

Respuesta CCBE a la consulta pública sobre la evaluación de la Directiva relativa a la cooperación administrativa (DAC)

29/07/2024

Convocatoria de pruebas

El Consejo de Colegios de la Abogacía de Europa (CCBE) desea formular las siguientes observaciones, distinguiendo entre su evaluación del CAD 1-5, por una parte, y del CAD 6, por otra.

El objetivo del CAD 1-5 es esencialmente regular la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales de los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad directa y permitir las solicitudes de investigaciones oficiales en otros Estados miembros. La mayor parte de los datos y la información recogidos e intercambiados en el marco del CAD, especialmente en el marco del intercambio automático de información (AEOI) de conformidad con el CAD 3, proporcionan a las autoridades de los Estados miembros información pertinente para el objetivo de la Directiva (luchar contra el fraude y la evasión fiscales). Tienen un impacto positivo significativo en la eficiencia del sistema fiscal para los ciudadanos y las empresas de la Unión Europea (UE).

Sin embargo, este no es el caso de la DAC 6. En primer lugar, debería revisarse si el método de referencia a los distintivos es viable y eficaz. En nuestra opinión, no es el caso. En segundo lugar, esta directiva también debería revisarse para comprobar si todos los sellos son útiles. Además, deberían clarificarse. En el estado jurídico actual, en algunos Estados miembros las disposiciones de la Directiva transpuestas a la legislación nacional (por ejemplo, Polonia o Bélgica) no permiten una definición clara y sucinta de las obligaciones de información de los contribuyentes. Esto conduce, por una parte, a que los contribuyentes "por si acaso" faciliten información inútil o información que la administración tributaria ya tiene en su poder mediante la aplicación de mecanismos jurídicos auxiliares. Por otro lado, no es en absoluto seguro que un contribuyente pueda ser efectivamente considerado responsable por no facilitar información pertinente debido a la incertidumbre antes mencionada en cuanto al alcance de sus obligaciones. Por lo tanto, crea -además de inseguridad jurídica- una carga innecesaria de cumplimiento y presentación para los contribuyentes, sin conceder a las autoridades de los Estados miembros información y datos útiles o pertinentes para luchar eficazmente contra el fraude y la evasión fiscales (en comparación con cualquiera de los otros medios y materiales resultantes del CAD 1-5).

Por otra parte, debería revisarse la disposición relativa a la comunicación de información por parte de intermediarios (artículo 8 ter, apartado 5) con el fin de incluir la obligación de que los Estados miembros prevean una exención de la obligación de facilitar información para las personas sujetas al secreto profesional o a la prerrogativa del secreto profesional. Además, los legisladores de la UE deberían tener en cuenta la evolución reciente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con el CAD 6.

Además, desde que entró en vigor la aplicación obligatoria de la DAC 6, no se ha llevado a cabo ninguna modificación y/o revisión de los distintivos y, en consecuencia, entendemos que no se han detectado nuevos y/o significativos montajes de planificación fiscal transfronteriza potencialmente agresivos. Por lo tanto, se plantea la cuestión de si los elevados costes administrativos asociados a la DAC 6 pueden justificarse en absoluto, tanto por parte de las autoridades fiscales como por parte de los contribuyentes y los intermediarios declarantes (especialmente los abogados).

El CCBE ofrece más comentarios en su respuesta a la consulta pública sobre el mismo tema. Además, dado que la evaluación del CAD y muchas de las respuestas al cuestionario de la consulta pública dependen de la aplicación nacional, el CCBE desea remitir a la Comisión a las respuestas separadas dadas por los colegios de la abogacía nacionales.

Respuesta a la consulta pública

Parte 1 - Evaluación global del CAD

¿Hasta qué punto las siguientes cuestiones siguen siendo un problema hoy en día?

	En gran medida	En grado moderado	En menor medida	En absoluto	No opina/ no sabe
Erosión de la base imponible tras el aumento de la circulación de personas y capitales en la UE	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Planificación fiscal agresiva por las empresas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>
Competición fiscal dañina entre Estados Miembros UE	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

¿En qué medida han mejorado o empeorado las siguientes cuestiones?

	Mejora significativa	Mejora	Sin cambio	Empeoró	Empeoró significativamente	No opina/ no sabe
Erosión de la base imponible tras el aumento de la circulación de personas y capitales en la UE	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Planificación fiscal agresiva por las empresas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Competición fiscal dañina entre Estados Miembros UE	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>

¿En qué medida está de acuerdo con las siguientes afirmaciones?

