

Transparencia y cooperación para una gestión tributaria globalizada

4º Spanish International Tax Summit

21 de febrero de 2018, Madrid

Saturnina Moreno González

Saturnina.Moreno@uclm.es

<http://www.fiscalidaddigital.net/>

SUMARIO

- ✓ IDEAS INTRODUCTORIAS: TRANSPARENCIA Y COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ESCENARIO FISCAL GLOBAL ACTUAL
- ✓ EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS
- ✓ CONCLUSIONES

TRANSPARENCIA Y COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ESCENARIO FISCAL GLOBAL ACTUAL

- ✓ La **transparencia** y la **cooperación administrativa** como **únicas herramientas eficaces** para luchar contra la elusión, la evasión fiscal, la competencia fiscal y la denominada planificación fiscal agresiva.
- ✓ La lucha contra esos fenómenos se ha convertido en una **prioridad política** a nivel internacional, supranacional y nacional:
 - *Crisis financiera y económica global*: reducción del déficit presupuestario por medio del incremento de la recaudación.
 - *Escándalos financieros*, medios de comunicación y opinión pública: *MNEs must pay its fair share of taxes.*
 - *Globalización y digitalización de la economía* dificultan el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de actividades transnacionales.

TRANSPARENCIA Y COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ESCENARIO FISCAL GLOBAL ACTUAL

- ✓ Apuesta por la **transparencia** y la **cooperación administrativa** frente a medidas de auténtica **reforma de la fiscalidad internacional**.
- ✓ Ideas subyacentes en el **Plan BEPS**. Aunque el EOI no constituye una acción específica del Plan, el AEOI se emplea en las Acciones 5, 12 y 13, relativas a la aportación e intercambio de información automático de información sobre *tax rulings*, mecanismos de planificación fiscal agresiva y CbC Reports.
- ✓ **Acciones fundamentales**: Intensificación de los deberes de colaboración/comunicación de información por parte de los obligados tributarios e intercambio internacional de información tributaria:
 - *Mejora de la eficacia* de los instrumentos normativos que posibilitan la obtención de datos e información tributaria de origen extranjero *previa solicitud*.
 - Tendencia hacia la implantación de un **nuevo modelo basado en la generalización del intercambio automático de información con trascendencia tributaria**: MAC, MCAA/CRS, MCAA/CbC Reports, DAC (1-6).

TRANSPARENCIA Y COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ESCENARIO FISCAL GLOBAL ACTUAL

- ✓ **Buena gobernanza en el ámbito fiscal:** principios de transparencia, *intercambio de información* y competencia leal en materia tributaria [COM (2009) 201 final].
- ✓ Alteración de la dinámica de las relaciones entre Administración tributaria y obligados tributarios: intensificación de las *herramientas de tipo preventivo para fomentar la buena gobernanza en el ámbito tributario e incrementar el nivel de cumplimiento voluntario de los contribuyentes, además de proporcionar información relevante a las administraciones tributarias para realizar análisis de riesgos de posibles incumplimientos.*
- ✓ Planteamiento que se inserta en el marco más amplio de una relación entre obligados tributarios y Administración tributaria basada en la confianza recíproca y calificada como **cooperativa**.

TRANSPARENCIA Y COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ESCENARIO FISCAL GLOBAL ACTUAL

- ✓ **Hacia un nuevo estándar de intercambio automático de información tributaria:** Tres sistemas de IAI: FATCA, Iniciativas OCDE, Derecho de la UE: interrelación.
- ✓ Modelo que está **construyéndose de espaldas a los derechos de los sujetos afectados** por el mismo.
- ✓ Necesidad de **reconciliar** el interés público con una protección adecuada del contribuyente.

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- ✓ En línea con las iniciativas de la OCDE, La **Directiva 2011/16/UE** potencia el intercambio automático de información al considerarse el medio más eficaz de mejorar la evaluación correcta de los impuestos en situaciones transfronterizas y la lucha contra el fraude fiscal.
- ✓ Esa potenciación ha supuesto la modificación de la DAC, hasta el momento, en cuatro ocasiones, más una quinta proyectada.
- ✓ La UE es el espacio donde se está produciendo una aplicación más rápida e intensa de los nuevos estándares de transparencia y cooperación administrativa.

