Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura 36 (2020): 63-123
ISSN: 0213-988X – ISSN-e: 2695-7728

Doi: https://doi.org/10.17398/2695-7728.36.63

LA TRANSPOSICIÓN AL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL DE LA DIRECTIVA REGULADORA DEL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO Y OBLIGATORIO DE INFORMACIÓN CONCERNIENTE A LOS LLAMADOS MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS. CONSECUENCIAS EN LOS ÁMBITOS JURÍDICOS DE PRIVACIDAD Y SEGURIDAD

THE TRANSPOSITION TO THE SPANISH TAX ORDER OF THE REGULATORY DIRECTIVE OF THE AUTOMATIC AND OBLIGATORY EXCHANGE OF INFORMATION CONCERNING THE CALLED CROSS-BORDER MECHANISMS. CONSEQUENCES IN THE LEGAL FIELDS OF PRIVACY AND SECURITY

JUAN CALVO VÉRGEZ
Universidad de Extremadura

Recibido: 20/07/2020 Aceptado: 29/10/2020

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar el proceso de transposición a nuestro ordenamiento interno de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. El objetivo último de la nueva regulación incorporada no es otro que garantizar que la comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva contribuya de forma eficaz a los esfuerzos por crear un entorno de equidad tributaria en el mercado interior, estableciendo la obligación de que los intermediarios informen a las autoridades

tributarias sobre determinados mecanismos transfronterizos que potencialmente podrían utilizarse para prácticas de planificación fiscal abusiva y elaborando un listado de las características y elementos de las operaciones que presentan claros indicios de elusión o fraude fiscal denominado "señas distintivas".

Palabras clave: Directiva (UE) 2018/822, fraude fiscal, operaciones empresariales internacionales, información tributaria, intermediarios fiscales, planificación fiscal abusiva.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the process of transposition to our internal system of Council Directive (EU) 2018/822 of May 25, 2018, which modifies Directive 2011/16 / EU as regards the automatic and mandatory exchange of information in the scope of taxation in relation to cross-border mechanisms subject to information communication. The ultimate goal of the new regulation incorporated is none other than to guarantee that the communication of information on potentially aggressive cross-border tax planning mechanisms contribute effectively to efforts to create an environment of tax equity in the internal market, establishing the obligation for intermediaries to inform the tax authorities on certain cross-border mechanisms that could potentially be used for abusive tax planning practices and drawing up a list of characteristics and elements of operations that show clear signs of tax evasion or fraud called " hallmarks".

Keywords: Directive (EU) 2018/822, tax fraud, international business operations, tax information, tax intermediaries, abusive tax planning.

Sumario: 1. Consideraciones generales en torno a la aprobación de la DAC 6. 2. La transposición a la LGT de la DAC 6 a nuestro ordenamiento interno y la pretendida eliminación del secreto profesional respecto del llamado abogado "in house": 2.1. Consideraciones previas; 2.2. Alcance de la regulación inicialmente contenida en el Anteproyecto de Ley; 2.3. Principales rasgos configuradores de la regulación recogida en el Proyecto de Ley; 2.4. Análisis del contenido de la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; 2.5. Reflexiones críticas en torno a la regulación aprobada. 3. Análisis del borrador de Real Decreto por el que se modifica el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2017, de 27 de julio: 3.1. Ámbitos material y subjetivo de la regulación reglamentaria

proyectada; 3.2. Análisis de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración; 3.3. Sujetos obligados a la presentación de declaración y contenido de la obligación; 3.4. Nacimiento de las obligaciones de declarar y de informar; 3.5. Especial referencia a la regulación de las señas distintivas; 3.6. Obligaciones independientes a la de declaración de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal. 4. Proyecto de Orden que aprueba los correspondientes modelos de declaración.

1. CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LA APROBACIÓN DE LA DAC 6

Como es sabido de un tiempo a esta parte el Ministerio de Hacienda ha venido trabajando en la transposición al Derecho interno de la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, y a través de la cual se persigue que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa sobre los denominados "mecanismos fiscales potencialmente agresivos" (operaciones transfronterizas que persiguen la consecución de un ahorro fiscal a partir de las diferencias de trato tributario entre las distintas jurisdicciones de la Unión Europea) así como que dicha información pueda ser objeto de intercambio entre los distintos Estados.[1]

1 Tal y como destaca Carlos Romero Plaza, "Compliance tributario y secreto profesional. Análisis de los elementos que formarán parte de la nueva obligación de información de los intermediarios fiscales sobre determinados mecanismos transfronterizos potencialmente elusivos", *Carta Tributaria Opinión,* nº 47 (2019), www.laleydigital.com, la principal razón de ser de esta Directiva sobre intermediarios fiscales se concreta en iniciar una nueva era de transparencia fiscal. Partiendo de las conclusiones del Plan de Acción BEPS se persigue fomentar el intercambio transfronterizo de información con la intención de generar un mecanismo que permita detectar en las diferentes economías internas la evasión de rentas gravables y sirva al mismo tiempo como mecanismo disuasorio a la hora de confeccionar este tipo de estructuras. Por su parte Manuel José Castro de Luna, "La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. DAC 6", *Quincena Fiscal,* nº 7 (2019), www.aranzadidigital.es, destaca que en aquellos países en los que esta obligación de información ya resulta aplicable la misma *"Ha contribuido a reducir significativamente el tiempo de reacción de la Administración Tributaria para detectar estos esquemas de planificación fiscal. Ha permitido una más eficiente selección de riesgos fiscales, pudiendo ordenar los recursos en*

Con carácter general la citada Directiva (comúnmente denominada DAC 6) estableció un plazo de 18 meses (hasta el 31 de diciembre de 2019) para que los Estados miembros de la Unión Europea (UE) transpusieran en sus ordenamientos internos las directrices en ella recogidas respecto de la obligación de información por parte de los intermediarios fiscales, debiendo empezar a informar éstos sobre determinadas operaciones transfronterizas que se califiquen como abusivas a partir del 1 de julio de 2020.[2]

A la hora de acometer esta labor de trasposición el conjunto de Estados Miembros se enfrenta a un gran reto de cara a adecuar su normativa interna a este nuevo marco obligacional, que se proyecta en particular sobre las relaciones entre intermediarios fiscales (asesores fiscales, economistas, abogados y auditores) y los contribuyentes, resultando necesario a tal efecto crear protocolos de actuación para adecuarse a las nuevas obligaciones. En efecto, ha de procederse al establecimiento de protocolos de actuación entre los obligados tributarios y los intermediarios fiscales que permitan detectar esquemas de tributación

---

función de los mismos. Ha permitido una respuesta rápida de la Administración Tributaria, ya sea a través de cambios legislativos o de comprobaciones administrativas. Ha reducido el período durante el cual los promotores pueden obtener honorarios profesionales de esos esquemas y los usuarios pueden acumular ventajas fiscales de los mismos. Esto tiene un efecto disuasorio significativo y reduce el atractivo de la planificación fiscal agresiva". Acerca de la estructura y alcance de la citada Directiva véase igualmente Jesús Quintás Bermúdez, "Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 («DAC6»): síntesis y crítica", *Quincena Fiscal,* nº 22 (2018), www.aranzadidigital.es y Diego Arribas Plaza, "La Directiva de intermediarios fiscales y el concepto de abuso fiscal", acceso el 15 de octubre de 2018, www.legaltoday.com.

2 En efecto, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 2 de la Directiva los Estados miembros tenían de plazo hasta el 31 de diciembre de 2019 para adoptar la legislación nacional que traspusiera la norma comunitaria, previéndose que la misma entre en vigor a partir del 1 de julio de 2020. Precisa no obstante el apartado 12 del art. 8 *bis ter* de la Directiva que *"cada Estado miembro tomará las medidas necesarias para exigir que los intermediarios y los contribuyentes interesados presenten información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información cuya primera fase se haya ejecutado entre la fecha de entrada en vigor y la fecha de aplicación de la presente Directiva. Los intermediarios y los contribuyentes interesados, según corresponda, presentarán información sobre dichos mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información a más tardar el 31 de agosto de 2020".* Se exige así que los Estados miembros adopten las medidas necesarias para que se cumpla con las obligaciones de información en relación con mecanismos transfronterizos cuya primera fase se hubiese ejecutado entre la fecha de entrada en vigor y la fecha de aplicación de la Directiva. De este modo, si bien la normativa interna de trasposición habría de entrar en vigor a partir del 1 de julio de 2020, los intermediarios y los contribuyentes interesados habrían de informar sobre aquellos mecanismos transfronterizos que hubiesen empezado a ejecutarse desde la fecha de entrada en vigor de la Directiva (25 de junio de 2018) hasta el 1 de julio de 2020, finalizando el plazo de esta declaración el 31 de agosto de 2020.

transfronteriza agresiva y abusiva, informando además acerca de la realización de dichas operaciones mediante formularios capaces de recoger de manera clara y directa los mecanismos reportables. Con carácter adicional se ha de proceder a canalizar la información recibida por cada Estado miembro para su transmisión entre todos los países de la Unión Europea.

Lógicamente ello requeriría del desarrollo de actuaciones tales como la unificación de criterios de identificación de mecanismos internacionales abusivos o potencialmente agresivos, la correcta definición de los conceptos intermediarios fiscales y mecanismos potencialmente elusivos para evitar cualquier tipo de ventaja o discriminación entre estados miembros y el encaje del secreto profesional con la obligación de información de los intermediarios fiscales. En efecto, se hace necesario determinar los mecanismos en virtud de los cuales los Estados Miembros van a remitir e intercambiar la información recibida entre los mismos. Dichos mecanismos han de tener presente la obligación de información que se debe exigir e informar por los propios intermediarios fiscales o por los obligados tributarios en los casos de exención de los intermediarios, tomando en consideración además la obligación de los Estados Miembros de tratar esta información e intercambiarla de manera adecuada evitando divergencias entre los mismos.

Pues bien, sobre la base de esta obligación impuesta consistente en informar acerca de aquellos mecanismos que son considerados como potencialmente elusivos o dañinos al amparo de la trasposición de la Directiva diseñada[3]

3 A este respecto a la hora de proceder a determinar qué se ha de entender por "mecanismo" la DAC 6 empleó el término mecanismo (*arrangements*) para referirse a aquellos presupuestos de hecho sobre los que se genera obligación de informar. La determinación de aquellos mecanismos que deben ser reportables exigirá tener presente la definición que realicen otros Estados Miembros para evitar que existan Estados en los que no se exija obligación de reportar determinadas operaciones que sí lo sean en otros. Aquellos mecanismos que resulten reportables habrán de ser valorados con carácter previo por los obligados a informar. Ahora bien tal y como advierte Romero Plaza, "Compliance tributario y secreto profesional...", www.laleydigital.com, *"estaríamos ante la valoración económica meramente estimativa de la operación, sin que pueda utilizarse tal valoración, dado su carácter provisional, por parte de las administraciones tributarias como una declaración o autoliquidación realizada por el contribuyente, debiendo ser valorada, si procede, de manera posterior por la Administración interna, de acuerdo con los procedimientos establecidos para la investigación y determinación de las obligaciones tributarias"*. Por lo que respecta a la determinación del concepto de "mecanismo transfronterizo" de acuerdo con lo señalado por la Directiva (UE) 2018/822 se tratará de aquellos mecanismos en los que no todos los participantes tengan la residencia fiscal en la misma jurisdicción, así como aquellos en los que un Establecimiento Permanente vinculado a alguno de los participantes esté establecido en

estarían obligados a informar los intermediarios fiscales[4] (asesores, abogados, gestores administrativos, etc.) sobre los mecanismos de planificación fiscal

una jurisdicción diferente y el mecanismo forme parte del negocio del establecimiento permanente o bien aquellos en los que al menos uno de los participantes del acuerdo lleve a cabo una actividad en una jurisdicción diferente sin que éste sea residente por motivos fiscales o cree un Establecimiento Permanente (EP) en otra jurisdicción así como en los que al menos uno de los participantes tenga residencia fiscal doble por motivos fiscales. Concretamente de acuerdo con lo dispuesto por el art. 3.18 de la Directiva 2011/16/UE, introducido por la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo, constituye "mecanismo transfronterizo" un mecanismo que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país cuando se cumpla, como mínimo, una de las condiciones siguientes: que no todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción; que uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción; que uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un EP situado en esa jurisdicción y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese EP; que uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un EP que esté situado en esta jurisdicción; y que dicho mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real. En efecto, podría tener la consideración de "mecanismo transfronterizo" un mecanismo que pueda llegar a tener un posible impacto en el intercambio automático de información o en la identificación del beneficiario real.

4 A la hora de delimitar este concepto de intermediario de acuerdo con lo dispuesto por la Directiva 2018/822 tendrá dicha consideración cualquier persona que diseñe, promocione, organice o ponga en condiciones de funcionamiento o implementación de un mecanismo transnacional considerado reportable. Un intermediario podrá ser tanto una persona física, como jurídica. Concretamente el art. 3 de la Directiva, en su punto 21, define al "intermediario" como cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución. Con carácter adicional la citada regulación amplía el concepto de "intermediario" precisando que tendrá dicha consideración aquel que sepa o quepa razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. En este sentido la citada Directiva alude a contables, asesores, abogados, los propios bancos, etc. Tendrían la consideración de "intermediarios" aquellas personas cuyos servicios se centran en diseñar mecanismos fiscales transnacionales a sus clientes. Y, cumpliendo los mecanismos en cuestión con alguno de los criterios (señas distintivas) que los hagan reportables, habrán de informar de éstos a las autoridades fiscales de su Estado de residencia. Asimismo, dentro de los intermediarios se incluirían también a aquellas personas que, aunque no hayan creado el mecanismo reportable, ayuden, asistan o aconsejen directa o indirectamente sobre los mismos. Al objeto de ser intermediario una persona deberá cumplir, como mínimo, una de las siguientes condiciones adicionales: residir a efectos fiscales en un Estado miembro; disponer de un Establecimiento Permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo; haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado miembro; y estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro. En suma, la obligación recae en primer lugar en los intermediarios, si bien en el supuesto de que éstos no fueran residentes fiscales o establecidos en el Estado miembro de que se trate o no existieran, por haber sido ideado el mecanismo por el propio contribuyente, o bien si los mismos estuviesen amparados por una prerrogativa de secreto profesional que les impidiera la comunicación de la misma, dicha obligación recaería sobre cualquier otro intermediario no amparado por dicho secreto profesional o sobre el mismo contribuyente interesado.

agresiva de sus clientes, aunque en ocasiones el obligado será el propio obligado tributario, por ejemplo en caso de secreto profesional.[5]

Adviértase en consecuencia que la delimitación del ámbito del secreto profesional a efectos de la obligación de información constituía una de las cuestiones a regular en la trasposición. Con carácter general se debe informar de los mecanismos transfronterizos (operaciones, negocios jurídicos, esquemas, etc.) realizados entre partes que se localizan, al menos, en España y otro Estado miembro de la UE o España y un tercer Estado, en los que exista un indicio que implique planificación fiscal. A tal efecto una cuestión esencial en la trasposición es la relativa a si la obligación se extiende también a las operaciones internas.

