

LA DECLARACIÓN SOBRE DETERMINADOS «MECANISMOS» TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL

José Antonio Cortés Torres

*Doctorando en Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)*

Title

The declaration on certain cross-border tax planning mechanisms

Resumen

A los Estados les resulta cada vez más difícil proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión. Dado que la mayoría de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva pueden abarcar más de una jurisdicción, recientemente se ha entendido en el contexto de la Unión Europea que la comunicación de información sobre ellos aportaría resultados positivos adicionales en caso de que fuese objeto de intercambio entre los Estados miembros. El uso de las nuevas tecnologías por la Administración Tributaria está contribuyendo a que ésta desarrolle un nuevo modelo cuyo objetivo es la mejora de la eficacia, la transparencia y la atención al ciudadano. En este ámbito, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha debido pronunciarse sobre las garantías y derechos del contribuyente, fundamentalmente sobre el derecho de acceso a la Administración electrónica, el derecho a la información y la asistencia a los obligados tributarios.

Palabras clave

Riesgo fiscal, elusión, información tributaria, planificación fiscal agresiva, mecanismo transfronterizo, seña, intermediario, obligado tributario interesado, empresa asociada, mecanismo comercializable, mecanismo a medida, jurisdicciones no cooperativas, sanciones tributarias, derechos y garantías.

Abstract

States find it increasingly difficult to protect their national tax bases from erosion. Considering that most of the potentially aggressive tax-planning arrangements span across more than one jurisdiction, it has recently been understood in the context of the European Union the disclosure of

information about those arrangements would bring additional positive results where that information was also exchanged amongst Member States. The use of ICTs and the implementation of technology at the Tax Agencies are developing a new administrative model that sets out to improve efficiency, transparency and citizen care. In this area the Court of Justice of the European Union (ECJ) has been requested to issue preliminary rulings on many problems related to guarantees and rights, fundamentally on taxpayers' right of access to the e-Government, right to information and assistance.

Keywords

Tax risk, avoidance, tax information, aggressive tax planning, cross-border arrangement, hallmark, intermediary, relevant taxpayer, associated enterprise, marketable arrangement, bespoke arrangement, non-cooperative jurisdictions, tax sanctions, rights and guarantees.

Fecha de recepción: 1-07-2021 / Fecha de aceptación: 24-09-2021 / Fecha de revisión: 12-12-2022

Cómo referenciar: Cortés Torres, J.A. (2022). La declaración sobre determinados «mecanismos» transfronterizos de planificación fiscal. *Revista Técnica Tributaria* (139), 61-145.

Este trabajo ha sido seleccionado para publicar en Revista Técnica Tributaria, RTT, por el jurado de la XXIII Edición del Premio AEDAF 2021.
--

SUMARIO

1. Introducción

- 1.1. La multiplicidad creciente de las posiciones subjetivas en la relación jurídica tributaria
- 1.2. La Acción 12 del Plan BEPS
- 1.3. La Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y sus sucesivas modificaciones

2. Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo: La denominada «Directiva de intermediarios fiscales» (DAC 6)

- 2.1. Planteamiento
- 2.2. Obligaciones
- 2.3. Plazos

3. Transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo, al Ordenamiento tributario español

- 3.1. Cuestiones previas
- 3.2. Aspecto subjetivo: sujetos obligados al suministro de información
- 3.3. Aspecto objetivo: mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración
- 3.4. Aspecto temporal: nacimiento de la obligación de declarar el mecanismo y plazo para presentar la declaración
- 3.5. Contenido de la obligación: modelos de declaración relativos a los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal
- 3.6. Régimen sancionador

4. Protección de los sujetos obligados a suministrar información a las Administraciones tributarias

- 4.1. Derechos y garantías de los obligados tributarios interesados e inteligencia artificial
- 4.2. Derecho a la tutela judicial efectiva
- 4.3. Pertinencia previsible
- 4.4. Secreto profesional de los abogados

5. Algunas cuestiones en torno a la implementación de la denominada «Directiva de intermediarios fiscales» (DAC 6)

- 5.1. Cuestiones previas
- 5.2. Políticas de cara a la implementación

6. Conclusiones

7. Bibliografía

1. Introducción

El objeto del presente trabajo es el análisis de la transposición de la Directiva (UE) 2018/822, 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 (DAC 6)¹, diferenciando dos aspectos en la misma; el primero, su objeto (el deber informativo) y la correlación con el deber de intercambio interestatal; y, el segundo, la finalidad de su regulación.

Estructuraremos la exposición en tres apartados. En primer lugar, se delimitan las prácticas que integran la denominada planificación fiscal potencialmente agresiva a nivel internacional, donde se advertirá una clara relación con la planificación fiscal agresiva de la Acción 12 del plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)² y las anteriores iniciativas de la Unión Europea (UE).

En segundo lugar, hemos de analizar la extensión y consecuencias del deber informativo impuesto. Para ello se ha de tener presente que se trata de suministrar «datos ajenos» y, por ende, de prevenir la «evasión-elusión ajena».

Finalmente, en tercer lugar, teniendo en cuenta los eventuales límites que ha de respetar el deber jurídico impuesto (tanto por el presupuesto de su aplicación como por las consecuencias que conlleva), han de plantearse algunas consideraciones críticas (impacto, obligación, transgresión, presupuestos, cumplimiento, etc.).

1.1. La multiplicidad creciente de las posiciones subjetivas en la relación jurídica tributaria

Una de las líneas de evolución reciente que se aprecia en la relación jurídica tributaria es el ensanchamiento continuo (casi ilimitado) del ámbito subjetivo de la misma; es decir, el régimen jurídico, cada vez más amplio, de los obligados tributarios.

Al amparo, una vez más, del fin de la lucha contra el fraude fiscal, el listado de obligados tributarios sigue creciendo constantemente: nuevos contribuyentes respecto de los últimos impuestos creados³, nuevos obligados a suministrar distintas informaciones, nuevos supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria. Estos nuevos sujetos no solo son obligados tributarios, sino también sujetos infractores. La regulación jurídica que se ha endurecido en distintos

1 Vid. DO L 139/1, de 5.6.2021.

2 Adoptado en septiembre de 2013.

3 E.g. los prestadores de servicios digitales (a los efectos del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales).

ámbitos⁴ y hay aspectos de la relación que adolecen de falta de seguridad jurídica (relaciones tanto entre obligados entre sí como de estos con la Administración tributaria)⁵.

Respecto a la amplitud de la categoría de obligados a suministrar información o presentar declaraciones informativas a la Administración tributaria, desde hace tiempo la misma no solo ha avanzado en los intercambios de información interadministrativa, sino que, además, ha optado por imponer obligaciones de información a distintos sujetos en diferentes áreas y materias.

Cada vez más, estas obligaciones surgen con un componente internacional. Así, aparecen formuladas para transparentar⁶ operaciones internacionales desconocidas por las autoridades fiscales, o para facilitar el conocimiento de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (en adelante, mecanismos) sospechosos desde el punto de vista fiscal. También en el ámbito de la cooperación entre administraciones de cara a comprobar o facilitar la recaudación.

Estas nuevas obligaciones de información en muchas ocasiones recaen sobre terceros de toda índole ajenos al ámbito material de una obligación tributaria con importantes costes, cargas de gestión documental y obligaciones accesorias de conservación de datos⁷. Todo ello arroja un resultado, ciertamente, desproporcionado. Estas obligaciones se articulan en algunos casos al margen de los derechos de los contribuyentes afectados, siendo necesario

4 E.g. los responsables solidarios.

5 «Ideas a partir de las que es posible afirmar que la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, a que en último término se dirigen las actuaciones de intercambio de información tributaria, deba pasar por una adecuada regulación, estructural y coordinada, en las diversas Directivas reguladoras de dicho mecanismo, así como de la misma normativa tributaria, tanto doméstica como comunitaria. En efecto, siendo conscientes de la complejidad de la propuesta esgrimida, y partiendo de la premisa de que los comportamientos de evasión y planificación fiscal tienen su origen en las inconcreciones o descoordinaciones de los ordenamientos, no parece que la solución deba venir de la mano de la multiplicación de los deberes de información a los distintos obligados y, mucho menos, de la aportación de datos que inducen a la «sospecha» y a la «presunción de culpabilidad», tal como sucede a partir de la aplicación de la DAC 6, conducentes, por otra parte, a restricciones, no siempre justificadas, de importantes derechos del contribuyente, como la privacidad, el derecho de defensa o el secreto profesional» [Sánchez López. M.ª.E. (2021). La seguridad jurídica y el poliédrico concepto de transparencia. Un apunte en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria. *Revista Quincena Fiscal* (1-2)].

6 «Las medidas relacionadas con la transparencia se refieren a la equidad fiscal, tratan de evitar la erosión de las bases imponibles y entre sus objetivos pueden indicarse los siguientes: suscriben un compromiso de efectuar un intercambio automático de información a través de acuerdos multilaterales entre autoridades o mediante acuerdos bilaterales; la pertinencia al *Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información*, como medio para recibir una calificación satisfactoria a finales de 2018, o suficiente, si se llega a 2019; se comprometen a firmar o ratificar el *convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal* de la OCDE o a la implantación de una red de mecanismos de intercambio que abarque a todos los Estados miembros de la Unión» [Crespo Garrido, M.ª. J. (2021). *Fiscalidad post BEPS: localización del establecimiento permanente de las corporaciones economía digital e intercambio de información*. (1ª ed.) Thomson Reuters-Aranzadi, p. 123].

7 En este sentido, se ha señalado que «la finalidad de la obligación introducida no es sólo allegar más información sino el evitar la planificación potencialmente agresiva. No sólo se desea informar, para prevenir, sino también para disuadir de realizar determinadas prácticas. De ahí que uno de los principales objetivos en tal regulación es evitar que los intermediarios conciban y/o comercialicen tales operaciones potencialmente peligrosas. Se establece así, de manera expresa, una obligación positiva de informar con una finalidad implícita que implica una conducta negativa de abstenerse de realizar» [Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios, *Quincena Fiscal* (12)].

encontrar un justo equilibrio entre la protección de los derechos de los mismos y la necesidad de contar con instrumentos que permitan a las Administraciones tributarias combatir los fenómenos de planificación fiscal agresiva⁸.

Conviene recordar que el establecimiento de estos deberes siempre lleva aparejado un régimen sancionador lo suficientemente disuasorio como para asegurar su cumplimiento. Afortunadamente, y aunque sea de un modo un tanto tímido hasta la fecha, la jurisprudencia europea está protegiendo los derechos de audiencia y tutela judicial efectiva del contribuyente afectado por estos intercambios automáticos de información.

Los intermediarios fiscales y obligados tributarios interesados (en adelante, OTIs), son sujetos *a priori* ajenos al contenido de una obligación tributaria propia. Es decir, se trata de sujetos obligados a informar que no revelan ni directa ni indirectamente capacidad económica alguna. Tienen conocimiento de una operación y, de modo voluntario, desean informar, o bien tienen la obligación de hacerlo. Realizan esta conducta al margen de su condición personal de contribuyentes, sustitutos, responsables, sucesores, etc., y, en muchos casos, al margen de su verdadera residencia fiscal.

En este aspecto, la indeterminación e inseguridad jurídica respecto del ámbito objetivo de la declaración (información, mecanismos, «señas distintivas», sujetos obligados, devengo, etc.) es un tema objeto de debate tanto por la comunidad científica como en la práctica profesional⁹. En este sentido, se ha puesto como un claro ejemplo de mala técnica legislativa que el Modelo 234 tenga que presentarse en el plazo de treinta días naturales desde el devengo de la obligación; el Modelo 235 en el mes natural siguiente (no días naturales); y, por último, el Modelo 236 –tendrá que presentarse– en el último trimestre del año natural siguiente a aquel en el que se haya producido la utilización de los mecanismos previamente declarados.

La mayor o menor capacidad de las autoridades fiscales de cara a perseguir la planificación agresiva¹⁰ en el contexto internacional no puede solucionarse imponiendo obligaciones de información previas y autónomas referidas a un colectivo indeterminado de sujetos acerca de operaciones complejas e indeter-

8 Vid. Martín López, J. (2019). Del abuso a la planificación fiscal agresiva y BEPS: los nuevos paradigmas meta-jurídicos de la fiscalidad europea. En I. Merino Jara (Dir.), *Fiscalidad Internacional y Comunitaria, Monográfico 2019 de Nueva Fiscalidad*. Dykinson, p. 36.

9 Entre otros, vid. García Prats, F.A. (2019): La transposición de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6). *AEDAF (14)*, p. 14; Martínez Muñoz, Y. (2019). *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva*. (1ª ed.) Tirant lo Blanch, p. 116; Quintas Bermudez, J. (2018). 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)*, pp. 1-2; Sánchez López, M.ª.E. (2020). Entre la obligación de declaración obligatoria impuesta a los intermediarios y el *compliance*. La protección de los derechos de los obligados tributarios, en G.M. Luchena Mozo y M.ª.E. Sánchez López. (dirs.), *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional*. (1ª ed.) Atelier, p. 28; y Serrano Antón, F. (2018). Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS. *Contabilidad y Tributación. CEF (419)*, pp. 28 y 29.

10 «Somos del parecer que es posible clasificar la planificación fiscal atendiendo a tres criterios básicos: a) según su licitud, la planificación puede ser lícita o ilícita, b) según las medidas aplicables, la planificación es correctiva, represiva o premial, c) según la conducta del obligado en relación a la interpretación de la Administración, la planificación es dócil o rebelde [Sánchez Huete, M.A (2019). *Tributación, fraude y blanqueo de capitales*. (1ª ed.) Marcial Pons, pp. 62 y ss.]».

minadas en la mayoría de los casos¹¹. La lucha contra el fraude fiscal no debe hacerse únicamente a costa de abusar –en cierto modo– del «colaborador social» en la gestión de los tributos en un entorno económico y empresarial globalizado y, a su vez, basarse en la sospecha de fraude fiscal en la operativa internacional¹².

Se emplea un concepto demasiado amplio tanto de intermediario fiscal como de obligado tributario interesado. En este sentido, calificar de intermediario fiscal, obligado a informar, al que conoce o «razonablemente cabe suponer que conoce que se ha comprometido a ejecutar un mecanismo transfronterizo» implica el uso de un concepto indeterminado. Lo decisivo para que estos intermediarios queden obligados a la declaración de información debería ser su experiencia, conocimiento y, a tenor de la información de la que dispongan, el acceso a la operación o mecanismo.

En la práctica, parece probable que los intermediarios intentarán *evadirse* del cumplimiento de la obligación de comunicar información sobre mecanismos, bien considerando que carecen de la información, experiencia o de los conocimientos necesarios de cara a dilucidar que se está prestando ayuda o asesoramiento en relación con un mecanismo sujeto a declaración, bien acogándose a la prerrogativa del secreto profesional. Por lo tanto, esta obligación va a quedar, en la mayoría de los casos, a cargo de los obligados tributarios afectados.

