



**REVISTA ELECTRÓNICA DE DERECHO TRIBUTARIO DE LA
UNIÓN EUROPEA**

Volumen: 1-2016

**Editada en Madrid por: Jean Monnet Chair – EU Tax Govern-
ance and Fiscal Transparency.**

Universidad Complutense de Madrid

Contacto: eutaxation@ucm.es

¿Se puede conseguir la transparencia fiscal en la Unión Europea mediante la firma de convenios bilaterales?

María Rodríguez del Castillo

Universidad Complutense de Madrid. delcastillo_25@hotmail.com

Camilo Villajos de Silva

Universidad Complutense de Madrid. cvsilva94@gmail.com

RESUMEN

En el marco de nuestra sociedad actual, representada por la globalización de la economía, la internacionalización de las relaciones económicas, los avances tecnológicos y la fluidez de capitales, la batalla contra las prácticas destinadas al fraude y evasión fiscal, armadas en paraísos fiscales o centros financieros offshore, no puede llevarse a cabo de manera satisfactoria de una forma aislada. Es necesaria la articulación de mecanismos e instrumentos eficaces de asistencia mutua e intercambio de información entre las Administraciones de los Estados. Somos ya conocedores de los esfuerzos de varias organizaciones internacionales, en concreto la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), por perfilar el estándar mínimo exigible en lo que a intercambio de información se refiere y conseguir que éste sea implementado lo más amplia y efectivamente posible, tanto por los países miembros integrantes de la organización, como por otros países y jurisdicciones. Asimismo, en los años precedentes, fruto de la crisis financiera y económica mundial, los países caracterizados por la falta de transparencia y opacidad informativa se han visto presionados para que procedan a asumir dichos compromisos mínimos en materia de intercambio de información.

Palabras clave: Intercambio automático de información, transparencia fiscal, Directiva asistencia mutua e intercambio automático de información, medidas para la lucha contra la evasión fiscal.

SUMMARY

In our present society, based on economy globalisation and international exchanges, technological developments and free movement of capital, the battle against tax avoidance carried out in tax havens or offshore tax centres cannot be fought in an isolated way. It is absolutely unavoidable to develop tools based on information exchange and mutual assistance between public Administrations. We already know the efforts carried out by international organizations such as the OECD to define the minimum standard required about information exchange so as to achieve its implementation in an effective way. Furthermore, as a result of the financial and economic crisis, countries that were extremely resistant to exchange tax information have been pressured to sign those agreements about tax information exchange.

1.INTRODUCCIÓN.

El intercambio automático ‘supone la transmisión «en masa» de información de contribuyentes, de forma sistemática y periódica, por el país de la fuente al país de residencia, en relación con diversas categorías de rentas (dividendos, intereses, cánones, salarios, pensiones, etc.), aunque también puede emplearse para transmitir otro tipo de información útil (como cambios de residencia, transmisión de bienes inmuebles, devoluciones de IVA, etc.). La información se obtiene de forma rutinaria en el país de la fuente (normalmente a través de información facilitada por el pagador de las rentas, instituciones financieras, etc.) y, una vez transmitida, el país de residencia puede emplearla para verificar si los contribuyentes residentes han incluido sus rentas de fuente extranjera o para verificar la situación de su patrimonio neto¹. Este tipo de intercambio de información se erige como un instrumento que desemboca en la adquisición de indudables y numerosos beneficios desde el prisma del control tributario y de la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, facilitando información puntual sobre rentas y capitales de fuente extranjera, contribuye a detectar incumplimientos en el deber de contribuir de manera que los contribuyentes sean disuadidos de faltar a la cita con sus obligaciones tributarias, estimulándoles a obedecer en la tarea de aportación de información a la Administración correspondiente. El intercambio de información automático entraña efectos muy positivos en lo referente a la recaudación tributaria de forma que la hace más justa, contribuyendo al sostenimiento del gasto público en el lugar y momento correspondiente.

El intercambio de información en materia fiscal ha sido, desde siempre, una necesidad para las Administraciones tributarias, con el fin de poder comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes que realizan operaciones transnacionales.

2. LA DIRECTIVA 2011/16/UE. NATURALEZA DE LA COOPERACIÓN FISCAL, ÁMBITO Y MODOS DE APLICACIÓN, INTERCAMBIOS ROGADOS E INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN. USO DE LA INFORMACIÓN Y VALOR PROBATORIO².

La reunión del ECOFIN de 15 de febrero de 2011 supuso la aprobación del texto de la nueva directiva que nos disponemos a analizar, que versa sobre la asistencia mutua e intercambio de información tributaria, publicándose en el DOUE el 11 de marzo de 2011 y habiéndose fijado como fecha de transposición límite el 1 de enero de 2013. Con ella, se derogó la obsoleta Directiva 77/799/CEE y se completaba el nuevo modelo de asistencia administrativa mutua cuya primera pieza se desprendía de la Directiva 2010/247UE, de asistencia en la recaudación. Asimismo, permitió ahondar en otros mecanismos de asistencia administrativa como las inspecciones fiscales simultáneas o en la

¹OECD, Automatic Exchange of Information. What is, How it Works, Benefits, What remains to be done, 2012, p. 7. http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-information/AEOI_FINAL_with%20cover_WEB.pdf (último acceso: 13.12.2012).

² CALDERÓN CARRERO J.M., (2011) “Hacia una nueva Era de Cooperación Fiscal Europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de Asistencia en la Recaudación y de Cooperación Administrativa en materia fiscal”, Revista de Contabilidad y Tributación, Junio 2011.

implantación de sistemas de tributación a escala europea como la Base Imponible Común Consolidada. Por otra parte, la Directiva limita también la retroactividad de texto en lo que concierne al secreto bancario, pues en base al artículo 18.2 de la misma, podrá negarse a facilitar la información solicitada cuando la misma se refiera a periodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2011, así como cuando la transmisión de la información hubiese sido denegada en virtud de la anterior directiva habiéndose solicitado antes del 11 de marzo de 2011.

En consecuencia y pasando a decorticar el contenido de la vigente Directiva, nos encontramos que lo que se pretende con ella es establecer una asistencia puramente administrativa, no entrando en el ámbito de la colaboración y asistencia judicial penal por los posibles delitos cometidos por los contribuyentes.

La asistencia mutua que recoge la Directiva será la aplicable en el ámbito comunitario como base y en defecto de otro sistema de cooperación administrativa que suponga un mayor y más profundo nivel de asistencia entre dos Estados miembros, como puede ser un Convenio de doble imposición, acuerdo de intercambio de información o tratado multilateral en materia tributaria, teniéndose en cuenta para ello tanto la posible utilización de la información intercambiada como el ámbito aplicativo objetivo, temporal y subjetivo del acuerdo en cuestión. No obstante, lo que sí expone la Directiva de 2011 es la imposibilidad de negarse a ofrecer esa misma cooperación reforzada a otros Estados miembros que deseen formar parte, en los mismos términos, en dicha colaboración mutua ampliada.

Por lo que respecta al ámbito de aplicación temporal, ya conocemos que la Directiva 2011/16/UE empieza a surtir efectos desde el 1 de enero de 2013, con la particularidad retroactiva expuesta anteriormente para el levantamiento del secreto bancario. El ámbito subjetivo, por su parte, lo constituye toda “estructura jurídica, sea cual fuere su naturaleza y forma, que posea o administre activos, y que, incluida las rentas derivadas de los mismos, estén sujetos a cualquiera de los impuestos cubiertos por la Directiva”. Así, la normativa de la UE en materia de cooperación administrativa de ámbito tributario no solo hace referencia a toda persona física o jurídica, sino que afecta a sociedades de inversiones, fundaciones, vehículos de inversión, fondos fiduciarios y *trusts*. Finalmente, el ámbito objetivo lo conforma cualquier impuesto del sistema tributario de los Estados miembros o sus subdivisiones bien territoriales bien administrativas, aunque la colaboración en el ámbito del IVA y los Impuestos Especiales y Aduanas se articula por mecanismos específicos ad hoc. Están excluidos, sin embargo, y mediante expresa mención, las tasas y precios públicos, así como las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social del Estado miembro.

