

EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS COMO FORMA DE CONTROLAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS EMPRESAS DE ECONOMÍA COLABORATIVA

XVI Congreso de Investigadores en Economía Social y Cooperativa
Economía Social: crecimiento económico y bienestar

Victoria Selma Penalva
Departamento de Derecho Financiero
Universidad de Murcia



RESUMEN

Este trabajo analiza las medidas de colaboración y cooperación entre los Estados miembros de la UE como forma de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias tanto de las entidades de economía colaborativa, como de los sujetos que realizan actividades o prestan servicios subyacentes a través de las mismas. En concreto, estudia los mecanismos de intercambio de información establecidos en la Directiva 2011/16/CE, que son el intercambio de información previa solicitud, el intercambio automático de información y el intercambio espontáneo, además, también analiza los límites que los Estados miembros deben respetar tanto para solicitar la información como para expedirla.

PALABRAS CLAVE: colaboración europea, plataforma colaborativa, intercambio de información, economía colaborativa.

ABSTRACT

This report analyses the measures of the European cooperation as part of compliance with tax obligations of the company of collaborative economy. Specifically, information exchange mechanisms of the European Directive 2011/16/CE are examined. These mechanisms are: the exchange of information on request, the automatic exchange of information between tax administrations and the spontaneous information exchange.

KEY WORDS: European cooperation, information Exchange mechanisms, requests for assistance, collaborative economy.

I. INTRODUCCIÓN

La progresiva desaparición de las fronteras físicas y técnicas en la circulación de personas, mercancías y capitales en el marco de la Unión, ha supuesto un gran logro para la economía en general y para la economía colaborativa en particular. Se ha creado un espacio global y abierto en el que sujetos de diferentes Estados intervienen a través de una misma plataforma colaborativa, o incluso prestan servicios fuera de las fronteras del Estado en el que se encuentra su domicilio.

La Comisión Europea, en su comunicación COM (2016) 356 final, de 2 de junio, ha abogado por el impulso de estos nuevos modelos empresariales al entender que fomentan las nuevas oportunidades laborales y el crecimiento económico de la Unión Europea. Asimismo, también ha planteado diferentes recomendaciones en distintos ámbitos, entre los que se incluye el fiscal. En este sentido, propone la adaptación de la normativa tributaria a los nuevos modelos empresariales así como el establecimiento de acuerdos entre las Administraciones tributarias y las plataformas de economía colaborativa para la recaudación de los impuestos que, en su caso, procedan.

En cambio, lo que la Comisión no ha tenido en cuenta es que la aparición de estos nuevos modelos también conlleva el incremento de las actuaciones orientadas a eludir obligaciones fiscales.

Son frecuentes los casos en los que los sujetos que actúan por medio de una entidad de economía colaborativa prestan todos o parte de sus servicios fuera de nuestras fronteras. Este hecho acrecienta la dificultad que ya de por sí plantea la calificación tributaria de este tipo de operaciones, ya que la Administración tributaria española debe coordinarse con las diferentes Administraciones de los Estados miembros para acreditar si la prestación de servicios realizada constituye o no un hecho gravado en España, así como para identificar quien es el contribuyente, debido a que solo puede desarrollar actuaciones de comprobación e investigación dentro de nuestro territorio.

Ante esta situación, y con el objetivo tanto de garantizar el óptimo funcionamiento de la normativa tributaria de cada uno de los Estados miembros, como de combatir la evasión fiscal, resulta imprescindible la asistencia mutua entre las distintas Administraciones tributarias del espacio europeo (Cruz, 2005)

II. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN COMUNITARIO COMO MEDIO PARA CONTROLAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN EL MARCO DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA

1. Normativa europea de cooperación fiscal

Con el objeto de intensificar la colaboración entre Administraciones fiscales en el interior de la Comunidad sobre la base de principios y normas comunes, el Consejo aprobó en el año 1977 la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes en el ámbito de los impuestos directos.

Esta disposición centraba su ámbito de aplicación objetivo, única y exclusivamente, en el Impuesto sobre la Renta y en el Impuesto sobre el Patrimonio, además, se limitaba a plantear las modalidades de intercambio de información dependiendo de si mediaba, o no, solicitud previa por parte de un Estado miembro, y a establecer unos límites, bastante estrictos, en relación con el contenido y el alcance de dichas informaciones.

Debido a su brevedad y a la necesidad de reforzar la colaboración entre administraciones tributarias, fue objeto de numerosas modificaciones, entre las que cabe destacar la operada por la Directiva 2003/93/CE del Consejo, en la que fundamentalmente se incidía sobre el alcance del deber de secreto por el Estado que recababa la información, y se excluía de su ámbito de aplicación al Impuesto sobre el Valor Añadido.