Respecto de los tipos de indicios que se desarrollan en la DAC 6 (los denomina "señas distintivas"[6]) la trasposición habría de especificar qué se entiende

---

5 Como es sabido el secreto profesional se proyecta sobre todos aquellos datos relativos a otras personas a los que se tiene acceso como consecuencia de una prestación de servicios profesionales cuyo destinatario es el sujeto al que se refieren dichos datos privados, que podrán ser de contenido patrimonial o no. Este secreto profesional se proyecta tanto sobre las labores de asesoramiento jurídico sin conexión con procesos judiciales o procedimientos administrativos (incluido el asesoramiento sobre la incoación o la forma de evitar un proceso) como sobre los propios procesos judiciales o procedimientos administrativos, independientemente de si el abogado y el cliente han recibido u obtenido dicha información antes, durante o después de tales procesos. Véase a este respecto Isaac Ibáñez García, "Cerco al deber de secreto del abogado de empresa", acceso el 6 de febrero de 2019, https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/02/05/economia/1549382970_271692.html, quien destaca que *"El derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones entre abogado y cliente, como manifestación del derecho fundamental de defensa, no puede constreñirse al ámbito del proceso judicial, sino a todas las informaciones transmitidas entre ambos (de cualquier forma: comunicaciones escritas, telefónicas, etcétera) antes, durante o después de un proceso judicial"*. Nos hallamos por tanto ante un derecho-deber de carácter primordial que permite al abogado defender los intereses del cliente que le son confiados. En su condición de deber el mismo se destina a proteger la función de defensa, que presenta una doble vertiente: la prohibición de revelar información facilitada por el cliente, y la de que, un tercero (caso, por ejemplo, de la Administración tributaria) obligue al letrado a revelar los secretos. En todo caso al amparo de la citada prohibición de revelación el abogado está obligado a no revelar a su cliente (sospechoso) el hecho de que haber comunicado la información al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales (SEPBLAC) o simplemente que se está examinando o puede examinarse una determinada operación por si pudiese estar relacionada con el blanqueo de dinero o la financiación del terrorismo. Dicha información tampoco podrá revelarse a terceros, salvo que el sujeto se encuentre ejerciendo la abogacía como empleado o de otro modo, si bien dentro de una misma entidad jurídica o bajo el amparo de una red de despachos que comparten propiedad, gestión o supervisión de cumplimientos comunes. Ahora bien, si el abogado disuade al cliente de la ejecución de una actividad ilegal no estaría incumpliendo la citada obligación.

6 De acuerdo con lo dispuesto por el art. 3.20 de la Directiva una "seña distintiva" constituye una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal, enumerada en el Anexo IV. Como a estas alturas resulta sobradamente conocido la Directiva 2018/822 establece un total de cinco categorías de "señas distintivas". En primer lugar, la Categoría A, relativa a señas distintivas generales vinculadas al *test* del beneficio

principal (finalidad principalmente elusiva). En esta categoría se engloban mecanismos que den lugar a actuaciones en las que los participantes en dicho mecanismo se comprometen a respetar una cláusula de confidencialidad en virtud de la cual se les puede exigir que se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo puede proporcionarles una ventaja fiscal o en las que el intermediario tiene derecho a percibir honorarios en relación con el importe del beneficio fiscal o de un hecho de que se derive efectivamente o no de ese mecanismo, un beneficio fiscal. En segundo término, la Categoría B, referente a aquellas señas distintivas generales vinculadas al *test* del beneficio principal (finalidad principalmente elusiva). En esta categoría quedarían comprendidos aquellos mecanismos en cuyo marco sus participantes adopten medidas artificiosas consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir sus obligaciones tributarias, así como aquellos otros que tengan por efecto convertir la renta en capital, donación u otra categoría de renta cuya tributación sea más beneficiosa y aquellos mecanismos que incluya operaciones circulares que den lugar a la "ida y vuelta" de fondos a través de sociedades interpuestas que no desempeñen ninguna otra función comercial principal, u operaciones que se compensan o anulan mutuamente. Por su parte la Categoría C (relativa a "señas distintivas" vinculadas a operaciones transfronterizas comprende mecanismos que impliquen la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas asociadas cuando se cumplan alguna de las siguientes condiciones: el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción; si bien el destinatario reside en alguna jurisdicción, ésta no aplica ningún impuesto sobre sociedades o su tipo sea 0 o sea residente en una jurisdicción calificada como no cooperadora por los Estados Miembros o en el marco de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); el pago se beneficia de una exención total o de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción de destino; se reclama la aplicación de deducciones por la misma depreciación del activo en más de una jurisdicción; se reclama la aplicación de una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción; o existe un mecanismo que incluye transferencias de activos en el que hay una diferencia significativa en el importe considerado como pagadero como contrapartida por los activos en las jurisdicciones implicadas. En definitiva, se trata de un grupo de señas distintivas que va referido a operaciones entre partes vinculadas realizadas entre jurisdicciones en las que el ingreso no quede sujeto a un Impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades o quede sujeto a tipo cero, siendo el pago deducible en la jurisdicción de la contraparte (caso, por ejemplo, de los instrumentos híbridos sujetos a distinta calificación en las diferentes jurisdicciones). Finalmente las dos últimas Categorías son la D (señas distintivas relativas al intercambio automático de información y titularidad real, siendo reportables aquellos mecanismos que tengan como intención menoscabar la obligación de comunicación de información o que traten de dar opacidad a los titulares reales mediante la interposición de instrumentos o estructuras jurídicas) y la E (señas distintivas relativas a los precios de transferencia, incluyendo mecanismos que conlleven la utilización de un régimen de protección unilateral, de transmisión de activos intangibles difíciles de valorar cuando no existen comparables y de transferencias transfronterizas entre sociedades del grupo que puedan considerarse dudosas atendiendo a los resultados de explotación futuros de los ordenantes de las transferencias). Respecto de la categoría D, este grupo de señas distintivas se refiere a todo aquel mecanismo de planificación que pueda llegar dificultar el intercambio automático de información sobre cuentas financieras mediante la utilización de productos o cuentas que, sin recibir la denominación formal de cuenta financiera, reúnen los requisitos de las mismas, aludiendo además a todas aquellas estructuras que, mediante la utilización de sociedades pantalla o la interposición de distintas jurisdicciones, dificulten el conocimiento del titular real de los activos o bienes. Por su parte la categoría E (señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia) se refiere a supuestos de aplicación de precios de transferencia utilizando conceptos jurídicos indeterminados que a buen seguro den lugar a conflictos entre la Administración Tributaria y los intermediarios o contribuyentes interesados acerca de la necesidad o no de declaración de los mismos, refiriéndose a la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar (caso, por ejemplo, de aquellos respecto a los cuales no existan comparables fiables en el momento de su transmisión). Véanse a este respecto Castro de Luna, "La nueva obligación formal que se avecina…", www.aranzadidigital.es) y Álvaro Merino García,"Los Hallmarks (análisis y descripción de las señas distintivas recogidas en la DAC6 que determinan que una planificación fiscal es agresiva y su consecuente)", *Carta Tributaria Opinión,* nº 64 (2020), www.laleydigital.com.

por beneficio principal[7] y cuándo se entiende cumplido el criterio de beneficio principal (condición que debe concurrir con los indicios generales). A este respecto son indicios generales de planificación fiscal el cobro del intermediario en función del ahorro fiscal obtenido por el mecanismo, el tener una obligación de confidencialidad por parte del cliente o el utilizar un mecanismo normalizado, es decir, una operación diseñada de tal manera que puede ser utilizada por varios contribuyentes sin necesidad de adaptación sustancial. Respecto de los indicios, la transposición debe desarrollarlos y aclararlos dada su complejidad y carácter abstracto. [8]

Por otra parte, deberían declararse estos mecanismos ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), que habrá de remitir los datos a la Comisión. Por tanto, una cuestión esencial será diseñar e implementar el modelo de declaración a través del cual se deberá presentar la información a la AEAT por parte de los obligados.

---

7 Como es sabido de acuerdo con lo dispuesto en la Parte I del Anexo IV. Criterio del beneficio principal dicho criterio se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal.

8 Véase a este respecto Romero Plaza, "Compliance tributario y secreto profesional…", www.laleydigital.com, quien con carácter general destaca que *"El desafío más importante al que van a tener que hacer frente los Estados Miembros en la adecuación interna de su normativa es la coordinación interestatal. Como ya hemos apuntado, la transposición de esta directiva pasa por una implementación diferente a la que estamos acostumbrados. Normalmente la transposición normativa se hace desde un enfoque interno: cada Estado miembro implementa la Directiva adecuando más o menos su normativa propia y posteriormente da cuenta de la implementación realizada. Este enfoque no parece que vaya a servir en la transposición interna de la DAC 6, dada la ambiciosa propuesta que en ella se contiene"*. Estima además este autor respecto de la necesaria adecuación que habrá de alcanzarse asimismo en el ámbito sancionador que *"En relación con la adecuación del sistema sancionador se debería valorar la posibilidad de no sólo desincentivar su incumplimiento mediante sanciones elevadas que hagan de efecto disuasorio, sino también de premiar su correcto cumplimiento. Pese a que no sea común que se proceda a realizar campañas de concienciación mediante la promoción de incentivos fiscales, debería valorarse la posibilidad de que se promocionara esta nueva obligación a nivel comunitario mediante la concesión de una serie de ventajas a diferentes niveles (reputacionales, financieros o fiscales)"*. Lo cierto es que en materia sancionadora la DAC6 sólo establece en su art. 25.*bis* que *"Los Estados deben establecer sanciones contra el incumplimiento de las normas nacionales de aplicación. Dichas sanciones deben ser efectivas, proporcionadas y disuasorias"*. De este modo el legislador comunitario se limita a establecer que el régimen sancionador que se implante habrá de ser eficaz, proporcionado y disuasorio, otorgando libertad a los Estados miembros para la configuración del régimen de sanciones aplicable a las infracciones de las normas sobre información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal. A este respecto parecía deseable que, de cara a la futura trasposición, nuestro legislador estatal introdujese un régimen sancionador específico en el Título IV de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

2. LA TRANSPOSICIÓN A LA LGT DE LA DAC 6 A NUESTRO ORDENAMIENTO INTERNO Y LA PRETENDIDA ELIMINACIÓN DEL SECRETO PROFESIONAL RESPECTO DEL LLAMADO ABOGADO "IN HOUSE"

2.1. CONSIDERACIONES PREVIAS

Como excepción a la regla general aplicable la Directiva 2018/822 establece un conjunto de supuestos en los que los intermediarios no están obligados a informar a las autoridades fiscales, debiendo ser por el contrario los obligados tributarios quienes suplan esta obligación. Los supuestos concretos en los que se exonera de la obligación de información a los asesores fiscales son los siguientes: cuando no sea un intermediario de la Unión Europea; cuando no haya intervenido ningún intermediario, como pudiera ser el caso de un acuerdo interno de la compañía; y cuando se le comunique al obligado tributario que el intermediario queda amparado por el secreto profesional.

En consecuencia, de acuerdo con lo establecido en la Directiva el intermediario, atendiendo a su profesión y a la normativa reguladora de la misma, debe poder alegar que se encuentra amparado por el secreto profesional. En efecto, la obligación de información establecida al efecto ha de hacer frente al derecho del secreto profesional del que gozan algunas profesiones, como la de abogado. Indudablemente la adecuación entre la obligación de información y el secreto profesional o el secreto comercial o industrial ha de ser tomada en consideración a la hora de acometer la trasposición de la Directiva.

De cara a la transposición de la Directiva inicialmente la AEAT planteó la posibilidad de retirar al abogado interno de empresa el secreto profesional. Y ello en tanto en cuanto, a la hora de definir el alcance del "secreto profesional", se parte de que el abogado interno de empresa (conocido como *in house*) no tiene secreto, teniéndolo sólo los abogados externos, que son intermediarios. Y ello a pesar de lo declarado en su día por el Tribunal de Defensa de la Competencia en su Resolución de 30 de diciembre de 1993 en el sentido de que las funciones técnicas desarrolladas por los profesionales *"se ejercen siempre con independencia y se sustraen al poder de dirección del empresario cuando se trabaja por cuenta ajena (por ejemplo, médico, piloto, capitán de barco, etcétera)"*.

Desde la Hacienda Pública se estimó que el secreto profesional lo tienen aquellos abogados externos y que pueden ser intermediarios, siendo considerados los abogados internos como parte del obligado tributario principal. De este modo si estos últimos no alcanzan la condición de intermediario para el Fisco tampoco deben quedar obligados a reportar ninguna información, más allá de la que esté obligada a reportar el obligado principal, por formar parte de éste en aquellos casos en los que los intermediarios queden exonerados de informar.