Entremos a analizar ahora la regulación que ofrece la Directiva acerca de los intercambios rogados y la instrumentación del intercambio automático de información.

En cuanto a los intercambios rogados, la regulación comunitaria dispuesta en la vigente Directiva se alinea con los niveles internacionales adoptados por la

OCDE y respaldados por el G-20 y la ONU, habiéndose adaptado al Modelo OCDE 2010.

En primer lugar, se amplía el nivel de intercambio de información mediante la reducción del umbral de trascendencia tributaria, por lo que las autoridades de los Estados miembros deben colaborar entre sí intercambiándose información que <<previsiblemente guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2>>. De esta manera, la información que se solicite a un Estado ha de transmitirse tanto si ya se encuentra en poder de la autoridad requerida como si no lo está, teniendo por tanto que llevarse a cabo las investigaciones administrativas necesarias para recabar los datos solicitados. Más aún, en base al artículo 6.2 de la Directiva, la autoridad requirente puede solicitar a la requerida de forma motivada que realice una concreta investigación administrativa, si bien puede negarla esta última aludiendo que no es necesaria. Los mecanismos por los que se ha de llevar a cabo son los mismos que si actuase la autoridad requerida por cuenta propia y los documentos solicitados por la requirente deberán ser siempre aportados a no ser que <<las disposiciones vigentes en el Estado Miembro de la autoridad requerida no se opongan a ello>>.

En segundo lugar, la Directiva establece límites temporales para responder o atender a los requerimientos de información rogados. El plazo no habrá de superar los 6 meses cuando no se dispusiera de la información –admitiéndose prórroga justificada–, reduciéndose a dos meses cuando sí se tenga a disposición. La autoridad requerida deberá dar acuse de recibo en, como máximo, 7 días. El plazo de respuesta, sin embargo, empezaría a contarse, en el caso de que la autoridad requerida perciba deficiencias en el requerimiento, desde el momento en que se hubiera resuelto la deficiencia o aportado la información adicional solicitada. Además, también se ha previsto un plazo de tres meses para cuando la autoridad requerida no se encuentre en situación de transmitir esa información, mediando motivación e informando de la fecha en la que lo esté; mientras que para cuando no posea la información pedida, el plazo será de un mes.

Sin embargo, no hay obligación de intercambiar información en los casos en que: la autoridad requirente no haya agotado las fuentes habituales de información que tiene a su disposición, la autoridad requerida no pueda llevar a cabo las investigaciones o la comunicación de la información solicitada, o que por motivos legales el Estado miembro requirente no pueda facilitar información similar (cláusulas de mínimo común denominador), o que suponga la divulgación de una información cuya revelación es contraria al interés público o de un secreto comercial.

No obstante, lo anterior y como consecuencia de la modulación ejercida por el artículo 18 de la Directiva, <<el Estado requerido aplicará para obtener la información requerida, las medidas nacionales previstas al efecto, aun cuando no precise de tal información para sus propios fines fiscales, excluyéndose así las cláusulas de “interés fiscal nacional”, alegadas en numerosas ocasiones por varios Estados de la UE y/o OCDE>>.

Finalmente, la autoridad requerida de un Estado miembro <<no puede negarse a facilitar información exclusivamente por el hecho de que esa información obre en poder de un banco u otra entidad financiera, un representante o una persona que actúe en calidad de intermediario o agente fiduciario, o porque esté relacionada con la participación en el capital de una persona>>. La Directiva, además, termina con el secreto bancario, en tanto en cuanto este se levanta en casos de requerimiento de información correctamente fundado.

Teniendo esto último en cuenta, así como el hecho de que la nueva Directiva también fragiliza en cierta manera la posición de los Estados miembros que trataban de perpetuar un modelo fiscal basado en la combinación de servicios jurídico-financieras y opacidad frente al Estado de residencia del inversor, procederemos a adentrarnos en el análisis de la instrumentación del Intercambio Automático de información, que supone un sorpasso del estándar internacional marcado por la OCDE. El intercambio automático se articula como un potente mecanismo de lucha contra el fraude internacional al constituir una modalidad activa de asistencia administrativa que permite su empleo como instrumento de gestión de riesgos fiscales en el Estado miembro de residencia del contribuyente. En base a lo dispuesto por la Directiva, los Estados habrá de comunicar la información al menos una vez al año y no después de seis meses después del final del ejercicio presupuestario del Estado miembro en el que se recabó la información.

Se trata de un intercambio obligatorio de la información tributaria, mientras que hasta la actualidad tan solo era condicional, a propósito de unas determinadas categorías de renta y capital. De esta manera y desde el 1 de enero de 2014, los Estados que forman parte de la UE han de informar con carácter automático sobre la obtención de determinadas rentas por personas (físicas y entidades, entre otras) con domicilio de otro Estado miembro, en la medida en que tal información está a disponibilidad de ese Estado en cuestión, por lo que no se requiere que los Estados miembros inicien inspecciones o comprobaciones para obtenerla y se establece además un umbral de reciprocidad. Aclaremos ciertas afirmaciones. Con “información disponible”, la Directiva 2011/16/UE se refiere a <<la información recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información, y que se pueda obtener de conformidad con los procedimientos para recabar y tratar la información de dicho Estado miembro>>, por lo que, en principio, los Estados son libres de no gravar determinadas rentas y así no tener información disponible en sus bases de datos fiscales sobre la obtención de una persona domiciliada en otro Estado miembro; si bien, los Estados de la UE han de informar a la Comisión sobre las categorías de renta y capital que pasamos a detallar. Estas son: las rentas del trabajo dependiente, las remuneraciones de director, los productos de seguro de vida no cubiertos por otros instrumentos jurídicos comunitarios similares, las pensiones y la titularidad de propiedad inmobiliaria y rendimientos inmobiliarios.

La calificación de renta se realiza de acuerdo con las normas tributarias del Estado miembro que transmite la información, lo que podría plantear el problema de que no coincida con la resultante del Estado miembro receptor de la misma.

Además, es también reseñable que en la Directiva no haya una definición clara y precisa de 'domicilio' de la persona física o jurídica que obtiene la renta, lo que puede plantear dificultades si se identifica el domicilio por parte de un Estado miembro con el que figura en un documento acreditativo de identidad y no se toma en consideración el consignado como residencia fiscal en el IRPF.

A la vista de todo lo que se acaba de exponer, no ha de resultar extraño que la propia Directiva de 2011 exponga que <<a partir de 2017, la Comisión elaborará un informe y presentará una propuesta de reforma de la Directiva>>, extendiendo las categorías de renta y capital a ocho (por lo que se deberían de añadir los dividendos, las ganancias de capital y los cánones), además de eliminar la cláusula de <<disponibilidad de la información>> en relación con al menos tres de las susodichas categorías, para que así sea obligatorio obtener tal información y, por tanto, transmitirla periódicamente a los Estados miembros en los que residan las personas que las obtengan.

Por otra parte, la Directiva profundiza en tres formas típicas de intercambio de información, como son los controles fiscales simultáneos, el intercambio de buenas prácticas y de experiencias, así como las inspecciones transfronterizas, previendo el acuerdo de las autoridades competentes de Estados miembros que autorice, a los efectos de intercambiar información, la presencia en las oficinas de la Administración del Estado requerido donde se realicen actuaciones o participación de los inspectores de un Estado miembro en comprobaciones realizadas en el otro Estado miembro. Se prevé además que los inspectores de un Estado miembro puedan entrevistar a obligados tributarios de otro, siendo preciso para la correcta puesta en práctica de todo ello todavía la existencia de un acuerdo entre las autoridades competentes.

3. MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA 2011/16/UE.

Ha sido en octubre de 2015 cuando hemos sido conocedores de la Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la hasta el momento la vigente Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad³.

Europa es consciente de la urgencia de una transparencia fiscal mayor y más resolutiva, tanto en el marco europeo como mundial, por lo que impera una modificación en los mecanismos que establece la Directiva 2011/16/UE del Consejo. El objetivo es una lucha efectiva contra la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva, problemas que, junto con la competencia fiscal perniciosa, se han visto agravados sobremanera, impidiendo la aplicación de políticas fiscales favorables al crecimiento.

- a. El fundamento lo encontramos en el principio de seguridad jurídica, en base al cual se propone una modificación en la definición de

³ CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA, Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, Bruselas, 6 de octubre de 2015
<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12774-2015-INIT/es/pdf>

acuerdos previos transfronterizos y acuerdos previos sobre precios de transferencia. Se pretende la ampliación del ámbito de aplicación que permita cubrir la amplia variedad de situaciones que se dan en este contexto, incluidas las siguientes: acuerdos y/o decisiones unilaterales previos sobre precios de transferencia; acuerdos y decisiones bilaterales o multilaterales previos sobre precios de transferencia; acuerdos o decisiones que determinen la existencia o ausencia de un establecimiento permanente; acuerdos o decisiones que determinen la existencia o ausencia de hechos con un impacto potencial en la base imponible de un establecimiento permanente; acuerdos o decisiones que determinen la situación fiscal en un Estado miembro de una entidad híbrida relacionada con un residente de otra jurisdicción; y acuerdos o decisiones sobre la base de valoración, en un Estado miembro, de la depreciación de un activo adquirido por una empresa del grupo en otra jurisdicción.

- b. Se pretende una explotación de los beneficios que encarna el intercambio automático y obligatorio. La información debe comunicarse con celeridad tras la formulación, modificación o renovación de los acuerdos tributarios previos transfronterizos y los acuerdos previos sobre precios de transferencia, así como prever el intercambio automático obligatorio de aquellos acuerdos que se formularon, modificaron o renovaron en los cinco años anteriores a la fecha de aplicación de la referida Directiva y que siguiesen siendo válidos a 1 de enero del año 2014. Sin embargo, quedarán excluidos de este intercambio automático de información aquellos acuerdos previos bilaterales o multilaterales sobre precios de transferencia que fueran celebrados con terceros países en el ámbito de los tratados internacionales existentes con los mismo, siempre que las disposiciones de dichos tratados ni permitiesen la divulgación de la información recibida a terceros.
- c. Por otro lado, las autoridades competentes de los Estados miembros deben enviar, una vez al año, información sobre el intercambio automático de información a los demás Estados miembros afectados. Dicha práctica deberá efectuarse mediante acuerdos bilaterales.
- d. Será necesario establecer disposiciones específicas que faciliten la creación de un repertorio central accesible a todos los Estados miembros y a la Comisión, dónde aquellos cargarían y almacenarían la información en vez de intercambiarla por correo electrónico seguro.
- e. Se especifica el respeto de la Directiva propuesta de los derechos fundamentales, así como la sujeción a los principios reconocidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE. Se garantiza en detalle el pleno respeto del derecho a la protección de datos de carácter personal y la libertad de empresa.
- f. <<Artículo 8 ter Estadísticas sobre los intercambios automáticos 1. Antes del 1 de enero de 2018, los Estados miembros facilitarán anualmente a la Comisión estadísticas sobre el

volumen de intercambios automáticos en virtud de los artículos 8 y 8 bis y, en la medida de lo posible, información sobre los costes y beneficios administrativos o de otro tipo asociados a los intercambios que hayan tenido lugar y los posibles cambios tanto para las administraciones fiscales como para terceros. 2. Antes del 1 de enero de 2019, la Comisión presentará un informe en el que se ofrezca una visión de conjunto y una evaluación de las estadísticas y la información recibidas en virtud del apartado 1 del presente artículo, sobre cuestiones tales como los costes y beneficios administrativos o de otro tipo asociados al intercambio automático de información, así como los aspectos prácticos conexos. Si procede, la Comisión presentará una propuesta al Consejo en relación con las categorías y las condiciones establecidas en el artículo 8, apartado 1, incluida la condición de disponibilidad de la información relativa a los residentes en otros Estados miembros, o con los puntos contemplados en el artículo 8, apartado 3 bis, o en relación con ambos aspectos. Al estudiar una propuesta presentada por la Comisión, el Consejo evaluará la posibilidad de seguir reforzando la eficiencia y el funcionamiento del intercambio automático de información y de elevar su nivel, con el fin de asegurar que:

- a) la autoridad competente de cada Estado miembro comunique, mediante intercambio automático, a la autoridad competente de cualquier otro Estado miembro información correspondiente a los periodos impositivos a partir del 1 de enero de 2019 y relativa a residentes en ese otro Estado miembro sobre todas las categorías de renta y de patrimonio enumeradas en el artículo 8, apartado 1, según deban entenderse con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro que comunique la información; y
- b) se amplíen las listas de categorías y elementos establecidas en el artículo 8, apartados 1 y 3 bis, haciéndose extensivas a otras categorías y elementos, incluidos los cánones.»

4

New framework in the EU for Administrative Cooperation				
<p>2.2011: DAC1 Applies: 1.2013 (Dir. 2011/16, except Art. 8)</p> <ul style="list-style-type: none"> •New framework and tools (incl. removal of banking secrecy) for administrative cooperation and, in particular, new provisions for: •Exchanges on request •Spontaneous exchanges 	<p>2.2011: DAC1 (AEOI ITEMS) Applies: 1.2015 (Dir. 2011/16, Art. 8)</p> <ul style="list-style-type: none"> •Automatic exchange of information on 5 non-financial categories: •Income from employment •Director's fees •Pensions •Life insurance products •Immovable property (income and ownership) 	<p>12.2014: DAC2 Applies: 1.2016 (Dir. 2014/107)</p> <ul style="list-style-type: none"> •Automatic exchange of information on financial account information: •Interests, dividends or other income generated •Gross proceeds from sale or redemption •Account balances 	<p>12.2015: DAC3 Applies: 1.2017 (Dir. 2015/2376)</p> <ul style="list-style-type: none"> •Automatic exchange (using a central directory as from 1.2018) of: •Advance cross-border rulings •Advance pricing arrangements 	<p>2016: DAC4 Applies: 1.2017 (Proposed new Directive)</p> <ul style="list-style-type: none"> •Country-by-country reporting on certain financial information: •Revenues •Profits •Taxes paid and accrued •Accumulated earnings •Number of employees •Certain assets

4. ACUERDO DE TRANSPARENCIA FISCAL UE-SUIZA.

Cuando se hace mención a Suiza, inevitablemente, se activa la asociación al término <<secreto bancario>>, exenciones totales, reducción en el pago de impuestos. Todo ello ha quedado en un capítulo precedente cuándo dicho país se caracterizaba por el secreto, la estricta política de identificación del cliente, la opacidad y las suculentas ventajas fiscales.