También fue relevante la modificación experimentada a raíz de la aprobación de la Directiva 2004/56/CE del Consejo que, entre otras cosas, añadía los artículos 8 bis y 8 ter relativos a la notificación al destinatario de todos los actos o decisiones dimanantes de las autoridades administrativas del Estado miembro requirente, por un lado, y a la realización de controles simultáneos, cuando la situación tributaria de una o varias personas incumbía a dos Estados miembros, así como la modificación de la Directiva 2004/106/CE que excluía a los impuestos especiales.

Pese a estas reformas, conforme fue avanzando la globalización, el número de transacciones transfronterizas también creció, lo que aumentó la dificultad de los Estados miembros para la correcta liquidación de impuestos y, por consiguiente, amenazó el funcionamiento del mercado interior. La propia propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en materia de fiscalidad destaca la necesidad que tienen los Estados miembros de contar con información sobre las actividades sujetas a su imposición para la adecuada aplicación y la comprobación de las diferentes figuras impositivas.

Todo esto, sumado a los resultados recogidos de las experiencias realizadas tras la aplicación de la Directiva 77/799/CEE y a los análisis llevados a cabo por el grupo de trabajo del Consejo en materia de fraude en su informe de 22 de mayo de 2000, desembocó en la derogación de esta Directiva y en su sustitución por la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

La importancia de esta Directiva deriva fundamentalmente de las graves consecuencias que el fraude y la evasión fiscal reflejan en los presupuestos nacionales de los Estados miembros de la Unión Europea. Además, la necesidad de establecer un sistema de cooperación administrativa en materia fiscal cobra más relevancia aún si cabe en un periodo de crisis económica como la que estamos sufriendo en el que el volumen de fraude fiscal en la Unión Europea asciende a 200.000 millones de euros al año (2% del PIB), superando al montante del plan de relanzamiento de la economía propuesto por la Comisión Europea para hacer frente a las consecuencias de la crisis financiera (1% del PIB).

La nueva Directiva se fundamenta en los logros conseguidos por la anterior pero tratando de clarificar los puntos oscuros de la misma, introduciendo un ámbito de cooperación administrativa más amplio entre los Estados miembros, lo que la lleva a convertirse en el "nuevo standard del intercambio efectivo de información" (Rodríguez-Bereijo, 2012)

Las principales novedades de esta disposición las encontramos en la ampliación del ámbito objetivo de aplicación. Ahora, conforme establece el artículo 1.1 de la Directiva, el intercambio de información no se limita a los impuestos directos, sino a todo lo que guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación a todos los impuestos percibidos en cualquiera de los sistemas tributarios territoriales de los Estados miembros.

Llegados a este punto, debemos plantearnos si los mecanismos de intercambio de información contenidos en esta Directiva pueden ser requeridos por la Administración tributaria española para identificar a los contribuyentes así como para conocer los hechos imposables realizados por una entidad de economía colaborativa o por los sujetos que prestan servicios subyacentes a través de la misma.

El artículo 177 *bis*, apartados primero y segundo, de la LGT señala expresamente que la Administración tributaria española podrá requerir, así como prestar asistencia mutua tendente al intercambio de información en todo lo relacionado con la aplicación de los tributos, comprendiendo todas las actividades dirigidas a la información y asistencia de los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación.

En cuanto a la autoridad competente para el intercambio de información en el ámbito fiscal en España es el Ministro de Hacienda o un representante autorizado (Martínez, Moreno y Lampreave, 2014). Esta potestad ha sido delegada en el Director de la AEAT. La oficina central de enlace, ubicada en el seno de la AEAT, es el Equipo Central de Información, integrado en la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Desde nuestro punto de vista, las fórmulas de cooperación administrativa de la Directiva 2011/16/UE son plenamente aplicables en el contexto de la economía colaborativa, ya que se relaciona con "la administración y ejecución de impuestos", expresión a la que hace referencia el mencionado artículo 1.1 al determinar el objeto de la Directiva, y de la que "se desprende que la colaboración es más amplia que la mera determinación de los impuestos, abarca toda la normativa tributaria (liquidación, obligaciones formales, obligaciones materiales, obligaciones de terceros, comprobaciones...)" (Hernando, 2012).

En este caso concreto, la información que se pueda solicitar se relaciona principalmente con las actividades desarrolladas tanto por la plataforma de economía colaborativa como por los prestadores de servicios que puedan actuar a través de ella.