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- **DAC 1 (versión original):**

- ✓ Respecto a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, exige que los Estados miembros se comuniquen automáticamente la información **disponible** sobre determinadas categorías de renta obtenidas por personas (físicas y entidades) con domicilio en otro Estado miembro.
- ✓ **Categorías de renta:** rendimientos del trabajo dependiente, remuneraciones de administradores y consejeros, productos de seguro de vida no cubiertos por otras directivas, pensiones, propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios.
- ✓ Informe de la Comisión de 18.12.2017 sobre aplicación de la DAC (art. 27):
 - Dificultades a la hora de utilizar de forma efectiva la información recibida: falta de recursos y falta de procesos de identificación automática de los contribuyentes.
 - Especial hincapié en la insuficiente calidad de los datos proporcionados.

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- **DAC 2 (Directiva 2014/107/UE):**
 - ✓ Respuesta europea a la iniciativa FATCA
 - ✓ Sigue muy de cerca el MCAA/CRS elaborado por la OCDE (fuente de ilustración o interpretación)
 - ✓ Extensión del ámbito de aplicación del IAI más allá de las cinco categorías previstas en DAC 1, abarcando también intereses, dividendos, plusvalías derivadas de la venta de activos financieros, cualquier otra renta generada en relación con los activos mantenidos en una cuenta financiera, cualquier importe respecto del cual la entidad financiera sea el obligado o deudor, y los saldos en cuentas.
 - ✓ Períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016. Austria a partir del 1 de enero de 2017.
 - ✓ Nuevos acuerdos bilaterales de transparencia e intercambio de información financiera con terceros países europeos: Suiza, Liechtenstein, San Marino, Andorra, Mónaco, San Bartolomé.
 - ✓ Transposición al Derecho español: DA 22ª LGT (Ley 34/2015), art. 37 bis RGAT (RD 410/2014) y RD 1021/2015.

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- DAC 2 y derechos fundamentales de los contribuyentes: **derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal:**
 - ✓ Art. 7 CEDH, art. 8 CDFUE, art. 16 TFUE.
 - ✓ GPDR (Reglamento 2016/679, 27.04.2016): deroga Directiva 95/46/CE, aplicable a partir del 25.05.2018.
 - Principios de tratamiento leal y legítimo de los datos y uso para fines específicos.
 - Derechos individuales de información, acceso, rectificación, oposición y cancelación.
 - Garantías de confidencialidad, seguridad del tratamiento, transparencia y protección reforzada.
 - ✓ Art. 13.1 e) Directiva 95/46: limitación de los derechos fundamentales.
 - ✓ Art. 52 CDFUE: principio de proporcionalidad

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- Los datos fiscales de las personas físicas constituyen tratamiento de datos personales a los efectos del art. 2.1 de la Directiva 95/46/UE:
 - ✓ STJUE de 1 de octubre de 2015, *Smaranda Bara y otros*, C-201/14.
 - ✓ STJUE de 27 de septiembre de 2017, *Peter Puskar*, C-73/16.
- La protección de datos personales en la Directiva 2011/16/UE:
 - ✓ Escasa atención en DAC (considerandos nº 27 y nº 28): El SEPD no fue consultado por la Comisión al adoptar la propuesta de Directiva.
 - ✓ Art. 25 DAC: permite a los EEMM limitar los derechos de información, de acceso y de publicidad de los tratamientos. ¿Necesidad y proporcionalidad DAC 2?

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- **STJUE de 8 de abril de 2014, as. Ac. C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland***
 - ✓ Declara inválida la Directiva 2006/24/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de marzo de 2006, sobre la conservación de datos generados o tratados en relación con la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas:
 - Objetivo: garantizar disponibilidad de los datos generados o tratados por los proveedores con fines de prevención, investigación, detección y enjuiciamiento de delitos graves.
 - ✓ Injerencia ilegítima en los derechos fundamentales a la protección de la vida privada y de los datos de carácter personal: arts. 7 y 8 CDFUE.
 - ✓ Vulneración del principio de proporcionalidad (art. 52 CDFUE)

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- 54 “(...) la normativa de la Unión de que se trate debe establecer reglas claras y precisas que regulen el alcance y la aplicación de la medida en cuestión y establezcan unas exigencias mínimas de modo que las personas cuyos datos se hayan conservado dispongan de garantías suficientes que permitan proteger de manera eficaz sus datos de carácter personal contra los riesgos de abuso y contra cualquier acceso o utilización ilícitos respecto de tales datos (...)”.
- 55 “La necesidad de disponer de tales garantías es especialmente importante cuando los datos personales se someten a un tratamiento automático y existe un elevado riesgo de acceso ilícito a dichos datos (...)”