	En gran medida	En grado moderado	En menor medida	En absoluto	No opina/ no sabe
AEOI es útil para reducir la evasión fiscal de las personas que obtienen ingresos o rentas en el extranjero	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
AEOI es útil para reducir la evasión fiscal de las personas que poseen activos financieros en el extranjero	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Conocimiento por parte de las autoridades fiscales de dónde obtienen beneficios y pagan impuestos las multinacionales contribuye a aumentar la equidad fiscal y reducir la competencia fiscal perniciosa entre los miembros de la UE	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Conocimiento por parte de las autoridades fiscales de los acuerdos previos de fijación de precios, las resoluciones fiscales y otros acuerdos transfronterizos contribuye a aumentar la equidad fiscal y a reducir la competencia fiscal perniciosa entre los Estados miembros de la UE	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Conocimiento por parte de las autoridades fiscales de los ingresos obtenidos a través de plataformas en línea es útil para reducir la evasión fiscal	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>

Por favor, exprese su opinión sobre la medida en que el CAD ha contribuido a los siguientes objetivos:

	En gran medida	En grado moderado	En menor medida	En absoluto	No opina/ no sabe
Reduciendo la evasión fiscal / salvaguardando los ingresos fiscales de los EM	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aumentando la transparencia del sistema impositivo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aumentando la equidad del sistema impositivo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mejorando el funcionamiento del Mercado Único de la UE	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

¿En qué medida funcionan correctamente los siguientes aspectos del CAD?

	En gran medida	En grado moderado	En menor medida	En absoluto	No opina/ no sabe
Identificación de los contribuyentes afectados	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Identificación de los comportamientos / acuerdos / convenios en el ámbito de la información	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>
Identificación clara de la información a recoger y notificar	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>
Criterios para validar o verificar la precisión de la información recogida	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>

Explique cómo podrían mejorarse algunos aspectos.

Las respuestas anteriores relativas a la aplicación del CAD se refieren principalmente a las Normas de Divulgación Obligatoria (MDR) del CAD 6. Por lo que respecta a otras herramientas del CAD, la valoración es significativamente superior. Sin embargo, el CCBE opina que el método de interrogatorio, en el que se pide que se responda colocando una declaración bajo las clasificaciones anteriores, puede ser bastante insatisfactorio. Es posible que el consultado no proporcione respuestas precisas y matizadas.

En cuanto al MDR, la Directiva debería revisarse para evaluar si todos o algunos de los distintivos siguen siendo útiles o pertinentes, ya que la información recopilada no es proporcional a la causa declarada de la Directiva (es decir, abordar los acuerdos fiscales transfronterizos potencialmente perjudiciales). Deberían suprimirse todos los sellos que no tengan utilidad desde el punto de vista fiscal. Todo sello distintivo (como el E3) que dé lugar a informes que, en última instancia, no influyan en la deuda tributaria de los contribuyentes debe ajustarse o suprimirse. Los distintivos también exigen una comprensión imposiblemente amplia (a veces enciclopédica) de una amplia gama de normas y asuntos fiscales a menudo complejos (es decir, precios de transferencia, norma común de información, regímenes fiscales preferenciales, etc.), lo que hace que la aplicación del MDR por parte de los intermediarios resulte inmediatamente excesivamente onerosa. Además, deberían aclararse y proporcionarse orientaciones detalladas sobre su aplicación para garantizar un enfoque uniforme entre los Estados miembros.

El CAD debe lograr la simplicidad y la claridad mediante la modificación de los requisitos legislativos. La información requerida susceptible de ser notificada debe ser exacta y no depender de una evaluación subjetiva u objetiva de los criterios impuestos.

En general, la normativa debe ser clara y comprensible. Las obligaciones de los contribuyentes deben limitarse al mínimo necesario para reducir la carga administrativa y la burocratización tanto de los contribuyentes como de las administraciones tributarias.

La simplificación de las normas fiscales indicada en la directiva debe reducirse al mínimo para que las cargas burocráticas sean mínimas. Además, esto facilitaría la comprensión de la legislación fiscal por parte de los contribuyentes.

En su opinión, ¿se habrían conseguido los mismos resultados incluso sin el CAD (es decir, sólo mediante acuerdos internacionales)? (una respuesta p o s i b l e)

- Sí, se habrían obtenido los mismos resultados sin DAC
- La mayoría de los mismos resultados se habrían obtenido sin DAC
- Algunos de los resultados se habrían conseguido sin el CAD, pero éste ha sido útil o decisivo para la mayoría de ellos.**
- No, el CAD fue esencial para lograr estos resultados
- No se

Por favor, explique cómo se podrían haber conseguido los mismos resultados de forma alternativa, y/o cómo DAC fue útil para conseguirlos.

El Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y el Convenio Multilateral para la Aplicación de Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios de la OCDE abordan estos requisitos sin necesidad de medidas adicionales de la UE.

¿Son pertinentes los tipos de información que se intercambian automáticamente en el marco del CAD?

	En gran medida	En grado moderado	En menor medida	En absoluto	No opina/ no sabe
Ingresos por empleo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Pensiones	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Productos de seguros de vida	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Honorarios del director	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Ganancias de capital	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Información sobre cuentas financieras	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Información sobre los acuerdos previos sobre precios	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Información sobre resoluciones anticipadas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Informes por países	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Información sobre acuerdos transfronterizos potencialmente perjudiciales	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>

En su opinión, ¿hasta qué punto es coherente el CAD en general con otra legislación de la UE (es decir, la Directiva AML, la Directiva ATAD, el Reglamento sobre cooperación administrativa en materia de IVA, la Directiva sobre recaudación)?

- En gran medida
- En un grado moderado
- En menor medida**
- En absoluto
- Sin opinión/No sabe

En su opinión, ¿hasta qué punto es coherente el CAD en su conjunto con el marco fiscal internacional (es decir, convenios de doble imposición, acuerdos multilaterales, normas mínimas de BEPS)?

- En gran medida
- En un grado moderado**
- En menor medida
- En absoluto
- Sin opinión/No sabe

Parte 2 - Rentas y activos en el extranjero

Tras la entrada en vigor del CAD, ¿cuál es su percepción del impacto en el comportamiento de los contribuyentes?

	La mayoría de los contribuyentes interesados	Algunos de los contribuyentes interesados	Pocos de los contribuyentes interesados	En absoluto	No opina/ no sabe
Aumento en la declaración de ingresos / activos extranjeros	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Más impuestos pagados por contribuyentes por ingresos / activos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Repatriación de activos financieros al país de residencia	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Desplazamiento de activos financieros a países no europeos	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Parte 3 - Transparencia fiscal

Información adicional

¿Desea añadir algún comentario o sugerencia sobre el funcionamiento actual del CAD?

El CCBE desea aclarar que los comentarios anteriores se han realizado teniendo en cuenta una distinción entre su evaluación del CAD 1-5 y del CAD 6. Las respuestas de la parte 1 del cuestionario no deben interpretarse como un respaldo del CCBE al CAD 6, que no ha demostrado ser un instrumento eficaz, al tiempo que impone una carga desproporcionada a los ciudadanos y empresas de la UE y a sus abogados. Dado que la evaluación del CAD y muchas respuestas al cuestionario dependen de la aplicación nacional, el CCBE desearía remitir a la Comisión a las respuestas separadas dadas por los colegios de la abogacía nacionales.

El CAD 6 debería revisarse para determinar si todos los sellos son útiles y/o proporcionados en relación con el objetivo de la Directiva. Además, deberían aclararse los distintivos y la Comisión debería proporcionar orientaciones detalladas sobre su aplicación. Por otra parte, debería revisarse la disposición relativa a la comunicación de información por parte de los intermediarios (artículo 8 ter, apartado 5) a fin de incluir la obligación de que los Estados miembros prevean una exención de cumplimentar la información, en el caso de las personas sujetas al secreto profesional. Debería revisarse si el CAD 6 es proporcionado y debería mantenerse, habida cuenta de los elevados costes y los resultados mínimos.

Respuesta del CCBE a la consulta pública sobre la evaluación de la Directiva relativa a la cooperación administrativa (DAC)

29/07/2024

El Consejo de Colegios de la Abogacía de Europa (CCBE) desea aclarar que las respuestas y comentarios facilitados en el cuestionario para la consulta pública se han realizado teniendo en cuenta una distinción entre, por un lado, la evaluación del CCBE del CAD 1-5 y, por otro, del CAD 6. Las respuestas facilitadas a la parte 1 del cuestionario no deben interpretarse como un respaldo del CCBE al CAD 6, que, en opinión del CCBE, no ha demostrado ser un instrumento adecuado y eficaz y no cumple sus objetivos, al tiempo que impone una carga desproporcionada a los ciudadanos y empresas de la UE y a sus abogados.

Opinión del CCBE sobre el CAD en general (CAD 1-5)

La evaluación del CCBE del CAD 1-5 es positiva en principio.