Una vez perfilada la normativa por la que se rige la cooperación fiscal europea, vamos a referirnos, más concretamente, a los mecanismos con los que cuentan los Estados miembros, y en particular España, para recabar información tributaria relevante. En este sentido, se echa de menos un manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios similar al aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (Merino y Nocete, 2011).

No obstante, gracias al mejor y más profundo tratamiento de las cuestiones procedimentales por parte de la nueva Directiva, así como a las cuestiones tratadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, podemos trazar un esquema del procedimiento a seguir en cada una de las modalidades de intercambio de información entre Estados miembros.

2. Mecanismos de intercambio de información entre los estados miembros

La Directiva 2011/16/UE dedica su Capítulo II a regular tres mecanismos de intercambio de información entre Estados miembros: previa solicitud, de forma automática y de manera espontánea. Sin embargo, la normativa internacional centra su atención en el intercambio de información previa petición, ya que es este mecanismo el que es considerado como el estándar aceptado de forma general (Moreno, 2013).

Asimismo, en su Capítulo III, determina otras modalidades de cooperación administrativa, como la práctica de controles simultáneos o la presencia de funcionarios del Estado requirente en las investigaciones realizadas por el Estado requerido.

2.1. Intercambio de información previa solicitud

A. Aspectos generales

Este procedimiento ya lo contemplaba la Directiva 77/799/CEE, se inicia con la solicitud de información de carácter fiscal de la autoridad competente de un Estado miembro a su homólogo en otro Estado miembro.

Conforme señala el artículo 17 de la Directiva, la autoridad a la que se le solicita solo facilitará la información requerida cuando "la autoridad requirente haya agotado las fuentes habituales de información que podría utilizar en esas circunstancias para obtener la información solicitada sin arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines". Este precepto hace referencia al principio de subsidiariedad que, junto con el de proporcionalidad, rige el intercambio de información en el marco de la Unión Europea. Es decir, esta Directiva faculta a las Administraciones tributarias, a solicitar aquella información que no puedan obtener por sí mismas, al tiempo que establece una excepción al principio de subsidiariedad para aquellos supuestos en los que la utilización de sus fuentes habituales afecte negativamente a sus fines (Merino y Nocete, 2011).

Como podemos observar, es prácticamente imposible determinar cuáles son las fuentes habituales de información, ya que existen medios que, aunque no sean habituales ni oficiales, pueden acelerar en gran medida la averiguación de datos de los obligados tributarios. Estos medios pueden ser, por ejemplo, el uso de internet, la consulta de datos comerciales, o mediante el personal diplomático ubicado en ese Estado.

Aquí podríamos encuadrar los acuerdos entre las plataformas de economía colaborativa y las diferentes administraciones de los Estados miembros a los que hace referencia la Comisión en su comunicación de junio de este año, en concreto, pone como ejemplo de buena cooperación entre autoridades fiscales y empresas colaborativas el de Estonia "En cooperación con plataformas de uso compartido de vehículos, el objetivo es simplificar el proceso de declaración fiscal para los conductores. Las transacciones entre el conductor y el cliente son registradas por la plataforma colaborativa, que después envía solo los datos pertinentes a efectos fiscales a las autoridades, que a continuación prerrellenarán los formularios fiscales del contribuyente. La idea principal es ayudar a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales eficazmente y con el mínimo esfuerzo."

Esto quiere decir que, en caso de que existiera un acuerdo de estas características, la Administración tributaria española debería agotar esta vía antes de recurrir a los mecanismos de información internacionales.

Pues bien, para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales tanto de la empresa colaborativa como, en su caso, de los sujetos que prestan servicios o realizan actividades a través de ella, lo normal es que la Administración tributaria inicie un procedimiento de comprobación y en el seno del mismo adopte una serie de medidas para averiguar si se ha realizado alguna operación que constituya un hecho gravable, o para determinar a quien es imputable.

Por ejemplo, puede solicitar el Informe de Vida Laboral de los sujetos intervinientes a la Tesorería General de la Seguridad Social, puede requerir información al Registro de lo Mercantil o al Registro de la Propiedad, o recabar información de los usuarios para determinar el sujeto que presta de manera efectiva el servicio, ya que tanto las obligaciones fiscales como los obligados tributarios pueden variar dependiendo de si las entidades o plataformas de economía colaborativa prestan directamente el servicio o si actúan de intermediarias entre los prestadores de servicios y los usuarios.

Sin embargo, cuando la información relevante para llevar a cabo estas averiguaciones obra en poder de la Administración de otro Estado miembro, las fuentes habituales no resultan operativas, debiendo acudir entonces a otras diferentes para obtener la información.