Esta obligación de comunicar información genera, pues, un entramado de relaciones entre todos los sujetos que aumenta la inseguridad jurídica. En este sentido, tanto la determinación de quien está obligado a suministrar información en primer lugar, como el modo de comunicarlo fehacientemente a otros afectados (intermediarios y obligados tributarios) por la referida obligación, se encuentran regulados en la normativa en sentido no demasiado acertado.

Resulta cada vez más frecuente la concurrencia de varios sujetos –en cualquiera de las categorías de obligados tributarios– contra los que poder dirigir la Administración sus pretensiones de colaboración o pago en el entorno de una relación jurídico-tributaria. Además, a menudo el régimen jurídico suele permitir a la autoridad fiscal actuar contra ellos sucesivamente y en cadena. En consecuencia, es necesario establecer un orden y un límite a estas actuaciones, ya que, con frecuencia, por los encadenamientos, surgen problemas de relaciones intersubjetivas conexas.

Así pues, la existencia de múltiples obligados tributarios y complejas relaciones intersubjetivas entre todos ellos provoca un clima de incertidumbre y a veces de desconfianza en el tráfico y las relaciones privadas profesionales entre los colectivos implicados y sus clientes. Los nuevos Códigos de Buenas Prácticas

11 Entre otros, *vid.* Quintas Bermudez, J. (2018). Planificación fiscal: obligaciones..., *op. cit.*, p. 21; Martínez Muñoz, Y. (2019). La declaración obligatoria de..., *op. cit.*, p. 80.

12 «...(la función preventiva de las obligaciones informativas impuestas a terceros no puede instaurar un genérico e inconcreto recelo o sospecha por la negociación realizada o por los sujetos que intervienen. Han de ser regulaciones que acoten de manera precisa y concreta los ámbitos a prevenir –respecto de su presupuesto de hecho– y adopten soluciones proporcionadas y adecuadas, tanto en las concretas medidas adoptadas como en los fines que se persigan» [*vid.* Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y..., *op. cit.*].

–abiertos a la adhesión voluntaria– contemplan, previo consentimiento expreso, que la Administración tributaria pueda hacer público un sello de calidad¹³. Urge, no obstante, una regulación clara y completa del régimen jurídico de las nuevas categorías de obligados tributarios, que ordene sus relaciones entre todos ellos.

1.2. La Acción 12 del Plan BEPS

A tenor de la publicación del informe titulado «Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios»¹⁴, los países de la OCDE y del G-20 avalaron y adoptaron un Plan de Acción, integrado por 15 líneas de actuación (o «acciones») de cara a dar respuesta a los problemas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés)¹⁵, en torno a tres pilares fundamentales: dotar de coherencia a las normas de Derecho interno que afectan a las actividades transfronterizas¹⁶; reforzar el criterio de actividad

13 En los Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios Profesionales, y de Profesionales Tributarios, se establecen una serie de principios y compromisos para avanzar en el desarrollo del modelo de relación cooperativa entre la Administración tributaria y los representantes de los intermediarios fiscales, así como con los propios profesionales tributarios, y para fomentar la generalización de las buenas prácticas tributarias por parte de los contribuyentes.

Las asociaciones, colegios, asociados e intermediarios fiscales se comprometen a informar a la Agencia Tributaria, respetando los límites del secreto profesional, de aquellas irregularidades que puedan afectar al funcionamiento normal del sistema tributario o a la competencia en el mercado, ofreciendo pruebas de las irregularidades cuando se disponga de ellas. A su vez, los intermediarios fiscales adheridos deberán prevenir e instar a corregir conductas de clientes encaminadas a provocar riesgos fiscales importantes, advirtiéndoles de la ilegalidad de las conductas engañosas, fraudulentas o maliciosas que detecten, y no colaborando en su ejecución.

Finalmente, los intermediarios se comprometen a no incluir en su diseño de estrategias fiscales la utilización de sociedades instrumentales situadas en paraísos fiscales y territorios no cooperantes, para impedir o dificultar el conocimiento, por parte de la Administración tributaria, de los responsables finales de las actividades y titulares últimos de los bienes y derechos implicados.

Para la Administración tributaria, los compromisos son, entre otros: establecer un canal específico de comunicación; publicar los criterios de aplicación general; impulsar los instrumentos legales existentes para la minoración de conflictos; singularizar la atención; y, finalmente, facilitar lo antes posible a los intermediarios adheridos el conocimiento de los hechos susceptibles de una regularización. Siempre que obtenga el consentimiento expreso, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) podrá informar en su página web de las asociaciones y colegios, así como de los intermediarios fiscales adheridos a cada uno de los dos códigos. Adicionalmente, se estudiará la creación de un logotipo que identifique a las asociaciones, colegios e intermediarios, que se hayan adherido a este sistema (Vid. Nota de prensa del Ministerio de Hacienda, de fecha 3.7.2019, <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2019/AEAT/03-07-19%20NP%20CÓDIGO%20BUENAS%20PRÁCTICAS%20TRIBUTARIAS.pdf>)

14 OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.

15 «Dentro del Plan BEPS podemos distinguir los siguientes bloques: (i) constituyen estándares mínimos las acciones 5 (regímenes preferenciales), 6 ('treaty-shopping'), 13 (documentación sobre precios de transferencia) y 14 (resolución de conflictos); (ii) las acciones 2 (mecanismos híbridos) y 4 (deducibilidad de intereses) son enfoques comunes; por último (iii), las acciones 3 (normas CFC), 7 (establecimiento permanente), 8-10 (normativa de precios de transferencia) y 12 (regímenes de declaración obligatoria) se configuran como mejores prácticas» [Cámara Barroso, M.^ªC. (2018). Revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva: ¿Cómo afecta el Concierto Económico del País Vasco? En I. Merino Jara y J.I. Ugartemendia Eceizabarrena (dirs.), *Concierto Económico y BEPS*. IVAP – Instituto Vasco de Administración Pública, p. 566].

16 Action 2 («Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements»), 3 («Strengthen CFC rules»), 4 («Limit base erosion via interest deductions and other financial payments») y 5 («Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance»).

sustancial contemplado por las normas internacionales en vigor¹⁷; y, finalmente, mejorar la transparencia y la seguridad jurídica¹⁸.

En 2015 se publica BEPS¹⁹ y su Acción 12 se dedica al MDR (Mandatory Disclosure Reporting); es decir, a la necesidad de que haya una revelación obligatoria de informes que sólo la conozcan las Administraciones tributarias que los intercambien. El concepto de intermediario²⁰, empleado en trabajos anteriores de la OCDE²¹, es aprovechado en BEPS, propugnando en una acción temprana (en un estadio inicial), tanto para que las Administraciones tributarias puedan reaccionar contra la planificación fiscal agresiva como de cara a lograr un efecto disuasorio. Se introduce el término «*arrangement*» (como mecanismo)²².

Se entiende el concepto de planificación fiscal agresiva a partir de determinados marcadores («*hallmarks*»)²³. De este modo, el sujeto que esté dentro de estos marcadores (incluidos en una lista cerrada) se verá obligado a reportar la operación correspondiente. Por el contrario, el sujeto que quede fuera, quedará exonerado de reportarla²⁴. El Plan BEPS plantea algo que, a nuestro juicio, no se ha plasmado adecuadamente en 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 (DAC)²⁵: una regla de *minimis*, en virtud de la cual las operaciones insignificantes o intrascendentes quedan al margen de la obligación de reportar.

Finalmente, se pone de manifiesto la necesidad de que exista un perfecto equilibrio entre los beneficios que esta Acción va a aportar a las distintas Administraciones tributarias y el coste de cumplimiento que va a suponer para los sujetos obligados. La cuestión que se plantea es la siguiente: ¿Todo el esfuerzo que va a suponer cumplir con la DAC 6 –por parte de los sujetos obligados– va a proporcionar una información relevante a las Administraciones tributarias que justifique la adopción y posterior transposición de la misma? Esta cuestión nos parece realmente crítica y no parece haberse sopesado con la suficiente atención en el desarrollo ulterior de la normativa europea.

BEPS (conforme indica el último pilar antes referido) trata de asegurar la transparencia, al tiempo que se promueve un aumento tanto de la certidumbre

17 Action 6 («*Prevent treaty abuse*»), 7 («*Prevent the artificial avoidance of PE status*») y 8 a 10 («*Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation*»).

18 Action 11 («*Establish methodologies to collect and analyse data on BEPs and the actions to address it*»), 12 («*Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements*»), 13 («*Re-examine transfer pricing documentation*») y 14 («*Make dispute resolutions mechanisms more effective*»).

19 Trabajo de la OCDE, compuesto por 15 acciones e impulsado por el G-20, y auspiciado por la mayoría de los países más ricos del mundo (marco inclusivo).

20 En BEPS se identifica este concepto con el «promotor»; es decir, con alguien que, de una manera muy activa, está generando ideas para sus clientes. No lo identifica con el concepto de «intermediario secundario», cuya actuación podemos calificarla como «neutral».

21 *Vid.* Anexo 6, pp. 134-135.

22 Traducido como mecanismo. A nuestro juicio esta traducción resulta un tanto desafortunada, de cara a su transposición al Ordenamiento jurídico de algunos Estados miembros, como ocurre en el caso español.

23 Traducido como «*señas distintivas*».

24 Este será uno de los aspectos que más conflictividad está generando con la transposición de la DAC 6 a nuestro Ordenamiento, como tendremos ocasión de comprobar posteriormente.

25 DO L 64 de 11.3.2011, p. 1/12.

como de la predictibilidad²⁶. El resultado final se configura como una «*Best Practice*» (mejor práctica, no obligatorio, basado en experiencias anglosajonas) en un «marco modular», cuyos objetivos son el conocimiento temprano de esquemas potencialmente agresivos, la identificación de los promotores y de los usuarios, la prevención (por la existencia del deber de comunicar) y la presión en el «mercado de la elusión fiscal».

A la vista de lo hasta aquí expuesto, podemos interpretar la DAC 6 como la translación –ciertamente excesiva– al Derecho de la Unión Europea de las propuestas realizadas en la referida Acción 12. En el mismo sentido, otros países terceros las están llevando a la práctica en sus respectivas jurisdicciones²⁷, incluyendo la obligatoriedad de comunicar algunos esquemas no previstos en la normativa comunitaria y ampliando la lista de supuestos en los que debe informar el sujeto obligado²⁸. Estas discrepancias complicarán, sin duda, el buen funcionamiento del ambicioso modelo.

En un futuro incluso parece que tendremos un MDR más amplio que el circunscrito a la propia Unión Europea (UE). Aparentemente, la vocación del Plan BEPS es, en un estadio posterior, lograr la firma de un convenio multilateral²⁹ que permita el intercambio automático de información por parte de todos los países signatarios.

1.3. La Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y sus sucesivas modificaciones

Partiendo de los informes publicados en 2008, 2011 y 2013, y en el marco del Plan BEPS de la OCDE, se publica la DAC. La misma establece un sistema para la cooperación segura entre las autoridades tributarias nacionales de los Estados miembros y fija las normas y los procedimientos a aplicar cuando inter-

26 «Escenario, pues, en que el principio de seguridad jurídica, en que, en su caso, debe integrarse en concepto de transparencia, debe convertirse en guía irrenunciable de un correcto cumplimiento tributario de los distintos obligados siendo indiscutible el mayor valor del mismo frente a la transparencia, así como su irremplazable función de salvaguarda de los contribuyentes» [Sánchez López, M.ª.E. (2021). *La seguridad jurídica y ...*, op. cit.].

27 Este es el caso de México donde, a partir del 01.01.2020, se obliga a reportar a las autoridades fiscales (SAT) aquellos esquemas que impliquen un beneficio fiscal (cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución) en el país. Estos esquemas serán reportables bien cuando impliquen la obtención (directa o indirectamente) de un beneficio fiscal en México, bien en los casos en los que reúnan alguna de las catorce características indicativas de un comportamiento de planificación fiscal agresiva (previstas en la norma).

Por su parte, en Argentina, la Resolución General 4838/2020 sobre la implementación del régimen de información de planificaciones fiscales tributarias (publicada en el Boletín Oficial de la República Argentina con fecha 20 de octubre de 2020) establece la obligación de informar sobre determinadas «estrategias de planificación fiscal» (tanto transfronterizas como domésticas), y prevé un periodo transitorio con una obligación de información antes del 29 de enero de 2021. Esta Resolución señala que la información obtenida podrá ser objeto de intercambio con aquellas jurisdicciones con las cuales Argentina tenga vigentes instrumentos para el intercambio de información (como, a modo de ejemplo, sería el caso de España).

28 En México el contribuyente deberá comunicar la información relativa a los esquemas reportables ejecutados con anterioridad al ejercicio 2021.

29 Vid. OECD (2019): *International Exchange Framework for Mandatory Disclosure Rules on CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, Paris.

cambien información con fines fiscales³⁰. En este marco, el «intercambio automático»³¹ de la información relativa a los mecanismo tiene especial incidencia a la hora de evaluar el reporte (la exigencia de informe) en el conjunto del sistema tributario.

En principio, la obligación de información va a afectar a todos los tributos³², excluyendo aquellos en los que ya exista una armonización fiscal dentro de la UE. En este sentido, la legislación se aplica a todos los Impuestos, a excepción de los siguientes: Impuesto sobre el Valor Añadido y aranceles; Impuestos Especiales contemplados en otras normativas o procedimientos de cooperación de la Unión; cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social abonables al país de origen de la persona; tasas de los certificados y demás documentos expedidos por las autoridades públicas; y, por último, derechos de carácter contractual, como el pago por los servicios públicos.

Fundamentalmente, habrá que prestar especial atención a la imposición directa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes) a efectos de evaluar si nos encontramos ante un mecanismo sobre el que haya de informarse o no.

En este sentido, las autoridades nacionales deberán facilitar de manera espontánea información a sus homólogos de otros Estados miembros de la UE lo antes posible, y a más tardar en el plazo de un mes a partir de la fecha en que dispusieron de la misma, si: creen que puede existir una reducción o una exención anormales de impuestos en otro país de la UE; una persona en un país recibe una reducción o exención de impuestos que aumente su obligación de contribuir en otro país, las operaciones entre dos personas de países diferentes suponen una disminución del impuesto para una de ellas o para ambas, las transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas pueden suponer una disminución del impuesto; y, por último, reciben información de otra autoridad que podría ser pertinente para evaluar su deuda tributaria.

Las autoridades nacionales de dos o más Estados miembros podrán acordar efectuar controles simultáneos de contribuyentes en los que ambos estén interesados; pedir información de retorno a las autoridades que la utilizan (esta información debe facilitarse en un plazo de tres meses); y, finalmente, compartir la información de terceros países con sus homólogos de la Unión Europea si la consideran de utilidad.

En el transcurso de los últimos años, la DAC ha sido objeto de sucesivas modificaciones «a fin de dar cabida a nuevas iniciativas en el ámbito de la transparencia fiscal a escala de la Unión Europea»³³: Directiva 2014/107/UE, de 9 de

30 Vid. Calvo Vérguez, J. (2021). El largo camino de la modificación de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Última parada: la aprobación de la DAC 7. *La Ley Unión Europea* (92), p. 3.

31 Entendido como «la comunicación sistemática de información preestablecida a otro Estado miembro, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad» [art. 39 a) DAC].