Con carácter general se perseguía introducir una nueva regulación del secreto profesional del abogado y asesor fiscal en virtud de la cual el abogado interno de empresa no tiene secreto profesional. Y ello a pesar de la trascendencia que adquiere el secreto profesional del abogado interno y externo para garantizar la seguridad jurídica y el derecho de defensa de ciudadanos y empresas, establecido en el art. 24.2 de la Constitución y en varias leyes, entre otras, Ley Orgánica Poder Judicial, Leyes de Enjuiciamiento Civil y Criminal y Estatuto de la Abogacía[9]. La propia LGT establece en su redacción actual que la obligación de facilitar información a la Administración tributaria no alcanza a aquellos datos confidenciales de los clientes de los que se tenga conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

2.2. Alcance de la regulación inicialmente contenida en el anteproyecto de ley

La reforma inicialmente proyectada preveía que sólo existiese obligación de informar respecto de las operaciones nacionales, esto es, las que sólo se producen en España, lo que supone ir más allá de la Directiva, que únicamente obliga

9 Concretamente el Estatuto de la Abogacía vincula a todos los abogados colegiados en el ejercicio de su profesión, reconoce el derecho al secreto profesional. No obstante, existen determinados supuestos en los que se excepciona este privilegio del secreto profesional. Así, por ejemplo, en materia de blanqueo de capitales los abogados deben informar de aquellas conductas que perciban puedan ser constitutivas de blanqueo de capitales o financiación del terrorismo o sea solicitado su asesoramiento en determinadas operaciones que puedan ser constitutivas de tales delitos. Y, siendo los propios abogados los encargados de la defensa o habiendo tenido conocimiento de la operativa como consecuencia de un litigio, el derecho a su secreto profesional se mantendría intacto.

a informar de las operaciones transfronterizas entre dos Estados miembros o desde un Estado miembro y un tercer Estado.

La regulación diseñada al efecto en el Anteproyecto de Ley de modificación de la LGT redactado inicialmente (que se concretó en la introducción de una nueva Disposición Adicional en la citada Ley) articuló la obligación de informar sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal en los que intervengan o participen intermediarios o contribuyentes interesados cuando concurra alguna de las señas distintivas determinadas en la DAC 6, y sobre la actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables e informar de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación. Se establecía así un control preventivo sobre el fraude fiscal que obligaría a los intermediarios fiscales a informar a la Administración tributaria sobre mecanismos transfronterizos potencialmente destinados a la elusión de los que tengan conocimiento. Los Estados habrían de intercambiar los datos obtenidos automáticamente con el resto de los Veintiocho.

La citada normativa diseñada habría de quedar transpuesta al ordenamiento español antes del día 31 de diciembre de 2019 y los intermediarios tributarios deberían informar a Hacienda, a partir del 1 de enero de 2020, y en un plazo máximo de 30 días, acerca de la realización de una operación, negocio jurídico o esquema tributario realizado entre partes que se localicen, al menos, en España y otro Estado miembro de la UE o en España y un tercer Estado, cuando cobren por las operaciones por ahorro fiscal obtenido. Todas aquellas operaciones reportables realizadas antes de la entrada en vigor de la transposición y después de la entrada en vigor de la Directiva habrían de ser declaradas por los intermediarios.

De acuerdo con la regulación legal inicialmente proyectada se introducían en el ámbito de la Ley 58/2003 tres nuevas obligaciones tributarias formales. En primer lugar, la obligación de los intermediarios fiscales de informar sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal. En segundo término, la obligación de actualizar trimestralmente la información sobre mecanismos transfronterizos comercializables que se hayan declarado con anterioridad. Y,

por último, la obligación anual de los obligados tributarios interesados de informar acerca de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos que hayan sido previamente declarados.

De este modo existiría la obligación de informar de estos mecanismos transfronterizos cuando resulte exigible una obligación de confidencialidad por parte del cliente o utilizar un mecanismo normalizado, esto es, tratándose de una operación diseñada de tal manera que pueda ser utilizada por varios contribuyentes sin necesidad de adaptación sustancial, siempre que se busque un beneficio fiscal con la operación. Por la mera concurrencia del indicio se entendería que existe planificación fiscal y, por ende, la obligación de reportar.

De acuerdo con lo dispuesto por el apartado 3, titulado "Exención de responsabilidad", del artículo único del Anteproyecto de Ley para trasponer la Directiva de control de los asesores fiscales el cumplimiento por los intermediarios de la obligación de información de mecanismos de planificación fiscal a la que se refiere la citada Directiva no constituirá violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa.

La citada regulación no efectuó, sin embargo, un desarrollo detallado de los titulares del secreto profesional, limitándose únicamente a señalar que se incluyen todo tipo de intermediarios, lo que comprendería también al asesor fiscal no abogado (profesión no regulada), no mencionando expresamente a los abogados, que sí que tienen regulación. En todo caso se eliminaba la mención al abogado interno del Borrador inicial del Anteproyecto[10].

Por otra parte, la regulación diseñada sólo afectaría a las operaciones transfronterizas y no a las nacionales, si bien la definición ofrecida de las citadas operaciones transfronterizas presenta una gran amplitud, ya que incluye operaciones en las que los participantes residan en distintas jurisdicciones o simultáneamente en más de una. Asimismo, se introduce un régimen sancionador, estableciéndose un control estricto del asesor que cobre según el éxito de la operación.

10 Véase en este sentido Isaac Merino Jara, "Secreto profesional en el marco de la DAC 6", *Forum Fiscal*, nº 259 (2019), www.laleydigital.com.

De acuerdo con el citado régimen sancionador constituye infracción tributaria muy grave no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas que exige la norma.

Al margen de lo anterior el texto del Anteproyecto regulaba una obligación que tiene carácter voluntario en la Directiva en virtud de la cual el contribuyente deberá presentar una declaración anual sobre la utilización de los mecanismos previamente declarados.

Se considera "ahorro fiscal" (requisito que ha de concurrir para informar) cualquier minoración de la base o la cuota tributaria, incluyendo el diferimiento. Se hace pues necesario entrar a valorar si el principal efecto o uno de los principales efectos que se puede esperar razonablemente del mecanismo en cuestión, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es el relativo a la obtención de un ahorro fiscal puesto en relación con los efectos económicos del mecanismo. Se establece también como señal distintiva vinculada al criterio del beneficio principal la percepción de honorarios relacionados con el ahorro fiscal del mecanismo, con independencia de que la vinculación de los honorarios con el ahorro fiscal sea total o parcial. No obstante, la obligación de informar no implica *per se* que la operación sea fraudulenta[11]. Y, a pesar de que la Administración tributaria no conteste a la obligación de información establecida, se reserva el derecho de no aceptar la legalidad de la operación.

Tal y como se ha venido avanzando el obligado principal de la presente obligación de comunicar los mecanismos se concreta en los intermediarios (abogados, economistas, asesores fiscales, entidades de inversión, etc.). El citado concepto de "intermediario" es objeto de delimitación atendiendo a factores tales como la actividad realizada, la participación en la concreta operación de que se

11 Véase a este respecto Saturnina Moreno González, "La directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: Transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales", *Nueva Fiscalidad,* nº 2 (2019): 34; tal y como destaca la autora, si bien la obligación de informar sobre un mecanismo fiscal transfronterizo no implica necesariamente la presunción de planificación fiscal agresiva, permitirá a las autoridades tributarias, gracias a este instrumento de información temprana, *"reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas y colmar las lagunas existentes mediante la promulgación de legislación o la realización de análisis de riesgos adecuados y de auditorías fiscales".*

trate o implementación del mecanismo en cuestión, al margen de la condición del sujeto que realice aquélla. No obstante, en determinados supuestos la declaración deberá ser presentada por el obligado tributario interesado, al excepcionar al intermediario de dicha presentación por el secreto profesional. No existiendo intermediario obligado a declarar el deber de declaración corresponderá a los obligados tributarios interesados, concurriendo preferencia en la declaración de quien hubiera acordado el mecanismo frente a aquel otro que hubiera gestionado la ejecución. Y, en los supuestos de multiplicidad de obligados, tanto en caso de concurrencia de intermediarios como de obligados tributarios interesados, la presentación de la declaración por parte de uno de ellos conforme a los criterios legalmente establecidos excepciona del deber de declaración a los demás.

Se identifica por tanto a los titulares del deber de secreto profesional como aquellos que tienen la consideración de intermediarios de acuerdo con lo establecido en la Directiva, con independencia de la actividad económica desarrollada y respecto a los datos privados no patrimoniales y datos confidenciales que reciban u obtengan de los obligados tributarios interesados en un mecanismo transfronterizo[12]. El intermediario obligado por el deber de secreto podrá

12 Disponía concretamente el Anteproyecto de modificación de la LGT que "Se consideraran titulares del deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5) del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a dicha Directiva, con independencia de la actividad económica desarrollada, con respecto a los datos privados no patrimoniales y datos confidenciales a los que se refiere el artículo 93.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que reciban u obtengan de los obligados tributarios interesados en un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva. El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado". De este modo, y frente a lo establecido por la norma comunitaria (en virtud de la cual debe ser el Estado miembro el que regule los límites y parámetros en los que el intermediario fiscal se ve amparado por el secreto profesional), cualesquiera que resultasen ser las características concretas de los intermediarios y de las profesiones a las que afectara el secreto, y a falta de una regulación común del secreto profesional, únicamente quedarían amparadas aquellas profesiones en las que expresamente se reconoce el mismo. Y ello sin perjuicio del establecimiento de un mecanismo a través del cual el obligado tributario pueda exonerar al intermediario del deber de secreto profesional al objeto de que éste último pueda revelar sin ningún impedimento a la Administración tributaria el mecanismo de planificación fiscal. Una crítica de la citada regulación recogida en el Anteproyecto puede verse en Laura Campanón Galiana, "Análisis de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Directiva sobre Intermediarios Fiscales (DAC 6) (Parte II)", Carta Tributaria Opinión, nº 55 (2019), www.laleydigital.com, para quien "el secreto profesional, sólo se ve amparado por aquellos datos privados no patrimoniales, suponiendo ésta una definición altamente indeterminada y que no parece vaya a ser objeto de mayor regulación".

quedar no obstante liberado del mismo mediante autorización fehaciente del contribuyente interesado. En efecto, aquellos intermediarios que resulten eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberán comunicar fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos. Por su parte las personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y que hubieran presentado la declaración, determinando dicha presentación la exención del resto de los intermediarios o, en su caso, del resto de obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos transfronterizos, habrán de comunicar fehacientemente dicha presentación a los citados obligados eximidos.

Como es sabido la DAC 6 exime del deber de declaración del mecanismo transfronterizo a los intermediarios cuando en ellos concurra el deber de secreto profesional, disponiendo que cada Estado debe regularlo de la forma que crea conveniente. A resultas de lo anterior el Anteproyecto de Ley de reforma de la LGT a través del cual se articula la trasposición extiende el reconocimiento del deber de secreto profesional a todos aquellos que tuvieran la consideración de intermediario de acuerdo con la Directiva, con independencia de la actividad económica desarrollada, por lo que afectará a todos los profesionales intervinientes. El citado deber de secreto profesional se refiere, siguiendo la línea adoptada en la LGT, a los datos privados no patrimoniales y a los datos confidenciales del obligado tributario interesado que conozca el intermediario en el ejercicio de su actividad de asesoramiento relacionada con el mecanismo transfronterizo, de acuerdo con lo previsto en el art. 93.5 de la LGT, en virtud del cual

> "La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa".

Queda claro en consecuencia que los intermediarios fiscales no quedan obligados a informar acerca de "datos privados no patrimoniales", de los que no se ofrece además una definición precisa. Con carácter adicional el intermediario obligado por el secreto profesional podrá quedar liberado del citado deber de secreto si el obligado tributario le autoriza por escrito. En efecto, el intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.[13]

---

13 Por su parte el Informe del Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) de 26 de septiembre de 2019 sobre este Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo de 2018, así como sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, refiriéndose al secreto profesional de los abogados, señaló lo siguiente: *"65. A partir de las consideraciones efectuadas en el informe de referencia, cabe deducir, según del mismo se deduce, que, en el marco de la normativa de transposición proyectada los abogados que actúen como 'intermediarios de primer nivel', esto es aquellos que diseñen, comercialicen, organicen, pongan a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestionen su ejecución, no actuarán en un contexto que les habilite para invocar su deber de secreto profesional, pues se trataría de actividades desconectadas con las funciones propias de la abogacía, vinculadas con la tutela judicial efectiva. Por otro lado, tampoco podrían alegar el secreto profesional los abogados que actuaran como, según el informe, 'intermediarios de segundo nivel', esto es, quienes prestaran, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; y ello, en este caso, porque el momento en que surge la obligación de declarar se produciría en un momento previo o anterior al inicio de cualquier procedimiento jurisdiccional o administrativo. 66. Ahora bien, aunque dado el carácter temprano en el que surge la obligación de declarar este tipo de mecanismos transfronterizos parece difícilmente pensable la intervención de un abogado ejerciendo funciones de defensa o asesoramiento en el contexto de un proceso judicial o administrativo en curso, resulta perfectamente imaginable la intervención de profesionales de la abogacía ejerciendo funciones de asesoramiento en relación con este tipo de mecanismos transfronterizos con el fin de determinar y analizar la posición jurídica de las partes intervinientes y clarificar las consecuencias jurídicas del mecanismo, con vistas a un eventual procedimiento administrativo o proceso judicial. En este contexto, la invocación del secreto profesional y la consiguiente exoneración de la obligación de declarar resulta, sin duda, plausible (…) 76. Cuando un abogado participa en la creación de un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal como 'intermediario de primer nivel' puede considerarse que actúa más bien como gestor de intereses ajenos que como profesional de la abogacía desempeñando la dirección y defensa de las partes en toda clase de procesos, o el asesoramiento y consejo jurídico' (art. 542.1 LOPJ) y, por tanto, cabría entender que su actuación no quedaría cubierta por el secreto profesional. En este sentido, debe recordarse que el apartado 5 del artículo 8 bis ter DAC establece que '[l]os intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones', por tanto, el legislador europeo está vinculando, claramente, el ámbito de cobertura del secreto profesional con el desempeño de las funciones propias de la profesión respecto de la cual el derecho nacional haya establecido tal deber de secreto. 77. En este sentido, tal y como se ha adelantado más arriba, el texto del anteproyecto no permite determinar con claridad si la actuación de un abogado que presta asesoramiento jurídico en relación con un mecanismo transfronterizo*

De cualquier manera, la comunicación de los mecanismos de planificación no constituirá violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, no implicando para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de dicha información.