De esta forma, entre las actuaciones que la Administración tributaria española puede realizar para obtener información concerniente, aunque sea de forma indirecta, a la actividad económica o prestación de servicios que un sujeto o entidad con residencia en España desarrolla fuera de sus fronteras, se encuentran el reconocimiento de determinados documentos, como pueden ser declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos de los obligados tributarios. Concretamente, puede realizar las siguientes actuaciones:

- Controlar la presentación y el contenido de la Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero

Para determinar si se realiza una actividad o prestación de servicios que pueda ser objeto de gravamen, así como para determinar quién es el obligado tributario al pago

del impuesto, resulta fundamental averiguar qué bienes o derechos poseen los sujetos intervinientes en las operaciones colaborativas fuera de nuestras fronteras

La Disposición Adicional Decimoctava de la LGT, introducida por la Ley 7/2012, determina la obligación de suministrar, a través del modelo tributario 720, información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Pedreira Menéndez, 2013).

Según señala la normativa de desarrollo de la mencionada Disposición Adicional, todas las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, están obligados a presentar esta declaración cuando, entre otros motivos, sean titulares, o figuren como representantes, autorizados, beneficiarios, o tengan poderes de disposición o sean titulares reales de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero. Asimismo, también están obligados cuando sean titulares o tengan la consideración de titulares reales de inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

Esta obligación de colaboración (Aneiros, 2013) se encuadra "como una obligación de hacer perfectamente coherente con la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria", asimismo, destaca que no hay que olvidar que se encuentra sujeta a límites, entre ellos, al principio de proporcionalidad, que se concreta en la idoneidad y necesidad de la medida.

Evidentemente la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero se impone con fines antielusivos y con el propósito de facilitar las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria española, no obstante, algunos autores, (Falcón, 2012) consideran que "exceden con mucho de lo razonablemente necesario para evitar fraudes o abusos, especialmente cuando los bienes están situados en países o territorios con los que existe un adecuado nivel de intercambio de información."

- Consulta de datos registrales sobre bienes inmuebles a través del Servicio Europeo de Información sobre la Propiedad Inmobiliaria:

A fin de facilitar el suministro de información sobre bienes inmuebles y derechos reales en el ámbito europeo se ha creado el Servicio Europeo de Información sobre la Propiedad Inmobiliaria, en inglés, *European Land Information Service* (en adelante, EULIS). Este servicio pretende dar acceso a los datos de los registros de la propiedad de los distintos Estados de la Unión a través de un portal en línea.

El EULIS se orienta a profesionales, aunque no existe impedimento en que las Administraciones tributarias de los diferentes Estados miembros se sirvan de él para obtener información acerca de los bienes y derechos reales cuya titularidad ostenta un obligado tributario fuera de su territorio. No obstante, este servicio se encuentra en una fase incipiente en la que solo existe información sobre los registros nacionales de la propiedad de seis Estados miembros, entre ellos, Austria, Irlanda, Lituania, Holanda, Suecia y España, e información parcial sobre los registros de otros quince Estados miembros que se encuentran en diferentes fases de conexión a EULIS.

Existen, pues, datos relativos a bienes inmuebles a los que la Administración tributaria española no puede acceder por sí misma empleando los métodos habituales, ya que aún existen muchos territorios que no han compartido su información registral con el resto de Estados miembros.

A esto hay que sumar otros elementos fácticos que la Administración tributaria española no puede obtener por los cauces habituales al no tener competencia para

ello fuera sus límites territoriales, nos referimos a aquellos datos que, pese a no tener un carácter estrictamente tributario, pueden ser relevantes a la hora de determinar si se ha producido un hecho que constituya el hecho imponible de algún impuesto, entre otros, si los prestadores de los servicios suministrados a través de la entidad o de la plataforma de economía colaborativa deben ser considerados como trabajadores contratados para el desarrollo de la actividad en territorio de otro Estado miembro, si quien establece el precio de la prestación de servicios es la plataforma o bien lo hacen los sujetos que prestan el servicio, así como también la búsqueda de los datos de los usuarios y clientes. Será en este momento en el que, cumpliendo estrictamente como el principio de subsidiariedad, la Administración tributaria española podrá solicitar el intercambio de información previsto en la Sección I, del Capítulo II, de la Directiva 2011/16/UE.

B. Contenido de la solicitud de intercambio de información e investigaciones que se pueden realizar

El objeto de la solicitud puede versar, según determinan los artículos 1.1 y 5 de la Directiva, sobre cualquier información que guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos que perciban.