Sin embargo, el CCBE advierte del peligro de ampliar excesivamente el contenido de las normas previstas en el CAD 1-5 más allá de lo previsto y acordado por los legisladores. Es comprensible que los Estados miembros (EM) deseen obtener información y también cooperar al máximo, pero los límites del acervo real de las Directivas deben respetarse en una Unión Europea regida por el Estado de Derecho.

La mayoría de los datos recogidos e intercambiados en el marco del CAD, especialmente en el marco del intercambio automático de información (IAI), proporcionan a las autoridades de los Estados miembros información pertinente para el objetivo de la Directiva (combatir el fraude y la evasión fiscales). Pueden tener un impacto positivo en la eficacia del sistema fiscal para los ciudadanos y las empresas de la UE.

Debe considerarse positivo que las autoridades fiscales intercambien información y que se facilite la cooperación entre ellas. Sin embargo, es cuestionable que las autoridades fiscales utilicen correctamente esta información. Al fin y al cabo, desde la perspectiva del contribuyente, el cumplimiento de sus obligaciones se comprueba en una inspección fiscal y, hasta ahora, parece que la información intercambiada con arreglo al CAD desempeña un papel muy secundario en una inspección fiscal.

También sería aconsejable que las propias Directivas incluyeran como norma general que se garantice la protección habitual de los derechos de los contribuyentes y que cualquier información recibida por un Estado miembro de otro Estado miembro se trate como una información de hecho única que sigue estando sujeta a los derechos de los contribuyentes a impugnarla en cualquier fase posterior de un litigio.

Además, la información obtenida en el marco del CAD afecta mínimamente a la disponibilidad pública de información sobre el funcionamiento y la eficacia del sistema fiscal y los objetivos que persigue.

En cuanto a la equidad del sistema fiscal, el CCBE opina que se trata de un criterio difícil y que la equidad probablemente sólo podría alcanzarse si todos los sistemas fiscales fueran iguales, lo que no es el caso. Actualmente, cada país tiene pleno derecho a elegir sus propias disposiciones e ideas vinculadas a sus necesidades específicas - cada país tiene una fuerza económica diferente y se beneficia de diferentes industrias/servicios.

Para que el contribuyente pueda llevar a cabo su actividad, los países necesitan un sistema que se base en la ley y en normas que constituyan mejores criterios.

En cuanto a la pertinencia de los tipos de información que se intercambian automáticamente en el marco del CAD, la respuesta a esta parte del cuestionario depende de los sistemas fiscales nacionales de cada Estado miembro. Si, por ejemplo, las pensiones no están sujetas a impuestos en un Estado miembro, el intercambio de esta información es irrelevante para dicho Estado miembro. Sin embargo, para un país en el que las pensiones están sujetas a impuestos en virtud de la legislación fiscal nacional, la información es pertinente.

Opinión del CCBE sobre el CAD 6

La evaluación del CCBE del CAD 6 es negativa por las razones que se exponen a continuación. Estas razones se refieren a:

- dudas sobre la pertinencia y claridad de los distintivos;
- falta de seguridad jurídica;
- riesgos de las obligaciones de información para el secreto profesional de los abogados y los derechos fundamentales de los clientes;
- la carga desproporcionada que el DAC 6 ha introducido para los ciudadanos y las empresas de la UE y sus bufetes de abogados en comparación con el objetivo que ha declarado alcanzar, los elevados costes administrativos para los abogados y la ausencia de resultados eficientes o beneficios útiles para las autoridades fiscales.

A. Dudosa pertinencia y falta de claridad de los distintivos

En primer lugar, debería revisarse la Directiva para comprobar si el método de referencia a los distintivos es viable y eficaz. En nuestra opinión, no es el caso. En segundo lugar, la Directiva debería revisarse para comprobar si todos los distintivos son útiles y/o proporcionados.

En opinión de los profesionales de la fiscalidad con los que ha consultado el CCBE, subsisten incertidumbres sobre la información que debe comunicarse. Por lo tanto, deben aclararse aún más los distintivos.

En el estado jurídico actual, las disposiciones de la Directiva transpuestas a la legislación nacional (por ejemplo, Polonia o Bélgica) no permiten una definición inequívoca de las obligaciones de información de los contribuyentes. Esto conduce, por una parte, a que los contribuyentes "por si acaso" faciliten información inútil o información de la que ya dispone la administración fiscal.