⁴European Commission, Enhanced administrative cooperation in the field of (direct) taxation http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/index_en.htm

Ha sido a raíz del acuerdo⁵ firmado entre Suiza y la UE en mayo del año pasado por el cual se pretende la consecución de una transparencia fiscal efectiva, calificado dicho acuerdo de histórico debido a la trayectoria del país en lo que a evasión fiscal se refiere. Conforme al acuerdo, <<ambas partes intercambiarán automáticamente la información sobre las cuentas financieras de los residentes de cada uno>>. Hablar de intercambio automático de información implica subrayar la eficacia como instrumento de dicha práctica implantada en la sede de los Estados miembros cuyo objetivo es la lucha eficaz contra la evasión de impuestos. Dicho acuerdo asegura la desaparición del secreto bancario suizo para los residentes de la UE, así como evitar que se oculten ingresos no declarados en cuentas del país helvético.

El acuerdo fue firmado por el Comisario europeo de Asuntos Económicos y Financieros, Impuestos y Aduanas, Pierre Moscovici y Janis Reirs, Ministro de Hacienda de Letonia en nombre de la Presidencia de Letonia del Consejo de la UE, y por el Secretario de Estado de Suiza para Asuntos Financieros Internacionales, Jacques de Watteville.

‘El acuerdo de hoy anuncia una nueva era de transparencia fiscal y la cooperación entre la UE y Suiza Es otro golpe contra los evasores de impuestos, y otro salto hacia una imposición justa en Europa. la UE abrió el camino en el intercambio automático de información, con la esperanza de que nuestros socios internacionales seguirían. Este acuerdo es una prueba de lo que la ambición y la determinación de la UE pueden lograr’, (Pierre Moscovici).⁶

El nuevo acuerdo UE-Suiza facilitará a las autoridades fiscales información esencial sobre la renta extranjera de sus residentes, para evaluar y cobrar así los impuestos que sean considerados oportunos sobre aquéllos. Los Estados miembros percibirán, con carácter anual, nombre, dirección, número de identificación fiscal y fecha de nacimiento de cada residente con cuenta en Suiza, además del número de cuenta, el nombre y el número de identificación (si lo hubiera) de la institución financiera obligada a comunicar información, el saldo o valor de la cuenta al final del año civil considerado o de otro período de referencia pertinente o, en caso de cancelación de la cuenta en dicho año o período, en el momento de su cancelación, así como la información de equilibrio financiero y la cuenta.⁷

La novedosa transparencia fiscal que acoge dicho convenio servirá para la localización y erradicación de los evasores de impuestos, así como para disuadir a los futuros evasores de utilizar dicho Estado como la madriguera de activos e

⁵DOUE, DECISIÓN (UE) 2015/2400 DEL CONSEJO de 8 de diciembre de 2015 relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

⁶ European Commission. Press release, “Fighting tax evasion: EU and Switzerland sign historic tax transparency agreement”, Brussels, 27 May 2015

⁷DOUE, Artículo 2.2 del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

impuestos que venía siendo hasta ahora. Supone una promesa de transparencia fiscal plena, justa e imperecedera a través de la eliminación de los regímenes fiscales perjudiciales, todo ello de acuerdo al estándar global de la OCDE/G20 para el intercambio automático de información.

El acuerdo prevé la aplicación por parte de Suiza de medidas más restrictivas, las cuales se corresponden con las ya implantadas en el seno de la UE desde marzo de 2014. Se cercan las opciones de los evasores a la hora de transferir activos o invertir en productos no contemplados por el convenio. Se contará con la identificación de manera fehaciente e inequívoca de cada contribuyente, con la aplicación efectiva de sus normas fiscales en casos transfronterizos y la evaluación del riesgo de fraude fiscal.

Los Estados miembros y Suiza disponen de: i) salvaguardias adecuadas para mantener la confidencialidad de la información recibida en virtud del Acuerdo en su versión modificada por el presente Protocolo modificativo y limitar su uso a los fines y por las personas o autoridades encargadas de la determinación, recaudación o cobro de los impuestos, los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, la resolución de los recursos relativos a los mismos o la supervisión de lo anterior, así como a otros fines autorizados, y ii) la infraestructura necesaria para una relación eficaz en materia de intercambio de información (incluidos procesos establecidos para garantizar intercambios de información oportunos, precisos, seguros y confidenciales, comunicaciones eficaces y fiables, y capacidades para resolver rápidamente las cuestiones y preocupaciones relacionadas con los intercambios o las solicitudes de intercambio y para gestionar las disposiciones del artículo 4 del Acuerdo en su versión modificada por el presente Protocolo modificativo);⁸

5. ACUERDO DE TRANSPARENCIA FISCAL UE-LIECHTENSTEIN.

El acuerdo firmado en octubre de 2015 entre la UE y Liechtenstein de transparencia fiscal se vislumbra similar al mencionado anteriormente con Suiza, supone un paso más en la erradicación de la evasión fiscal a través del intercambio automático de información sobre cuentas financieras de los residentes del otro a partir de año próximo⁹. El objetivo es el cumplimiento fiscal internacional en su vertiente más fiel al estándar global de la OCDE/G20 para el intercambio automático de información.

El acuerdo fue firmado por el Ministro del Consejo Europeo, Pierre Gramegna, y por Aurelia Frick, Ministra de Asuntos Exteriores de Liechtenstein, ante la presencia del Comisario para los Asuntos Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduanas de la UE, Pierre Moscovici. Estas medidas empezarán a aplicarse en 2017 con los datos de 2016. A partir de enero de 2016 Liechtenstein

⁸DOUE, Considerando 5 del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses

⁹ European Commission. Press release, "Fighting tax evasion: EU and Liechtenstein sign new tax transparency agreement", Brussels, 28 October 2015. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5929_es.htm

tendrá que implantar medidas con la rigidez fiscal que capitanea la de la Unión Europea.

En declaraciones de la Comisión Europea se ha afirmado que <<la información que salga a la luz a raíz del intercambio servirá para ayudar a las autoridades fiscales a desarmar a los evasores fiscales, además de desincentivar a aquellos que esconden ingresos en el extranjero>>. Pierre Moscovici, Comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Impuestos y Aduanas, dijo: ‘Hoy, la UE y Liechtenstein están enviando un mensaje claro: somos socios en la campaña internacional para lograr una mayor transparencia fiscal. Estamos tirando en la misma dirección para crear una mayor apertura y la cooperación entre las autoridades fiscales y de frustrar los que tratan de evadir el pago de su parte justa de impuestos.’

Con el nuevo convenio, los Estados miembros recibirán el nombre, dirección, número de identificación fiscal y fecha de nacimiento del residente con cuenta en Liechtenstein, además de la información de equilibrio financiero y la cuenta, aspectos que profundizarán en el rastreo de aquellos que pretendan evadir impuestos¹⁰.

<<La información deberá intercambiarse entre Liechtenstein, por una parte, y todos los Estados miembros, excepto Austria, por otra, en relación con el primer año a partir de la entrada en vigor del Protocolo modificativo firmado el 28 de octubre de 2015 y todos los años siguientes, y el intercambio de información tendrá lugar en los nueve meses siguientes al final del año civil al que se refiere la información. Deberá intercambiarse información entre Liechtenstein, por una parte, y Austria, por otra, en relación con el segundo año a partir de la entrada en vigor del Protocolo modificativo firmado el 28 de octubre de 2015 y todos los años siguientes, y el intercambio de información tendrá lugar en los nueve meses siguientes al final del año civil al que se refiere la información>>.¹¹

6. ACUERDO DE TRANSPARENCIA FISCAL UE-SAN MARINO.

Con el acuerdo llevado a cabo por San Marino y la UE se decreta la muerte al secreto bancario entre los mismos. Se producirá, a partir de enero de 2017¹², el intercambio automático de información referente a las cuentas financieras que ya se había acordado con Suiza y Liechtenstein.