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- **Opinión del SEPD de 5 de noviembre de 2013 sobre propuesta DAC 2:** posible vulneración del principio de transparencia, parte del tratamiento leal y lícito de los datos personales (art. 6.1. a Directiva 95/46/CE). Modificación de arts. 20, 21 y 25 Directiva 2011/16/UE: identificación del responsable del tratamiento, conservación de datos y ***derecho de información ex ante a los titulares de los datos por parte de las instituciones financieras.***
- **Cuestiones abiertas:**
 - ✓ ¿Bajo qué condiciones los derechos de acceso, rectificación y cancelación pueden limitarse por los EEMM?
 - ✓ ¿Durante cuánto tiempo pueden limitarse los derechos de acceso, rectificación y cancelación?
 - ✓ Transmisión de una cantidad masiva de datos sin consideración sobre la necesidad y relevancia de tal información para el Estado receptor: dudas en términos de necesidad y proporcionalidad.

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- **DAC 3 (Directiva 2015/2376): IAI *tax rulings* y APAs transfronterizos**
 - ✓ Supera a la Acción 5 del Plan BEPS.
 - ✓ **Finalidad:** garantizar que los Estados miembros dispongan de la información necesaria para proteger sus bases imponibles e identificar a las empresas que intentan eludir el pago de la parte de impuestos que les corresponde.
 - ✓ **Objeto:** “acuerdos previos con efecto transfronterizo” y “acuerdos previos sobre precios de transferencia”. **Exclusiones.**
 - ✓ **Información comunicada:** datos identificativos, resumen del contenido, fechas, descripción criterios de valoración PT y métodos, Estados y personas afectados por el *ruling*. LIMITES DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PARA LA COMISIÓN.
 - ✓ **Cláusula de retroactividad.**
 - ✓ **Confidencialidad y uso de la información.**
 - ✓ **Formulario electrónico normalizado y directorio central seguro.**
 - ✓ Aplicable a partir del **1 de enero de 2017.**
 - ✓ **Peer review OCDE período 2016 (04.12.2017):** recomendaciones a España, art. 66 RGAT (RD 1070/2017)

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- **DAC 3 y derechos de los contribuyentes: divulgación de secretos comerciales, industriales o profesionales:**
 - ✓ Primera fase: IAI de *tax rulings* y APAs transfronterizos no debería afectar a este derecho, pues se transmite un conjunto de información básica que sólo incluye un resumen del contenido del *ruling*.
 - ✓ Segunda fase: EOIR, solicitud del texto completo del *ruling*. Art. 17.4 DAC permite denegar la cooperación si la información solicitada vulnera este derecho (participación del contribuyente afectado: CALDERÓN CARRERO).
 - Interpretación de la condición de pertinencia previsible: STJUE 16.05.2017, *Berlioz*.

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- **DAC 4 (Directiva 2016/881): comunicación e intercambio automático obligatorio de CbCR:**
 - ✓ Consonancia con la Acción 13 del Plan BEPS (fuente de ilustración e interpretación).
 - ✓ Finalidad: reaccionar contra estrategias de PFA y posibilitar que los grupos de empresas multinacionales paguen de forma equitativa sus impuestos en el país donde realmente obtienen sus beneficios.
 - ✓ Objeto: comunicación de un triple nivel de documentación e información consistente en: archivo maestro; archivo local; e informe país por país.
 - ✓ Sujetos obligados: grupos societarios con facturación de al menos 750 millones de euros que realicen una actividad transnacional.
 - ✓ La información será exigible a los contribuyentes afectados para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016. La información deberá ser completada en los 12 meses posteriores a la finalización del período impositivo.

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- ✓ Comunicación entre AATT: 15 meses a partir del último día del ejercicio fiscal del grupo de empresas multinacionales. El primer informe se comunicará en el plazo de 18 meses.
- ✓ Modelo normalizado y medio de transmisión electrónica uniforme.
- ✓ Contempla la imposición de sanciones.
- ✓ Uso de la información: no pretende ser el fundamento de los ajustes en materia de precios de transferencia.
- ✓ Recepción en España: RD 634/2015, arts. 13 y 14 (RD 1074/2017).

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

DAC 4 y derechos de los contribuyentes: Confidencialidad vs. Transparencia:

- ✓ Propuesta de reforma de la **Directiva 2013/34/UE**, sobre estados financieros de empresas (aprobada por PE el 4 de julio de 2017): **publicidad del informe país por país** de determinados grupos societarios en registro mercantil y sitios web durante cinco años consecutivos.
- ✓ **Finalidad**: transparencia en la lucha contra la evasión y elusión fiscal mediante un control público del IS abonado por las empresas multinacionales.
- ✓ **¿La divulgación pública del informe dotará de mayor eficacia a la actuación de las autoridades fiscales?**
- ✓ **Sentencia de la Corte Constitucional francesa de 8 de diciembre de 2016**: inconstitucionalidad del art. 137 de la Ley 1691/2016 (Sapin 2), que obligaba a los grupos franceses con una cifra de negocio superior a 750 millones de euros a hacer públicos sus informes país por país sobre datos financieros y económicos del grupo. **Atenta de forma desproporcionada contra el *derecho a la libertad de empresa*.**