Por otro lado, no es en absoluto seguro que un contribuyente pueda ser efectivamente considerado responsable por no facilitar información pertinente debido a la mencionada incertidumbre en cuanto al alcance de sus obligaciones. Por lo tanto, crea una carga innecesaria de cumplimiento y presentación de declaraciones para los contribuyentes, sin dotar a las autoridades de los Estados miembros de información y datos pertinentes para luchar eficazmente contra el fraude y la evasión fiscales (en comparación con cualquiera de los otros medios y materiales resultantes, para las autoridades, del CAD 1-5).

Más concretamente, como se indica en las Orientaciones del CCBE sobre el CAD 6 en 2019¹ algunos sellos distintivos no son proporcionados o/y no son claros y ciertos. Por ejemplo, la descripción del distintivo que establece que basta con que la ventaja fiscal sea *"uno de los principales beneficios"*. Este requisito no parece proporcionado, ya que parece contradictorio que, al adoptar medidas para atajar los montajes de planificación fiscal transfronteriza potencialmente agresivos, la ventaja fiscal no tenga que ser la *"ventaja principal"*. Además, las disposiciones también dan lugar a incertidumbre con respecto al uso de *"una de las principales ventajas"*, por lo que no satisfacen el requisito general de que las leyes deben ser claras y seguras. Además, el distintivo E3 es fuente de mucha frustración para los intermediarios y sin ningún beneficio real tangible para las autoridades fiscales.

Sería aconsejable que la Comisión publicara orientaciones interpretativas o de aplicación tras la adopción de la nueva legislación, como ya ha ocurrido muchas veces en otros ámbitos desde la adopción del CAD 6 (por ejemplo sobre la elusión de las sanciones antirrusas; existe un grupo de trabajo de aplicación de los Estados miembros y la Comisión en relación con el Reglamento sobre la prueba electrónica; se está empezando a trabajar en relación con la Ley de Inteligencia Artificial), a fin de evitar la sobrerregulación y la aplicación divergente en relación con las partes sustanciales de la legislación, pero al mismo tiempo preservar el instrumento utilizado -la Directiva- para que los Estados miembros puedan reflejar las especificidades nacionales.

B. Vulneración del derecho a la seguridad jurídica del contribuyente

Cabe señalar que nuestros comentarios se realizan partiendo de la base de que las normas de divulgación obligatoria en el contexto del CAD 6 pueden frustrar indirectamente el derecho de los contribuyentes a la seguridad jurídica y a las expectativas legítimas al facilitar cambios legislativos rápidos, lo que afecta a los contribuyentes, incluidos aquellos que utilizan las opciones previstas por la legislación aplicable.

La política fiscal debe formar parte de una política económica coherente que siga siendo un derecho nacional y prerrogativa soberana, elaborada según una visión (idealmente prospectiva) del gobierno y/o refrendada por el parlamento elegido democráticamente. Debe representar un entorno preferiblemente estable para los empresarios, de modo que éstos puedan prever y planificar sus actividades económicas en consecuencia. Los cambios en la ley deben hacerse con la debida antelación y no deben frustrar las expectativas legítimas.

Por lo general, las ventajas fiscales que utiliza un contribuyente son totalmente legales, concedidas por el legislador de acuerdo con su política fiscal vigente. De ahí que la esencia declarada de la DAC6 se refiera a la *"denuncia de la planificación fiscal transfronteriza potencialmente agresiva, que puede contribuir eficazmente a los esfuerzos por crear un entorno de fiscalidad justa en el mercado interior"*.².

¹ https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/TAX/TAX_Position_papers/EN_TAX_2_0181019_CCBE-Guidance-on-certain-aspects-of-the-Tax-Intermediaries-Directive.pdf

² Considerando (6) del Preámbulo de la Directiva 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018.

Como resultado de los nuevos requisitos de información, la administración fiscal tiene conocimiento de una determinada práctica fiscal y decide que el uso de dicho beneficio constituye una laguna que debe cerrarse rápidamente. Esto puede tener un efecto potencialmente negativo sobre el derecho de los contribuyentes a la seguridad jurídica y a la protección de las expectativas legítimas.

Teniendo en cuenta lo anterior y profundizando en particular en el concepto crítico de "laguna" en lo que respecta al mecanismo del CAD 6, se plantean dos cuestiones críticas interrelacionadas:

a) ¿Cuál es la definición de "laguna jurídica"? En otros términos, ¿qué características debe tener una disposición legal para constituir una "laguna jurídica"?

Es cierto que no existe una norma jurídica ampliamente aceptada sobre cómo determinar la existencia de una laguna jurídica. Al mismo tiempo, todas las disposiciones legales (es decir, las que crean una laguna y las que no) son producidas por el legislador y, por lo tanto, todas ellas son legales. Sin embargo, la única característica que diferencia una laguna de las demás disposiciones legales es que no es deseada porque en la práctica produce efectos perjudiciales para los intereses del Estado.