Por lo que respecta al régimen sancionador diseñado al efecto se tipificaban como infracciones tributarias muy graves (a pesar de que no nos hallamos en presencia de supuestos en los que se deje de ingresar o se obtengan beneficios indebidos, sino de simples obligaciones formales) la presentación fuera de plazo y la presentación incorrecta de las declaraciones correspondientes a estas obligaciones informativas, así como la presentación de estas por medios distintos a los electrónicos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios. Estas

---

debe ser subsumida en el concepto de intermediario, y por tanto obligado a declarar, o no, por razón de su secreto profesional. El punto clave aquí es distinguir entre el asesoramiento para diseñar, organizar, poner a disposición o comercializar un mecanismo de planificación fiscal, lo que podría denominarse 'asesoramiento participativo', y el asesoramiento estrictamente jurídico que tiene por objeto determinar la posición jurídica de un determinado mecanismo, evaluando su encaje en las normas de aplicación y las consecuencias jurídicas que se derivan del mismo; un asesoramiento que podría denominarse 'asesoramiento neutral'. Ciertamente la distinción es lábil y probablemente difícil en la práctica, pero conceptualmente la diferencia entre ambos tipos de asesoramiento es posible y permite que el profesional de la abogacía en el marco de sus funciones propias (art. 542.1 LOPJ) pueda legítimamente invocar su secreto profesional, quedando exonerado de la obligación de declarar (...) 75. Los intereses públicos implicados en la obtención de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal justifican la interferencia en el libre desarrollo de una actividad profesional consistente en la obligación de declarar a la autoridad tributaria determinados datos sobre estos mecanismos por parte de quienes tengan la consideración de intermediarios, bien de primer nivel, en la terminología empleada en este informe, por participar en el diseño, organización, puesta a disposición o comercialización, bien de segundo nivel, cuando la participación consiste en prestar labores de ayuda, asistencia o asesoramiento. 78. Debe subrayarse que el artículo 542.3 LOPJ extiende el derecho-deber de secreto profesional a todo Abogado cualquiera que se la modalidad de su actuación profesional, por lo que alcanza a todas las formas de ejercicio profesional, como el ejercicio individual, el ejercicio en régimen laboral, el ejercicio colectivo o en régimen de colaboración multiprofesional. En particular, es indudable que nuestro ordenamiento jurídico reconoce el secreto profesional a los denominados abogados internos o in house, que deberá, por tanto, ser respetado en el marco de la transposición de la DAC 6. 79. De acuerdo con lo expuesto, resulta apropiado que el anteproyecto introdujera una regla conforme a la cual los profesionales de la abogacía cuando desempeñen alguna de las funciones establecidas en el artículo 542.1 LOPJ quedarán exonerados de la obligación de declarar. La redacción podría ser similar a la del artículo 22 de la Ley 10/2010 o tomar como modelo los preceptos incluidos en los anteproyectos de ley de transposición italiano o portugués". Debe precisarse en todo caso que el Informe del Consejo cuenta con el Voto Particular formulado por dos de sus Vocales, quienes discrepan del criterio de la mayoría por considerar que el texto del Anteproyecto opta por no singularizar de forma expresa el secreto profesional de los abogados a los efectos de poder ejercer la dispensa o exención de la obligación de declarar los mecanismos transfronterizos utilizados por sus clientes.

infracciones resultan sin embargo incompatibles con las infracciones similares establecidas con carácter general en los arts. 198 y 199 de la LGT.

La sanción consistiría en una multa pecuniaria fija por cada dato o conjunto de datos referido a una misma declaración, estableciéndose un límite mínimo y un límite máximo, siendo fijado este último en función de los honorarios del intermediario o del valor del efecto fiscal derivado del mecanismo, según sea el sujeto infractor el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente. Concretamente la sanción a imponer consistiría en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato o conjunto de datos con un mínimo de 3.000 euros y un máximo equivalente a los honorarios percibidos o a percibir[14]. No obstante, en aquellos casos en los que no existiesen honorarios a percibir o cuando se cobrase por éxito o resultado de la operación (a través de los llamados pactos "success fees") el límite a aplicar se referiría al valor de mercado de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración intermediario. Se suscitaba pues la duda relativa a si en dicho caso la multa a imponer vendría determinada por el valor de mercado del asesoramiento o por valor de la operación. En todo caso la sanción y los límites mínimo y máximo previstos se reducirían a la mitad cuando la información haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria.

---

14 Concretamente el Anteproyecto de modificación de la Ley General Tributaria señala en la Disposición Adicional Vigésimo Cuarta que no presentar en plazo la comunicación del mecanismo o presentarlo fuera de plazo podría suponer una infracción de una multa pecuniaria de un máximo equivalente a los honorarios percibidos o a percibir o al valor del efecto fiscal derivado del mecanismo transfronterizo, dependiendo de si el infractor es el intermediario o el obligado tributario. En todo caso de cara a la cuantificación del límite máximo en aquellos supuestos en los que el sujeto obligado sea el propio intermediario fiscal se establecen como límites máximos los honorarios percibidos o a percibir por la adopción del mecanismo. Y, al objeto de simplificar la actuación investigadora de los honorarios percibidos o a percibir, la citada Disposición Adicional Vigésimo Cuarta señala que *"A efectos de la aplicación de los límites máximos anteriores, el infractor deberá aportar prueba fehaciente de la concurrencia y magnitud de los mismos"*. Nótese que ello exigiría por tanto acreditar cuáles fueron los honorarios percibidos por la adopción del mecanismo en cuestión. Indudablemente ello podría dar lugar al surgimiento de situaciones conflictivas de cara a cuantificar el importe máximo de las multas pecuniarias ya que, como bien destaca Campanón Galiana, "Análisis de la transposición al ordenamiento jurídico interno…", www.laleydigital.com, *"Hay situaciones en las que se perciben honorarios con carácter recurrente por un asesoramiento continuado y no sólo por la realización de una operación o la adopción de un mecanismo puntual. Estos servicios recurrentes o de iguala son facturados periódicamente por el intermediario, pudiendo incluir un amplio abanico de servicios y sin que sea el único servicio prestado el de creación o puesta en funcionamiento del mecanismo de planificación fiscal"*.

Igualmente constituiría infracción tributaria la presentación de las declaraciones por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en los que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios (siendo sancionable con una multa fija de 250 euros por dato o conjunto de datos referidos a la misma declaración con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.000 euros) y no efectuar la comunicación de la existencia de secreto profesional (infracción de carácter leve sancionada con una multa fija de 600 euros).

La multa pecuniaria fija y los límites de la sanción se reducían a la mitad cuando la declaración se haya presentado fuera de plazo sin requerimiento de la Administración tributaria. Con carácter adicional se regulaba el régimen sancionador asociado al incumplimiento de las comunicaciones entre particulares, tipificándose como infracciones tributarias leves el incumplimiento de las comunicaciones o la realización de estas de manera incompleta o inexacta.

En todo caso los honorarios percibidos o a percibir constituirían la máxima sanción que pueda imponer Hacienda a los asesores fiscales que no presentasen la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva de sus clientes en plazo o que lo hagan de forma incompleta, inexacta o con datos falsos. Siendo dichos honorarios inferiores a 3.000 euros la sanción que se podría imponer se ubicaría en una escala dineraria de entre 1.000 y 3.000 euros. Cuando el mecanismo transfronterizo carezca de valor y el infractor lo sea en su condición de obligado tributario interesado, el límite máximo sería el equivalente a los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario. Tal y como se ha indicado en caso de no existir honorarios el límite se referiría al valor de mercado de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración intermediario. Asimismo, la sanción y los límites mínimo y máximo previstos se reducirían a la mitad cuando la información hubiese sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Y la presentación de la información por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios se sancionará con una multa fija de 250 euros por dato o conjunto de datos referidos a la misma declaración con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.000 euros.

2.3. PRINCIPALES RASGOS CONFIGURADORES DE LA REGULACIÓN RECOGIDA EN EL PROYECTO DE LEY

El posterior Proyecto de Ley aprobado al efecto en Consejo de Ministros a mediados del mes de mayo de 2020[15] establecería esta obligación de los intermediarios fiscales de declarar las operaciones de planificación fiscal agresiva que se produzcan en el ámbito internacional, debiendo en consecuencia informar acerca de los mecanismos transfronterizos (operaciones, negocios jurídicos, esquemas, acuerdos) realizados entre partes radicadas en dos Estados miembros de la UE o en un Estado miembro y un tercer Estado que cumplan con una de las señas distintivas propias de una planificación fiscal potencialmente agresiva.

La trasposición de la Directiva se llevaba a cabo finalmente mediante de la introducción de dos nuevas Disposiciones Adicionales en la Ley General Tributaria, a saber, una primera relativa a la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal y otra sobre obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

La citada regulación proyectada reconocía el deber de secreto profesional a los efectos de las obligaciones de información a todos aquellos que tuvieran la consideración de intermediarios de acuerdo con la Directiva y que prestasen un asesoramiento neutral relacionado con el mecanismo que se limitara únicamente a evaluar su adecuación a la normativa aplicable. El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podría no obstante quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.

El citado Proyecto de Ley (cuya entrada en vigor quedó prevista para el 1 de julio de 2020, si bien mecanismos transfronterizos cuya primera fase de

15 Quedaba no obstante pendiente de aprobación el futuro desarrollo reglamentario de la citada regulación, a través del cual habrían de regularse, entre otras cuestiones, qué datos se han de incluir en la declaración de información (caso, por ejemplo, de la identificación de las partes) así como el resumen de la operación, el valor de la misma o la fecha de realización.

ejecución se hubiese realizado entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020 habrían de ser objeto de declaración en los meses de julio y agosto de 2020[16]) regulaba y reconocía finalmente el secreto profesional de los intermediarios previendo que, en caso de hacer uso de dicha prerrogativa, la obligación de informar recaería sobre el obligado tributario, si bien limitaba el mismo con la finalidad de evitar un uso injustificado y desproporcionado que sirva para sortear la obligación de informar sobre dichas prácticas.

La citada normativa procedía además a delimitar bajo qué concretas condiciones puede utilizarse el secreto profesional al objeto de evitar un uso injustificado y desproporcionado del mismo que sirva para sortear la obligación de informar sobre estas prácticas. Se limitaba así el secreto profesional a aquellos intermediarios que prestan un asesoramiento neutral con el único objetivo de evaluar la adecuación del mecanismo a la normativa aplicable, sin procurar ni facilitar la implantación de esa planificación fiscal. No quedarían amparados por el citado secreto profesional aquellos intermediarios que diseñan, comercializan, organizan o gestionan la ejecución de un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal, así como tampoco los intermediarios que asesoren para procurar o facilitar la aplicación de un mecanismo de planificación fiscal, esto es, a aquellos intermediarios que diseñen o participen de alguna manera en el diseño del mecanismo de planificación fiscal.

En definitiva, la referida prerrogativa del secreto profesional resultaba limitada únicamente a aquellos intermediarios que prestasen un asesoramiento neutral con el único objetivo de evaluar la adecuación del mecanismo a la normativa aplicable, sin procurar ni facilitar la implantación de esa planificación fiscal. Se restringe así el alcance del secreto profesional al citado asesoramiento "neutro", no alcanzando el mismo a aquellos intermediarios que asesoren sobre

16 En efecto, la norma en cuestión resultaría de aplicación a los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación cuya obligación hubiese surgido a partir del 1 de julio de 2020 conforme a la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

la evaluación de la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable si se encargan de procurar o facilitar la implantación del mismo.

Los intermediarios fiscales quedaban obligados a informar si detectasen los indicios de planificación fiscal agresiva tasados en la Directiva incluyendo, entre otros, la remuneración del intermediario en función del ahorro fiscal obtenido a través del mecanismo de planificación así como la adquisición de empresas en pérdidas para aprovechar las mismas fiscalmente o aquellas situaciones en las que los pagos efectuados constituyen gasto deducible para el pagador, a pesar de lo cual no se someten a gravamen o se gravan de forma limitada en el perceptor existiendo vinculación entre pagador y perceptor.

En todo caso el Proyecto de Ley no diferenciaba entre intermediarios (remitiéndose a la Directiva comunitaria de cara a la delimitación del citado concepto), no efectuándose distinción alguna entre asesores, abogados, gestores administrativos o instituciones financieras, que habrían de informar acerca de los mecanismos transfronterizos (operaciones, negocios, esquemas, acuerdos) que se realizasen en dos Estados miembros o un Estado miembro y un tercer Estado.

Y, si bien la obligación de declarar una concreta operación no implicaría necesariamente que sea defraudatoria o elusiva si no concurren indicios de planificación fiscal (recuérdese que no es necesario que la práctica suponga fraude o elusión fiscal, bastando con que concurran indicios[17]) el hecho de efectuar la declaración no supondría la aceptación por parte de la Agencia Tributaria de su legalidad, reservándose esta además el derecho a no responder y utilizar la información cuando estime oportuno. En efecto, la declaración de información y la falta de reacción de la Administración tributaria no determinan la aceptación de la legalidad de los mecanismos transfronterizos declarados.

Por otro lado, nada se señalaba en el citado Proyecto de Ley respecto de la imposibilidad de sancionar conductas realizadas antes de su entrada en vigor, debiendo ser los propios obligados tributarios (y, por ende, los tribunales) los que

17 De acuerdo con lo señalado en el citado Proyecto de Ley la obligación de declaración de un mecanismo no implica *per se* que el mismo sea necesariamente "defraudatorio" o "elusivo".

habrían de instar al cumplimiento de las exigencias derivadas del principio de legalidad y de tipicidad en materia sancionadora, que vinculan no sólo a los tribunales, sino también al legislador.

En caso de incumplimiento de dichas obligaciones el intermediario podría ser sancionado con multas de 2.000 euros por cada dato omitido o inexacto, con un mínimo de 4.000 euros. Y ello a pesar de tratarse de una obligación de información que no determina una falta de ingreso. La sanción se establecía en función de cada dato o conjunto de datos no declarados. Dichos datos, al tratarse de la falta de presentación de la declaración, serían todos los que hubieran debido incluirse en aquella. Cabe destacar a este respecto que, si bien (a diferencia de lo que sucedía en el Anteproyecto) las infracciones tributarias previstas al efecto pasan de tener la calificación de muy graves a la de graves, se incrementa el importe de la sanción, que podría no ajustarse al principio de proporcionalidad.

Concretamente el primer tipo infractor previsto (de carácter grave) es el relativo a la falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas, siendo sancionable con multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo. No obstante, el citado límite máximo no se aplicaría cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros.

Por otro lado, cuando un concreto mecanismo transfronterizo careciese de valor en los términos establecidos reglamentariamente y el infractor lo fuese en su condición de obligado tributario interesado, se computaría como límite máximo el equivalente a los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario. Y, en caso de no existencia de honorarios, el límite se referiría al valor de mercado de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración de intermediario calculada de acuerdo con lo dispuesto en el art. 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. En todo caso a

efectos de la aplicación de los límites máximos anteriores el sujeto infractor debería acreditar la concurrencia y magnitud de los mismos.