32 Vid. art. 2 DAC.

33 Vid. Cámara Barroso, M.^ªC. (2018). Revelación de mecanismos..., *op. cit.*, p. 575.

diciembre (DAC 2)³⁴; Directiva (UE) 2015/2376, de 8 de diciembre (DAC 3)³⁵; Directiva (UE) 2016/881, de 25 de mayo (DAC 4)³⁶; Directiva (UE) 2016/2258, de 6 de diciembre (DAC 5)³⁷; Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo (DAC 6)³⁸; y Directiva (UE) 2021/514, de 22 de marzo (DAC 7)³⁹.

34 Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (DO L 359 de 16.12.2014, p. 1/29).

35 Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DO L 332 de 18.12.2015, p. 1/10).

36 Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DO L 146, de 3.6.2016, p. 8/21).

37 Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales (DO L 342 de 16.12.2016, p. 1/3).

38 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 (DO L 139 de 5.6.2018, p. 1/13).

39 Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DO L 104 de 25.3.2021, p. 1/26). La Directiva introduce nuevas obligaciones para los operadores digitales, quienes deberán comunicar los ingresos obtenidos por los vendedores en sus plataformas. Esta obligación se extiende también a los operadores de plataformas extranjeros (aquellos que no son residentes fiscales en la Unión Europea, no se hayan constituido ni estén administrados en la UE, o no tengan un establecimiento permanente en la UE), quienes deberán registrarse en un Estado miembro de la UE y comunicar la información en el mismo. Del mismo modo, las obligaciones de información abarcarían tanto las actividades transfronterizas como las no transfronterizas, excluyéndose expresamente a las denominadas «entidades estatales» del deber de suministrar esta información.

El ámbito de aplicación de la Directiva no se circunscribe exclusivamente a las ventas realizadas a través de estas plataformas, sino que incluye también las prestaciones de servicios, el arrendamiento de bienes inmuebles y el arrendamiento de vehículos.

Esta Directiva contempla las inspecciones conjuntas como instrumento adicional disponible para la cooperación administrativa entre los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad, complementario al marco existente que establece las posibilidades en cuanto a presencia de funcionarios de otros Estado miembro en las oficinas administrativas, participación en investigaciones administrativas, así como controles simultáneos [vid. considerando (25)].

Las investigaciones administrativas llevadas a cabo conjuntamente por las autoridades competentes de dos o más Estados miembros estarían relacionadas con una o varias personas, cuando sean de interés común o complementario para esos Estados miembros. Las inspecciones conjuntas pueden contribuir de manera importante a un mejor funcionamiento del mercado interior. Deben estar estructuradas para ofrecer seguridad jurídica a los contribuyentes mediante normas procedimentales claras, con inclusión de medidas para reducir el riesgo de doble imposición.

Con el fin de garantizar la seguridad jurídica, habrá de prestarse especial atención a los principales detalles de las inspecciones conjuntas, como aquellos relativos al plazo determinado de respuesta a una solicitud de inspección conjunta, el alcance de los derechos y obligaciones de los funcionarios que participen en una inspección conjunta y el proceso de elaboración de un informe final de inspección conjunta. Estas disposiciones no deben interpretarse en el sentido de que prejuzguen cualquier proceso que se lleve a cabo en un Estado miembro de conformidad con su legislación nacional como consecuencia o en seguimiento de la inspección conjunta (E.g. el cobro o la determinación del impuesto mediante una decisión de las autoridades tributarias de los Estados miembros, un procedimiento de recurso o resolución relacionado con esta o las vías de recurso derivadas de dichos procesos).

2. Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo: La denominada «Directiva de intermediarios fiscales» (DAC 6)

2.1. Planteamiento

Así pues, teniendo en cuenta las iniciativas existentes hasta el momento⁴⁰, la influencia del Plan BEPS y la intención de combatir el *avoidance* fiscal en las multinacionales, comienza a negociarse la DAC 6 en la Unión Europea, impulsada por cinco países –entre ellos España–. La Directiva logra un consenso (de modo demasiado acelerado) y en junio de 2018 es aprobada. Se conoce por el acrónimo DAC 6, ya que representa la quinta modificación de la DAC⁴¹.

La importancia de la misma radica en el hecho de ser una norma completamente nueva, que obliga a suministrar información sobre mecanismos; es decir, obliga a determinadas personas a revelar a la Administración tributaria datos

Con idéntica finalidad, el informe final de una inspección conjunta debe reflejar las conclusiones acordadas por las autoridades competentes de que se trate. Además, las autoridades competentes interesadas también deben poder acordar que el informe final de una inspección conjunta incluya cualquier cuestión sobre la que no se haya podido alcanzar un acuerdo. En este sentido, las conclusiones mutuamente acordadas del informe final deben tenerse en cuenta en los instrumentos pertinentes emitidos por las autoridades competentes de los Estados miembros participantes tras la inspección conjunta [vid. considerando (26)].

Asimismo, conviene establecer que las inspecciones conjuntas se lleven a cabo de manera previamente acordada y coordinada (art. 12 bis), siempre de conformidad con la legislación y los requisitos de procedimiento del Estado miembro en el que se realicen las actividades de una inspección conjunta.

Dichos requisitos también pueden incluir la obligación de garantizar que los funcionarios de un Estado miembro que hayan participado en la inspección conjunta en otro Estado miembro también participen, si es preciso, en cualquier proceso de reclamación, revisión o recurso en dicho Estado miembro. En este sentido, los derechos y obligaciones de los funcionarios que participen en la inspección conjunta, cuando estén presentes en actividades realizadas en otro Estado miembro, deben determinarse de conformidad con la legislación del Estado miembro en el que se realicen tales actividades. Asimismo, a la vez que se respeta la legislación del Estado miembro en el que se realicen las actividades de una inspección conjunta, los funcionarios de otro Estado miembro no deben ejercer ninguna competencia que exceda las que les confiere la legislación de su Estado miembro [vid. considerandos (27) y (28)].

A través de la Directiva (UE) 2021/514, de 22 de marzo, se introduce el art. 5 bis en la DAC, incorporando el concepto de «pertinencia previsible» de la información, y ampliando el mismo a las solicitudes grupales. En el mismo sentido, se modifica el apartado 2 del art. 20 DAC de cara a sustituir, en los casos de requerimientos grupales, la exigencia de identificación de la persona sometida a examen o investigación por «una descripción detallada del grupo».

En definitiva, se pretende evitar que ciertos contribuyentes no declaren las rentas obtenidas en transacciones digitales sin que, además, las autoridades de los Estados miembros tengan la información que les permita controlar dichas rentas, considerando que la información puede ser útil a efectos de asegurar que todos los contribuyentes paguen su «parte justa de impuestos». De esta forma, «las AATT deben ver en las plataformas tecnológicas e interfaces digitales un instrumento excepcional para el logro de datos con trascendencia tributaria y un excelente aliado en la lucha contra el fraude fiscal internacional» [Carbajo Vasco, D. y Domingo Daza, J.F. (2021). El uso de las plataformas tecnológicas como instrumento de control tributario. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* (16). p. 13].

40 Entre otros, Reino Unido (2004), Sudáfrica (2003), Irlanda (2011), Portugal (2008), EEUU (1984), Canadá (1989).

41 También denominada «Directiva de intermediarios financieros» (DAC 6) [vid. Rodríguez Márquez, J. (2022). La denominada «directiva de intermediarios fiscales» (DAC 6). En F. Serrano Antón, *Fiscalidad Internacional* (2). (8ª ed.) Ediciones CEF, p. 1.469].

sobre cuestiones relacionadas con la planificación fiscal internacional de cara a que ésta los comparta con el resto de Administraciones tributarias europeas, en un momento inicial o temprana⁴².

La DAC 6 establece un modelo de *MDR*, que no se limita al ámbito de la fiscalidad, sino que tiene un perímetro más amplio, engranando con el cumplimiento normativo. Los protagonistas van a ser los intermediarios, en un sentido muy amplio y difícil de concretar. En la medida en que estos estén protegidos por el secreto profesional, no reportarán, debiendo hacerlo en estos casos bien el propio contribuyente bien otros intermediarios.

Su puesta en práctica va a exigir un gran esfuerzo de cumplimiento para capturar los mecanismos susceptibles de ser reportados, ya que no están claramente delimitados, y además el plazo para reportar es extraordinariamente corto (treinta o cinco días naturales). Todo ello ha obligado a realizar una serie de actuaciones administrativas para garantizar un buen cumplimiento normativo por parte de los intermediarios.

Esta norma de extraordinaria importancia puede significar un cambio en la forma de trabajar de los intermediarios (abogados, economistas, asesores fiscales, etc.), particularmente a la hora de enfocar sus relaciones con los clientes multinacionales. Correlativamente va a suponer un nuevo paradigma en la relación de las empresas con los intermediarios (proveedores de servicios, etc.), ya que esta norma afecta transversalmente a la relación entre el obligado tributario interesado y los intermediarios. Los OTIs están siendo paulatinamente más sensibles a la misma, y les va a preocupar realizar un cumplimiento controlado del suministro de información.

¿A qué se debe esta nueva obligación de intercambio de información automático no público (*non-public automatic exchange of information*) en la UE? Poniendo en contexto la normativa, debemos situarnos a comienzos del siglo XXI. En menos de una década, en el ámbito de la fiscalidad internacional, se desmoronan los secretos bancarios, todas las Administraciones tributarias comienzan a compartir información, se comienza a hablar de transparencia, de *anti-avoidance*⁴³; cuestiones todas ellas no tratadas hasta el momento con la suficiente atención.

42 En todo caso, no podrá ser reprobado el comportamiento del obligado cuando tal calificación suponga un estado de cosas no imputable, como es la ausencia de una adecuada armonización de los ordenamientos nacionales generadora de errores y distorsiones, o por el establecimiento tributaciones nacionales que busquen competir «agresivamente» con otros Estados. La planificación fiscal agresiva a evitar no deriva del mero aprovechamiento de ventajas fiscales, ni de las lagunas o defectos normativos de los ordenamientos nacionales. A nadie se le puede exigir tributar de acuerdo con un deber ético no normativizado, ni al empleo de la negociación más beneficiosa para la recaudación. La planificación agresiva que precisa ser corregida ha de ser fruto de la conducta ilegal del obligado, y únicamente lo será cuando se trate de una elusión en la que se aplique la norma contrariando su espíritu para obtener un beneficio fiscal [Vid. Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y..., *op. cit.*].

43 «Las prioridades políticas actuales en materia de fiscalidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor. Así pues, es imprescindible restablecer la confianza en la equidad de los sistemas fiscales y permitir a los gobiernos ejercer de forma eficaz su potestad tributaria» [considerando (I) de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (DO L 193, de 19.07.2016, p. 1)].

Básicamente, a la lucha, no contra el fraude, si no contra la evasión fiscal⁴⁴. En este sentido, todos los actores están de acuerdo en que exista transparencia, información y en que las Administraciones tributarias se doten de mayores recursos para combatirla en operaciones internacionales. Cada vez se presta una mayor atención a la fiscalidad de los grupos de empresas multinacionales⁴⁵.

Los objetivos fundamentales de la DAC 6, básicamente, son los siguientes: por un lado, la obtención por parte de las distintas Administraciones tributarias de la información tributaria como consecuencia del reporte de información; y, por otro, un objetivo de carácter disuasorio (en la medida en que los sujetos obligados declaren los mecanismos, existirá un instrumento de disuasión de cara a que no se desarrollen los mismos)⁴⁶.

Habrán de tenerse en cuenta dos principios: el hecho de que se declaren estos mecanismos no va a provocar un riesgo reputacional para el obligado tributario (aunque podría conllevarlo). Por otra parte, la falta de reacción por parte de la Administración ante un mecanismo comunicado no va a implicar que ese mecanismo haya sido «aceptado».

2.2. Obligaciones

La DAC 6 no impone únicamente la obligación de comunicar los mecanismos a la Administración tributaria (o, en su caso, a la Administración tributaria foral), si no que establece cinco obligaciones. La obligación principal, ciertamente, es la que tienen los intermediarios y, subsidiariamente, los OTIs. En este sentido, ambos van a tener que emplear el Modelo 234⁴⁷ de cara a comunicar a la AT los mecanismos objeto de la Directiva. Este Modelo no es lo que podría denomi-

44 «Si bien los ciudadanos, los consumidores y las pequeñas empresas pagan su parte con tasas impositivas efectivas del 40% o más, muchas grandes multinacionales no lo hacen» [(intervención de la Eurodiputada Irene Tinagli en el debate en Pleno, de fecha 16.12.2019). <https://www.europarl.europa.eu/news/es/press-room/20191212IPR68924/parliament-keeps-up-pressure-to-tax-digital-economy-more-fairly> (último acceso 30 de noviembre de 2022)].

45 «Las Administraciones tributarias de los diferentes países están desarrollando mecanismos para ser tan globales como los propios contribuyentes. Y junto al movimiento hacia la transparencia y cooperación fiscal internacional, tendencia que ya ha cristalizado, se están produciendo otros movimientos. En primer lugar, las Administraciones tributarias están desarrollando enfoques más sustancialistas en lo que se refiere a la supervisión en lo que se refiere a la supervisión de las operaciones de planificación fiscal internacional y concretamente de las estructuras de los grupos multinacionales. En segundo lugar, se está tratando de trasladar al ámbito fiscal los principios propios de la Gobernanza Corporativa» [Calderón Carrero, J.M. (2011). Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal. *Contabilidad y Tributación* (343), p. 83].

46 «La finalidad de la obligación introducida no es sólo allegar más información sino el evitar la planificación potencialmente agresiva. No sólo se desea informar, para prevenir, sino también para disuadir de realizar determinadas prácticas. De ahí que uno de los principales objetivos en tal regulación es evitar que los intermediarios conciban y/o comercialicen tales operaciones potencialmente peligrosas. Se establece así, de manera expresa, una obligación positiva de informar con una finalidad implícita que implica una conducta negativa de abstenerse de realizar» [Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y..., *op. cit.*].

47 <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/G146.shtml> (último acceso 30 de noviembre de 2022).

narse un modelo al uso, al igual que los modelos habituales manejados donde se incorporan, fundamentalmente, magnitudes y datos, si no que recoge descripciones o relatos. Consta de ocho datos o conjunto de datos, siendo el plazo para su comunicación de treinta días naturales, contados desde el devengo de la obligación de declarar⁴⁸.

La DAC 6 distingue entre dos tipos de intermediarios fiscales: el intermediario primario (o principal) y el secundario. El intermediario fiscal primario o principal incluye a quien diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición o gestione la ejecución de una operación o acuerdo calificado a efectos de la DAC 6 como esquema de planificación fiscal potencialmente agresiva. Por su parte, el denominado intermediario fiscal secundario incluye a toda persona o entidad que conoce, o que razonablemente cabe suponer que conoce, que se ha comprometido a prestar ayuda, asistencia o asesoramiento en ese tipo de operaciones o acuerdos⁴⁹.