En vista de la dificultad de distinguir una laguna de una disposición legal regular, se podría argumentar que el único criterio relevante que convierte una disposición fiscal en una laguna es la opinión de la autoridad competente sobre la nocividad de sus efectos en la práctica.

b) ¿Cuál es el organismo competente para realizar dicha evaluación?

Según el CAD 6, se trata de la administración fiscal. Hay que tener en cuenta que la administración fiscal es una parte del sistema institucional del Estado cuyo cometido es determinar la base imponible, liquidar el impuesto y, por último, recaudarlo. Dado que su función es la recaudación de ingresos y no la elaboración de políticas, las administraciones tributarias estarán motivadas para hacer la distinción entre el comportamiento aceptable e inaceptable de un contribuyente basándose únicamente en la cantidad de ingresos que se está perdiendo debido a la práctica en cuestión. Por lo tanto, no cabe esperar que tal determinación pueda ser simultáneamente objetiva e imparcial.

C. Riesgos de la obligación de informar para los profesionales secreto profesional y derechos fundamentales de los clientes

Por las razones que se exponen a continuación, el CCBE considera que cuando se transponga la Directiva o en caso de que se revise, debería estipularse que siempre que un intermediario sea un abogado, la obligación de informar recaiga exclusivamente en el contribuyente y nunca en el abogado.

La transparencia fiscal a través del intercambio de información por parte de los Estados miembros y la legislación pertinente de la UE deben garantizar que no se infrinja el Estado de Derecho y/o el secreto profesional/LPP.

Sin embargo, la disposición relativa a la notificación por parte de los intermediarios (apartado 5 del artículo 8 ter) y su aplicación a escala nacional ha suscitado incertidumbres.³

³ Véase, por ejemplo, el procedimiento relativo al DAC6 en Bélgica, ref.: Arrêt n° 1/2024 du 11 janvier 2024, Cour Constitutionnelle, disponible [aquí](#).

El secreto profesional/LPP es un derecho fundamental de los clientes protegido por el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea ("la Carta"). Sin él no existiría una protección adecuada para los clientes y los abogados no podrían ejercer. Esta relación de confidencialidad es indispensable para el Estado de Derecho y el principio de juicio justo. Es una de las piedras angulares de la protección de las personas en una sociedad democrática. Forma parte esencial de la correcta administración de justicia, con el interés general de la sociedad por un lado, y la protección de las personas, incluida la libertad de defensa, por otra.⁴ Por último, cabe señalar que *"violar el privilegio/secreto profesional es un delito penal en muchos países"*.⁵

Las normas de divulgación obligatoria en el contexto del CAD 6 infringen claramente el derecho al asesoramiento jurídico del contribuyente, que está intrínsecamente ligado al deber de secreto profesional del abogado, al comprometer el propio requisito previo de este derecho, a saber, la cuestión de la confidencialidad.

En los casos en que un tribunal nacional considere posteriormente que una solución fiscal no es deseada y la considere, por ejemplo, un fraude fiscal, podría ser difícil para el abogado revelar información como intermediario debido al derecho y los deberes profesionales.

Tras las impugnaciones ante los tribunales nacionales, se aportaron algunas aclaraciones y algunas partes de estas disposiciones (por ejemplo, las relativas a la obligación de los abogados de notificar a otros intermediarios) se declararon inválidas a la luz de la Carta.⁶ Otras acciones siguen pendientes.⁷

El Abogado General Kokott ha recordado acertadamente que *"los abogados no sólo son representantes de los intereses de sus clientes, sino también colaboradores independientes en interés de la justicia"*. (13) *En consecuencia, la LPP protege no sólo los intereses individuales de los abogados y de sus clientes, sino también el interés público en que la justicia se administre de forma que se cumplan las exigencias del Estado de Derecho. Así pues, la protección especial que ofrece la LPP es también una expresión del principio del Estado de Derecho en el que se fundamenta la Unión Europea, de conformidad con el artículo 2 del TUE."*⁸

El CCBE considera que para eliminar cualquier riesgo de violación del secreto profesional/LPP y de los derechos de los ciudadanos, el artículo 8b debería revisarse y modificarse para incluir la obligación (y no sólo la opción) de que los Estados miembros prevean una dispensa de cumplimentación de la información, para las personas sujetas al secreto profesional/LPP.