Tanto la sanción como los límites mínimo y máximo previstos se reducirían a la mitad cuando la información hubiese sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. De ello se desprende que el cumplimiento voluntario extemporáneo opera, no como eximente de la responsabilidad, sino como atenuante de la misma, reduciendo en todo caso la sanción correspondiente en un 50% con independencia del plazo de demora que pueda llegar a producirse en el cumplimiento voluntario de las obligaciones. Y, en el supuesto de que se hubieran presentado en plazo declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción por este concepto.

El segundo tipo infractor grave previsto es el relativo a la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones informativas, siendo sancionado con multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración, con un mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo calculado en los términos reglamentariamente establecidos, dependiendo de que el infractor sea el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente.

Igualmente, en el presente caso el límite máximo no se aplicaría cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros. Cuando un mecanismo transfronterizo careciese de valor en los términos establecidos reglamentariamente y el infractor lo fuese en su condición de obligado tributario interesado, se computaría como límite máximo el equivalente a los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario. Y, en caso de no existencia de honorarios, el límite se referiría al valor de mercado de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración intermediario, calculada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.1 de la

Ley 27/2014. A efectos de la aplicación de los límites máximos anteriores, el sujeto infractor deberá acreditar la concurrencia y magnitud de los mismos.

Constituye asimismo infracción tributaria grave la presentación de las declaraciones informativas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios, siendo sancionada con multa pecuniaria fija de 250 euros por dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.500 euros.[18]

En cambio, adquieren la consideración de infracción tributaria leve, tanto la falta de comunicación fehaciente de la exención de presentar la declaración a los demás intermediarios y obligados tributarios que participen en el mecanismo, motivada por el deber de secreto profesional, en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos[19] (siendo sancionada con multa pecuniaria fija de 600 euros), como la falta de comunicación fehaciente al resto de intermediarios u obligados tributarios que quedasen eximidos de la presentación, en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos (a la que corresponde una sanción de multa pecuniaria fija por cuantía de 600 euros).[20]

La normativa objeto de trasposición habría de aplicarse a partir de 1 de julio de 2020, sin perjuicio de que hubieran de declararse todos los mecanismos

18 Nada se señalaba sin embargo en relación con los criterios a seguir en caso de que se produzca la eventual concurrencia de esta infracción con las tipificadas en las letras a) y b) del apartado 4 de la Disposición Adicional Vigésima Tercera introducida al efecto.

19 Debe precisarse no obstante que esta infracción tendría la consideración de grave cuando la ausencia de comunicación en plazo concurriese con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo de planificación por otro intermediario o, en su caso, por el obligado tributario interesado que hubiera debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación.

20 Nada se disponía en todo caso respecto a las consecuencias susceptibles de llegar a producirse ante un eventual cumplimiento tardío de la obligación de comunicar impuesta, ante lo cual cabría la posibilidad de aplicar la regla general de exoneración de la responsabilidad prevista en el art. 179.3 de la LGT, de acuerdo con el cual *"Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas".*

transfronterizos de planificación fiscal cuya obligación de declaración hubiese nacido a partir de 25 de junio de 2018 conforme a las normas de aplicación temporal previstas en la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo. Concretamente los mecanismos transfronterizos cuyo deber de declaración hubiera nacido, de acuerdo con lo previsto en el art. 46.3 del Reglamento, entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020, inicialmente habrían de ser objeto de declaración en los meses de julio y agosto de 2020. A este respecto el Proyecto de Ley de modificación de la LGT presentado en el Congreso en el mes de mayo de 2020 estableció en su Disposición Transitoria Única que los mecanismos transfronterizos cuya primera fase de ejecución se hubiese realizado, en los términos reglamentariamente establecidos, entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020 habrían de ser objeto de declaración en los meses de julio y agosto de 2020.[21]

Adviértase no obstante a este respecto que durante 2018 o 2019 no se hallaba vigente ningún régimen sancionador ligado al incumplimiento de la obligación de información. A pesar de ello el régimen sancionador diseñado al efecto sería de aplicación al incumplimiento de las obligaciones o a un cumplimiento parcial por error en la declaración de mecanismos adoptados con anterioridad a la entrada en vigor del citado régimen sancionador. Esto es, se produciría la aplicación de sanciones respecto de infracciones no tipificadas en el momento de su comisión, lo que resulta contrario, tanto al ordenamiento comunitario como a nuestro derecho interno.

En resumen, la trasposición de la Directiva (en vigor desde el 25 de junio de 2018) debía haberse completado antes de la finalización de 2019. *A priori* se

21 No obstante, con motivo de la crisis sanitaria del Coronavirus (COVID-19) la Comisión Europea propuso en su día aplazar ciertos plazos para la presentación e intercambio de información en virtud de la Directiva sobre cooperación administrativa. Atendiendo a los cambios propuestos los Estados miembros dispondrían de tres meses adicionales para intercambiar información sobre cuentas financieras de las cuales los beneficiarios sean residentes fiscales en otro Estado miembro. *Mutatis mutandis,* los Estados miembros contarían con tres meses adicionales para intercambiar información sobre determinados acuerdos de planificación fiscal transfronteriza. Dependiendo de la evolución de la pandemia, la Comisión propuso además la posibilidad de extender el período de aplazamiento una vez, por un máximo de tres meses más. En todo caso dichas medidas fiscales propuestas solo afectarían a los plazos establecidos para las obligaciones de información.

otorgaba a los intermediarios un plazo desde julio a septiembre de 2020 para comunicar los datos de las operaciones realizadas desde la entrada en vigor de la regulación comunitaria, para pasar posteriormente a informar mensualmente. Sin embargo, a resultas de los estragos provocados por la pandemia del COVID-19 la Comisión preveía conceder un plazo adicional de tres meses susceptibles de prorrogarse por otros tantos.[22]

2.4. ANÁLISIS DEL CONTENIDO DE LA LEY 10/2020, DE 29 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA

Finalmente sería objeto de aprobación la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

A través de la primera Disposición Adicional incorporada a la LGT se establecen las directrices básicas de la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal conforme a la Directiva señalada y al régimen general de las obligaciones de información existente en nuestro Derecho tributario. Asimismo, dicha disposición prevé a nivel legal dos obligaciones

22 Téngase presente a este respecto que, si bien las declaraciones se han de presentar ante la Agencia Tributaria, ésta remitirá los datos a la Comisión Europea, quien deberá a su vez clasificarlos en un directorio gestionado por la institución comunitaria que será accesible a los Estados miembros a efectos del intercambio de la información. Pues bien, a mediados del mes de mayo de 2020 la Comisión propuso al Parlamento Europeo y al Consejo el aplazamiento de determinados plazos para la presentación e intercambio de información en virtud de la Directiva sobre cooperación administrativa, de manera que los Estados miembros contarían con tres meses adicionales para intercambiar información sobre cuentas financieras de las que los beneficiarios son residentes fiscales en otro Estado miembro. Y, del mismo modo, los Estados miembros dispondrían de tres meses adicionales para intercambiar información sobre determinados acuerdos de planificación fiscal transfronteriza. Dependiendo de la evolución de la pandemia la Comisión proponía además la posibilidad de extender el período de aplazamiento, una vez, por un máximo de tres meses más. De cualquier manera, las medidas fiscales propuestas solo afectarían a los plazos para las obligaciones de informar, lo que significa que el comienzo de la aplicación de la DAC 6 se mantendría el 1 de julio de 2020 y los mecanismos sujetos a comunicación de información realizados durante el período de aplazamiento habrían de informarse antes de que finalizase el aplazamiento.

independientes, pero relacionadas con la anterior, que se establecen también en la Directiva 2011/116/UE del Consejo, como son la obligación de los intermediarios de actualizar la información de los mecanismos transfronterizos comercializables, así como el deber de informar sobre la utilización de los mecanismos transfronterizos por parte de los obligados tributarios interesados en estos.

Con carácter adicional, y de acuerdo con los principios inspiradores de la Directiva, dentro de los límites legales prefigurados por nuestro ordenamiento jurídico se reconoce el deber de secreto profesional a los efectos de las obligaciones de información señaladas a todos aquellos que tuvieran la consideración de intermediarios de acuerdo con la Directiva y presten un asesoramiento neutral relacionado con el mecanismo que se limite únicamente a evaluar su adecuación a la normativa aplicable. E igualmente es objeto de regulación la exención de la eventual responsabilidad de los intermediarios en que pudieran incurrir por la declaración de los datos impuestos por la obligación de información. Como correlato de las citadas obligaciones de información, se regula por último el régimen sancionador asociado al incumplimiento de dichas obligaciones.

Señala concretamente la nueva Disposición Adicional Vigésima Tercera, que lleva por título "Obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal" lo siguiente:

> "1. Las personas o entidades que tengan la consideración de intermediarios o de obligados tributarios interesados a los efectos de esta obligación, según el artículo 3, apartados 21 y 22, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29, 29 bis y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:
>
> a) Información de mecanismos transfronterizos definidos en el artículo 3.18 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo en los que intervengan o participen cuando concurran alguna de las señas distintivas determinadas en el Anexo IV de la citada Directiva.

b) Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a los que se refiere el artículo 3.24 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo.

c) Información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal a que se refieren las letras a) y b) anteriores.

A los efectos de esta obligación de información, no tendrán la consideración de mecanismo transfronterizo de planificación fiscal objeto de declaración aquellos acuerdos, negocios jurídicos, esquemas u operaciones transfronterizas basadas en regímenes fiscales comunicados y expresamente autorizados por una decisión de la Comisión Europea.

2. Estarán dispensados de la obligación de información por el deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a dicha Directiva, con independencia de la actividad desarrollada, y hayan asesorado con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo.

El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.

3. El cumplimiento por los intermediarios de la obligación de información de mecanismos de planificación fiscal a que se refiere la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en los términos legalmente exigibles, no constituirá, conforme al régimen jurídico aplicable, violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, no implicando para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de dicha información.

4. Constituyen infracciones tributarias:

a) La falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

La infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo calculado en los términos reglamentariamente establecidos, dependiendo de que el infractor sea el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente. El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros.

No obstante lo anterior, cuando un mecanismo transfronterizo carezca de valor en los términos establecidos reglamentariamente y el infractor lo sea en su condición de obligado tributario interesado se computará como límite máximo el equivalente a los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario.

En caso de no existencia de honorarios, el límite se referirá al valor de mercado de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración de intermediario calculada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

A efectos de la aplicación de los límites máximos anteriores, el sujeto infractor deberá acreditar la concurrencia y magnitud de los mismos.

La sanción y los límites mínimo y máximo previstos en este párrafo se reducirán a la mitad, cuando la información haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

Si se hubieran presentado en plazo declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere la letra b) de este apartado en relación con las declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este párrafo respecto de lo declarado fuera de plazo.

b) La presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones informativas a que se refiere esta Disposición Adicional.

La infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo calculado en los términos reglamentariamente establecidos, dependiendo de que el infractor sea el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente. El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros.

No obstante lo anterior, cuando un mecanismo transfronterizo carezca de valor en los términos establecidos reglamentariamente y el infractor lo sea en su condición de obligado tributario interesado, se computará como límite máximo el equivalente a los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario.

En caso de no existencia de honorarios, el límite se referirá al valor de mercado de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración de intermediario calculada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

A efectos de la aplicación de los límites máximos anteriores, el sujeto infractor deberá acreditar la concurrencia y magnitud de los mismos.

c) La presentación de las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

La infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros por dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.500 euros.

d) Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley".

Así pues, la citada Disposición Adicional 23ª de la Ley General Tributaria establece las directrices básicas de la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal conforme a la Directiva y al régimen general de las obligaciones de información, previendo al respecto dos obligaciones independientes, como son la obligación de los intermediarios de actualizar la información de los mecanismos transfronterizos comercializables y el deber de informar sobre la utilización de los mecanismos transfronterizos por parte de los obligados tributarios interesados en estos.

De acuerdo con lo señalado en la citada Disposición las personas o entidades que tengan la consideración de intermediarios o de obligados tributarios interesados a los efectos de esta obligación, según el art. 3, apartados 21 y 22, de la Directiva 2011/16/UE, deberán suministrar a la Administración tributaria, la siguiente información: información de mecanismos transfronterizos definidos en el art. 3.18 de la Directiva 2011/16/UE en los que intervengan o participen cuando concurran alguna de las señas distintivas determinadas en el Anexo IV de la citada Directiva; información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a los que se refiere el art. 3.24 de la Directiva 2011/16/UE; e información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal anteriormente indicados. Por el contrario, no tendrán la consideración de mecanismo transfronterizo de planificación fiscal objeto de declaración aquellos acuerdos, negocios jurídicos, esquemas u operaciones transfronterizas basadas en regímenes fiscales comunicados y expresamente autorizados por una decisión de la Comisión Europea.

Tal y como se ha indicado, si el intermediario no informa a Hacienda en plazo de los movimientos de sus clientes la infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración, con un mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo calculado en los términos reglamentariamente establecidos, dependiendo de que el infractor sea el intermediario o

el obligado tributario interesado, respectivamente. El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros.

Y si el intermediario presentase la declaración informativa de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones informativas, la infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo calculado en los términos reglamentariamente establecidos, dependiendo de que el infractor sea el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente. El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros.

Con carácter adicional es objeto de sanción la presentación de las declaraciones informativas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios. En este caso la infracción será grave, consistiendo la sanción en multa pecuniaria fija de 250 euros por dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.500 euros.

Por lo que respecta al alcance de la limitación al secreto profesional, la misma se produce con la finalidad de evitar un uso injustificado y desproporcionado que sirva para sortear la obligación de informar sobre estas prácticas. No quedan amparados por el secreto profesional aquellos intermediarios que diseñen, comercialicen, organicen o gestionen la ejecución de un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal, así como tampoco quienes asesoren para procurar o facilitar la aplicación de un mecanismo de planificación fiscal. De este modo se limita el secreto profesional a aquellos intermediarios que prestan un asesoramiento neutral con el único objetivo de evaluar la adecuación del mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación de esa planificación fiscal.