En el ámbito de los intermediarios secundarios, el nacimiento de la obligación de declarar tiene un componente difícil de comprender, teniendo en cuenta que para estos intermediarios la obligación de declarar nace desde el momento en que prestan su servicio de asesoramiento, ayuda y asistencia (concretamente, cuando facilitan a su cliente un informe o un entregable), con independencia de que ese mecanismo se esté ejecutando por el cliente⁵⁰.

Además del Modelo 234, existe una segunda obligación representada por el Modelo 235⁵¹. La misma es sólo para intermediarios (no para el obligado tributario interesado). Afecta a los supuestos en los que el intermediario diseña un mecanismo para, en un momento posterior, ponerlo a disposición de terceros en otros países. Por lo tanto, habrá que reportar a la autoridad fiscal, en primer lugar, a través del Modelo 234 y, en segundas y sucesivas ocasiones –en las que se produzca la puesta a disposición de terceros del referido mecanismo de planificación fiscal comercializable o normalizado–, a través del Modelo 235, o «modelo de actualización».

El Modelo 236⁵², por su parte, es genuinamente español; es decir, no existe ningún otro Estado miembro de la UE donde exista el mismo. Es un modelo que se aplica únicamente a los OTIs. En este sentido, todas las empresas multina-

48 En algunos casos, la obligación de declarar está íntimamente relacionada con la entrada en funcionamiento, puesta a disposición o primera fase de ejecución del mecanismo transfronterizo de planificación fiscal.

49 «La redacción contenida en la DAC 6, sin embargo, sugiere que no se impone a los intermediarios un deber de diligencia reforzado. Así, se trata de analizar, simplemente, si, teniendo en cuenta la información disponible y la experiencia y conocimientos del asesor, puede presumirse que sabía el verdadero alcance del esquema y su sujeción a la obligación de notificación. Por tanto, no estamos más que ante una admisión de la prueba del conocimiento a través de indicios, pero no se impone a los intermediarios ningún deber de investigación sobre aquellos clientes que los contratan o sus asesores» [Rodríguez Márquez, J. (2022). La denominada «directiva de...», *op. cit.*, p. 1.473].

50 Esta situación, en nuestro criterio, puede situar a los intermediarios secundarios en un escenario absurdo donde se reporten a la AT asesoramientos que el cliente no va a ejecutar; lo cual resulta, ciertamente, ilógico.

<https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/GI47.shtml> (último acceso 24 de nov. de 2022).

51 Obligación a la que se ha dado gran relevancia por parte de la Administración tributaria española. 52 <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/GI48.shtml> (último acceso 30 de noviembre de 2022).

cionales que dispongan de mecanismos (que se incardinan dentro de la DAC 6) realizados o utilizados, deberán cumplimentar anualmente el Modelo 236, a través del cual comunican a la Administración la utilización de los referidos mecanismos. Como particularidad, cabe destacar que esta obligación se aplica por cualquier utilización de un mecanismo en España, no resultando obligatoria la existencia de comunicación previa.

Por tanto, el Modelo 236 tiene dos virtualidades destacables: por un lado, que la Administración pueda realizar un seguimiento práctico de la aplicación de los mecanismos por parte de quienes los están utilizando; por otro, volver a capturar comunicaciones de mecanismos. De este modo, en los supuestos en los que el mecanismo no haya sido reportado por el intermediario, el contribuyente tendrá obligación de reportarlo a la Administración en el momento de su aplicación, incluyendo entre los datos objeto de comunicación la identificación del intermediario que ha participado en la operación. De manera que pueda cruzarse la referida información para detectar posibles incumplimientos.

Así pues, el Modelo 236 es una especie de ariete tanto de cara a verificar la aplicación de los mecanismos como de cara a controlar a los intermediarios, identificados por los OTIs, que no hubieran declarado en su momento los mecanismos a través de los Modelos 234 ó 235. Teniendo en cuenta lo expuesto, el Modelo 236 va a resultar fundamental para fomentar el cumplimiento fiscal por parte de los grupos de empresas multinacionales.

Hasta ahora hemos analizado tres obligaciones⁵³. A continuación, vamos a referirnos a otras dos obligaciones que han sido calificadas como obligaciones entre particulares; ya que, en vez de colocar en frente a la autoridad fiscal, enfrentarán a los intermediarios entre sí, a los OTIs entre sí o a intermediarios y OTIs entre ellos.

En este sentido, la cuarta obligación afecta a la comunicación del secreto profesional. Todo intermediario, una vez haya llegado a la conclusión que debe aplicar su secreto profesional a efectos de la DAC 6, deberá comunicarlo tanto al resto de intermediarios que conozca como al obligado tributario interesado, remitiéndoles una comunicación –a tenor del modelo publicado por la Administración⁵⁴–, donde les comunique su condición de intermediario y el mecanismo reportable ante el que se encuentra, explicitando que no reportará el mismo, acogiéndose a su secreto profesional.

La dispensa de la obligación de declarar por parte de los intermediarios, en los supuestos en los que invoquen el secreto profesional a los efectos de aplicación de la DAC 6, exige comunicarlo tanto al resto de los intermediarios como al obligado tributario; ya que, en los casos en los que los intermediarios se acogan al secreto profesional, trasladarán la obligación de reportar a este último. Está comunicación deberá realizarse en un plazo de cinco días –entendemos

53 Modelo 234 (intermediarios y obligados tributarios), Modelo 235 (sólo intermediarios) y 236 (sólo obligados tributarios).

54 *Vid.* Comunicación del intermediario eximido de la obligación de informar de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por el deber de secreto profesional.

que son días hábiles al no especificarse en la normativa— desde el devengo de la obligación de declarar⁵⁵.

Finalmente, la quinta obligación se impone a todos aquellos intermediarios, que hayan presentado los Modelos 234 ó 235, que además deberán remitir otro modelo —previsto y publicado por la Administración⁵⁶— al resto de intermediarios en el plazo de cinco días naturales (*esta vez se señala expresamente*), comunicándoles que ya han reportado; no así, al obligado tributario interesado. Sí el que reporta es el obligado tributario interesado, en estos casos deberá enviar la misma comunicación en idéntico plazo (cinco días naturales) al resto de OTIs que concurran en el mecanismo⁵⁷.

2.3. Plazos

Ahora bien, siendo consciente de la demora en el proceso de transposición por parte de algunos Estados miembros⁵⁸, las perturbaciones provocadas por la pandemia de COVID-19⁵⁹ y el efecto significativo que las mismas han tenido en los presupuestos, los recursos humanos y el funcionamiento de las autoridades tributarias de los Estados miembros⁶⁰; y teniendo en cuenta la necesidad de mantener los esfuerzos realizados hasta el momento, el Consejo de la Unión Europea consideró necesario ofrecer a los Estados miembros la opción de diferir el plazo para el intercambio de información sobre las cuentas financieras cuyos beneficiarios sean residentes fiscales en otro Estado miembro, a fin de que los mismos (Estados) pudieran ajustar sus plazos nacionales para la presentación de la referida información por parte de las entidades financieras obligadas a comunicar información.

En el mismo sentido, también se ofreció a los Estados miembros la opción de diferir los plazos de cara a la presentación y el intercambio de información sobre

55 Por tanto, se va a requerir gran agilidad por parte de los intermediarios para que, desde el devengo de la obligación, en el plazo de cinco días hábiles, comuniquen su secreto profesional.

56 *Vid. Comunicación de presentación de la declaración informativa de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por un intermediario que determina la exención de presentación del resto de intermediarios.*

57 *Vid. Comunicación de presentación de la declaración informativa de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por un obligado tributario interesado que determina la exención de presentación del resto de obligados tributarios interesados.*

58 Como consecuencia de la demora en la transposición, el 24 de enero de 2020 la Comisión Europea remitió una nota formal al Gobierno de España solicitando más información acerca de la demora en la transposición e instándole a que proceda a la misma a la mayor brevedad posible.

59 Como son los graves riesgos para la salud pública y otras dificultades, las medidas de confinamiento impuestas por los Estados miembros y la grave perturbación en la actividad de muchas entidades financieras y personas sujetas a la obligación de comunicar los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, las graves perturbaciones de orden laboral provocadas principalmente por las condiciones de trabajo a distancia a causa del confinamiento en la mayoría de los Estados miembros, la afección (en sentido negativo) de la capacidad de las autoridades tributarias de los Estados miembros para recopilar y procesar los datos.

60 «Habida cuenta de que las perturbaciones económicas provocadas por la pandemia de COVID-19 han tenido un efecto significativo en los presupuestos, los recursos humanos y el funcionamiento de las autoridades tributarias de los Estados miembros» [considerando (8) DAC 6].

los mecanismos sujetos a comunicación de información⁶¹. Entendiendo, no obstante, que dicho diferimiento no debe alterar la estructura y el funcionamiento establecidos por la DAC, así como afectar a los elementos esenciales de la obligación de comunicación e intercambio de información con arreglo a la DAC; o, lo que es lo mismo, el diferimiento deberá garantizar que no se quede sin presentar o intercambiar ninguna información que deba comunicarse durante el período del mismo.

La Directiva (UE) 2020/876 concede al Consejo la posibilidad de que, unánimemente y a propuesta de la Comisión, acuerde prorrogar una vez más el período de aplazamiento, por un máximo de tres meses adicionales, en función de la evolución de la pandemia. Sin perjuicio de todo ello, el comienzo de la aplicación de la DAC 6 sigue siendo el 1 de julio de 2020 y los mecanismos realizados durante el aplazamiento también tendrán que ser notificados cuando dicho aplazamiento finalice.

La Directiva (UE) 2020/876⁶² en la que se encuadra la prórroga uniforme de plazos⁶³, introduce dos nuevos artículos en la DAC 6⁶⁴. En este sentido, la fecha de comunicación de los mecanismos correspondientes al «período transitorio»⁶⁵ se prorroga hasta el 28 de febrero de 2021. Por su parte, el plazo de 30 días de cara a comunicar los mecanismos transfronterizos del Anexo IV DAC 6 comenzará el 1 de enero de 2021 en los siguientes supuestos: cuando el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución, esté listo para su ejecución o la primera fase de su ejecución se realice entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2020; o cuando los «intermediarios secundarios» involucrados presten (directamente o a través de otras personas) ayuda, asistencia o asesoramiento entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2020.

En el caso de los mecanismos comercializables, el primer reporte periódico por parte de los intermediarios tendrá lugar el 30 de abril de 2021. En coherencia con lo anterior, la fecha del primer intercambio de información por parte de los Estados miembros sobre los mecanismos transfronterizos del Anexo IV DAC 6 se aplaza hasta el 30 de abril de 2021.

61 Algunos Estados Miembros declinaron acogerse a esta prórroga, dado el avanzado estado de los trabajos previos de cara a la transposición de la DAC 6 en sus respectivas jurisdicciones. Tal es el caso de Alemania y Finlandia, entre otros.

62 Directiva (UE) 2020/876 del Consejo, de 24 de junio de 2020, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE para hacer frente a la urgente necesidad de diferir determinados plazos para la presentación y el intercambio de información tributaria a causa de la pandemia de COVID-19 (DO L 204, de 26.06.2020).

63 Entendemos que el Consejo no pospone; por el contrario, exige a los Estados miembros que, aun teniendo en cuenta las dificultades causadas por la pandemia, se mantengan los plazos de transposición –y entrada en vigor– de la normativa necesaria de cara a aprobar los medios de declaración a fin de que los sujetos obligados puedan cumplir con la DAC 6, adelantando un mes (de julio a junio de 2020) la fecha prevista para que los Estados apliquen la misma.

64 *Vid.* arts. 27 bis y 27 ter de la Directiva 2011/16/UE.

65 mecanismos transfronterizos cuya primera fase de ejecución haya tenido lugar entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020.

3. Transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo, al Ordenamiento tributario español

3.1. Cuestiones previas

En España, a diferencia de lo que ha ocurrido en la mayoría de Estados miembros, no es hasta diciembre de 2020 cuando se publica en el Boletín Oficial del Estado la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁶⁶, transponiendo la Directiva (UE) 2018/822 en aquellos aspectos que requieren norma con rango de Ley (en adelante, Ley 10/2020).

No será hasta el 7 de abril de 2021 cuando se publique el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, 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, completando la modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, realizada por la Ley 10/2020 (en adelante, Real Decreto 243/2021). De este modo, se regula la obligación de declaración de los mecanismos en los cuales concurren determinadas circunstancias («señas distintivas»). Habrán de declararse ante la Administración tributaria española siempre que concurren los criterios de conexión definidos⁶⁷.

A continuación, pocos días después, se aprobarán los modelos de «declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal» (modelo 234), «declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables» (modelo 235) y «declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal» (Modelo 236)⁶⁸, a través de la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril de 2021 (en adelante, Orden HAC/342/2021).

Finalmente, para cumplir con las obligaciones previstas en la Disposición adicional vigésima cuarta de la LGT y desarrolladas en el art. 45 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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 (en adelante, RGAYPT), serán aprobados los modelos de comunicaciones

66 BOE núm. 340, de 30.12.2020.

67 «Parece obvio que las tradicionales prisas de final de año impidieron al Legislador trasponer de verdad el contenido de la Directiva. Y lo dejó para que lo hiciera el reglamento. El problema es que con ello no se reparó en que el tradicional principio de reserva de ley tributaria –art. 8 Ley General Tributaria– saltaba por los aires. En conclusión: la trasposición de la Directiva hay que leerla en la norma reglamentaria, no en la Ley 10/2020, que, en el mejor de los casos –y, desde luego, sin alardes técnicos– se limitó a regular el régimen sancionador. Salta por los aires el principio de reserva de ley tributaria» [Martín Queralt, J. (2021). Deberes de información y secreto profesional. *Carta Tributaria. Revista de Opinión* (74), p. 3].

68 Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de «declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos 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 fiscal» (BOE núm. 88, de 13.4.2021).

entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos objeto de declaración, mediante Resolución de 8 de abril de 2021⁶⁹.

En la mayor parte de los Estados miembros (Alemania, Holanda, Italia, Polonia, etc.), una normativa como la presente, novedosa a la vez que compleja en su aplicación, ha sido acompañada de «guías interpretativas» destinadas a proporcionar información rápida y concisa sobre los aspectos más complejos. En el caso español, se ha optado por un formato, ya empleado anteriormente por la AEAT⁷⁰, como es el de «preguntas frecuentes»⁷¹, donde se intenta dar respuesta a ciento doce cuestiones sobre la obligación de información de mecanismos (modelos 234, 235 y 236).

Paralelamente, y en el ejercicio de sus competencias normativas, las Administraciones forales⁷² han aprobado su propia regulación. Por tanto, habrá de prestarse especial atención a los puntos de conexión por parte de los sujetos obligados a reportar conforme a la referida normativa foral⁷³.

3.2. Aspecto subjetivo: sujetos obligados al suministro de información

3.2.1. Intermediarios

Con carácter general, la obligación de declarar la tienen los intermediarios⁷⁴; y, en determinados supuestos, con carácter especial, los OTIs que, en definitiva, van a ser los contribuyentes para los cuales se desarrolla o realiza el mecanismo de planificación fiscal. Así pues, la primera pregunta que nos ten-

69 Resolución de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración (BOE núm. 88, de 13.4.2021).

70 Este formato ha sido utilizado por la AEAT en el Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, cuestiones censales y sistemas de identificación digital.