Por otra parte, desde la adopción de la Directiva, el CCBE se ha mostrado preocupado por la inclusión de una obligación por parte del intermediario-abogado de informar a su cliente de la obligación de revelar los acuerdos particulares. El incumplimiento de cualquier obligación del intermediario entra, según el proyecto actual, en el ámbito de aplicación de las disposiciones sancionadoras de la Directiva. La inclusión de una obligación de notificación por parte de un abogado que pueda ser sancionada en caso de incumplimiento socava la protección concedida al secreto profesional/LPP en otras partes de la Directiva. La inclusión de tal obligación permitiría a terceros (es decir, a las autoridades fiscales) investigar si un abogado ha cumplido la disposición.

Esto implicaría presumiblemente un examen de la correspondencia entre el cliente y el intermediario, anulando así de hecho el secreto profesional/LPP.⁹

⁴ Declaración del CCBE sobre el secreto profesional/privilegio profesional legal (LPP), 15.09.2017, disponible [aquí](#).

⁵ Véase el apartado (d) de las orientaciones del CCBE sobre DAC6, disponibles [aquí](#). Solo en determinados casos y bajo ciertas modalidades en relación con la notificación de información sobre blanqueo de capitales, los abogados no están obligados a mantener la confidencialidad.

⁶ Orde van Vlaamse Balies, 08.12.2022

⁷ Véase especialmente el asunto 623/22

⁸ Punto 24 del dictamen en el asunto C-432/23, disponible [aquí](#).

⁹ Orientaciones del CCBE sobre el CAD6, 2018.

El CCBE se opone a que se pueda exigir a un abogado que demuestre que ha notificado *al "contribuyente pertinente sus obligaciones de información..."*, dadas las implicaciones que ello tiene para la integridad del secreto profesional/LPP. En opinión del CCBE, el documento por el que un abogado informa a su cliente de la existencia de una legislación, explica en qué medida dicha legislación es relevante para el cliente y, finalmente, asesora sobre cómo el contribuyente debe cumplir dicha legislación, constituye una opinión amparada por el secreto profesional/LPP de conformidad con el CEDH. Por lo tanto, cuando la directiva se transponga o se revise, debería prever que siempre que un intermediario sea un abogado, la obligación de informar debería recaer en el contribuyente y no en el intermediario.¹⁰

Las obligaciones del DAC no pueden entrar en conflicto con el derecho a no declarar. Es legítimo plantear la cuestión de si los abogados no deberían quedar excluidos del DAC (aunque no tengan que informar a las autoridades fiscales), para evitar que las autoridades fiscales tengan que comprobar si está justificado un recurso al derecho de no divulgación.

D. Carga desproporcionada para los bufetes de abogados

La adopción de los actos legislativos del CAD a través de los artículos 113 y 115 del Tratado de Funcionamiento de la UE no cumple los criterios de proporcionalidad y subsidiariedad establecidos en dicho Tratado y en el CEDH. En efecto, consideramos que el DAC no se refiere a la *"aproximación de las legislaciones... [que] afecten directamente al establecimiento o al funcionamiento del mercado interior"* y que deben adoptarse de manera que se evite toda vulneración de la soberanía fiscal de cada uno de los Estados miembros en el seno de la Comunidad Europea.

Los contribuyentes y los intermediarios dedican mucho tiempo y recursos a evaluar y valorar cada acuerdo para garantizar el cumplimiento de las disposiciones de la DAC 6, lo que, en nuestra opinión, no constituye un mecanismo de control eficaz para detectar acuerdos de planificación fiscal transfronteriza potencialmente agresivos. En consecuencia, sería más lógico que los legisladores nacionales redactaran las leyes fiscales de forma que fueran claras y sin ambigüedades.

El CCBE considera que la carga impuesta a los profesionales y a las empresas por el CAD 6 es excesiva con respecto a la eficacia de la herramienta. No cumple el objetivo para el que fue creada. A la luz de las recientes iniciativas de la Comisión en materia de cargas administrativas¹¹ debería estudiarse inmediatamente cómo reducir la carga derivada del CAD 6.