En definitiva, la Disposición Adicional 23ª de la Ley General Tributaria reconoce el deber de secreto profesional a los efectos de las obligaciones de información señaladas a todos aquellos que tuvieran la consideración de intermediarios de acuerdo con la Directiva y presten un asesoramiento neutral relacionado con el mecanismo que se limite únicamente a evaluar su adecuación a la normativa aplicable, si bien el intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado. Con carácter adicional es objeto de regulación la exención de la eventual responsabilidad de los intermediarios en que pudieran incurrir por la declaración de los datos impuestos por la obligación de información.

Por lo que respecta a la segunda Disposición Adicional introducida, a través de la misma se regulan las obligaciones de comunicación entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración. Tal y como establece esta nueva Disposición Adicional Vigésima Cuarta los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberán comunicar fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos, sobre quienes recaerá la obligación de presentar la declaración, en los términos establecidos reglamentariamente.

Por su parte aquellas personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y que hubieran presentado la declaración deberán comunicar fehacientemente su presentación al resto de intermediarios o, en su caso, al resto de obligados tributarios interesados, quienes, en virtud de aquella, quedarán eximidos de la obligación de declarar.

Al amparo de estas nuevas obligaciones de comunicación constituyen infracciones tributarias, en primer lugar, la falta de comunicación impuesta a los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (que, como se ha indicado, han de comunicar fehacientemente dicha exención a los demás

intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos) en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos. La citada infracción es considerada leve y se sanciona con una multa pecuniaria fija de 600 euros. Ahora bien, dicha infracción tendrá la consideración de grave cuando la ausencia de comunicación en plazo concurra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo de planificación fiscal a que se refiere la letra a) del apartado 1 de la Disposición Adicional Vigésima Tercera anteriormente indicada por otro intermediario o, en su caso, por el obligado tributario interesado que hubieran debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación. En dichos supuestos la sanción será la que hubiera correspondido a la infracción por la falta de presentación de la declaración mencionada, prevista en la letra a) del apartado 4 de la referida Disposición Adicional Vigésima Tercera.

En segundo término, y dentro igualmente del ámbito de estas obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, constituye infracción tributaria la falta de comunicación en el plazo establecido impuesta a las personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y que hubieran presentado la declaración (quienes, como se ha indicado, han de comunicar fehacientemente su presentación al resto de intermediarios o, en su caso, al resto de obligados tributarios interesados los cuales, en virtud de aquella, quedan eximidos de la obligación de declarar) o bien la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos. Esta segunda infracción también es considerada leve, siendo sancionada con una multa pecuniaria fija de 600 euros.

Por último, es objeto de regulación un régimen transitorio de las obligaciones de información de los mecanismos transfronterizos sometidos a declaración que se hayan realizado con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley 10/2020, disponiéndose que aquellos mecanismos transfronterizos cuya primera fase de ejecución se hubiese realizado entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020 deberán ser objeto de declaración en los plazos establecidos reglamentariamente, siendo con carácter adicional de aplicación dicha Ley a los mecanismos

transfronterizos sujetos a comunicación cuya obligación hubiese surgido a partir del 1 de julio de 2020 conforme a la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

2.5. Reflexiones críticas en torno a la regulación aprobada

Desde nuestro punto de vista la citada trasposición de la norma comunitaria al conjunto de los Estados miembros ha venido adoleciendo de una clara falta de uniformidad, al contenerse diferentes acepciones respecto de la condición de la dispensa de la obligación de informar en función de su versión lingüística, siendo además el concepto de secreto profesional regulado de forma distinta en cada Estado y con diferente alcance, fundamento y contenido, amparando a intermediarios fiscales distintos[23].

Con carácter general cada Estado cuenta con la facultad para dispensar a los intermediarios fiscales de informar o no, lo que habilita el surgimiento de asimetrías en el ejercicio de dicha facultad[24]. Tiene lugar así una quiebra de la uniformidad en la aplicación del Derecho Comunitario que termina afectando a la efectividad de la regulación.

---

23 Así, por ejemplo, en países como Luxemburgo o Alemania el ámbito de aplicación del secreto profesional resulta significativamente amplio, pudiendo los asesores fiscales que operan en dichos Estados trasladar la obligación de información a sus clientes o a otros intermediarios de otros países que hayan participado en la operación. La normativa de Luxemburgo prevé la imposición de unas sanciones que pueden alcanzar los 250.000 euros. Por su parte la normativa alemana (al igual que sucede con la de países como Finlandia o Suecia) no prevé sancionar aquellos incumplimientos que se produjesen durante el período transitorio iniciado desde el 25 de junio de 2018. En otros Estados de la UE como Holanda se reconoce el secreto profesional a abogados y notarios, excluyéndoles de la obligación de reportar, pero no en cambio a asesores fiscales y auditores. Y tampoco en Portugal el secreto profesional sirve como excepción o impedimento a la obligación de información.

24 En efecto, tal y como se ha expuesto cada Estado miembro ha de adoptar las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario o bien, cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado. Los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones. El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.

Se ha de tener presente además que, por lo que a nuestro ámbito interno se refiere, el hecho de que únicamente se haya acometido una trasposición parcial de la DAC 6 a través de la incorporación a la Ley General Tributaria de las Disposiciones Adicionales 24ª y 25ª, así como de una Disposición Transitoria y de tres Disposiciones Finales, recogiendo exclusivamente algunos aspectos muy concretos de la normativa comunitaria, obligará a acudir al contenido de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, así como a la propia Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica como ya sabemos la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

De cualquier manera, y tal y como se ha venido poniendo de relieve a lo largo de este trabajo, si bien la obligación de comunicación se establece con la finalidad de lograr la obtención de información destinada a luchar contra la elusión y la evasión fiscal así como la disuasión respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva, la presente obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en él concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que le hacen acreedor de la obligación de declaración. A mayor abundamiento la declaración de información y la falta de reacción de la Administración tributaria no implican la aceptación de la legalidad de los mecanismos transfronterizos declarados. Y, por supuesto, la condición jurídica de intermediario no presupone una mayor culpabilidad o un mayor conocimiento de la ilicitud, dado que la cualidad del obligado y sus circunstancias personales no prejuzgan la eventual culpa concurrente. Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que las circunstancias del obligado puedan llegar a adquirir relevancia a la hora de analizar la existencia de un deber de cuidado específico por la profesión que se ejerce.

3. ANÁLISIS DEL BORRADOR DE REAL DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA EL REGLAMENTO GENERAL DE LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y DE DESARROLLO DE LAS NORMAS COMUNES DE LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1065/2017, DE 27 DE JULIO

Tal y como se ha expuesto a lo largo del presente trabajo la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, estableció una nueva obligación de información que deberán trasponer los Estados Miembros dirigida a la declaración a las administraciones tributarias de dichos estados de aquellos mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva.

Dicha obligación de información persigue, de una parte, la obtención de información en un contexto internacional de intensificación de la transparencia informativa, en aras de poner freno a la elusión y la evasión fiscal; y, de otra, se busca la consecución de un efecto disuasorio respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva.

La obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica *per se* que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo, limitándose a poner de relieve que en él concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que le hacen acreedor de la obligación de declaración. Ha de quedar claro, además, que no todos los mecanismos declarados son defraudatorios por suponer un ahorro fiscal.

En todo caso, dada la necesidad surgida de clarificar que la declaración de información y la falta de reacción de la Administración tributaria no implican la aceptación de la legalidad de los mecanismos transfronterizos declarados, en el seno del Ministerio de Hacienda se procedió a elaborar un borrador de Real Decreto se procedería a trasponer la citada Directiva a nuestro ordenamiento tributario.

El citado borrador de Real Decreto, que modifica al Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, regula la obligación de declaración de los mecanismos transfronterizos en los cuales concurren determinadas circunstancias denominadas "señas distintivas" que los hacen acreedores de su declaración ante la Administración tributaria española siempre que concurran los criterios de conexión definidos.

A la hora de concretar qué mecanismos transfronterizos deben declararse se procede a precisar el concepto de "mecanismo", término que, si bien se utiliza por la Directiva 2011/116/UE, carece de arraigo en el Derecho español. En este sentido se define dicho término, precisándose igualmente los requisitos que deben reunir los mecanismos transfronterizos para que surja la obligación de información, delimitándose los criterios que determinan que un concreto mecanismo tenga el carácter de transfronterizo y especificándose las condiciones que hacen del mecanismo transfronterizo merecedor de su declaración a través del desarrollo de aquellos aspectos de las señas distintivas del Anexo IV de la Directiva 2011/116/UE que resultan necesarios para su aplicación, con el objetivo de incrementar la seguridad jurídica en la aplicación de la trasposición.

3.1. ÁMBITOS MATERIAL Y SUBJETIVO DE LA REGULACIÓN REGLAMENTARIA PROYECTADA

El ámbito material de la presente regulación se extiende a todos los impuestos salvo los excepcionados por la propia Directiva, esto es, el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales y los aranceles. En definitiva, la obligación de comunicar los mecanismos afecta a todos los impuestos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas (incluidas las autoridades locales, o en su nombre) pero no se aplicará, tal y como se ha indicado, al Impuesto sobre el Valor Añadido, así como tampoco a los aranceles ni a los Impuestos Especiales.

Respecto del ámbito subjetivo, están obligados a la presentación los intermediarios y los obligados tributarios interesados. Este último término, el de

"obligado tributario interesado", se corresponde con el término "contribuyente interesado" de la Directiva 2011/116/UE del Consejo, si bien se ha optado por acudir al empleo del primero al estimar que el concepto de "contribuyente interesado" de la Directiva desborda el concepto de "contribuyente" de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, ya que existen señas distintivas, como las relativas al intercambio de información y titularidad real, que no exigen necesariamente la existencia de los elementos materiales de un tributo.

Por otro lado, si bien se precisa como obligado principal a los intermediarios, se especifica algún supuesto en que la declaración deberá ser presentada por el obligado tributario interesado, al excepcionar al intermediario de dicha presentación (secreto profesional). Cuando no exista intermediario obligado a declarar, el deber de declaración corresponderá a los obligados tributarios interesados, habiendo preferencia en la declaración del que hubiera acordado el mecanismo sobre el que hubiera gestionado la ejecución. Y, en los supuestos de multiplicidad de obligados, tanto en caso de concurrencia de intermediarios como de obligados tributarios interesados, la presentación de la declaración por uno de ellos conforme a los criterios legalmente establecidos excepciona del deber de declaración a los demás. Son asimismo objeto de determinación los puntos de conexión que determinarán cuando la obligación se debe presentar ante la Administración tributaria española.

Al amparo de lo anterior señala el art. 45 del Reglamento, relativo a la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal, que las personas o entidades que tuvieran la consideración de intermediarios fiscales a los efectos de esta obligación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de dicho artículo o, en su caso, los obligados tributarios interesados a los que se refiere el apartado 5 del citado precepto, están obligados a informar a la Administración tributaria de los mecanismos transfronterizos a los que refiere el apartado 2 de dicho precepto en los que intervengan o participen, respectivamente, cuando concurran alguna de las señas distintivas determinadas en el Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo.

3.2. ANÁLISIS DE LOS MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL OBJETO DE DECLARACIÓN

¿Cuáles son los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración? Con carácter general tendrá la consideración de mecanismo de planificación fiscal objeto de declaración todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo en el que concurran los requisitos exigibles que obliguen a su comunicación. A estos efectos, un mecanismo incluirá también una serie de mecanismos y un mecanismo podrá estar constituido por más de una fase o parte. Ahora bien, no tendrán la consideración individualizada de mecanismo los pagos derivados de la formalización de mecanismos que deban ser objeto de declaración que no tengan una sustantividad propia que obligue a un tratamiento individualizado, sin perjuicio de su declaración como parte del contenido de este último mecanismo.

Los requisitos que obligan a la comunicación se concretan en los siguientes. En primer lugar, deberán ser objeto de declaración ante la Administración tributaria española todos aquellos mecanismos que tengan la consideración de transfronterizos y respecto de los cuales concurran alguna de las señas distintivas a las cuales se refiere el Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE en los términos desarrollados reglamentariamente. En segundo término, tendrá la consideración de mecanismo de carácter transfronterizo a los efectos de esta obligación de información aquellos mecanismos que afecten a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y una tercera jurisdicción fiscal cuando concurra cualquiera de las condiciones siguientes: que no todos los participantes del mecanismo sean residentes fiscales en la misma jurisdicción; que uno o más de los participantes del mecanismo sean simultáneamente residentes fiscales en más de una jurisdicción; que uno o varios de los participantes del mecanismo ejerzan una actividad económica en otra jurisdicción fiscal a través de un Establecimiento Permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de la actividad económica de ese EP; que uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un EP que esté situado en esta jurisdicción y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de dicha actividad económica; y que dicho mecanismo tenga posibles

consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

Por último, tendrá la consideración de seña distintiva cualquiera de las referidas en el Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE en los términos desarrollados en la presente regulación reglamentaria.

Tal y como se ha avanzado con anterioridad el ámbito material de la obligación de información se limita únicamente a los impuestos a que se refiere el artículo 2 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo.

3.3. Sujetos obligados a la presentación de declaración y contenido de la obligación

Están obligados a presentar la declaración en concepto de intermediarios, siempre que concurra alguno de los criterios de conexión a los que se refiere el apartado 6.a) del art. 45, los siguientes sujetos: toda persona o entidad que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución; y toda persona o entidad que conoce o razonablemente cabe suponer que conoce que se ha comprometido a prestar directamente o por medio de otras personas ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

En cambio, no quedan obligados a presentar la declaración aquellos intermediarios en los que concurran alguna de las siguientes circunstancias. En primer lugar, aquellos en los que la cesión de la información vulnere el régimen jurídico del deber de secreto profesional al que se refiere el art. 93.5 de la Ley 58/2003, salvo autorización del obligado tributario interesado conforme a lo dispuesto en la Disposición Adicional Vigésima Cuarta de dicha Ley, que establece las directrices de la obligación de información de los mecanismos de planificación fiscal remitiéndose íntegramente a la DAC 6 para precisar cuáles son las señas distintivas que hacen que un mecanismo transfronterizo sea reportable.