71 Preguntas frecuentes sobre la obligación de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (Modelos 234, 235 y 236).

72 Álava, Guipúzcoa, Navarra y Vizcaya. *Vid.* Moreno González, S. (2021). La transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: cuestiones abiertas y reflexiones en clave de cumplimiento cooperativo. En J.A Gómez Requena (coord.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. (1ª ed.) Aranzadi – Thomson Reuters, p. 272.

73 En el caso de Bizkaia, se publicó el Decreto Foral 5/2021, de 2 de febrero, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se desarrollan las nuevas obligaciones de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal mediante la modificación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia (Boletín Oficial de Bizkaia, núm. 28, de 11.2.2021), sin que se hubiera publicado hasta ese momento la orden foral que aprobara los modelos de declaración. Aún así, y teniendo en cuenta que la atención a alguno de los plazos previstos en el mismo resultaría de difícil o imposible cumplimiento, el mismo estaría quince días en vigor, hasta que se suspendiera temporalmente.

74 En sentido amplio del término, quedarían comprendidos abogados, asesores fiscales, gestores administrativos, titulados mercantiles, intermediarios financieros, intermediarios de entidades aseguradoras, etc.

dremos que formular es: ¿Quiénes son los «intermediarios»? Estos se definen en la DAC 6 en función de «lo que hacen» y no en función de «lo que son»; es decir, se definen en sentido objetivo. Por tanto, habrá de conocerse que actividades dan lugar a la condición de intermediario de cara a determinar quiénes son éstos y, por tanto, quienes tienen la obligación de declarar.

Tendrán la obligación de declarar aquellos que participan en el diseño, comercialización, organización de la ejecución, puesta a disposición (del mecanismo de cara a la ejecución) y gestión (de la ejecución del mecanismo). Por tanto, los sujetos que desarrollen todas estas operaciones, de forma directa, serán considerados como intermediarios principales.

Además, existen otros intermediarios denominados «intermediarios secundarios»⁷⁵, que ayudan, asisten o asesoran en la realización de las referidas actividades, a sabiendas de que se han 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 sujeto a comunicación de información⁷⁶.

Uno de los elementos fundamentales del ámbito subjetivo es el tratamiento del secreto profesional, al disponer la DAC 6 que «en determinados casos, el intermediario no está sujeto a la obligación de comunicar información debido a una prerrogativa de secreto profesional»⁷⁷.

En este sentido, 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 sujeto a comunicación de información cuando la referida obligación «vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro. [...] 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 definen sus profesiones»⁷⁸.

En España, este derecho de secreto profesional reconocido a los intermediarios, que los exime de la obligación de reportar la información a la Administración sobre el mecanismo, se recoge en el apartado 2 de la Disposición adi-

75 Ni en la Directiva ni en la normativa interna se utiliza este término.

76 Art. 45.4.a).2º del RGAYPT. A modo de ejemplo, un asesor fiscal (intermediario principal), dedicado a realizar determinadas planificaciones fiscales en las que concurre una señal distintiva –y, por tanto, obligado a reportar–, que utiliza una oficina de gestores (intermediario secundario) para asuntos administrativos (constitución de sociedades, registro, etc.). En principio, estarían ambos –intermediario principal e intermediario secundario– llamados a la presentación de la declaración, pero el intermediario secundario tendrá que tener un conocimiento íntegro del mecanismo, no siendo suficiente el conocimiento superficial de las estructuras que se están realizando.

77 *Vid.* considerando (8) DAC 6.

78 Apartado 5 del art. 8 bis ter DAC. Se han generado dudas en aquellos supuestos en que se gestione conjuntamente el mecanismo en dos Estados miembros con diferente nivel de protección. O también por la falta de uniformidad en caso de movilidad profesional. En este sentido, deberían poder comprobarse los mismos en el ámbito comunitario.

cional vigésima tercera de la LGT⁷⁹. Habría que distinguir dos ámbitos: un ámbito subjetivo (quién puede esgrimir el secreto profesional) y un ámbito objetivo (respecto de qué se puede esgrimir el secreto profesional).

En cuanto al primero, en principio, todos los que pudieran ostentar la consideración de intermediarios. En este sentido, ha existido un debate respecto de si este secreto profesional debía ser reconocido para todos los que tuvieran la consideración de intermediarios, o bien para aquel universo de intermediarios que ya lo tuvieran reconocido por el mero desarrollo de su profesión con base en la normativa sectorial. Al final, se optó por extender esta prerrogativa a todos los intermediarios, en tanto en cuanto todos están obligados y, en caso contrario, se podrían crear todo tipo de arbitrajes por lo que al asesoramiento fiscal se refiere⁸⁰.

Respecto al ámbito objetivo, queda cubierto el llamado «asesoramiento neutral», no el «asesoramiento participativo»⁸¹. Ambos criterios se encuentran reco-

79 A tenor del mismo, «estarán dispensados de la obligación de información por el deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5 del art. 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».

80 Este argumento es asumido por el Dictamen 1072/2019, al afirmar que «se debe eximir de la obligación de declarar no sólo a los abogados, que son los únicos profesionales mencionados por el art. 22 de la Ley 10/2010, sino a cualquiera intermediarios [...] En otro caso, es decir, si dicha exención se aplicase únicamente a los abogados y al resto de intermediarios, se podrían producir distorsiones en la competencia que –según reconoce la Dirección General de Tributos– aconsejan extender aquella a todos los intermediarios».

En el mismo sentido, *vid.* García Prats, F.A. (2019). La transposición de la Directiva..., *op. cit.*, p. 12. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ no comparte dicha argumentación, «en primer lugar, porque creemos que sólo se produciría la referida distorsión de la competencia si el secreto profesional se hubiese reconocido con un ámbito más extenso. Pero lo cierto es que, tal y como figura en el Proyecto de Ley DAC 6, se refiere a casos más teóricos que reales, donde, durante la concepción, comercialización o ejecución de la operación, se solicita un dictamen a los solos efectos de analizar si el esquema se adapta a la legalidad. Pero es, en todos los casos, un asesoramiento que no contribuye a la implantación del esquema. Se tratará, sin duda, de casos residuales que poca incidencia tendrán en el funcionamiento del mercado de la asesoría fiscal. En segundo lugar, ya que, ..., estamos ante un secreto profesional vinculado al derecho de defensa del contribuyente. Y lo cierto es que las labores de asesoramiento jurídico y defensa se encuentran atribuidas, en nuestro Derecho, a los abogados, no a una profesión inexistente, como es la de ser ‘intermediario fiscal’» [Rodríguez Márquez, J. (2020). *El secreto profesional y la trasposición de la DAC 6*. <https://elderecho.com/secreto-profesional-la-trasposicion-ladac-6> (último acceso 30 de noviembre de 2022); La denominada «directiva de..., *op. cit.*, p. 1.475].

81 «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», [Consejo General del Poder Judicial (2019). *Informe sobre el Anteproyecto de Ley de transposición de Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25-05-2018, que modifica 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 mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información y del Proyecto de RD que modifica el Rgto. Gral. 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 RD 1065/2007, de 27 de julio* (versión de 26.9.2019), p. 32].

gidos en el informe del Consejo General del Poder Judicial, que también hizo suyos el Consejo de Estado⁸².

En cualquier caso, aun quedando excepcionados de la obligación de la presentación de la declaración, los intermediarios deberían realizar una comunicación tanto al contribuyente –al cual le están prestando los servicios– como al resto de los intermediarios –si los hubiere en su caso– a través de un formulario, en donde se les comunica que no van a poder presentar la declaración como consecuencia de la prerrogativa del secreto profesional –en un plazo de cinco días a partir del correspondiente devengo de la obligación–.

Además, los intermediarios van a quedar excepcionados de la presentación de la declaración en aquellos casos en los que haya una multiplicidad de obligados tributarios interesados y otros hayan presentado la declaración⁸³. A estos efectos, será relevante el concepto de «prueba fehaciente», por cuanto a través de la misma los intermediarios podrán quedar eximidos de la obligación de presentar la declaración.

En este sentido, será «prueba fehaciente», en los casos en los que la declaración se presente ante la Administración tributaria española, el modelo aprobado por la AEAT⁸⁴, mientras que en los supuestos en los que la declaración se presente ante otras autoridades fiscales existe una libertad absoluta de pruebas, no siendo necesario que los obligados tributarios eximidos reciban una comunicación de que la declaración ha sido presentada por parte de otros obligados. Por tanto, será suficiente con que se conserve una «prueba fehaciente».

3.2.2. Obligados tributarios interesados (OTIs)

Por otra parte, en aquellos supuestos en los que no existe intermediario⁸⁵ se establece obligación de declarar a cargo del propio contribuyente. Éste también tendrá obligación de presentar declaración en aquellos supuestos en los que el intermediario esté en posesión y ejercite la prerrogativa del secreto profesional; o en aquellos casos en los que, existiendo intermediario, no existe criterio de

82 Consejo de Estado (2020). *Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley 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* (aprobado el 5.3.2020).

83 Continuando con el ejemplo de la nota n.º 76, si, además del referido asesor fiscal, existe otro asesor que también ha participado en el diseño de la operación, los dos estarían llamados a la presentación de la declaración; pero, si el otro asesor ha presentado la declaración, y el primero tiene una prueba fehaciente de que el otro asesor ha presentado la declaración, se verá eximido de dicha obligación.

84 A diferencia de los supuestos en los que opera la prerrogativa del secreto profesional, en estos supuestos la recepción de comunicación exime al receptor y no al declarante.

85 E.g. aquellos casos en lo que los abogados *in-house* de la compañía diseñan la operación.

conexión con la Administración tributaria española en virtud del cual esté obligado a presentar la declaración⁸⁶.

Al igual que sucedía con los intermediarios, también puede existir una multiplicidad de obligados; es decir, que varios interesados sean asesorados en un mismo mecanismo por parte de un intermediario que esté, por ejemplo, exento de la presentación de la declaración en virtud del secreto profesional. En estos casos, al igual que ocurría con los intermediarios, la presentación por parte de un obligado ante la Administración de la declaración exime al resto, siempre y cuando el resto de obligados conserven prueba fehaciente de esa presentación de la declaración por parte del otro (obligado).

A tenor del art. 3.23) DAC, se entiende por «empresa asociada» al obligado tributario, una persona vinculada a otra persona, como mínimo, en una de las siguientes formas: participa en la gestión de otra persona por estar en situación de ejercer una influencia notable sobre esta última; participa en el control de otra persona a través de una participación que supere el 25 por ciento de los derechos de voto; participa en el capital de otra persona mediante un derecho de propiedad que, directa o indirectamente, sea superior al 25 por ciento del capital⁸⁷; o, finalmente, tiene derecho al 25 por ciento o más de los beneficios de otra persona.

En los supuestos en los que más de una persona participe en la gestión, el control, el capital o los beneficios de la misma persona, todas las personas implicadas se considerarán empresas asociadas⁸⁸. Del mismo modo, si las mismas personas participan en la gestión, el control, el capital o los beneficios de más de una persona, todas las personas implicadas se considerarán empresas asociadas⁸⁹. Por último, una persona física, su cónyuge y sus ascendientes o descendientes directos se considerarán una sola persona⁹⁰.

86 E.g. supuesto en el que el asesoramiento a la compañía española esté realizado por un intermediario –residente en un tercer país– que no tiene ningún criterio de conexión con España (ni es residente en España, ni tiene un establecimiento permanente en España, ni está inscrito en ninguna asociación o colegio profesional español, ni está constituido de acuerdo con la normativa española, etc.).

87 En las participaciones indirectas, el cumplimiento de estos requisitos se determinará multiplicando los porcentajes de participación en los niveles sucesivos. Se considerará que una persona que posea más del 50% de los derechos de voto posee el 100% de dichos derechos.

88 Ello implica considerar empresa asociada a aquellas empresas que formen parte de un «grupo horizontal de empresas», que, de otro modo, no formaría parte de la definición del grupo de empresas (art. 42 del Código de Comercio) y, por lo tanto, no consolidarían contablemente; pero que, sin embargo, se considerarían empresas asociadas a efectos de la DAC 6.

89 A estos efectos, la persona que actúe conjuntamente con otra persona respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital de una entidad será tratada como el titular de una participación en la totalidad de los derechos de voto o de la propiedad del capital de dicha entidad correspondientes a la otra persona (art. 3.23 DAC).

90 Entendemos que en estos supuestos los porcentajes de participación se sumarán de cara a que resulte más sencilla la superación del umbral para convertirse en empresa asociada.

3.2.3. Administración tributaria

En los últimos años hemos presenciado lo que se conoce como «tecnificación de las Administraciones Públicas». La misma «se ha desarrollado a través de varias fases: primera, información a los contribuyentes a través de las nuevas tecnologías, segunda, interacción por vía telemática entre los administrados y la administración tributaria y tercera, interacción de los ciudadanos en tiempo real con la Administración Pública. Actualmente la Administración (electrónica) tributaria se encuentra inmersa en la tercera fase y sus objetivos son la potenciación del acceso a los obligados tributarios, el fomento de la actuación electrónica y el aumento de los servicios de información y asistencia»⁹¹.

En este contexto, de cara a conocer cuando se tendrá que declarar ante la Administración tributaria española, lo primero que tendremos que considerar es si el obligado que tiene que presentar la declaración es el intermediario o el propio contribuyente (OTI). En el primer caso, el intermediario tendrá que presentar la declaración cuando concorra alguno de los criterios establecidos en prelación: sea residente en España; tenga un establecimiento permanente en España desde donde presta los servicios profesionales; está constituido en España o de conformidad con la normativa española; o, por último, está inscrito en una asociación o en un colegio profesional situado en España⁹².

Por otra parte, si el obligado a presentar la declaración es el contribuyente, esté tendrá que presentarla cuando sea residente fiscal en España, tenga un establecimiento permanente situado en España que se beneficie del mecanismo, perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios; o, por último, realice una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad⁹³.

Esta obligación de información se establece de cara a que las autoridades fiscales de los Estados miembros tengan conocimiento de todos estos instrumentos o mecanismos, facilitando para ello el intercambio de esta información entre los Estados. Así pues, todos los mecanismos que se reporten a la Administración tributaria española, incluidos también los del resto de las Administraciones de los Estados miembros, se remitirán a la Comisión Europea.

A través de un directorio, los Estados miembros tendrán derecho a conocer todos los mecanismos reportados a todos los Estados en la UE, de tal forma que la Administración española podrá conocer los mecanismos que se han transmitido a otras Administraciones tributarias; incluso determinados negocios jurídicos que, en el mejor de los casos, pueden no haberse realizado hasta el momento en la jurisdicción española. De este modo, dado que pueden implicar una cierta planificación fiscal, la Administración española tendrá tiempo suficiente de cara a prepararse para controlar su uso en el futuro.

91 Díaz Calvarro, J.M.^a. (2021). La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes; análisis crítico. *Quincena Fiscal* (10).