Un estudio para la Subcomisión de Asuntos Fiscales del Parlamento Europeo (FISC)¹² en 2022, concluyó que *"el impacto de la regulación específica de los intermediarios fiscales en la reducción de la evasión fiscal indeseable sigue sin estar claro"*. El mismo estudio también concluyó que: *"Podría decirse que en los últimos años se ha producido una cierta desviación de la misión, por ejemplo, en relación con los requisitos de información. Mientras que en un principio estos requisitos podrían haberse introducido principalmente para proporcionar señales tempranas a las autoridades fiscales (en relación con determinadas actividades de planificación fiscal), su propósito puede percibirse ahora, con razón o sin ella, como algo que va más allá, intentando desempeñar un papel significativo en el freno de las actividades de planificación fiscal no deseadas. El cumplimiento de los requisitos de divulgación obligatoria puede resultar muy costoso, por lo que se recomendaría un cuidadoso análisis de costes y beneficios de los requisitos existentes y de cualquier otra norma de divulgación similar que se esté considerando."*

En términos más generales, el CCBE entiende que existen dudas sobre el valor de dichos informes para las

¹⁰ Orientaciones del CCBE sobre el CAD6, 2018

¹¹ Véase, por ejemplo, la convocatoria de datos sobre Carga administrativa - racionalización de los requisitos de información, disponible [aquí](#).

¹² "Regulation of intermediaries, including tax advisers, in the EU/Member States and best practices from inside and outside the EU", 2022, disponible [aquí](#).

autoridades fiscales.¹³

El CAD 6 también impone tales obligaciones a todos los profesionales, tanto a los que pertenecen a colegios profesionales como a los que no. A este respecto, el estudio antes mencionado también sostiene que "existe preocupación por la posibilidad de un exceso de regulación, especialmente porque hay indicios de que la mayor parte de las evasiones fiscales/actividades indeseables que permiten la elusión fiscal pueden estar produciéndose entre el pequeño grupo de asesores fiscales que no son miembros de ningún colegio profesional". El estudio subraya además que "podría parecer contraintuitivo seguir aumentando la carga legislativa sobre los intermediarios respetuosos de la ley sin endurecer el acceso al mercado del asesoramiento fiscal".

Por último, la UE añade constantemente nuevas capas de fiscalidad y control (DAC, pero también Directivas contra la elusión fiscal) sin que se haya comprobado si las medidas anteriores han sido útiles. Estos estratos crean muchas trabas administrativas y sitúan a las empresas de la UE en desventaja competitiva frente a, por ejemplo, Estados Unidos y Asia.

E. Otras observaciones

Como observación general, el CCBE lamenta que la consulta pública se haya lanzado durante un periodo que abarca los meses de verano/vacaciones. Este factor puede repercutir en la disponibilidad de diversas organizaciones para preparar sus contribuciones y en el nivel de participación de las distintas partes interesadas en la consulta.

Las directrices de la Comisión sobre la mejora de la legislación¹⁴ establecen un requisito complementario de tiempo suficiente para la participación, que exige dejar tiempo suficiente para la planificación y las respuestas a las invitaciones y contribuciones escritas.

Para ajustarse plenamente al espíritu de las directrices de mejora de la legislación, y con el fin de aumentar las posibilidades de obtener una buena cantidad de contribuciones y de buena calidad, la Comisión debería considerar la posibilidad de evitar la publicación de consultas públicas durante los meses que abarcan el período de vacaciones o considerar la posibilidad de prolongar el período para la recepción de comentarios más allá de tres meses, si este período cae durante los meses de vacaciones.

¹³ Véase, por ejemplo, el Bundestag alemán (BT-Drucks 20/6734) relativo a la información sobre los informes DAC6 en Alemania facilitada en respuesta a una pequeña consulta del grupo parlamentario CDU/CSU, 8 de mayo de 2023. Según el Gobierno Federal, la Oficina Central Federal de Impuestos (BZSt) había recibido un total de 26.921 informes sobre acuerdos fiscales transfronterizos hasta el 31 de marzo de 2023. Hasta esa fecha, un total de solo 24 modelos de estructuración fiscal transfronteriza en los que es necesaria una actuación jurídica o política. Estos 24 casos se refieren a 4.268 informes individuales. El BZSt ha remitido la información sobre estos acuerdos al Ministerio Federal de Hacienda (BMF). En estos 24 casos, el BMF ha informado a las autoridades fiscales de los estados federales sobre los resultados del análisis, ya que los acuerdos fiscales denunciados implicaban impuestos que se adeudaban total o parcialmente a los estados federales o a los municipios. No se dispone de datos sobre cuántos de los casos dieron lugar a medidas por parte de las autoridades fiscales, como una auditoría fiscal o un procedimiento fiscal. No se ha determinado si la lucha contra los acuerdos fiscales transfronterizos detectados ha generado ingresos fiscales adicionales.

¹⁴ Directrices de mejora de la legislación de la Comisión, 2021, disponibles [aquí](#).