Tal y como advierte CAMPANÓN GALIANA[25] nuestra normativa interna no entra a regular qué mecanismos son reportables, remitiéndose íntegramente a la normativa comunitaria. En este caso el intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo y al obligado tributario interesado a través de la comunicación a la que se refiere la Disposición Adicional Vigésimo Quinta de la Ley 58/2003, encargada de regular las obligaciones de comunicación entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal[26]. El contenido de la citada comunicación se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En segundo término, tampoco existirá obligación de presentar declaración cuando, existiendo varios intermediarios, la declaración haya sido presentada por uno de ellos. El intermediario eximido deberá conservar prueba fehaciente de que la declaración ha sido presentada conforme a las reglas legalmente aplicables por otros intermediarios obligados. A estos efectos tendrá la consideración de prueba fehaciente la comunicación a la que se refiere el apartado 2 de la Disposición Adicional Vigésimo Quinta de la Ley 58/2003. Igualmente, en el presente caso el intermediario que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo en el plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a su presentación. El

25 Laura Campanón Galiana, "Análisis de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Directiva sobre Intermediarios Fiscales (DAC 6) (Parte I)", *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, nº 53 (2019), www.laleydigital.com.

26 Esta nueva Disposición Adicional Vigésimo Quinta, relativa a las obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, señala en sus dos primeros apartados lo siguiente: *"1. Los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberán comunicar fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos en los términos establecidos reglamentariamente. 2. Las personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y que hubieran presentado la declaración, determinando dicha presentación la exención del resto de los intermediarios o, en su caso, del resto de obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos transfronterizos, deberán comunicar fehacientemente dicha presentación a los citados obligados eximidos, en los términos establecidos reglamentariamente".*

contenido de la comunicación se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

¿Quiénes son obligados a presentar la declaración en concepto de obligados tributarios interesados? Con carácter general, están obligados a presentar la declaración en concepto de obligados tributarios interesados cualquier persona o entidad a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se disponga a ejecutar o haya ejecutado la primera fase de tales mecanismos, siempre que no exista intermediario obligado a la presentación de la declaración. En el supuesto de que exista más de un obligado tributario interesado con el deber de presentación de la declaración, ésta se efectuará por la persona o entidad que figure primero en la siguiente lista que hubiese acordado con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información y que gestione la ejecución de dicho mecanismo.

El obligado a presentar la declaración conforme a lo anteriormente indicado quedará exento de la obligación si prueba que dicha declaración ha sido presentada por otro obligado tributario interesado. A estos efectos tendrá la consideración de prueba fehaciente la comunicación a la que se refiere el apartado 2 de la Disposición Adicional Vigésimo Quinta de la Ley 58/2003. Al igual que en los supuestos anteriores el obligado tributario interesado que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a los otros obligados tributarios interesados en el plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a su presentación, debiendo ajustarse el contenido de la comunicación al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por otro lado, cuando el obligado a informar sea el intermediario, deberá presentar la declaración a la Administración tributaria española cuando concurra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden: que el intermediario sea residente fiscal en España; que el intermediario facilite los servicios de intermediación respecto del mecanismo desde un EP

situado en España; que el intermediario se hubiera constituido en España o se rija por la legislación española; y que el intermediario esté registrado en un colegio o asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría.

Cuando concurra en otro Estado miembro alguno de los criterios de conexión señalados en el apartado 3 del art. 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16/UE que determine una obligación múltiple de información, el intermediario estará exento de presentar la declaración ante la Administración tributaria española siempre que disponga de prueba fehaciente de la presentación de la declaración en el otro Estado miembro[27].

Cuando el obligado a informar sea el obligado tributario interesado, deberá presentar la declaración a la Administración tributaria española cuando concurra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden: que el obligado tributario interesado sea residente fiscal en España; que el obligado tributario interesado tenga un EP situado en España que se beneficie del mecanismo; que el obligado tributario interesado perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios; y que obligado tributario interesado realice una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad.

Finalmente, cuando concurra en otro Estado miembro alguno de los criterios de conexión señalados en el apartado 7 del art. 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16/UE que determine una obligación múltiple de información, el obligado tributario interesado estará exento de presentar la declaración ante la

27 Este art. 8.*bis Ter* apartado 5 de la Directiva, refiriéndose al ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, señala que *"(...) Cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro. En estas circunstancias, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado. Los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones".*

Administración tributaria española siempre que disponga de prueba fehaciente de la presentación de la declaración en el otro Estado miembro.

Respecto del contenido de la obligación de declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, se regulan los datos que deberán ser declarados por los obligados, sin perjuicio que los mismos sean desarrollados y concretados por la oportuna Orden ministerial que regule el modelo de declaración. Partiendo de lo dispuesto en el art. 93.5 de la LGT deberán declararse los datos económicos y jurídicos del mecanismo que tengan transcendencia tributaria sin que, en ningún caso, exista la obligación de declarar los datos privados no patrimoniales o confidenciales sin dicha transcendencia.

3.4. Nacimiento de las obligaciones de declarar y de informar

¿En qué momento se ha de entender nacida la obligación de declarar? Con carácter general, al inicio del plazo de declaración. A estos efectos, se establecen tres momentos (puesta a disposición, momento en que sea ejecutable y primera fase de ejecución) cuya aplicación dependerá de la actividad que haya desarrollado el intermediario generando la obligación de declaración.

Así pues, por lo que respecta al contenido y nacimiento de la declaración de determinados mecanismos de planificación fiscal, y de acuerdo con el nuevo art. 46 del Reglamento, en la obligación de declaración de determinados mecanismos transfronterizos de planificación deberán constar, según proceda, los siguientes datos: la identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, domicilio, NIF y, en su caso, las personas o entidades que sean empresas asociadas al obligado tributario interesado; información pormenorizada sobre las señas distintivas concurrentes que figuran en el Anexo IV de la Directiva, en los términos desarrollados en el art. 47 del RGGIT, que determinan la obligación de declaración del mecanismo así como, en su caso, el número de referencia asignado al mecanismo por la Administración tributaria ante la que se haya declarado por primera vez; un resumen del

contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información que incluirá los datos del mecanismo con transcendencia tributaria[28]; la fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, así como la fecha de nacimiento de la obligación de información; información pormenorizada de las disposiciones nacionales y extranjeras que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; el valor del efecto fiscal derivado del mecanismo transfronterizo sujeto a información, teniendo a este respecto dicha consideración el resultado producido, en términos de deuda tributaria, del mecanismo declarado que deberá incluir, en su caso, el ahorro fiscal determinado de acuerdo con lo previsto en el art. 47.2 del Reglamento[29]; la determinación del Estado de residencia del obligado u obligados tributarios interesados que participen y de los intermediarios que intervengan en el mecanismo objeto de declaración, así como cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; y la determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.[30]

En cuanto al nacimiento de la obligación de información, ésta nacerá cuando concurran las siguientes circunstancias. En primer lugar, en caso de

28 Concretamente deberá constar una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes. En cambio, no se deberán comunicar los datos privados no patrimoniales cuya revelación atente contra el honor y la intimidad personal y familiar, así como aquellos de carácter confidencial que den lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público.

29 Ciertamente la Directiva comunitaria no define el alcance del término "valor", en base a lo cual la norma de transposición lo asimila a "valor del efecto fiscal", entendido como el resultado producido, en términos de deuda tributaria, del mecanismo declarado, que habrá de incluir, en su caso, como se ha indicado, el ahorro fiscal.

30 Téngase presente a este respecto que, a efectos de lo dispuesto en la Disposición Adicional Vigésimo Cuarta.4 de la Ley 58/2003 constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren cada una de las distintas letras del apartado 1, en relación con cada uno de los mecanismos que deban ser objeto de declaración.

concurrencia de la seña de identidad de mecanismos normalizados[31] a la que se refiere el apartado 3 de la letra A de la parte II del Anexo IV de la Directiva 2011/116/UE, el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución. A este respecto se ha de considerar que la puesta a disposición se produce cuando el intermediario transmita y el obligado tributario interesado acepte de forma definitiva la prestación de servicios que ha determinado la consideración del primero como intermediario de conformidad con lo dispuesto en el apartado 21) del art. 3 de la Directiva 2011/116/UE del Consejo. A los efectos de probar dicha puesta a disposición se podrán admitir cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho conforme a lo dispuesto en el art. 106 de la Ley 58/2003. En particular, los documentos tales como hojas de encargo y aceptación, informes, facturas, entre otros.

En segundo término, tratándose de aquellos mecanismos que cuenten con documentación o estructura sustancialmente normalizadas pero que requiera de una modificación relevante para su ejecución, el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sea ejecutable, debiendo considerarse que dicho mecanismo resulta ejecutable cuando, una vez efectuada la modificación relevante a que se refiere el párrafo anterior de este número, se hubiera puesto a disposición del obligado tributario interesado.

Por último, en caso de aquellos mecanismos que no se encuentren en ninguno de los supuestos anteriores, habrá de estarse al momento en que se haya realizado la primera fase de ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, considerándose que se ha realizado la primera fase de ejecución de un mecanismo cuando se ponga en práctica generando algún efecto jurídico o económico.

Ahora bien, en el caso de intermediarios a los que se refiere el art. 45.4.a) 2º del Reglamento, la obligación nacerá al día siguiente a aquel en que

31 Con carácter general se trata de aquellos mecanismos que cuentan con una documentación o estructura modelo, hallándose puestos a disposición de un conjunto de clientes sin que sea necesario ajustarlos de manera relevante para su ejecución.

facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento. Y, en caso de que el obligado a la presentación de la declaración lo fuera por concurrir la circunstancia a la que se refiere el art. 45.4.b)1.º del Reglamento, se entenderá que se produce el nacimiento de la obligación cuando reciba la comunicación en plazo a que se refiere dicho precepto.

En todo caso la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente establecerá el plazo de presentación y contendrá la información anteriormente indicada, así como cualquier otro dato relevante.

3.5. ESPECIAL REFERENCIA A LA REGULACIÓN DE LAS SEÑAS DISTINTIVAS

En relación a las señas distintivas se prevé la aplicación del régimen señalado en el Anexo IV de la Directiva 2011/116/UE del Consejo el cual, en su caso, habrá de ser completado con el desarrollo normativo recogido en la presente regulación. A tal efecto se define el criterio de "beneficio principal" que se alude en el citado Anexo[32]. Y se reconocen de forma expresa como criterios interpretativos de las señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real, los principios emanados de las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y estructuras extraterritoriales opacas y su comentario de la OCDE.

Por lo que respecta a las señas distintivas específicas sobre precios de transferencia, se ha de estar a los criterios interpretativos contenidos en las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y a las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE.

Concretamente las señas distintivas a las que se refiere el art. 45.1 del Real Decreto 1065/2007 se regulan por el Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE. De

32 Téngase presente a este respecto que el Proyecto de Ley aprobado al efecto se limitó a recoger una definición muy amplia del citado concepto de "beneficio principal", a diferencia de lo que ha sucedido con las legislaciones aprobadas por otros Estados miembros, que establecen una serie de parámetros tales como umbrales cuantitativos o estructuras previstas en los ordenamientos internos que justifican la existencia de la ventaja fiscal, procediendo así a delimitar el citado concepto con una mayor precisión.

acuerdo con el criterio del beneficio principal se entiende satisfecho este criterio cuando el principal efecto o uno de los principales efectos que una persona puede esperar razonablemente del mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, sea la obtención de un ahorro fiscal. A estos efectos será ahorro fiscal cualquier minoración de la base o la cuota tributaria, en términos de deuda tributaria, incluyendo el diferimiento en el devengo de la misma, que hubiera correspondido si no se hubiese realizado el mecanismo transfronterizo sometido a declaración o cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible mediante la realización de dicho mecanismo. Igualmente se considerará ahorro fiscal la generación de bases, cuotas, deducciones o cualquier otro crédito fiscal susceptible de compensación o deducción en el futuro.

Cuando en el mecanismo participen personas o entidades que tuvieran la consideración de empresas asociadas a las que se refiere el artículo 3.23) de la Directiva 2011/16/UE, la calificación de la existencia de ahorro fiscal se efectuará considerando los efectos expuestos con anterioridad en el conjunto de las entidades asociadas, con independencia de la jurisdicción de tributación.

El criterio de beneficio principal debe concurrir en señas distintivas generales de la categoría A y las señas distintivas específicas de la categoría B y de la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) y d) del Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo.

¿Cuáles son las señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal? En relación a la seña distintiva a la que se refiere el apartado 2 de la categoría A del Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, relativa a la percepción de honorarios relacionados con el ahorro fiscal del mecanismo, se entenderá que concurre la misma con independencia de que la vinculación de los honorarios con el ahorro fiscal sea total o parcial. Y, respecto a la seña distintiva a la que se refiere el apartado 3 de la categoría A del Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE, tendrá la consideración de mecanismo normalizado el mecanismo comercializable definido en el apartado 24) del artículo 3 de dicha Directiva.

Cabe aludir además a las señas distintivas específicas vinculadas a operaciones transfronterizas. En las señas distintivas específicas del apartado 1 de la categoría C del Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE sobre deducibilidad de los pagos transfronterizos entre empresas asociadas, el término "pagos transfronterizos" incluirá los gastos transfronterizos con independencia de que se hubiera realizado el pago. No obstante, se considera igualmente que el pago se realiza entre dos empresas asociadas en los términos de la seña distintiva cuando, cumpliendo el resto de los requisitos exigidos por la normativa, el pago se realice entre las mismas de forma indirecta a través de una o varias personas o entidades interpuestas. Y se reputará destinatario del pago transfronterizo al perceptor indirecto de los pagos, si los mismos hubieran sido fiscalmente atribuidos o imputados al perceptor en virtud de regímenes tributarios de transparencia fiscal, imputación de rentas o equivalentes.

Por su parte la seña distintiva del apartado 1, letra b), inciso i) de la categoría C del Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE, relativa a que el destinatario no aplica ningún Impuesto sobre Sociedades o aplica el IS al tipo cero o casi cero, se determinará de acuerdo con las siguientes reglas. En primer lugar, tendrá la consideración de Impuesto sobre Sociedades todo aquel impuesto idéntico o análogo al impuesto sobre sociedades exigido en España. Y se entenderá que se aplica un tipo 0 o casi 0 cuando el país o territorio de residencia del destinatario determina un nivel impositivo efectivo inferior al 1 por ciento.