92 Art. 45.6.a) del RGAyPT.

93 Art. 45.6.b) del RGAyPT.

3.3. Aspecto objetivo: mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración

Se van a tener que comunicar mecanismos en los que concurra una «seña distintiva» (*hallmark*). En este sentido, y partiendo de que se trata de un concepto que no tiene tradición o arraigo en nuestro Ordenamiento, se entiende por mecanismo «todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo» (concepto «omnicomprensivo» de negocio jurídico)⁹⁴. Así pues, un mecanismo podrá tanto incluir, en su caso, una serie de mecanismos que tengan una unidad (vistos todos en perspectiva); como estar constituido por más de una fase o parte⁹⁵.

Quedan excluidos, a estos efectos, de un lado, aquellos acuerdos, negocios jurídicos, esquemas u operaciones transfronterizas basados en regímenes fiscales comunicados y expresamente autorizados por una decisión de la Comisión Europea⁹⁶; y, de otro, todos aquellos pagos que se inscriban en un mecanismo y no tengan sustantividad propia que obligue a un tratamiento individualizado, sin perjuicio, en este último caso, de su declaración como parte del contenido de este último.

En este sentido, deberán ser objeto de declaración ante la Administración tributaria española todos aquellos mecanismos que: tengan la consideración de transfronterizos⁹⁷; y respecto de los cuales concurra alguna de las señas distintivas a las cuales se refiere el anexo IV DAC⁹⁸.

El mecanismo tiene que ser «transfronterizo»; es decir, tiene que afectar a dos Estados miembros diferentes de la UE, por lo menos, o bien a un Estado miembro de la UE y a un tercer Estado. Además, de cara a su calificación como transfronterizo, debe concurrir, a modo de *conditio sine qua non*, una de las siguientes condiciones o características⁹⁹: 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 esta-

94 «En la propia Directiva se emplea un lenguaje abierto e impreciso, con remisiones al ordenamiento interno, que pueden resultar baldías cuando –como ha ocurrido– el Legislador de cada Estado se limita a incorporar el contenido de la Directiva, sin las necesarias acotaciones y concordancias con el ordenamiento interno», [vid. Martín Queralt, J. (2021). Deberes de información y..., *op. cit.*, pp. 2-3].

En opinión de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, «es bastante correcta la solución adoptada por el MOCDE ECCI, que define el «mecanismo» como un acuerdo, esquema, plan o entendimiento, ya sea o no jurídicamente vinculante, e incluye todos los pasos y transacciones para hacerlo efectivo [Rodríguez Márquez, J. (2022). La denominada «directiva de...», *op. cit.*, p. 1.477].

95 Art. 45.2.a) del RGAyPT.

96 Disposición adicional vigésima tercera de la LGT. Nótese la utilización de términos confusos en la redacción de la misma.

97 En este sentido, y a diferencia de otros Estados miembros, no serán reportables ante la AT española aquellos mecanismos de planificación fiscal exclusivamente nacionales.

98 No todo mecanismo de planificación fiscal en los que intervengan varios países va a ser objeto de información, sólo aquellos en los que concurra alguna de las circunstancias –contempladas en el Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE– agresivas o susceptibles de generar un riesgo de erosión fiscal en alguno de los Estados miembros de la UE.

99 Vid. art. 45.2.b) del RGAyPT.

blecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente; que uno o varios de los participantes en el mecanismo ejerzan una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de dicha actividad económica; y, por último, que dicho mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

En definitiva, estaremos ante mecanismos en los supuestos en los que dos países diferentes se encuentren afectados, siendo estos dos Estados miembros de la UE, o un Estado miembro de la UE y un tercero. Además de las consideraciones anteriores, tendrá que concurrir la seña distintiva (*hallmark*)¹⁰⁰, implicando la concurrencia de la misma una cierta caracterización de planificación fiscal.

Se entiende por «seña distintiva» una característica o particularidad de un mecanismo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal. Estas señas figuran enumeradas en el anexo IV DAC 6¹⁰¹. Pueden resultar sencillas o bastante complejas, en función de los casos concretos. Tienen un nexo común en el hecho de que tienen un funcionamiento doble: por un lado, existe una serie de señas distintivas que va a aplicarse *per se*, sin necesidad de ningún elemento adicional¹⁰²; y, por otro, otras señas que necesitan para su aplicación, además, la concurrencia del criterio de beneficio principal. Se suelen clasificar como señas distintivas de carácter general (las vinculadas al criterio de beneficio principal) o de carácter específico¹⁰³.

Las señas distintivas de carácter general tienen que ver con la propia actividad del intermediario. A título ejemplificativo, podemos valorar la seña distin-

100 *Vid.* Anexo IV de la DAC 6, donde se recogen las categorías de señas distintivas, remitiéndose a la misma la normativa española de transposición. En este sentido, se establecen o acotan determinados aspectos (art. 47 del RGAyPT).

101 Art. 3.2º DAC 6 y 45.2.b).3º del RGAyPT.

102 A modo de ejemplo, aquellas señas distintivas que aplican, intentan recoger o están relacionadas con precios de transferencia.

103 QUINTAS BERMÚDEZ las clasifica en señas generales, vinculadas al criterio del beneficio principal, y determinadas señas específicas, que hacen referencia a características concretas del mecanismo. Las señas generales vinculadas al criterio del beneficio principal las subdivide, a su vez, en generales (confidencialidad, retribución participativa, diseño estandarizado) y específicas (artificio-sidad, recaracterización, operaciones circulares). En las señas específicas diferencia entre las vinculadas a operaciones transferenzas –que, a su vez, diferencia entre las vinculadas o no con el criterio de beneficio principal–, las relativas al intercambio automático de información y la titularidad real y, las relativas a los precios de transferencia [Quintas Bermúdez, J. (2018): Planificación fiscal: obligaciones..., *op. cit.*, pp. 3-5].

Por su parte, CASTRO DE LUNA, en un intento de simplificar la compleja descripción, intenta simplificar la compleja descripción, diferenciando entre: (1) señas distintivas específicas que originan la obligación de informar: a) las que impliquen un doble aprovechamiento de beneficios fiscales en más de una jurisdicción, b) las que pueda dificultar el intercambio de cuentas financieras, y c) las que afectan a precios de transferencia, o como indica la norma, 'la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar'. (2) señas distintivas que han de estar ligadas al criterio del beneficio principal para generar el nacimiento de la obligación de informar: a) las señas distintivas van ligadas a la imposición de una cláusula de confidencialidad al cliente o al cálculo de los honorarios del intermediario

tiva de confidencialidad¹⁰⁴. La pregunta que podemos hacernos es la siguiente: ¿existe obligación de reportar si se incluye una cláusula de confidencialidad? En principio, la respuesta sería negativa, ya que debe concurrir el criterio del beneficio principal, en los términos en que está definido (que se explican con detalle más adelante).

Dentro de las señas distintivas de carácter específico, a su vez, podemos distinguir, según el contenido material que se vea afectado, entre señas distintivas específicas vinculadas al criterio de beneficio principal¹⁰⁵, señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas¹⁰⁶, señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real¹⁰⁷, y señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia¹⁰⁸.

Por tanto, mientras que en las categorías A (señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal), B (señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal) y en algunas señas –informadas en el apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) y d)– de la categoría C (señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas), se requiere la concurrencia del criterio de beneficio principal; en el resto de señas distintivas de

en función de la obtención de un beneficio fiscal o del importe del mismo, b) las señas distintivas se refieren a la adquisición de una entidad con pérdidas con la única finalidad de beneficiarse de las mismas, a operaciones realizadas con la finalidad de cambiar la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto con las mismas y a la simulación de operaciones sin sustrato real, c) las operaciones entre partes vinculadas, realizadas entre jurisdicciones en las que el ingreso no quede sujeto a un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades [Castro De Luna, M.J. (2019). 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)].

104 E.g. seña distintiva de confidencialidad: Sí se desarrolla o estructura un determinado mecanismo donde existe una cláusula de confidencialidad para el sujeto obligado, ya que el valor añadido que presta el intermediario es el diseño de la operación y, por tanto, no quiere que se haga público por parte del cliente al minorar su capacidad como prestador de servicios, estaremos ante una seña distintiva.

105 E.g. estructuras o sistemas enfocados a un aprovechamiento de pérdidas, operaciones de carácter circular (operaciones en las cuales puede existir una transmisión de activos y los mismos son objeto de una serie de transferencias fuera del país a través de distintas jurisdicciones y retornen nuevamente a la empresa residente en el país de origen).

106 En este tipo de operaciones existe un fuerte componente de gasto fiscal que en sede del pagador va a computar de forma íntegra pero que, sin embargo, y por distintas razones, en sede del receptor no va a tributar de forma íntegra como gasto fiscal. En este sentido, se va a producir un desequilibrio y, en consolidación fiscal, no se producirá una tributación íntegra. Por tanto, en estos casos, existirá obligación de reportar, siempre y cuando concorra el requisito del beneficio principal. Además, deberá existir una vinculación entre los sujetos (que tengan la calificación de «empresas asociadas»), en los términos de la DAC 6. En este sentido, los criterios de cara a determinar la asociación serán: influencia a nivel de dirección por parte de una empresa sobre la otra, horizonte de participación tanto en los derechos políticos como en los derechos económicos y en los beneficios en un 25%.

107 Afectan a todo el contexto normativo catalogado como CRS (*Common Reporting Standard*). En estos supuestos, se establecen una serie de conductas en las cuales habrá de concurrir al menos alguna de las siguientes características: la utilización de una cuenta, producto o inversión que no sea, o pretenda no ser, una «cuenta financiera», pero que presente características sustancialmente similares a las de una «cuenta financiera»; la transferencia de «cuentas financieras» o activos a jurisdicciones que no están obligadas al intercambio automático de información sobre «cuentas financieras» con el Estado de residencia del contribuyente interesado, o el recurso a tales jurisdicciones; la reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre «cuentas financieras»; la transferencia a, o la conversión de, una «institución

la categorías C (señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas), D (señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real) y E (señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia), la mera existencia de la mismas ya implicará la necesidad de informar a la Administración tributaria.

En este sentido, se entenderá que concurre el criterio de beneficio principal «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»¹⁰⁹. Esta definición ha dado lugar a distintas interpretaciones y consideraciones¹¹⁰.

Habrán de tenerse en cuenta todos los elementos del supuesto concreto, considerando que alguno de ellos pueda ser desconocido por el intermediario. Por tanto, en la mayoría de las ocasiones, puede considerarse que el único sujeto que tiene el conocimiento completo de cara a dilucidar si el principal o uno de los principales objetivos es la consecución de un ahorro fiscal es el propio obligado tributario, y no tanto el intermediario¹¹¹.

financiera» o una «cuenta financiera» o de sus activos, a, o en, una «institución financiera» o una «cuenta financiera» o activos no sujetos a comunicación de información con arreglo al intercambio automático de información sobre «cuentas financieras»; la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicas que eliminan o pretenden eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre «cuentas financieras»; y, finalmente, mecanismos que socavan o explotan las vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia debida empleados por las «instituciones financieras» para cumplir sus obligaciones de comunicar información sobre «cuentas financieras», entre los que se incluye el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o insuficientes o cuyas exigencias de transparencia a las personas o instrumentos jurídicos son insuficientes (apartado 1 de la categoría D del anexo IV DAC). Otro mecanismo, dentro de esta categoría de señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad, es aquél que «implica una cadena de titularidad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicas». Es decir, existe una seña distintiva específica que determina que, en los supuestos de realización de un negocio jurídico a través del cual no se conozca de forma transparente la cadena de titularidad real entre diferentes sociedades, estaremos en la obligación de declarar este mecanismo, no resultando necesaria la concurrencia del criterio de beneficio principal.

108 Serie de señas distintivas entre las cuales podríamos destacar el establecimiento de un régimen preferencial, o bien los supuestos de transmisiones de intangibles de difícil valoración. A estos efectos, se considera «activos intangibles difíciles de valorar» a los activos intangibles y a los derechos sobre activos intangibles con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas: no existen activos comparables fiables; y en el momento en que se celebran las operaciones correspondientes, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener del activo intangible transferido o las hipótesis empleadas para la valoración del mismo son sumamente inciertas, por lo que resulta difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia (apartado 2 de la categoría E del Anexo IV de la DAC, del Consejo).

109 Apartado 2 del art. 47 del RGAYPT.

110 E.g. ¿se hubiese hecho esto si no es por el beneficio fiscal? ¿dónde tiene que darse el beneficio principal, dentro o fuera de Unión Europea? ¿en relación con qué impuestos, los cubiertos por la Directiva o cualquier otro? ¿qué ocurre en los supuestos de beneficios buscados por el Legislador?

111 «Al final, estaríamos en presencia de 'juicios de valor discrepantes' entre los participantes en un mecanismo [...], no cerrados de ninguna manera ni en DAC 6 ni en las normas españolas» [López Tello, J. (2019). La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal bajo la directiva de cooperación administrativa (DAC 6). *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* (53), p. 92].

A estos efectos, se entenderá por ahorro fiscal, en sentido amplio del término¹¹², «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». Del mismo modo, se considerará ahorro fiscal «la generación de bases, cuotas, deducciones o cualquier otro crédito fiscal susceptible de compensación o deducción en el futuro»¹¹³.

En definitiva, cualquier implicación o impacto «a la baja» en la base imponible, en la cuota tributaria, o la generación de deducciones podrá considerarse, en términos generales, como obtención de ahorro fiscal. La cuestión estriba en analizar cuándo el beneficio principal o uno de los beneficios principales de la operación consiste en un ahorro fiscal. Por lo general, existirán muchos elementos a tomar en consideración de cara a determinar cuál de esos elementos y efectos prima, o es más importante, a la hora de valorar si se produce o no.

En aquellos supuestos en los que en el mecanismo participen personas o entidades que tuvieran la consideración de empresas asociadas, la calificación de la existencia de ahorro fiscal se efectuará considerando los efectos en el conjunto de las entidades asociadas, con independencia de la jurisdicción de tributación¹¹⁴. Debe llamarse la atención sobre el hecho de que, en la mayoría de los supuestos, un intermediario no tendrá conocimiento de todo el ahorro fiscal que el mecanismo va a suponer a un grupo multinacional en su conjunto. Quien va a tener, con toda certeza, ese conocimiento completo de la situación va a ser el propio obligado.

3.3.1. Señas distintivas generales vinculadas al *criterio del beneficio principal*

Las señas distintivas agrupadas en la categoría no entrañan demasiada dificultad de cara a su identificación. Se recogen, por un lado, aquellas señas distintivas en las que existe una cláusula de confidencialidad, en virtud de la cual se pueda exigir al contribuyente interesado o a los participantes del mecanismo que se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias. Por otro, las señas distintivas en las que existe una percepción de honorarios relacionados con el ahorro fiscal: honorarios fijados en función del importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo, o del hecho de que se derive efectivamente o no de ese mecanismo un beneficio fiscal¹¹⁵. Finalmente, también se recogen aquellos mecanismos en los que exista documenta-

112 Desde la minoración de las cuotas o las bases traducida en una minoración de la deuda tributaria, pasando por una no realización del hecho imponible, hasta un diferimiento en el pago de impuestos.

