. El Tribunal de Cuentas de la Unión Europea en su dictamen<sup>7</sup> destaca que ésta es una oportunidad para mejorar la gestión de las políticas europeas desde abajo hacia arriba (*bottom up*), gracias a la acción de los ciudadanos y personas que trabajan para una organización pública o privada, complementándose así la ejecución descendente (*top-down*) –por ejemplo, en los casos de incumplimiento de los Estados miembros según el artículo 258 TFUE–.

En definitiva, esta Directiva define unas normas mínimas comunes que garantizan un elevado nivel de protección a las personas que denuncien infracciones y que llegan más lejos que las vigentes en Estados Unidos<sup>8</sup>. Habrá un período de transposición de dos años, a partir de la aprobación, y los Estados miembros podrán ampliar la protección en su Derecho nacional también a otros ámbitos no previstos por la Directiva<sup>9</sup>.

Los motivos con los que se justifica la aplicación de estas normas mínimas comunes en determinados ámbitos, incluido el fiscal, son los siguientes: que «sea necesario reforzar la aplicación de las leyes», que «la escasez de denuncias procedentes de informantes sea un factor clave que repercuta en la ejecución de las leyes», y que «la infracción del Derecho de la Unión pueda provocar graves perjuicios al interés público». Se encaja aquí el caso de la protección de los intereses financieros de la Unión Europea<sup>10</sup>.

En un entorno de cumplimiento voluntario, en el que se fía mucho al buen comportamiento fiscal, arbitrando herramientas propias de responsabilidad social empresarial, como códigos de conducta y modelos de *compliance* (baste aludir a la reciente UNE 19602), es lógico que se sigan los pasos típicos dados en otras áreas para avanzar en el proceso de mejora continua que dicha responsabilidad demanda. Y ahí entran en juego el establecimiento de los canales de denuncia y, necesariamente, la

4 En el Parlamento Europeo el respaldo ha sido mayoritario (591 votos a favor, 29 en contra y 33 abstenciones). Su preocupación por restos temas se hizo patente en varias de sus resoluciones de 2017, pidiendo a la Comisión que propusiera legislación.

5 Posición del Parlamento Europeo de 16 de abril de 2019. Textos aprobados. Edición provisional, Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 16 de abril de 2019, sobre la propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión (COM(2018)0218 – C8-0159/2018 – 2018/0106(COD)) (Procedimiento legislativo ordinario: primera lectura) P8\_TA-PROV(2019)0366 Protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión.

6 Es posible revelar información sobre actividades ilegales o dañinas, cuando se viole el Derecho de la Unión Europea en varios campos, que abarcan desde la contratación pública, el blanqueo de capitales, los servicios, productos y mercados financieros, hasta la protección de la intimidad y los datos personales, o la seguridad de las redes y los sistemas de información.

7 Dictamen del Tribunal de Cuentas de 26 de septiembre de 2018. DO C 405 de 9.11.2018, p. 1. *Court of Auditors*: Opinión No. 4/2018, Report N8-0010/2019, 2018/0106(COD).

8 «If this agreement is finalized, Europe will surpass the United States free speech whistleblower rights. The Directive is a landmark breakthrough for transparency and accountability». DEVINE, T.: *European Union Reaches Agreement on Historic Whistleblower Directive, Government Accountability*, Estrasburgo, 12 de marzo de 2019. Disponible en el enlace <https://www.whistleblower.org/press-release/press-release-european-union-reaches-agreement-on-historic-whistleblower-directive/> [última consulta 7 de junio de 2019]

9 Como se explica en el considerando 19, el artículo 1 define el ámbito de aplicación material haciendo referencia a una lista de actos de la Unión que figura en el anexo. Ésta es una referencia dinámica: si el acto de la Unión que figura en el anexo se modifica, la referencia atañerá al acto modificado; si el acto de la Unión que figura en el anexo «ha sido sustituido o será sustituido», la referencia atañerá al nuevo acto.