¹⁰DOUE, Artículo 2 del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2015:339:FULL&from=EN>

¹¹DOUE, Artículo 3.3 del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2015:339:FULL&from=EN>

¹²European Commission, Statement, “Fighting tax evasion: EU and Republic of San Marino sign new tax transparency agreement”, Brussels, 8 December 2015. http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-15-6275_en.htm

En base al convenio¹³, los Estados de la UE acogerán los nombres, direcciones, números de identificación fiscal y fechas de nacimiento de sus residentes con cuentas en San Marino, además de información relacionada con equilibrio financiero y la cuenta. Al igual que los acuerdos precedentes, dicho procedimiento goza de la armonía con el nuevo estándar global de la OCDE/G20 para el intercambio automático de información.

Pierre Moscovici, Comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Impuestos y Aduanas, dijo: *‘Este acuerdo entre la UE y San Marino es un excelente ejemplo de las nuevas normas para la transparencia mundial en materia de impuestos. Tanto la UE y San Marino han demostrado que la acción concreta puede y será tomada en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal.’*

<<El intercambio de información mejorada ayudará a las autoridades fiscales para identificar evasores de impuestos, mientras que también actúa como un disuasivo para aquellos que desean ocultar los ingresos y activos en el exterior. Por consiguiente, alienta el cumplimiento tributario. El resultado final debe ser una distribución más equitativa de la carga fiscal entre los ciudadanos>>.

7. ACUERDOS DE TRANSPARENCIA FISCAL ENTRE UE-ANDORRA Y UE-MÓNACO.

Los convenios de transparencia firmados con la UE por parte de los dos países se produjeron en este presente año, durante el mismo mes, con diez días de diferencia. Andorra suscribió el acuerdo el 12 de febrero¹⁴, mientras que Mónaco lo rubricó el día 22¹⁵, contribuyendo a que cada vez se haga más difícil para los ciudadanos europeos ocultar ingresos que no declaran en las instituciones financieras de cualquiera que los países que hayan suscrito un acuerdo con cláusula de intercambio automático de información con la UE. Dicha información comenzará a recabarse a partir del 1 enero 2017.

Nos encontramos ante un modelo similar de acuerdo respecto de los analizados anteriormente, se persigue detectar la evasión fiscal y acabar con el secreto bancario que ha ocultado a lo largo de los años los ingresos y activos en el exterior.

¹³ DOUE, Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, p.3 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2015:346:FULL&from=EN>

¹⁴ DOUE, DECISIÓN (UE) 2016/242 DEL CONSEJO de 12 de febrero de 2016 relativa a la firma, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Andorra relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, p.10.

¹⁵ European Commission. Press release, “Fighting tax evasion: The European Union and the Principality of Monaco initial new tax transparency agreement”, Brussels, 22 February 2016 http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-381_en.htm

Pierre Moscovici, Comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Impuestos y Aduanas, dijo: *'El acuerdo de hoy arrojará un poderoso centro de atención en los que tratan de escapar de los impuestos al ocultar su dinero en el extranjero También introduce un nuevo nivel de apertura y cooperación entre Andorra y la UE en los impuestos. felicito calurosamente Andorra en el paso importante que ha tomado hoy.'*¹⁶

Pierre Moscovici, Comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Impuestos y Aduanas, considera que: *'Este acuerdo marca el comienzo de una nueva era entre Mónaco y la UE. Los dos nos proponemos luchar contra el fraude en beneficio de los contribuyentes honestos. Este acuerdo es un paso adelante en la consecución de nuestro objetivo de una manera eficiente y justa.'* Jean Castellini, Ministro de Economía y Finanzas de Mónaco, dijo: *'La rúbrica del presente acuerdo constituye un ejemplo más de la política implementada por Mónaco para combatir la evasión fiscal internacional y la evasión, como parte de su compromiso de concluir acuerdos que respeten las normas internacionales desarrolladas tanto por la Unión Europea y el Foro Mundial de la OCDE, en términos del intercambio de información'.*

A raíz de los convenios, los Estados miembros recibirán los nombres, direcciones, números de identificación fiscal y las fechas de nacimiento de sus residentes con cuentas en Andorra o Mónaco, así como otra información de equilibrio financiero y la cuenta.

8. DISPOSICIONES DE LOS ACUERDOS.

Una vez perfilados los acuerdos y situados en el tiempo, conviene ilustrar de manera global el mecanismo de los mismos.

Por un lado, la <<autoridad competente>> del país firmante intercambiará cada año con cada una de las <<autoridades competentes>> de los Estados miembros, y cada una de las <<autoridades competentes>> de los Estados miembros intercambiará cada año con la <<autoridad competente>> del país firmante, de forma automática, la información obtenida en virtud de las normas establecidas. El importe y la caracterización de los pagos efectuados en relación con una <<cuenta sujeta a comunicación de información>> podrán determinarse de conformidad con los principios de la legislación fiscal del territorio (Estado miembro o Suiza/Liechtenstein/San Marino/Andorra) que intercambie la información. Además, la <<autoridad competente>> de un Estado miembro notificará a la <<autoridad competente>> del país firmante, y la <<autoridad competente>> del país firmante notificará a la <<autoridad competente>> de un Estado miembro, cuando la <<autoridad competente>> (notificante) mencionada en primer lugar tenga razones para creer que se ha comunicado por error información incorrecta o incompleta con arreglo al artículo 2 o que existe un incumplimiento, por parte de una <<institución financiera obligada a comunicar información>>, de los requisitos de información y los procedimientos de diligencia

¹⁶ European Commission, Press release. "Fighting tax evasion: EU and Andorra sign new tax transparency agreement" Brusel, 12 February 2016

debida aplicables de conformidad con los anexos I y II del acuerdo. La <<autoridad competente>> notificada adoptará todas las medidas adecuadas disponibles con arreglo a su legislación nacional para subsanar los errores o el incumplimiento descritos en la notificación.

Por otro lado, en cualquier otro acuerdo que prevea el intercambio de información previa petición entre el país firmante y cualquiera de los Estados miembros, las <<autoridades competentes>> de del país (Suiza, Liechtenstein, San Marino...) y las <<autoridades competentes>> de un Estado miembro intercambiarán, previa petición, información que, previsiblemente, guarde relación con la aplicación del presente Acuerdo o con la administración y ejecución de las leyes nacionales en relación con los impuestos de toda clase y denominación aplicados en nombre del país y de los Estados miembros, o de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que la fiscalidad en virtud de esas leyes nacionales no sea contraria a un acuerdo de doble imposición aplicable entre el país firmante y el Estado miembro de que se trate. En ningún caso, se hará una interpretación del acuerdo que imponga ni al país firmante o a un Estado miembro la obligación de: a) adoptar medidas administrativas contrarias a la legislación o práctica administrativa; b) proporcionar información que no se pueda obtener sobre la base de la legislación o en el ejercicio de la práctica administrativa normal; c) proporcionar información que revele secretos comerciales, industriales, profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público. Tampoco se podrá interpretar que en las disposiciones del apartado anterior se autoriza al país firmante o a un Estado miembro a negarse a facilitar información exclusivamente por el hecho de que la información obre en poder de un banco u otra entidad financiera, un representante o una persona que actúe en calidad de intermediario o agente fiduciario, o porque esté relacionada con la participación en el capital de una persona.

Además de las normas sobre confidencialidad y otras, todo intercambio de información en virtud del presente Acuerdo estará sujeto a la legislación y las normativas de los Estados miembros y a la legislación y las normativas de Suiza, Liechtenstein, San Marino, Andorra, de aplicación de la Directiva 95/46/CE. La información que reciba un territorio (Estado miembro o país firmante del Acuerdo) podrá ser utilizada para otros fines cuando ello sea factible de conformidad con la legislación del territorio que la facilite y la “autoridad competente” de ese territorio autorice dicho uso. La información que un territorio proporcione a otro territorio podrá ser transmitida por este último a un tercer territorio (otro Estado miembro), supeditada a las salvaguardias del presente artículo (artículo 6 del Acuerdo) y previa autorización de la “autoridad competente” del territorio mencionado en primer lugar, del que procediera la información. La información facilitada por un Estado miembro a otro Estado miembro de conformidad con las disposiciones pertinentes de aplicación en el Derecho interno de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, podrá transmitirse al país firmante, previa autorización de la “autoridad competente” del Estado miembro del que procediera la información.