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- ✓ **DAC 5 (Directiva 2016/2258)**: acceso a las autoridades tributarias a información sobre la lucha contra el blanqueo de capitales con arreglo a la **Directiva 2015/849/UE (Cuarta Directiva Blanqueo de Capitales)**, para posibilitar la identificación de los beneficiarios efectivos de las cuentas financieras:
 - **Finalidad**: fortalecer el vínculo existente entre los mecanismos de lucha contra el blanqueo de capitales y la transparencia fiscal.
 - Períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018.
 - Relación con la propuesta de la Comisión de julio de 2016 de modificación de la Cuarta Directiva sobre Blanqueo de Capitales, en la que se prevé el **acceso público a la información contenida en los registros de titularidad real** que deben crear los Estados miembros.

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

DAC 5 y derechos de los contribuyentes:

- ¿La divulgación pública sobre titularidad real de cuentas y entidades contribuye de forma efectiva a la consecución de los objetivos marcados (v.gr. la lucha contra el fraude fiscal), dotando de mayor eficiencia al trabajo de las autoridades fiscales o va más allá de lo necesario?

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- ✓ **Supervisor Europeo de Protección de Datos:** Opinión de 2 de febrero de 2017 sobre propuesta de reforma de la Cuarta Directiva Blanqueo de Capitales: critica la medida en términos de proporcionalidad.
- ✓ **STJUE de 20 de mayo de 2003, *Osterreichischer Rundfunk*:** necesidad de analizar si la divulgación pública de determinada información tributaria es necesaria y apropiada para lograr el objetivo (de buena gestión de los recursos públicos) perseguido, *o si ese objetivo podría haberse alcanzado con la misma eficacia con medidas menos lesivas del derecho de las personas afectadas a la protección de sus datos de carácter personal* (ap. 88).

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- **Propuesta de Directiva de 21 de junio de 2017 (DAC 6)** sobre obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación [COM(2017) 335 final]:
 - ✓ A partir del 1 de enero de 2019.
 - ✓ Relación con la Acción 12 Plan BEPS.
 - ✓ Finalidad: mayor transparencia mediante un mecanismo de información temprana que permita hacer análisis de riesgos más rápidos y eficaces; **efecto disuasorio**.
 - ✓ Sujetos obligados: los intermediarios fiscales (y, subsidiariamente, del contribuyente) deben comunicar ***mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva y de carácter transfronterizo***, si participan en ellos en el ejercicio de su actividad profesional. Plazo de cinco días a contar desde el día siguiente a su puesta a disposición.
 - ✓ Intercambio automático de información (Red CCN/Directorio central seguro/Formulario normalizado) con otras autoridades tributarias de la UE (directorio central) en el plazo de un mes a contar desde el final del trimestre en que esta se haya presentado (primera información primer trimestre 2019).

EL IAI EN LA DAC (1-6) DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

- **DAC 6 y derechos de los contribuyentes:**
 - ✓ ¿Falta de **proporcionalidad**? Norma de gran alcance que no se proyecta únicamente sobre esquemas abusivos o elusivos: mecanismos transfronterizos sometidos a comunicación y marcadores general y específicos. Vaguedad conceptual y conflictividad.
 - ✓ **Derecho de defensa:** ¿pueden el intermediario y el contribuyente ser obligados a declarar un esquema potencialmente abusivo bajo la coacción de la imposición de sanciones de naturaleza penal?
 - ✓ **Principio de legalidad y seguridad jurídica:** imposición de sanciones por incumplimiento de una normativa que descansa sobre conceptos muy amplios y poco claros:
 - Decisión del Consejo Constitucional francés de 29 de diciembre de 2013
 - Informe del Comité Económico y Social Europeo de 19 de enero de 2018

CONCLUSIONES

- ✓ La potenciación de la transparencia y la cooperación administrativa, en especial el IAI, **no debe suponer una restricción desproporcionada de los derechos de los obligados tributarios afectados.**
- ✓ La desatención por parte del legislador europeo a las cuestiones relacionadas con los derechos de los obligados tributarios afectados puede **restar eficacia** a los mecanismos de transparencia y cooperación administrativa.
- ✓ Necesidad de abordar de **forma decidida y clara un marco mínimo común de protección del obligado tributario en sus relaciones jurídico-tributarias de alcance transnacional.**