113 Apartado 2 del art. 47 del RGAYPT.

114 Los fondos y «*partnerships*» han generados muchas dudas al respecto en torno a la relación de vinculación o asociación; es decir, a la actuación conjunta de los mismos.

115 Se entenderá que concurre dicha seña distintiva con independencia de que la vinculación de los honorarios con el ahorro fiscal, sea total o parcial.

ción o estructura sustancialmente normalizadas y que esté a disposición de más de un contribuyente interesado, sin que sea necesario adaptarlo sustancialmente para su ejecución.

Por tanto, en estos supuestos estaremos ante una señal distintiva siempre y cuando, junto con este deber de confidencialidad, la percepción de honorarios relacionados con el ahorro fiscal o la estructura sustancialmente normalizada, haya existido para el obligado tributario interesado un ahorro fiscal significativo, siendo ésta una de las principales consecuencias de la operación.

3.3.2. Señas distintivas específicas vinculadas al *criterio del beneficio principal*

En esta categoría se recogen una serie de operaciones más complejas, susceptibles de interpretación. De este modo, quedan recogidos en la misma los 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; en particular, bien a través de la transferencia de dichas pérdidas a otra jurisdicción, o bien mediante la aceleración de su utilización.

Además, quedarán recogidos tanto los mecanismos que tienen por efecto convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas, como aquellos mecanismos que incluyen operaciones circulares que dan lugar a la «ida y vuelta» de fondos; en particular, bien a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal, o bien mediante operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares.

3.3.3. Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas

Podemos calificar esta categoría como «mixta», ya que en la misma se recogen señas distintivas que necesitan de la concurrencia del criterio de beneficio principal junto con otras que no van a necesitar de la concurrencia del mismo.

3.3.3.1. Señas distintivas específicas en las operaciones transfronterizas (vinculadas al criterio de beneficio principal)

Se incluyen aquellos mecanismos que implican la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas asociadas cuando se cumple, como mínimo, una de las siguientes condiciones: aunque el destinatario resida a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, la misma no aplica ningún impuesto de sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero

o casi cero¹¹⁶; el pago se beneficie de una exención total del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario resida a efectos fiscales; o el pago se beneficie de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en que el destinatario resida a efectos fiscales¹¹⁷. En cualquier caso, dichas señas distintivas deberán ir siempre acompañadas por alguna seña adicional para poder presentar la declaración.

3.3.3.2. Señas distintivas específicas en las operaciones transfronterizas (no vinculadas al criterio de beneficio principal)

Estas señas distintivas son autosuficientes por sí mismas de cara a determinar el deber de informar sobre la operación. Es decir, no será necesaria la concurrencia de ese requisito adicional, como es el beneficio principal –ahorro fiscal–, exigido hasta el momento. De este modo, resultan más objetivables. Dentro de esta categoría se agrupan los mecanismos que implican la deducibilidad de los pagos transfronterizos¹¹⁸ efectuados entre dos o varias empresas asociadas cuando se cumpla, como mínimo, una de las siguientes condiciones: el destinatario no resida a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal; aunque el destinatario resida a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, la misma figure en una lista de jurisdicciones de terceros países que han sido calificadas conjuntamente por los Estados miembros o en el marco de la OCDE como no cooperadoras.

Del mismo modo, se recogen aquellos mecanismos donde se reclaman tanto deducciones por la misma depreciación del activo en más de una jurisdicción, así como una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción. Asimismo, los mecanismos que incluyan transferencias de activos y en los que haya una diferencia significativa en el importe considerado pagadero como contrapartida por los activos en las jurisdicciones implicadas¹¹⁹. Así pues, se trata de diferencias de valores a efectos fiscales –no contables– superiores a un 25 por ciento entre ambas jurisdicciones. Finalmente, en el Real Decreto 423/2021 se hace mención a la posible mediación de personas interpuestas en relación con los mecanismos que implican la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas asociadas, ya referidos.

116 En cualquier caso, tipo impositivo nominal inferior al 1 por ciento, según matiza el art. 47.4.b).2.º RGAyPT.

117 Se entiende como régimen perjudicial, abusivo, que sirve para atraer bases imponibles. A estos efectos, no tendrá la consideración de régimen fiscal preferente aquel que hubiera sido autorizado conforme a Derecho por la Unión Europea.

118 Recalificados como *gastos transfronterizos* por el art. 47.4.a) RGAyPT. En este sentido, se ha podido incurrir en el gasto, aunque no se haya realizado efectivamente el pago.

119 A estos efectos, de conformidad con el art. 47.4.d) del RGAyPT, «1.º no se incluirán las diferencias significativas que se hayan producido como consecuencia de la diferencia de valores a efectos exclusivamente contables y no fiscales. 2.º Tendrá la consideración de diferencia significativa aquella diferencia superior a un 25 por ciento entre los valores fiscales en ambas jurisdicciones».

3.3.4. Señas distintivas específicas relativas al *intercambio automático de información y la titularidad real*

Las señas distintivas de esta categoría están relacionadas bien con el intercambio automático de información, o bien con la titularidad real de activos. De este modo, comenzando por las primeras, quedan recogidos en esta categoría aquellos mecanismos que pueden tener por efecto menoscabar la obligación de comunicar información establecida en las normas de aplicación de la legislación de la UE o cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, incluidos los acuerdos con terceros países, o que aproveche la inexistencia de tal legislación o de tales acuerdos.

Estos mecanismos incluirán como mínimo lo siguiente: la utilización de una cuenta, producto o inversión que no sea, o pretenda no ser, una cuenta financiera, pero que presente características sustancialmente similares; la transferencia de cuentas financieras o activos a jurisdicciones que no están obligadas al intercambio automático de información sobre dichas cuentas con el Estado de residencia del contribuyente interesado, o el recurso a tales jurisdicciones; la reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre cuentas financieras; la transferencia a, o la conversión de, una institución financiera o una cuenta financiera o de sus activos, a, o en, una institución financiera o una cuenta financiera o activos no sujetos a comunicación de información con arreglo al intercambio automático de información sobre cuentas financieras; la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicas que eliminan o pretenden eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre cuentas financieras; y mecanismos que socavan o explotan las vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia debida empleados por las instituciones financieras para cumplir sus obligaciones de comunicar información sobre cuentas financieras, entre los que se incluye el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o insuficientes o cuyas exigencias de transparencia a las personas o instrumentos jurídicos son insuficientes.

Así pues, estos mecanismos hacen referencia a un tema sectorial como el de las cuentas de instituciones financieras, siempre que se vulnere el intercambio automático de información. El Real Decreto 243/2021¹²⁰, por su parte, ha desarrollado los mismos ligándolos a 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 OCDE¹²¹.

El siguiente grupo de mecanismos está compuesto por los que procuran la opacidad del titular real; es decir, mecanismos que dificultan su identificación. En este sentido, se recogen los mecanismos que implican una cadena de titula-

¹²⁰ Vid. art. 47.4 RGAYPT.

¹²¹ <https://www.oecdilibrary.org/docserver/9789264268074es.pdf?expires=1623326804&id=id&accname=guest&checksum=54323BF253E47CB37D5B726AD7F2E550> (último acceso 30 de noviembre de 2022).

ridad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicas¹²² que: no realicen una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas; estén constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumentos o estructuras jurídicas; y en los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras jurídicas, en la definición de la Directiva (UE) 2015/849¹²³, no sean identificables.

Estas condiciones, de acuerdo con el Real Decreto 243/2021¹²⁴, deberán concurrir, acumulativamente. Consecuentemente, cuando no concorra alguna de ellas, no existirá obligación de comunicar.

3.3.5. Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia

No cualquier política de precios de transferencia o cualquier operación realizada entre partes o entidades vinculadas dentro de un grupo multinacional implica automáticamente que surja una obligación de declarar. Del mismo modo, no concurrirán estas señas distintivas cuando los valores del mecanismo hayan sido determinados por un acuerdo previo de valoración¹²⁵, o por otros acuerdos previos de valoración objeto de intercambio automático de información. Ello, evidentemente, resultaría redundante.

En el supuesto de no disponer de un acuerdo previo de valoración, deberemos analizar si nos encontramos ante un mecanismo que conlleva la utilización de un régimen de protección unilateral¹²⁶; la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar¹²⁷; o, por último, implica una transferencia transfronteriza,

122 E.g. *Trust*, fideicomisos, etc.

123 Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) n° 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión (DO L 141, de 5.6.2015, pp. 73-117).

124 Vid. Apartado 5 del art. 47 RGAyPT.

125 Capítulo X del Título I del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 189, de 6.8.2004).

126 No existe en nuestro Ordenamiento jurídico.

127 El término «activos intangibles difíciles de valorar» hace referencia tanto a los activos intangibles como a los derechos sobre los mismos con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas: por un lado, no existen activos comparables fiables; y, por otro, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener o las hipótesis empleadas son sumamente inciertas.

No obstante, el concepto de «activos intangibles difíciles de valorar» (*Hard to Value Assets*) constituye la Sección D4 del Capítulo IV de las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias* (versión actual de 2017). Las mismas nos permiten delimitar aquellos supuestos en los que nos encontramos ante activos intangibles difíciles de valorar y, por lo tanto, objeto de comunicación.

entre sociedades del mismo grupo¹²⁸, de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes es inferior al 50 por ciento del EBIT anual previsto de ese ordenante u ordenantes de no haberse realizado la transferencia¹²⁹.

3.4. Aspecto temporal: nacimiento de la obligación de declarar el mecanismo y plazo para presentar la declaración

Se establecen tres posibles momentos de nacimiento de la obligación. Así, en el caso de los mecanismos comercializables¹³⁰, el devengo de la obligación se producirá en el momento en que se pongan a disposición de un tercero. En el caso de «mecanismos cuasi-normalizados»¹³¹, el devengo de la obligación se producirá en el momento en que se pongan a disposición de un tercero, una vez incluida la modificación sustantiva de carácter relevante.

Finalmente, en el caso del resto de los mecanismos; es decir, los mecanismos a medida, el devengo de la obligación tendrá lugar en el momento en que se produzca la primera fase de ejecución del mecanismo; o, lo que es lo mismo, en el momento en que el mecanismo produzca su primer efecto jurídico o económico. A partir de estos momentos, comenzará a contar el plazo de treinta días naturales para la presentación de la correspondiente declaración.

La obligación de información nacerá cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias¹³²: el día siguiente a aquel en que un mecanismo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución¹³³, el día siguiente a aquel en que un mecanismo sujeto a comunicación de informa-

128 Los conceptos «empresa asociada» y «grupo» no resultan contradictorios. El Real Decreto 243/2021 reconduce el concepto «grupo» al de «empresa asociada» con determinadas consecuencias, como veremos más adelante. En este sentido, tendrán la consideración de personas del mismo grupo aquellas personas a las cuales se refiere el apartado 1) del art. 3 DAC que tuvieran la consideración de empresa asociada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 23) del art. citado (art. 47.6.b RGAYPT).

129 Esta información, al igual que sucede en los supuestos de transmisión de activos intangibles difíciles de valorar, solo la conoce o debería estar en disposición de conocerlo el OTI, no así el intermediario.

No queda suficientemente claro el concepto de resultado neto de explotación (EBIT) empleado en la DAC 6: ¿económico o fiscal? En este sentido, en la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE (ATAD 3) [COM(2021) 565 final, de 22.12.2021], se ha optado por el segundo. 130 Aquellos mecanismos establecidos de una forma estandarizada o normalizada. A modo de ejemplo, un intermediario especializado en la constitución de sociedades patrimoniales de cara a la inversión en Latino-América, teniendo la estructura estandarizada. En este caso, cuando se produzca la venta de esa estructura que realmente no ha tenido que elaborar y/o diseñar, o lo que es lo mismo, la ponga a disposición de otro, será el momento en que se produzca el devengo de la obligación.

131 Mecanismos bastante estandarizados, pero se necesita aún la adaptación a las circunstancias de un determinado cliente.

132 A tenor del Apartado II del Preámbulo del Real Decreto 243/2021, la circunstancia que primero concorra en el tiempo determinará la obligación de declarar.

133 A estos efectos, a tenor del art. 46.3.a).1.º RGAYPT, se considerará que la puesta a disposición se produce cuando el intermediario transmita y el OTI adquiera de forma definitiva el servicio que ha determinado la consideración del primero como intermediario.

ción sea ejecutable¹³⁴; y, por último, el momento en que se haya realizado la primera fase de ejecución del mecanismo sujeto a comunicación de información¹³⁵.

En el caso de intermediarios que se hubieran comprometido a prestar ayuda, asistencia o asesoramiento, el día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, la ayuda, asistencia o asesoramiento. Finalmente, en aquellos supuestos en los que el intermediario esté eximido de presentar la declaración porque la cesión de información vulnera el régimen jurídico del deber de secreto profesional, cuando los otros intermediarios, o el obligado tributario reciba la comunicación de dicha circunstancia¹³⁶.

La DAC 6 obligaba a todos los Estados miembros a realizar su transposición el 1 de enero de 2020 y, así, a que se comenzara a declarar estos mecanismos en enero de 2021. En el caso español estos plazos resultaron incumplidos, publicándose la primera norma de transposición el 29 de diciembre de 2020 —un año después del plazo máximo otorgado por la DAC 6—¹³⁷. Posteriormente, en abril de 2021, se ha publicado el 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 tributos¹³⁸. Seguidamente se ha publicado la Orden Ministerial que aprueba los Modelos de declaración¹³⁹. Finalmente, se han publicado tanto los Modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los meca-

134 De acuerdo con el art. 46.3.a).2.º RGAYPT, se considerará que el mecanismo es ejecutable cuando esté en condiciones de ser ejecutado por el OTI.

135 A tenor del art. 46.3.a).3.º RGAYPT, se considerará que se ha realizado la primera fase de ejecución de un mecanismo cuando se ponga en práctica generando algún efecto jurídico o económico. No se termina de observar en qué condiciones puede producirse el devengo del mismo antes que los anteriores. Resulta, pues, difícil de encuadrar el nacimiento de la obligación de forma autónoma como consecuencia de esta circunstancia.

136 Esta cuestión ha sido interpretada en la cuestión 3.5.3 de las *Preguntas Frecuentes sobre la obligación de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (Modelos 234, 235 y 236)* en el siguiente sentido: Cuando se recibe la comunicación de exención por parte del intermediario afectado por el secreto profesional, el plazo de presentación por parte del obligado tributario del modelo 234 será de treinta días siguientes al nacimiento de la obligación, con independencia del momento en que se haya recibido la comunicación. En este sentido, ante la referida interpretación, caben dos opciones de análisis: por un lado, considerar que la misma se está refiriendo al nacimiento previo de la obligación de declarar como consecuencia de alguna otra circunstancia de las mencionadas anteriormente; o bien, por otro, que haya existido un error en la misma, directamente.

137 Ley 10/2020, de 29 de diciembre.

138 Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, 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 1065/2007, de 27 de julio, 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 (BOE núm. 83, de 7.4.2021).