Encarnado en el ANEXO I de cada Acuerdo, se encuentra el Estándar Común de Información y Diligencia Debida en materia de información sobre cuentas financieras (<<Estándar Común de Información>>), dividido en secciones, se desarrollan aquellos requisitos y diligencias necesarias para la efectiva aplicación del convenio. La Sección I recoge los requisitos generales sobre comunicación de información, la Sección II aquellos sobre diligencia debida, la Sección III se encarga de la diligencia debida respecto de cuentas preexistentes de persona física, la Sección IV detalla la diligencia debida para cuentas nuevas de entidad, la Sección VII habla de las normas especiales de diligencia debida y la Sección IX, desarrolla la aplicación efectiva: <<Cada Estado miembro y el país firmante deberán dotarse de normas y procedimientos administrativos que garanticen la aplicación efectiva y el cumplimiento de los procedimientos de comunicación de información y de diligencia debida antes expuestos>>.

9. LA BATALLA POR LA CONSECUCCIÓN DE UNA TRANSPARENCIA FISCAL EFECTIVA.

A consecuencia de la Comunicación al Parlamento y al Consejo, (COM (2016) 23 final), presentada por la Comisión a principios de este año, hoy, se barajan en Europa una serie de medidas destinadas al logro de una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal. Este paquete lanzado contra la elusión fiscal recibe la denominación de *Anti Avoidance Tax Package*. En él encontramos la ya abordada propuesta de modificación de la Directiva 2011/2016/UE, referente al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, una propuesta de Directiva del Consejo, por la que se establecen reglas para luchar contra las prácticas de evasión fiscal con incidencia sobre el funcionamiento del mercado, una Comunicación de la Comisión al Parlamento y al Consejo, relativa a la estrategia exterior para garantizar una imposición efectiva y una Recomendación de la Comisión a los Estados miembros, sobre la implementación de medidas antiabuso en los convenios para eliminar la doble imposición.

¿Qué medidas se proponen dentro de los instrumentos citados? Las enumeramos a continuación, en consonancia, está claro, con lo implantado en los informes finales del Plan de Acción BEPS¹⁷ de la OCDE.

- Limitación a la deducción de intereses.
- Evitar la no imposición mediante instrumentos híbridos.
- Transparencia fiscal internacional.
- Tributación por transferencia exterior de activos.

¹⁷El Plan de Acción BEPS se refiere en particular a las estrategias de planificación fiscal dirigidas a explotar lagunas en la arquitectura del Derecho Internacional Tributario que permitan la localización indebida de los beneficios en lugares donde no hay o es mínima su tributación. La OCDE para llevar a cabo sus trabajos sobre planificación fiscal agresiva cuenta con el Grupo de Trabajo núm. 11, del Comité de Asuntos Fiscales, dedicándose a las siguientes cuatro acciones: *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Action 2)*; *Strengthening CFC rules (Action 3)*; *Limiting Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments (Action 4)*; y, *Requiring Taxpayers to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements (Action 12)*. <http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscal/planificacion-fiscal-agresiva-ultimos-avances-en-beps-y-en-la-ue>

- Limitación a la exención de dividendos y plusvalías de cartera.
- Norma general antifraude.
- Exclusión de la aplicación de los convenios bilaterales respecto de las operaciones carentes de sustancia económica.
- Introducción en los convenios la noción de establecimiento permanente según el Plan de Acción BEPS.
- Intercambio de información país por país.
- Reforzamiento de las medidas para estimular a países terceros a adoptar medidas de buena gobernanza fiscal.

Un ápice de luz sobre la fiscalidad internacional. En las últimas semanas asistimos a la propuesta de Bruselas sobre adopción de medidas legales que complicarían la elusión fiscal y la planificación fiscal agresiva que llevan a cabo determinadas empresas, para así fomentar un estatus igualitario entre estas y aquellas que no recurren a dichas prácticas y se ven inmersas en una situación de desventaja competitiva (sobre todo, nos referimos a las pequeñas y medianas empresas). Lo que se pretende es una garantía real de gravamen efectivos de los beneficios allí dónde se generen.

Las medidas que pretenden oprimir este tipo de prácticas perniciosas por parte de las multinacionales afectarían a unas 6.500 empresas cuya cifra de negocio se calcula en más de 750 millones. Se requerirá, además, la obligación de informar sobre la totalidad de los impuestos pagados fuera de la UE, junto con la información específica por país¹⁸ para impuestos pagados en jurisdicciones proclives al ahorro fiscal.

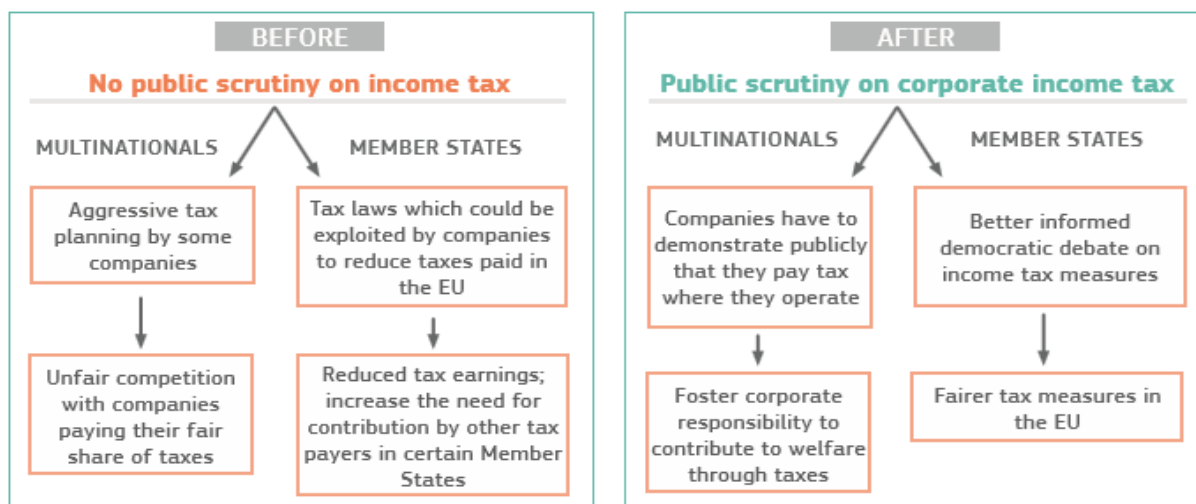
La propuesta va dirigida sobre todo al aumento de la transparencia fiscal en nuestro marco de acción fiscal, propiciando la actividad empresarial equitativa y una competición justa.

19

¹⁸<<El informe país por país representa un concepto relativamente nuevo que precisa de una aplicación sólida desde el punto de vista técnico. Para cumplir el objetivo de la presente propuesta y evitar posibles lagunas y desajustes en su transposición por los Estados miembros a los ordenamientos jurídicos nacionales, serán necesarios documentos explicativos para ayudar en ese proceso y permitir una verificación eficaz del mismo. Ello justifica la necesidad de que los Estados miembros acompañen la notificación de sus medidas de transposición de documentos explicativos que adopten la forma, por ejemplo, de un cuadro de correspondencias.>> Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales.

¹⁹ EUROPEAN COMMISSION, Corporate Tax Transparency, “Public Country-by-Country Reporting”, http://ec.europa.eu/finance/company-reporting/docs/country-by-country-reporting/160412-factsheet_en.pdf

WHAT WILL CHANGE?