La regulación que la norma comunitaria realiza sobre esta cuestión es muy general. Si acudimos a las normas comunes sobre asistencia mutua e intercambio de información, contenidas en la LGT, observamos como el artículo 177 *ter.1* realiza una enumeración abierta de qué puede ser objeto de intercambio, haciendo referencia expresa a los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones por la Administración tributaria "La Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa.

A fin de proporcionar la citada información, la Administración tributaria realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos. A tal efecto, la Administración podrá utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en esta Ley. (...)"

Asimismo, establece que para obtener la información solicitada, la Administración tributaria puede utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información previstos en la Ley, es decir, faculta al órgano competente en cada caso a llevar a cabo actuaciones de comprobación e investigación, ya sean de carácter general o parcial, que se orienten a la obtención de información. En este sentido, algunos autores (Martínez, 2012) consideran que "una solicitud de intercambio de información que requiera investigaciones administrativas permitiría iniciar cualesquiera de los procedimientos de comprobación en el ámbito de la gestión tributaria y por supuesto, del procedimiento de inspección: en definitiva, cualquier procedimiento o actuación que permita la correcta aplicación de la normativa tributaria".

De este modo, y partiendo del principio de reciprocidad (Buccisano, 2013), entendemos que la Administración tributaria española puede solicitar a la Administración del Estado miembro que corresponda, cualquier información que pueda resultar relevante en el desarrollo del procedimiento de comprobación que ha

iniciado. Por su parte, la Administración requerida debe cumplir la solicitud realizando una investigación administrativa aplicando los mismos procedimientos que si actuase por propia iniciativa o a instancias de otra autoridad de su propio Estado. No obstante, el principio de reciprocidad viene siendo objeto de crítica ya que el incumplimiento de una disposición comunitaria por parte de un Estado miembro legitimaría a otro a incurrir ulteriormente en una inobservancia (Fernández, 2003).

Además, y como novedad en esta Directiva, se contempla la posibilidad de que el Estado requirente solicite de forma motivada la realización de una investigación administrativa concreta, por ejemplo, puede solicitar información relevante de los usuarios o receptores del servicio desarrollado por la entidad de economía colaborativa residentes en el territorio del Estado miembro. En este sentido, algunos autores (Martínez, 2012) hacen referencia a esta cuestión destacando que "una de las novedades que en este punto introduce la Directiva es la posibilidad de incluir en la solicitud de intercambio de información una solicitud de que se realice una investigación administrativa concreta (...) en todo caso, la solicitud de investigación concreta no vincula al Estado requerido (...)"

C. Procedimiento

En cuanto a la forma en que la autoridad requirente ha de realizar dicha solicitud, la Directiva no señala nada al respecto. No obstante, al tratarse de una solicitud con trascendencia tributaria imprescindible para la obtención de los datos precisos para la administración y ejecución de las leyes relacionadas con los impuestos de los Estados miembros, parece oportuno que se formule por escrito, más aún cuando puede ser que la autoridad requirente y la autoridad requerida no hablen la misma lengua.

Las dudas acerca de esta cuestión quedaron resueltas con la aprobación del Reglamento de ejecución (UE) núm. 1156/2012 de la Comisión, por el que se establecen las disposiciones de ejecución de determinadas normas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo.

Este Reglamento contiene los formularios que deben utilizarse para las solicitudes de información y de investigaciones administrativas, así como los formularios de las respuestas a las mismas, los acuses de recibo, las solicitudes de información adicional y las declaraciones de incapacidad o de denegación. Una vez recibida la petición, la autoridad requerida debe acusar recibo de la misma.

En relación a los plazos de comunicación de la información por parte de la autoridad requerida, el artículo 7 de la Directiva señala un plazo máximo de seis meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud, cuando se hubieran tenido que realizar actuaciones de investigación para obtener la información, en caso contrario el plazo queda reducido a dos meses. No obstante, la Directiva abre la posibilidad de acordar plazos distintos.

De esta forma, hay que destacar que es imprescindible que la autoridad requerida que desarrolla las actuaciones de investigación tributaria mantenga un equilibrio entre el intercambio de información previsto en la Directiva y los derechos del contribuyente. Es un derecho del contribuyente el ser informado de forma previa sobre la transmisión de sus datos fiscales a la Administración Tributaria de otro Estado miembro, ya que, de lo contrario, podría situarlo en una situación de total indefensión a la sombra de la discrecionalidad plena de los Estados (Martínez, 2008).