Por lo que respecta a la seña distintiva del apartado 1, letra b), inciso ii) de la categoría C del Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE, relativa a que el destinatario resida en una jurisdicción no cooperadora de acuerdo con las normas de la OCDE, se considerarán como "jurisdicciones de terceros países no cooperadoras" aquellos países, territorios y regímenes a los que se refiere como "jurisdicciones no cooperativas" la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

En el caso concreto de la seña distintiva del apartado 1, letra d) de la categoría C del Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE, no tendrá la consideración de régimen fiscal preferente aquel que hubiera sido autorizado conforme a derecho por la

Unión Europea. Y, en cuanto a la seña distintiva específica del apartado 4 de la categoría C del Anexo IV de la Directiva, sobre mecanismos que incluyen una transferencia de activos con una diferencia significativa de valor entre las jurisdicciones implicadas, se determinará de acuerdo con las siguientes reglas: no se incluirán las diferencias significativas que se hayan producido como consecuencia de la diferencia de valores a efectos exclusivamente contables y no fiscales; y tendrá la consideración de diferencia significativa aquella diferencia superior a un 25 por ciento entre los valores fiscales en ambas jurisdicciones.

Analicemos a continuación las señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y titularidad real. El régimen jurídico de las señas distintivas de la categoría D del Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE se interpretará de acuerdo con las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y estructuras extraterritoriales opacas y su comentario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

A tal efecto se considerará que concurre la seña distintiva a la que se refiere el apartado 1 de la categoría D del Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE en un mecanismo que pueda tener por efecto menoscabar la obligación de suministrar información sobre cuentas financieras establecida en: la Disposición Adicional Vigésimo Segunda de la Ley 58/2003; el Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua; o en cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre "cuentas financieras" entre los Estados miembros de la Unión Europea o con terceros países, o que aproveche la inexistencia de tal legislación o de tales acuerdos.

Estos mecanismos incluirán, al menos, alguna de las características a las que se refiere el mencionado apartado 1 de la categoría D del Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo.

La característica a la que se refiere la letra e) del apartado 1 de la categoría D del Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE se ha de entender referida a la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicos que eliminan o pretenden eliminar la falta de información acerca de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras". Se considerará que concurre la seña distintiva a la que se refiere el apartado 2 de la categoría D del Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, en un mecanismo que implique una cadena de titularidad formal o real no transparente, siempre que concurran acumulativamente todas las condiciones a las que se refieren respectivamente las letras a), b) y c) del citado apartado.

Por último, respecto de las señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia se entenderá que no concurre ninguna de las señas distintivas relativas a precios de transferencia previstas en la categoría E del Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE cuando los valores del mecanismo hayan sido determinados por un acuerdo de valoración de los regulados en el Capítulo X del Título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Y, en relación con la seña distintiva a que se refiere el apartado 3 de la categoría E del Anexo IV de la Directiva relativa a un mecanismo que implica transferencias de funciones, riesgos y activos entre personas del mismo grupo que supongan una disminución del resultado de explotación, tendrán la consideración de personas del mismo grupo aquellas personas a las cuales se refiere el apartado 11) del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE que tuvieran la consideración de empresa asociada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 23) del artículo citado.

3.6. OBLIGACIONES INDEPENDIENTES A LA DE DECLARACIÓN DE DETERMINADOS MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL

Tal y como se recuerda en el Preámbulo de la presente regulación, si bien la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo está dirigida fundamentalmente a la implantación de la obligación de declaración de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, se establecen dos obligaciones

independientes pero relacionadas con la anterior que exigen, con carácter previo, la declaración de los mecanismos originales. Una vez declarado el mecanismo deben cumplirse, en su caso, dichas obligaciones.

La primera de dichas obligaciones es la de declaración de la actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables por parte de los intermediarios. En virtud del cumplimiento de la citada obligación, a la que se refiere el art. 48 del Reglamento, los intermediarios deberán presentar una declaración trimestral de actualización de los datos de los mecanismos transfronterizos comercializables a los que se refiere el art. 3.24) de la Directiva 2011/16/UE del Consejo siempre que hayan sido declarados con anterioridad como mecanismo transfronterizo. La presentación de dicha declaración eximirá de la obligación de presentación de la declaración a que se refiere el art. 45 de este Reglamento por cada uno de los mecanismos transfronterizos comercializables puestos a disposición con posterioridad al mecanismo originariamente declarado.

En dicha declaración deberán figurar los siguientes datos: la identificación del mecanismo transfronterizo originariamente declarado a través del número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración; la identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados, según lo dispuesto en el art. 46.1.a) del Reglamento; la fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación así como la fecha de puesta a disposición del mecanismo comercializable; la determinación del Estado de residencia del obligado u obligados tributarios interesados que participen y de los intermediarios que intervengan en el mecanismo objeto de declaración así como cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; y la determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

A efectos de lo dispuesto en la Disposición Adicional Vigésimo Cuarta.4 de la Ley 58/200 constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que

se refieren cada una de las distintas letras del apartado 2, en relación con cada una de las actualizaciones relativa a un mecanismo que deban ser objeto de declaración.

En todo caso la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente establecerá el plazo de presentación y contendrá la citada información, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información.

En cuanto a la segunda obligación, se refiere al deber de declaración de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos por parte de los obligados tributarios interesados en los mismos. Al amparo de dicha obligación de información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación el obligado tributario interesado deberá presentar a la Administración tributaria española una declaración anual sobre la utilización de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados, con independencia de la Administración tributaria a la que se hubieran declarado en virtud de la obligación de declaración general a la que se refiere el art. 8 *bis ter*.1 de la Directiva 2011/16/UE, cuando concurra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden: que el obligado tributario interesado sea residente fiscal en España; que el obligado tributario interesado tenga un Establecimiento Permanente situado en España que se beneficie del mecanismo; que el obligado tributario interesado perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios; y que el obligado tributario interesado realice una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad.

En la citada declaración deberán constar los siguientes datos: la identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados, según lo dispuesto en el art. 46.1.a) del RGGIT; la identificación del mecanismo transfronterizo originariamente declarado a través del número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración; la fecha en la que se ha utilizado el mecanismo transfronterizo; cualquier dato que hubiera sido modificado en la utilización del mecanismo respecto de los que se hubieran contenido en la

declaración originaria del mismo; y el valor del efecto fiscal derivado del mecanismo en el año al que se refiere la declaración, teniendo dicha consideración el resultado producido en España, en términos de deuda tributaria, del mecanismo declarado que deberá incluir, en su caso, el ahorro fiscal determinado de acuerdo con lo previsto en el art. 47.2 del Reglamento.

4. ALCANCE DEL PROYECTO DE ORDEN QUE APRUEBA LOS CORRESPONDIENTES MODELOS DE DECLARACIÓN

Para finalizar, se ha de hacer referencia al Proyecto de Orden por la que se aprueba el Modelo 234 de "Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal", el Modelo 235 de "Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables" y el Modelo 236 de "Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación".

El citado Proyecto de Orden tiene por objeto la aprobación de los correspondientes modelos de declaración, así como la forma, plazo y lugar de presentación, y el resto de datos relevantes para el cumplimiento de las obligaciones de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal relativas a la información de mecanismos transfronterizos a que se refiere el apartado 1.a) de la Disp. Adic. Vigésima Cuarta de la Ley 58/2003 (caso del Modelo 234), la información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a que se refiere el apartado 1.b) de la citada Disp. Adic. Vigésima Cuarta (Modelo 235) y la información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal a que se refiere el apartado 1.c) de dicha Disposición adicional vigésima (obligación que requiere la presentación del Modelo 236).

Como ya se ha analizado este conjunto de obligaciones de información surgen de la necesidad de los Estados miembros de proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión, en la medida en que las principales estructuras de planificación fiscal han evolucionado hasta adquirir una especial complejidad y

tienden a aprovechar el incremento de la movilidad de personas y capitales dentro del mercado interior europeo. Como ya sabemos las citadas estructuras operan a través de mecanismos que abarcan varias jurisdicciones y que trasladan los beneficios imponibles a regímenes fiscales más favorables, persiguiéndose con ello la reducción de la factura fiscal global del contribuyente. Ello hace necesario la obtención por parte de las autoridades tributarias del conjunto de los Estados miembros de una información completa y pertinente sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos, al objeto de poder hacer frente a eventuales fiscales nocivas y, en definitiva, a la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva.

El art. 1 del Proyecto de Orden aprueba el Modelo 234 de "Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal", dedicándose los arts. 2 a 6 de la misma a su regulación. Dicho Modelo ha de ser presentado por los intermediarios y los obligados tributarios interesados en los términos previstos en los apartados 4 y 5 del nuevo art. 45 del RGGIT. A través del citado Modelo se han de declarar los mecanismos transfronterizos en los cuales concurran las denominadas "señas distintivas". Dicho Modelo deberá presentarse, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 8 *bis ter* apartado 1 de la Directiva, en el plazo de los 30 días siguientes al nacimiento de la obligación definido en el Real Decreto 1065/2007.

Por su parte el art. 7 del Proyecto de Orden aprueba el Modelo 235 de "Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables", cuyo contenido se desarrolla en los arts. 8 a 12 de la Orden. Este segundo Modelo ha de presentarse por los intermediarios en los términos recogidos en el nuevo art. 48 del RGGIT, procediendo a declararse en él los datos actualizados de los mecanismos transfronterizos comercializables, esto es, de los mecanismos transfronterizos diseñados, comercializados, ejecutables o puestos a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial, siempre que hayan sido declarados con anterioridad. Su presentación ha de tener lugar trimestralmente en el plazo del mes natural siguiente a la finalización del trimestre natural en el que se haya obtenido nueva información

que deba comunicarse sobre los mecanismos transfronterizos comercializables previamente declarados.

Por último, el art. 13 del Proyecto de Orden aprueba el Modelo 236 de "Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación", que se desarrolla en sus arts. 14 a 18. La presentación de este último Modelo corre a cargo de los obligados tributarios interesados en los términos previstos en el art. 49 del Real Decreto 1065/2007, debiendo hacerse constar en el mismo la información relativa a la utilización en España de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados a la Administración tributaria española o a otra Administración tributaria de la UE. Su presentación ha de tener lugar anualmente en el plazo de los tres meses naturales siguientes a la finalización del año natural en el que se haya producido la utilización en España de los mecanismos transfronterizos declarados previamente. Tal y como se ha expuesto, la presentación de la primera declaración de información sobre la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación que deba presentarse (la correspondiente al Modelo 236) se habría de referir a utilización de los mecanismos transfronterizos que hubieran debido ser declarados en el año 2020.

Por otra parte la Orden establece como forma de presentación la remisión de la información mediante el envío de los correspondientes mensajes informáticos, de acuerdo con las condiciones y el procedimiento previsto en la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

Recuérdese en todo caso que, como ya se ha analizado, estas nuevas obligaciones de información surgen de la necesidad de los Estados miembros de proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión, ya que las estructuras de planificación fiscal han evolucionado hasta adquirir una especial complejidad, tendiendo a aprovechar el incremento de la movilidad de personas y capitales dentro del mercado interior europeo. Frecuentemente estas estructuras a las

que nos referimos se concretan en la aplicación de mecanismos que abarcan varias jurisdicciones y que trasladan los beneficios imponibles a regímenes fiscales más favorables, o que tienen por efecto la reducción de la factura fiscal global del contribuyente.

Por otra parte, la Orden Ministerial por la que se apruebe el oportuno modelo de declaración correspondiente será la encargada de establecer el plazo de presentación y contendrá la información anteriormente indicada, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información. Téngase presente nuevamente a este respecto que, a efectos de lo dispuesto en la Disposición Adicional Vigésimo Cuarta.4 de la Ley 58/2003, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren cada una de las letras del apartado 2, en relación a cada utilización de mecanismo que deba ser objeto de declaración.

Pues bien, cumpliendo la aludida finalidad informativa de estas nuevas obligaciones de información se prevé la publicación en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal más relevantes que hayan sido declarados y, en su caso, del régimen, calificación o clasificación tributaria que les corresponda. Cabe entender en consecuencia, mediante la adopción de una interpretación *a contrario sensu,* que respecto de los mecanismos no incluidos en dicha lista no existirá obligación de declarar.[33]

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arribas Plaza, Diego. "La Directiva de intermediarios fiscales y el concepto de abuso fiscal". Acceso el 15 de octubre de 2018, www.legaltoday.com.

33 A este respecto, opina Roberta Poza, "Las nuevas obligaciones de transparencia fiscal que trae la DAC6", *Diario Expansión,* acceso el 27 de junio de 2019, www.expansion.com, que "sería apropiado completar la publicación anterior con una lista de mecanismos que la Administración entiende que no hay que declarar. Sería esta lista la que permitiría una reducción de cargas administrativas tanto para la administración, al no recibir información innecesaria, como para el obligado, que se puede ver inclinado a declarar esquemas sobre los que tenga dudas ante la dureza del régimen sancionador".

Campanón Galiana, Laura. "Análisis de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Directiva sobre Intermediarios Fiscales (DAC 6) (Parte II)". *Carta Tributaria. Revista de Opinión* 55 (2019), www.laleydigital.com.

Campanón Galiana, Laura. "Análisis de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Directiva sobre Intermediarios Fiscales (DAC 6) (Parte I)", *Carta Tributaria. Revista de Opinión* 53 (2019), www.laleydigital.com

Castro de Luna, Manuel Jesús. "La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. DAC 6". *Quincena Fiscal* 7 (2019): 103-120.

Ibáñez García, Isaac, "Cerco al deber de secreto del abogado de empresa". Acceso el 6 de febrero de 2019, https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/02/05/ economia/1549382970_271692.html

Merino Jara, Isaac. "Secreto profesional en el marco de la DAC 6". *Forum Fiscal* 259 (2019), www.laleydigital.com

Moreno González, Saturnina. "La directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: Transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales". *Nueva Fiscalidad* 2 (2019): 21-72.

Poza, Roberta. "Las nuevas obligaciones de transparencia fiscal que trae la DAC6". Acceso el 27 de junio de 2019. *Diario Expansión,* www.expansion.com.

Quintás Bermúdez, Jesús. "Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 («DAC6»): síntesis y crítica". *Quincena Fiscal* 22 (2018): 53-80

Romero Plaza, Carlos. "Compliance tributario y secreto profesional. Análisis de los elementos que formarán parte de la nueva obligación de información de los intermediarios fiscales sobre determinados mecanismos transfronterizos potencialmente elusivos". *Carta Tributaria. Revista de Opinión* 47 (2019), www.laleydigital.com

Juan Calvo Vérgez
Área de Derecho Financiero y Tributario
Departamento de Derecho Público
Facultad de Derecho
Universidad de Extremadura
jucaver@unex.es
https://orcid.org/0000-0002-5799-2878