10 «(15) Además, la protección de los intereses financieros de la Unión relacionados con la lucha contra el fraude, la corrupción y cualquier otra actividad ilegal que afecte a los gastos, la recaudación de ingresos y los fondos o activos de la Unión, es un ámbito clave en el que la aplicación del Derecho de la Unión debe reforzarse. El refuerzo de la protección de los intereses financieros de la Unión también abarca la ejecución del presupuesto de la Unión relativo a los gastos efectuados sobre la base del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica. La falta de aplicación efectiva en el ámbito de los intereses financieros de la Unión, incluido el fraude y la corrupción a escala nacional, provoca un descenso de los ingresos de la Unión y un uso indebido de sus fondos, que puede falsear las inversiones públicas y el crecimiento y socavar la confianza de los ciudadanos en la acción de la UE. El artículo 325 del TFUE insta a la Unión y a los Estados miembros a combatir dichas actividades. Las medidas pertinentes de la Unión a este respecto incluyen específicamente el Reglamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 del Consejo, completado, para los tipos más graves de conductas relacionadas con los fraudes, por la Directiva (UE) 2017/1371 y el Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas de 26 de julio de 1995, en particular sus protocolos de 27 de septiembre de 1996, de 29 de noviembre de 1996 y de 19 de junio de 1997 (Convenio y protocolos que permanecen en vigor para los Estados miembros no vinculados por la Directiva (UE) 2017/1372), así como el Reglamento (UE, Euratom) n.º 883/2013 (OLAF)».

protección del denunciante. De nada sirve crear infraestructuras que luego no se utilicen en la práctica por temor a represalias. O forzar a seguir canales internos (en organizaciones públicas y privadas con más de cincuenta empleados), cuando no son lo suficientemente seguros. En este punto crítico, la propuesta inicial de la Comisión se ha visto ampliada.

Cabe dirigirse a la entidad afectada o directamente a las autoridades nacionales competentes, así como a las instituciones europeas. Éstas habrán de mantener a los informantes al tanto del tratamiento del informe<sup>11</sup>. Incluso puede el delator revelar la información públicamente a los medios de comunicación y gozar de protección en casos en que no se responda adecuadamente a su denuncia, o haya un peligro inminente para el interés público o riesgo de represalias (que se prohíben expresamente, fijando mecanismos para impedir que los informantes sean suspendidos, degradados o intimidados). También se protege a sus colegas, parientes e intermediarios. Durante los procesos, se les dará apoyo jurídico, financiero y psicológico.

El Parlamento Europeo ha insistido en que «la presente Directiva ofrece protección contra las represalias para aquellos que denuncien situaciones fraudulentas o de evasión fiscal [*evasive and/or abusive arrangements*] que de otro modo no serían detectadas, con vistas a reforzar la capacidad de las autoridades competentes para proteger el buen funcionamiento del mercado interior y eliminar las distorsiones y los obstáculos al comercio que afectan a la competitividad de las empresas en el mercado interior, relacionados directamente con las normas sobre la libre circulación y también pertinentes para la aplicación de las normas sobre ayudas otorgadas por los Estados»<sup>12</sup>.

El perfil europeo de esta medida se acentúa más, si cabe, en lo que nos atañe, cuando se prevé que las autoridades competentes de los Estados miembros, como parte de su obligación de tramitar las denuncias relativas a infracciones, deben aprovechar plenamente los mecanismos existentes de cooperación administrativa en el marco de la fiscalidad. Además, pueden cooperar también cuando se produzcan infracciones con una dimensión transfronteriza en ámbitos en los que no existan mecanismos de cooperación de este tipo. En cualquier caso, las comunicaciones sobre el resultado final de las investigaciones no deben afectar a las normas nacionales que prevén restricciones a la publicación de decisiones en el entorno del impuesto de sociedades<sup>13</sup>.

Una última cuestión a tener bien presente es que esta Directiva no va a afectar a la protección de la confidencialidad de las comunicaciones entre abogado y cliente (prerrogativa de secreto profesional en la relación cliente-abogado) que establezcan la legislación nacional y, en su caso, el Derecho de la Unión, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

---

<sup>11</sup> Según se detalla en el considerando 67: «las autoridades competentes deben también dar respuesta a los denunciantes en lo que respecta a las medidas previstas o adoptadas para tramitar la denuncia (por ejemplo, remisión a otra autoridad, archivo debido a la falta de pruebas suficientes o por otros motivos o puesta en marcha de una investigación y, en su caso, sus resultados o las medidas adoptadas para abordar el problema planteado), así como sobre los motivos que justifiquen la tramitación». Por otra parte, interesa destacar que las entidades jurídicas del sector privado de 50 a 249 empleados, pueden compartir recursos para recibir y gestionar informes.

<sup>12</sup> Ya se advierten los peligros en el considerando 18: «Los actos que infringen las normas del impuesto sobre sociedades y las actuaciones cuya finalidad es obtener una ventaja fiscal y eludir las obligaciones legales, burlando el objeto o la finalidad de la ley del impuesto sobre sociedades aplicable, afectan negativamente al buen funcionamiento del mercado interior. Pueden dar lugar a una competencia fiscal desleal y a la evasión fiscal, que falsea las condiciones equitativas para las empresas, y a la consiguiente pérdida de ingresos fiscales para los Estados miembros y el presupuesto de la Unión en su conjunto».

<sup>13</sup> Así se desprende del considerando 73.