2.2. Intercambio automático de información

A. Aspectos generales

El intercambio automático implica la transmisión periódica y en bloque de determinada información con trascendencia tributaria entre Estados miembros. Con esta forma de intercambio se proporcionan datos indiciarios sobre las rentas percibidas por los contribuyentes fuera de su territorio, con la finalidad primordial de facilitar la lucha contra el fraude fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (Garde, 2012).

No obstante, la utilidad práctica los datos obtenidos no se restringe a la liquidación de estos impuestos, ya que, tal y como señala el artículo 16.1 de la Directiva, "la información también podrá utilizarse para evaluar y aplicar otros impuestos y derechos contemplados en el artículo 2 de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas o para evaluar y ejecutar las contribuciones obligatorias en el ámbito de la Seguridad Social". Este precepto prevé una posibilidad prácticamente ilimitada de uso de esta información en relación con la gestión y administración de "la globalidad de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro", lo que, desde nuestro punto de vista, incluye los procedimientos de gestión, de inspección y de recaudación tributarios (Tovillas, 2013).

El Estado de recepción elabora una base de datos con la información que automática y sistemáticamente le van remitiendo las Administraciones tributarias de los Estados miembros, no existiendo ningún impedimento para usar su contenido en el desarrollo de cualquier procedimiento tributario.

B. Contenido

En el momento de su aprobación, la Directiva 2011/16/UE limitaba el ámbito objetivo de aplicación del intercambio automático de información a los rendimientos del trabajo dependiente, a los honorarios de director, a los productos de seguro de vida, a las pensiones y a la propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios (Art. 8.1 de la Directiva 2011/16/UE) relativos a los periodos impositivos a partir del 1 de enero de 2014. Sin embargo, como consecuencia de la progresiva agravación del problema económico generado por el fraude y la evasión fiscal a nivel europeo, el Consejo, como ya anunció en su Propuesta de Directiva (COM (2013) 2013/0188 CNS), ha ampliado el ámbito de aplicación objetivo a través de la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica a la anterior incluyendo la obligación de informar, a partir del 1 de enero de 2016, de las entidades financieras sobre las cuentas sujetas a comunicación, no sólo acerca de intereses, dividendos y tipos similares de rentas, sino también en cuanto a los saldos y a los ingresos derivados de la venta de activos financieros (Art. 8.3 de la Directiva 2011/16/UE).

Como podemos observar, esta modificación se fundamenta en el deseo de los Estados miembros de avanzar en los niveles de cooperación fiscal puesto de manifiesto en el Plan de Acción presentado por la Comisión en diciembre de 2012, para dar una respuesta más eficaz a la evasión y a la elusión fiscal y pretende, tal y como establece en su Exposición de Motivos, incrementar los ingresos fiscales de los Estados miembros para reestructurar sus sistemas tributarios de una forma en la que se potencie el crecimiento económico (Saponaro, 2012).

De esta forma, para completar el sistema de intercambio automático de información y adaptarlo a la realidad de un mundo globalizado, consideramos que sería conveniente ampliar las categorías impositivas sobre las que se comunica información, incluyendo en el ámbito de aplicación objetivo datos relativos a los rendimientos provenientes de la actividad o prestación de servicios. No obstante, esta modalidad de intercambio de información es útil para los Estados cuando no saben qué información específica solicitar (Campanile, 2015).

C. Procedimiento

Esta información sistemática normalmente se envía en soporte magnético o de manera digital, lo que permite que la Administración receptora pueda comparar esos datos con los que obran en su poder y pueda captar, de una forma rápida y sencilla, la información fiscal relevante del obligado tributario.

Conforme señala el artículo 8.6 de la Directiva, el intercambio de información se debe realizar de forma periódica. En relación con la información relativa a renta y patrimonio, como mínimo una vez al año, y a más tardar seis meses después de finalizar el ejercicio presupuestario del Estado miembro durante el cual se recabó la información.

En cuanto a la comunicación de la información que deben proporcionar las instituciones financieras, se efectuará una vez al año, en los nueve meses siguientes al final del año civil, o de otro período de referencia pertinente al que se refiera la información.

2.3. Intercambio espontáneo de información

En este supuesto, la Directiva 2011/16/UE mantiene la misma regulación que la Directiva 77/799/CEE a la que deroga, determinando que, cuando uno de los Estados miembros obtenga información fiscal relevante para otro Estado miembro en el marco de uno de sus propios procedimientos de gestión tributaria, deberá comunicarlo a la autoridad competente de ese Estado miembro.