9.1 MEDIDAS DIRIGIDAS A CONSEGUIR LA TRANSPARENCIA FISCAL.

En los últimos meses han aparecido nuevas medidas en relación con la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, aún no aprobadas. Nos encontramos en el contexto de BEPS, de la erosión de bases imponibles, traslado de beneficios de las multinacionales, pagando pocos o nulos impuestos. ¿Cuáles son los artificios a efectos de evitar el pago de impuestos?

Nadie se puede abstraer de lo que está ocurriendo, por lo que la propia Comisión Europea ha reaccionado proponiendo distintas medidas para esta lucha. Vamos a desarrollar las cuatro medidas, que son las propuestas por la UE para la lucha contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, ver cómo afectan y a qué se dedican de manera superficial. De alguna manera va en paralelo con lo que propone la OCDE, pero tiene sus propios trámites e ideas.

- La propuesta de Directiva en materia de lucha contra la elusión fiscal. Se trata de una medida fiscal coordinada de lucha contra la evasión fiscal, asegurando la competitividad y el respeto a las exigencias del mercado único, las libertades de circulación, y el Derecho comunitario general.
- La propuesta de modificación de la Directiva de intercambio automático y obligatorio de información <<Directiva CBCR>>.
- La Recomendación sobre cuestiones en materia de convenios fiscales; (dedicado a evitar la doble imposición internacional, luchar por la prevención y contra la evasión fiscal, así como por la no doble imposición).
- La Comunicación sobre estrategia exterior para una imposición efectiva.²⁰

²⁰ COMISIÓN EUROPEA, COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL CONSEJO, Paquete de lucha contra la elusión fiscal: próximos pasos para lograr una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal en la UE, Bruselas, 28.1.2016 COM(2016) 23 final <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0023&from=EN>

Este paquete es lo que la UE ha presentado como reacción a los distintos planes de la OCDE que hemos determinado informes finales del plan de acción BEPS. El elenco de medidas carece de contenido jurídico obligatorio (puesto que se trata de meras propuestas, recomendaciones y comunicaciones). Sin embargo, es necesario tener conciencia sobre el inmenso calado que las mismas tendrán sobre la futura legislación fiscal europea, constituirán los principios y valores hacia los que tenderá dicho cuerpo normativo.

La Comisión se apoya en las peticiones formuladas por los Estados miembros y por el Parlamento Europeo para justificar estas medidas con cuatro objetivos:

- Incentivar la lucha contra la planificación fiscal agresiva y las prácticas tendentes a la erosión de bases imponibles.
- Asegurar una posición/aplicación conjunta y coherente de cara a la conclusión de nuevos convenios fiscales internacionales.
- Lucha contra los paraísos fiscales y las jurisdicciones opacas y/o de baja o nula tributación. El caso de los papeles de Panamá ha supuesto una revolución desde el punto de vista fiscal.
- Evitar los casos de desviación de beneficios o de desimposición.

9.1.1 DIRECTIVA ANTI EVASIÓN FISCAL (ANTI TAX AVOIDANCE DIRECTIVE).²¹

Establecimiento de un marco jurídico vinculante que permita a los Estados miembros luchar de manera efectiva contra la elusión fiscal.

Ámbito subjetivo de aplicación extraordinariamente amplio:

- o Contribuyentes sujetos a impuesto sobre sociedades de un Estado miembro.
- o Establecimientos permanentes (EP) situados en la UE de entidad que no sean ellas mismas sujeto pasivo por impuesto sobre sociedades.
- o Salvo las instituciones financieras que quedarían excluidas de la aplicabilidad de determinadas disposiciones.

Áreas de la Directiva:

- o Deducibilidad de intereses:
 - La Directiva propone topar la deducibilidad de intereses financieros en el 30% del EBITDA ó 1MM€ si aquel fuese inferior, si bien los EM podrán autorizar la deducibilidad total de los intereses financieros si el contribuyente acredita que la relación existente entre su capital social y sus activos no es inferior en más de un 2% a la de su grupo.

²¹ COMISIÓN EUROPEA, Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, Bruselas, 28.1.2016 COM (2016) 26 final <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>

- Imposición de salida:
 - Establecimiento de un gravamen sobre la enajenación de activos transferidos bajo determinadas circunstancias:
 - Cambio de domicilio social
 - Transferencias desde la matriz hacia un EP en otro Estado miembro o un tercer Estado, o viceversa.
 - Traslados de un EP fuera de un Estado miembro.
 - Posibilidad de aplazar el pago durante un plazo de, al menos, 5 años.
 - La propuesta permite a los Estados miembros exigir los intereses correspondientes por el aplazamiento y, en los casos en que exista un riesgo real y demostrable de pérdida de la recaudación, la eventual exigencia de garantías.

- Cláusula switch-over:
 - Los Estados miembros podrán gravar los ingresos que un contribuyente obtenga en terceros Estados en concepto de:
 - Distribución de dividendos.
 - Enajenación de participaciones en una filial.
 - Beneficios de un EP en aquellos casos en que, en el país de residencia de una filial o del EP, los beneficios estén sujetos a un tipo impositivo inferior al 40% del tipo que resultaría de aplicación en el Estado miembro de residencia del contribuyente

*En estos casos, los EM gravarán los ingresos de origen extranjero, aunque reconociendo una deducción por el impuesto abonado en el tercer Estado.

- Cláusula General Antiabuso:
 - Dirigida a prevenir los negocios artificiosos que tengan por objeto obtener un ahorro fiscal contrario a los objetivos de la norma tributaria que hubiera debido ser aplicada.

- Transparencia fiscal internacional:
 - Posibilidad de gravar los beneficios no distribuidos de las filiales que estén sujetas a un tipo de imposición efectivo inferior al 40% del tipo aplicable en el Estado miembro de la matriz.
 - Si los ingresos de la entidad controlada proceden en su mayoría de “rentas pasivas”, salvo que se trate de filiales o de EP situados en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo.
 - Esta excepción no se aplicará si el EP se considera “completamente artificial”, o que la entidad participe en montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea la obtención indebida de ahorros fiscales.
 - Las entidades financieras quedan expresamente fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones sobre transparencia fiscal internacional.

- Mecanismos híbridos:
 - Cuando el diferente tratamiento conferido por dos Estados miembros a un mismo contribuyente (incluidos sus EP en uno o varios Estados miembros) ocasione la deducción de los mismos pagos, costes o pérdidas, tanto en el país de origen de los mismos como en otro Estado miembro.
 - O bien la deducción de un pago en el Estado miembro de origen sin la inclusión del mismo en la base imponible del Estado de destino, la calificación que se dé a la entidad híbrida en el Estado de origen debe ser aplicada por el Estado miembro de destino.
 - La misma regla será de aplicación cuando un mismo pago reciba un tratamiento diferente en dos Estados miembros y tal circunstancia determine la deducción del pago en el Estado de origen sin que el mismo sea objeto de gravamen en el Estado de destino.

9.1.2 DIRECTIVA CBCR.²²

La segunda medida de lucha contra la evasión fiscal consiste en una modificación de la Directiva sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, dirigida a incorporar las recomendaciones de la OCDE en materia de documentación país por país (CBCR).

Si la propuesta prospera, la Directiva deberá ser aplicada a los ejercicios fiscales que comiencen a partir de 1 enero de 2016.

La propuesta prevé el intercambio automático de información contenida en los informes país por país, aunque no la difusión pública de la información país por país.

Contenido. Los Estados miembros exigirán a sus entidades residentes que sean matrices de grupos consolidados que presenten, dentro de los 12 meses posteriores a la terminación del ejercicio fiscal del grupo, un informe país por país que contenga una información tasada.