El artículo 9.1 enumera una serie de circunstancias que deben propiciar la comunicación espontánea de información entre Estados miembros: que haya razones para presumir que existe una reducción o una exención anormal de impuestos en otro Estado miembro; que el contribuyente obtenga una reducción o una exención fiscal en un estado miembro que produciría un aumento o una sujeción al impuesto en otro Estado miembro; que las operaciones entre un contribuyente de un Estado miembro y un contribuyente de otro Estado miembro se efectúen a través de uno o más países, de tal modo que supongan una disminución del impuesto en uno u otro Estado miembro, o en los dos; que la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para suponer que existe una disminución del impuesto como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas; que en un Estado miembro, como consecuencia de las informaciones comunicadas por la autoridad competente de otro Estado miembro, se recojan informaciones que puedan ser útiles para el cálculo del impuesto en este otro Estado miembro.

Como podemos observar, en su redacción se emplean unos términos imprecisos como son "tenga razones para presumir" o "tenga razones para suponer" que han dado lugar a confusión. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea Entre otras, la STJUE (Asunto C-420/98) de 13 de abril de 2000, relativa al intercambio espontáneo de información entre las autoridades de los Estados miembros) ha tratado esta cuestión en diversas ocasiones, entendiéndolo que, conforme al tenor literal de la

disposición, no es necesario que exista prueba, sino que es suficiente que se presuma una reducción o exención de impuestos o una disminución del impuesto por transferencias ficticias para comunicar tal información de forma espontánea a la autoridad competente del Estado miembro al que le concierne.

No obstante, la Directiva no determina una lista cerrada de supuestos que pueden ser objeto de un intercambio espontáneo de información, sino que añade en el apartado segundo del citado artículo 9 que "las autoridades competentes de cada Estado miembro podrán comunicar espontáneamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros la información de la que tengan conocimiento y que pueda ser útil a las autoridades competentes de los demás Estados miembros". Por tanto, la decisión última de suministrar la información, o no, queda al arbitrio de la autoridad administrativa competente del Estado miembro que posee la información. Esta discrecionalidad en el intercambio espontáneo de información también ha sido objeto de numerosas críticas ya que se hace depender en multitud de casos la eficacia de este mecanismo de cooperación, única y exclusivamente, del interés y la motivación de los funcionarios del Estado miembro que la suministra.

En cuanto a los plazos en los que se ha de proporcionar la información, se establece un plazo máximo de un mes desde que se tiene constancia de la misma, debiendo acusar recibo de forma inmediata por parte de la autoridad receptora de la misma (Valiente y Vinciguerra, 2013).

2.4. Límites al intercambio de información

La Directiva 2011/16/UE, señala cuatro situaciones en las que un Estado miembro podrá denegar la solicitud de información tributaria relativa a un contribuyente que se encuentre en su territorio.

La primera de ellas, hace referencia a que el Estado requerido sólo tiene obligación de facilitar la información solicitada cuando el Estado requerido haya agotado las fuentes habituales.

La segunda, señala que un Estado miembro no se encuentra obligado a llevar a cabo investigaciones, ni a comunicar la información solicitada cuando haciéndolo infrinja su propia legislación.

En la tercera, se establece la posibilidad que tiene un Estado miembro requerido a negarse cuando el Estado miembro requirente no pueda facilitar información similar.

El último de los límites se refiere a la posibilidad de que el Estado requerido se niegue a suministrar información cuando ello suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial o de una información cuya divulgación sea contraria al interés público.

A pesar de establecer estas limitaciones, la Directiva 2011/16/UE en su artículo 18, realiza una interpretación restrictiva de las mismas, señalando que un Estado no puede motivar su negativa a suministrar información en el hecho de que ésta no reviste interés nacional ya que, aunque la información no sea relevante ni necesaria para la gestión de sus propios impuestos, el Estado requerido tiene la obligación de recabar y de transmitir la información solicitada (Hernando, 2013).

Hay que tener en cuenta que se establecen límites y restricciones a la cooperación administrativa, tratando de crear un equilibrio entre el interés de la Comunidad y la autonomía nacional y sin imponer prohibiciones que pudieran ser incompatibles con

un sistema integrado de relaciones entre las autoridades fiscales de cada uno de los Estados miembros (Di Pietro, 2011).

III. CONCLUSIONES

Primera. La creciente proliferación de plataformas de economía colaborativa que actúan en el marco de la Unión Europea, bien porque los prestadores de los servicios se sitúan fuera de nuestras fronteras, bien porque la propia plataforma se ubica en el territorio de otro Estado miembro requiere la aplicación de medidas de colaboración comunitaria coordinadas.

Segunda, la aprobación de la Directiva 2011/16/UE ha sido un paso importante en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal que ha garantizado a los Estados miembros la posibilidad de hacer efectivo el intercambio de información. Este intercambio de información puede ser relativo a cualquier actividad con trascendencia tributaria, en caso de las entidades de economía colaborativa se puede centrar en averiguar si la actividad o la prestación de servicios realizada constituye un hecho gravable, o en determinar qué sujetos deben ser, en su caso, los obligados al pago de la deuda tributaria.

Tercera. Hay que evitar la actuación descoordinada de las autoridades competentes en cada uno de los Estados miembros ya que puede quebrantar el buen funcionamiento del mercado interior.

Cuarta. La solución podría ser establecer un marco jurídico armonizado en la Unión Europea y reforzar la cooperación en materia tributaria, ampliando el ámbito de aplicación objetiva de la obligación de intercambiar de forma automática información de carácter fiscal que pueda ser útil para cualquiera de los Estados miembros, tal y como pretende la Propuesta de Directiva COM (2013). Así como implantando medidas que controlen la aplicación adecuada de los mecanismos de colaboración en materia tributaria regulados en la normativa de Unión Europea ya que garantizar el efectivo intercambio de información en esta materia es la forma más segura de salvaguardar el modelo impositivo actual y de luchar contra la competencia fiscal perniciosa.

BIBLIOGRAFÍA

- ANEIROS, J. (2013): "La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero", [Documento en línea], *Quincena Fiscal*, 3. [Consulta: 12/03/2015]. Disponible en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es/>
- BUCCISANO, A. (2013): *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Cacucci Editore, Bari.
- CAMPANILE, F. (2015): "La lotta alle frodi fiscali con lo scambio d'informazioni", [Documento en línea]. *Diritto Tributario Internazionale. Office Européen de lutte Anti-fraude*, [Consulta: 10/06/15]. Disponible en: <http://www.odcec-rc.it/>
- CRUZ, M. (2005): "El intercambio de información y el fraude fiscal", *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional-Información Comercial Española*, 825, 173-188.
- DI PIETRO, A. (2011): "La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione; la tutela del contribuente tra amministrazioni", *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Cedam, 639-671.
- FALCÓN, R (2012): "El anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero", *Quincena Fiscal*, 10, 9-14.
- FERNÁNDEZ, F. (2003): "Scambio di informazioni tra garanzia di armonizzazione e limiti all'attività nazionale di controllo", *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Università di Bologna «Alma Mater Studiorum», Bologna, 849 y ss.
- GARDE, M.J. (2012): "Eficacia del intercambio de información tributaria entre Estados: Experiencia de la Administración tributaria española en el ámbito de la imposición directa", *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*. Atelier, Barcelona, 2012, págs. 235-257.
- HERNANDO, M.E. (2013): "Análisis de la Directiva 2011/16/UE: la nueva cooperación fiscal europea", *Fiscalidad local*, Enero/Marzo, 88-105.
- HERNANDO, M.E. (2012): "El futuro de la cooperación fiscal europea: la Directiva 2011/16/UE", *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 93-128.
- MARTÍNEZ, L.A., MORENO, S. y LAMPREAVE, P. (2014): "Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente", *Documentos*. Instituto de Estudios Fiscales, 8, 7-31.
- MARTÍNEZ, L.A. (2012): "El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: Aspectos Novedosos.", *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 71-92.
- MARTÍNEZ, L.A. (2008): *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Iustel, Madrid, 2008.
- MERINO, M.P. y NOCETE, F.J. (2011): "El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional Europeo y español", *Documentos*. Instituto de Estudios Fiscales, 6, 1-56.
- MORENO, S. (2013): "Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información", *Crónica Tributaria*, 146, 193-220.
- PEDREIRA, J. (2013): "La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero", [Documento en línea], *Quincena Fiscal*, 4 [Consulta: 23/05/2015]. Disponible en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es/>
- RODRÍGUEZ-BEREIJO, M. (2012): "El Intercambio de información entre Estados y su incidencia probatoria", *InDret, Revista para el análisis del Derecho Financiero*, 3, 179-219.

- SÁNCHEZ, A. J. (2010): "El intercambio de información tributaria en la imposición directa en la Unión Europea y su propuesta de reforma", *Quincena Fiscal*, 19, 67-87.
- SAPONARO, F. (2012): *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea, Accertamento e riscossione*, Tangram, Trento, 2012.
- TOVILLAS, J.M.(2013): "La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria", [Documento en línea], *Quincena Fiscal*, 10, [Consulta: 14/05/2015]. Disponible en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es/>
- VALENTE, P. y VINCIGUERRA, L. (2013): *Scambio di informazioni. Profili applicativi nelle verifiche*. IPSOA, Milán, .