9.1.3 RECOMENDACIÓN SOBRE CUESTIONES EN MATERIA DE CONVENIOS FISCALES.²³

²² EUROPEAN COMMISSION, Fact sheet, “Introducing public country-by-country reporting for multinational enterprises”, Strasbourg, 12 April 2016 http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-1351_en.htm

²³ EUROPEAN COMMISSION, COMMISSION RECOMMENDATION on the implementation of measures against tax treaty abuse, Brussels, 28.1.2016 http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/c_2016_271_en.pdf

- Informes finales de la OCDE sobre las Acciones 6 (prevención de la obtención de beneficios abusivos derivados de los convenios) y 7 (prevención de la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente).
- La Comisión publicó esta Recomendación en la que se invita a los Estados miembros a que, en los nuevos convenios de doble imposición que celebren entre sí o con terceros Estados lleven a cabo una serie de cautelas.
- RECOMENDACIONES CDIs
 - Introduzcan una modificación en la cláusula general antiabuso añadiendo:

“Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente Convenio, no se concederá ningún beneficio con arreglo al presente C con respecto a ningún ingreso o capital si se puede concluir razonablemente, habida cuenta de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de dicho beneficio era uno de los principales objetivos de cualquier acuerdo o transacción que haya dado lugar, directa o indirectamente, a tal beneficio, a menos que se muestre que refleja una actividad económica auténtica o que la concesión de tal beneficio en las circunstancias del caso sería conforme con el objetivo y la finalidad de las disposiciones pertinentes del presente Convenio”
 - Apliquen las nuevas disposiciones propuestas del art. 5 Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, a fin de combatir la elusión artificial del estatuto de EP.

9.1.4 COMUNICACIÓN SOBRE UNA ESTRATEGIA EXTERIOR PARA UNA IMPOSICIÓN EFECTIVA²⁴

- Un marco para una nueva estrategia exterior de imposición efectiva, fijando las medidas que considera esenciales para ayudar a la UE a promover la buena gobernanza fiscal a escala mundial, luchar contra las amenazas externas de erosión de la base imponible y garantizar igualdad de condiciones a todas las empresas,
- Analiza vías para una mejor integración de la buena gobernanza fiscal en las políticas de relaciones exteriores más generales de la UE y de consolidar sus compromisos internacionales, especialmente en el campo del desarrollo.

10. REFLEXIÓN

A pesar de los esfuerzos realizados en los últimos años por parte de los Estados europeos, ha quedado latente con los últimos acontecimientos en materia de fiscalidad internacional que no son suficientes. El asunto de los papeles de Panamá ha propiciado que hoy más que nunca la Comisión cuestione si las medidas adoptadas hasta el momento son suficientes y eficientes en la

²⁴ COMISIÓN EUROPEA, COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL CONSEJO, Estrategia exterior para una imposición efectiva, Bruselas, 28.1.2016 COM (2016) 24 final <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0024&from=EN>

lucha para la consecución de una transparencia fiscal cristalina.

Hasta la fecha se ha llevado a cabo una importante inversión para la detección y persecución de los artificios empleados por aquellos que persiguen evadir los impuestos establecidos en los Estados, en detrimento de éstos, sus contribuyentes, puenteando el principio de igualdad y justicia que representaría cada sistema impositivo, así como la libre competencia.

A lo largo de este proyecto de transparencia, no cabe duda, se han ido alcanzando objetivos que en un primer momento se pensaron utópicos y, sin embargo, lo que hace años se consideraban estándares mínimos, en la actualidad, forman parte de una base consolidada de preceptos que suponen la <<marca>> de la llamada transparencia e intercambio automático de información.

Con cada acuerdo, celebramos que se merme esa eficacia que en principio se apellidaba limitada para acercarnos con cada medida a una lucha efectiva contra el fraude y la evasión. Acuerdos bilaterales, Directivas, iniciativas y acciones que se alejan de lo político, facilitan de forma paulatina que un nuevo modelo internacional sea posible y consecuente con los compromisos que adoptan cada vez más Estados que hasta no hace tanto engrosaban las listas como paraísos fiscales.

La cooperación entre la UE y terceros Estados, a pesar de las dificultades y limitaciones que se han ido sucediendo, ha propiciado un emprendimiento eficaz basado en cauces seguros tendentes a optimizar el intercambio automático de información entre Estados y garantizar el exterminio de prácticas que, a falta de arrojar luz, facilitan una opacidad de la que miles de multinacionales se benefician para llevar a cabo el traslado de sus beneficios a territorios donde se les premiara con suculentas ventajas fiscales, o países libres de impuestos, impidiendo que se diese una imposición efectiva dentro del territorio de la UE. El resultado que da este *modus operandi*, es que pequeñas y medianas empresas asuman la responsabilidad evadida por aquellas que declaran sus beneficios en jurisdicciones de dudosa transparencia fiscal.

A raíz del análisis precedente sobre los convenios bilaterales de transparencia y cooperación entre la UE y Mónaco, Suiza, Andorra, San Marino y Liechtenstein, se valora la amplitud de acciones emprendidas por la Comisión de una forma individualizada, pero se requiere, asimismo, una respuesta coordinada que dote de eficacia y eficiencia a las medidas emprendidas para la exclusión de esa planificación fiscal agresiva que constituye un problema tan serio y global. No sirve que los 28 países de la UE luchen contra el resto de países, aun contando con los acuerdos bilaterales que hemos visto, si después sólo acontece un cambio de territorio en materia de elusión fiscal. Así ocurre con EE.UU., no puede combatir contra todos los mecanismos de planificación fiscal existentes. Los paraísos fiscales pueden ser objeto de sub-planificación fiscal, al final, lo que se requiere es una respuesta conjugada y no todos los Estados están de acuerdo con las medidas contra la evasión. En los próximos meses tendrá lugar una iniciativa, que es el Convenio Multilateral de la OCDE a efectos de la erosión de base

imponible y de la traslación de beneficios que puede determinar la realidad de un mecanismo coordinado internacional de lucha contra la evasión o el fraude. Cuestión dónde reina el escepticismo de que llegue a producirse tal coordinación, pues hemos visto que hay países que terminan perdiendo su negocio de <<paraíso fiscal>> y al mismo tiempo pasan el relevo a otro que enarbola el pabellón de la opacidad como bandera del territorio, atrayendo a evasores contra los que se lanza esta constante política persecutoria cuyo fin es la transparencia fiscal global, para la cual se han propuesto por parte de la Comisión la lista de medidas enumeradas en los últimos apartados cuya materialización será inminente.

‘Necesitamos un entorno fiscal competitivo en el que prospere la actividad de las empresas, pero esto debería ser una cuestión de los gobiernos, no de abogados o asesores fiscales inteligentes que desarrollen formas cada vez más sofisticadas de aligerar la carga fiscal de algunos. Para crear crecimiento y empleo, necesitamos un sector empresarial fuerte, un sector empresarial con buena reputación. Una mayor transparencia puede ayudar a construir esa reputación y a garantizar que las empresas compitan de manera justa’. Jonathan Hill (responsable de Servicios Financieros de la Comisión Europea) y Valdis Dombrovskis (Vicepresidente de la Comisión Europea para el euro).

BIBLIOGRAFÍA

CALDERÓN CARRERO J.M., CARMONA FERNÁNDEZ N., MARTÍN JIMÉNEZ A.J. Y TRAPÉ VILADOMAT M. (2014) <<Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea>> Wolters Kluwer, Madrid, páginas 1464 a 1493.

SEER / GABERT (2011), “*European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice and Burden of Proof, Legal Protection and Requiements*”, BIFD, February 2011.

CALDERÓN CARRERO J.M., (2013) “*La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el Plan de Acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones*”, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, Junio 2013.

CALDERÓN CARRERO J.M., (2014), “*El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera*”, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, Mayo 2014.