139 Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de «Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos 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 fiscal» (BOE núm. 88, de 13.04.2021).

nismos¹⁴⁰, así como las Preguntas Frecuentes sobre la obligación de información de mecanismos por parte de la AEAT¹⁴¹.

Con fecha 21 de abril de 2021, todos los intermediarios afectados por DAC 6, que tengan la intención de acogerse a su secreto profesional, tendrían que haber remitido al resto de intermediarios y a sus clientes (obligados tributarios), en el plazo de cinco días naturales, una comunicación de un período de treinta y tres meses y catorce días (período comprendido entre el 25 de junio de 2018 hasta el 13 de abril de 2021), revisando todos los mecanismos.

Por otra parte, el 14 de mayo de 2021, venció el plazo de cara a la presentación de los primeros Modelos 234 y 235; abarcando, en el caso del Modelo 234, el denominado período «retroactivo» (desde el 25 de junio de 2018 hasta el 30 de junio de 2020) y el período comprendido entre el 1 de julio de 2020 y el 30 de abril de 2021, donde ya se estaban reportando los mecanismos¹⁴². A partir del 14 de mayo de 2021, comenzó a computar el plazo de treinta días para comunicar los mecanismos cuyo nacimiento de la obligación de declarar ha tenido lugar desde el 14 de abril de 2021, y así en lo sucesivo¹⁴³.

El 21 de mayo de 2021 venció el plazo de cinco días naturales de cara a realizar la comunicación que se ponga de manifiesto que se han presentado los Modelos tanto para los intermediarios como para los obligados tributarios que hayan realizado un Modelo 234 ó 235. A partir de este momento, se comienza a presentar el Modelo 235 trimestralmente.

El primer Modelo 236, que recordemos afecta a los obligados tributarios, ha de presentarse en el cuarto trimestre del año 2022, debiendo incluir el mismo la información referente a los mecanismos utilizados a partir de la entrada en vigor de la Orden Ministerial (desde el 14 de abril de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2021).

3.5. Contenido de la obligación: modelos de declaración relativos a los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal

En la declaración de los mecanismos deberán constar, según proceda, los siguientes datos: identificación de los intermediarios y de los obligados tribu-

140 Resolución de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración (BOE núm. 88, de 13.04.2021).

141 Publicado en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Modelos_200_al_299/234/FAQ_234_235_236.pdf (última versión de 26.04. 2021).

142 Mientras que en el período comprendido entre el 25 de junio de 2018 y el 20 de junio de 2020 se resalta la importancia de la ejecución del mecanismo de planificación fiscal, en el período comprendido entre el 01 de julio de 2020 y el 30 de abril de 2021 ya se reportan los mecanismos de modo ordinario.

143 A diferencia de otros países donde ha existido un plazo de 18 meses de cara a la adaptación a la normativa, en el caso de España ha existido un día (14 de abril de 2021); es decir, el día transcurrido entre la publicación de la Orden Ministerial y el nacimiento de la obligación de declarar.

tarios¹⁴⁴, información pormenorizada sobre las señas distintivas concurrentes¹⁴⁵, resumen del contenido del mecanismo sujeto a comunicación de información¹⁴⁶, fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo, así como la fecha de nacimiento de la obligación de información¹⁴⁷; información pormenorizada de las disposiciones nacionales y extranjeras que constituyen la base del mecanismo; determinación del Estado de residencia del obligado(s) tributario(s) 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; determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona; y, por último, valor del efecto fiscal derivado del mecanismo¹⁴⁸.

Junto a la obligación general, existen la comunicación de mecanismos comercializables¹⁴⁹ y la comunicación de la utilización de mecanismos en España. La primera, tendrán que presentarla los intermediarios, no siendo posible la presentación por los obligados tributarios. La segunda, a tenor del art. 49 del Real Decreto 243/2021, la deberán presentar los obligados a la Administración tributaria, siempre y cuando el mecanismo transfronterizo sea utilizado en la jurisdicción española.

Ello va a exigir que, con carácter ordinario, se hubiera presentado la declaración de los mecanismos en el momento de su diseño. Es decir, cuando el mecanismo se diseña, comercializa o planifica, en ese momento surgirá la obligación de declaración general a través del Modelo 234; posteriormente, si ese mecanismo tiene efectos dentro de la jurisdicción española, también deberá ser reportado mediante el Modelo 235 cuando se utilice en España.

A cambio de estas presentaciones de declaración por parte tanto de intermediarios como de OTIs, la Administración va a conceder una especie de *feed-*

144 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.

145 Figuran en el anexo IV DAC. 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.

146 Incluirá los datos del mecanismo con transcendencia tributaria. «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, que no dé lugar a la revelación de un secreto tecnológico, científico, industrial, comercial, profesional, organizativo o financiero, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público» (art. 46.1.c del Real Decreto 423/2021).

147 A tenor de lo previsto en el apartado 3 del art. 46 RGyPT.

148 A estos efectos, se considerará valor del efecto fiscal «el resultado producido, en términos de deuda tributaria, del mecanismo declarado que deberá incluir, en su caso, el ahorro fiscal...» (art. 46.1.f Real Decreto 243/2021).

149 Al tratarse de mecanismos comercializables, previamente tienen que implicar una cierta repetición en cuanto a su realización. De este modo, con carácter previo, habrá debido de ser comunicado a través del Modelo 234 –Modelo ordinario– como un mecanismo original, y, a partir de las segundas y sucesivas veces en que se realiza, diseña o transmite el mecanismo –sujeto a comunicación–, se considerará como mecanismo comercializable y, por tanto, será objeto de comunicación a través del Modelo 235, regulado en la Orden Ministerial Orden HAC/342/2021, de 12 de abril. Este modelo no va a exigir tanta información como en el caso de mecanismos sujetos a comunicación de carácter ordinario, dado su carácter estandarizado o normalizado.

back a los obligados sobre los mecanismos declarados. En este sentido, una vez realizado su análisis y estimadas las consecuencias tributarias, a través de la sede electrónica de la AEAT, se van a comunicar los mecanismos más relevantes, así como el régimen tributario de los mismos.

Todo ello, en principio, no debería implicar la formación de listas blancas y negras de mecanismos. La idea de esta comunicación por parte de la Administración es proporcionar retroalimentación a los contribuyentes para general conocimiento de estos y como «guía interpretativa» de cara a futuros reportes de información.

3.5.1. Modelo 234: declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal

Este modelo se configura como la principal declaración informativa de los mecanismos. En este sentido, estarán obligados a presentar declaración los intermediarios o, en su caso, los obligados tributarios. Su contenido básico es el siguiente:

- a) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios, 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.
- b) Información pormenorizada sobre las señas distintivas concurrentes 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.
- c) Un resumen del contenido del mecanismo sujeto a comunicación de información que incluirá los datos del mecanismo con transcendencia tributaria¹⁵⁰.
- d) La fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo sujeto a comunicación de información, así como la fecha de nacimiento de la obligación de información.
- e) Información pormenorizada de las disposiciones nacionales y extranjeras que constituyen la base del mecanismo sujeto a comunicación de información.
- f) Valor del efecto fiscal derivado del mecanismo sujeto a información¹⁵¹.
- g) La determinación del Estado de residencia del Obligado(s) Tributario(s) que participen y de los intermediarios que intervengan en el mecanismo objeto de declaración, así como cualesquiera otros Estados miembros a

150 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.

151 Este valor podrá ser cero, ya que pueden existir señas automáticas no ligadas al beneficio principal; y, por lo tanto, no produzcan ningún ahorro fiscal.

los que pueda afectar el mecanismo sujeto a comunicación de información.

- h) La determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

3.5.2. Modelo 235: declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal comercializables

El modelo 235 sólo afecta a los intermediarios en relación con mecanismos comercializables, entendiéndose por estos «aquellos que sean ejecutables sin necesidad de adaptación sustancial». En este sentido, resultará obligatorio para los intermediarios presentar los datos actualizados de los mecanismos comercializables puestos a disposición con posterioridad al mismo mecanismo originariamente declarado.

Su contenido básico, a tenor del apartado 2 del art. 48 del Real Decreto 243/2021, es el siguiente:

- a) La identificación del mecanismo originariamente declarado a través del número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración.
- b) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios.
- c) La fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo sujeto a comunicación, así como la fecha de puesta a disposición del mecanismo comercializable.
- d) La determinación del Estado de residencia del obligado(s) tributario(s) 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 sujeto a comunicación de información.
- e) La determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona¹⁵².

La presentación de esta declaración, que eximirá de la obligación de presentar el modelo 234 por cada uno de los mecanismos comercializables puestos a disposición con posterioridad al mecanismo originariamente declarado, deberá realizarse en el mes natural siguiente a la finalización del trimestre natural en el que se hayan puesto a disposición mecanismos comercializables con poste-

¹⁵² Las informaciones referidas constituyen distintos conjuntos de datos, en relación con cada una de las actualizaciones relativas a un mecanismo que deban ser objeto de declaración, a efectos de lo dispuesto en la Disposición adicional vigésima tercera.4 de la LGT (art. 48.3 RGAyPT).

rioridad al mismo mecanismo (originariamente declarado en el modelo 234 o en el último modelo 235 presentado). Por tanto, se entiende que su utilización será muy reducida en la práctica.

3.5.3. Modelo 236: declaración de información de utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal

Este modelo afecta sólo a los obligados tributarios en aquellos supuestos en los que se utilice un mecanismo que haya debido ser previamente declarado bien por el obligado tributario, bien por el intermediario; o, incluso, aun no habiéndose declarado, lo hubiera debido ser.

Esta obligación, por tanto, se prolongará año tras año, no decayendo la misma hasta que se deje de utilizar el mecanismo. Ahora bien, si entendemos por utilización del mecanismo la transferencia del activo, durante el tiempo que el activo permanezca en poder del obligado tributario, éste (activo) podrá ser objeto de utilización o disfrute por el mismo.

Por tanto, estamos ante una obligación de presentar una declaración anual sobre la utilización de los mecanismos que hayan debido ser previamente declarados¹⁵³ cuando concurra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden:

1. Que el obligado tributario interesado sea residente fiscal en España.
2. Que el obligado tributario tenga un establecimiento permanente situado en España que se beneficie del mecanismo.
3. Que el obligado tributario perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios.
4. Que obligado tributario realice una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad.

A tenor del apartado 2 del art. 49 del Real Decreto 243/2021, su contenido básico es el siguiente:

- a) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios.
- b) La identificación del mecanismo originariamente declarado a través del número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración.
- c) La fecha en la que se ha utilizado el mecanismo.

¹⁵³ Con independencia de la AT 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 DAC (apartado 1 del art. 49 RGAYPT).

- d) Cualquier dato que hubiera sido modificado en la utilización del mecanismo respecto de los que se hubieran contenido en la declaración originaria del mismo.
- e) Valor del efecto fiscal¹⁵⁴ derivado del mecanismo en el año al que se refiere la declaración¹⁵⁵.

La presentación del modelo 236 deberá realizarse durante el último trimestre del año natural siguiente a aquel en el que se haya producido la utilización en España de los mecanismos que hayan debido ser previamente declarados.

3.6. Régimen sancionador

A tenor del art. 25 bis DAC, de cara a garantizar las medidas introducidas por la misma, los Estados miembros de la UE establecerán el régimen de sanciones aplicable a las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas¹⁵⁶. En todo caso, estas sanciones deberán ser eficaces, proporcionadas y disuasorias.

En este sentido, respecto al margen de libertad de los Estados miembros de la UE a la hora de establecer un régimen sancionador en un contexto de falta de armonización, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha manifestado que «si no existe armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las condiciones previstas en un régimen establecido por dicha legislación, los Estados miembros serán competentes para establecer las sanciones que consideren adecuadas. No obstante, estarán obligados a ejercer esta competencia con observancia del Derecho de la Unión y de los principios generales de este Derecho y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad»¹⁵⁷.

En la práctica existen diferencias respecto a la cuantía de las sanciones impuestas en los distintos Estados miembros e influyen en las decisiones adop-

154 A tenor del apartado 2 del art. 49 RGAYPT, tendrá la consideración de valor del efecto fiscal «el resultado producido en España, en términos de deuda tributaria, del mecanismo declarado que deberá incluir, en su caso, el ahorro fiscal (...).»

155 Las informaciones referidas constituyen distintos conjuntos de datos, en relación con cada una de las actualizaciones relativas a un mecanismo que deban ser objeto de declaración, a efectos de lo dispuesto en la Disposición adicional vigésima tercera.4 de la LGT (apartado 4 del art. 49 RGAYPT).

156 En la transposición realizada a nuestro Ordenamiento jurídico «no hay una definición de lo que constituye infracción. Y no la hay porque la posible infracción va referida a estimaciones de valor sobre las que se asienta la existencia de un mecanismo del que, en no pocos casos, no se sabe con precisión si debe ser objeto de información y comunicación. Y es en este punto donde radica la dificultad de definir y conceptualizar cuándo existe una infracción. Las dificultades para formular el tipo de infracción son evidentes. Esta ausencia de tipicidad encuentra una explicación..., pero tienen efectos letales cuando el problema es determinar cuándo y qué es lo que debe presentarse» [Martín Queralt, J. (2021). Deberes de información y..., *op. cit.*, p. 3].

157 Entre otras, Sentencias del TJUE, de 9 de febrero de 2012, *Urbán*, C-210/10, ECLI:EU:C:2012:64; y de 16 de julio de 2015, *Chmielewski*, C-255/14, ECLI:EU:C:2015:475.

tadas por los intermediarios y obligados tributarios¹⁵⁸. Con el propósito de atenuar los efectos provocados por esta situación, se ha propuesto la utilización de estándares más detallados¹⁵⁹.

Cabe distinguir entre el régimen sancionador aplicable por el incumplimiento de la obligación de declarar en sí misma y el régimen sancionador derivado de la falta de comunicación del secreto profesional o de multiplicidad de obligados. Este último estará compuesto, salvo una pequeña excepción, por una sanción meramente formal de una cuantía de seiscientos euros.

Respecto al régimen sancionador de la falta de presentación de la declaración, la sanción material consistirá en dos mil euros por cada dato o conjunto de datos. En este sentido, teniendo en cuenta que existen ocho datos o conjunto de datos, tendremos una sanción máxima de dieciséis mil euros por mecanismo en caso de obviar la presentación de toda la declaración, siempre con un mínimo de cuatro mil euros y un máximo –de carácter dinámico–, que estará referenciado, en el caso de que el sancionado sea el intermediario, al valor de sus honorarios profesionales; y, en el caso de que el obligado a presentar declaración fuera el contribuyente, al «valor del efecto fiscal» del mecanismo.

3.6.1. Falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas

En estos supuestos, la infracción será calificada como grave, consistiendo la sanción en una multa pecuniaria fija de dos mil euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de cuatro mil euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios¹⁶⁰ percibidos o a percibir por cada mecanismo (si el infractor es el intermediario) o al «valor del efecto fiscal» derivado de cada mecanismo (si el infractor es el obligado tributario)¹⁶¹. El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a cuatro mil euros¹⁶².

158 En este sentido, en Polonia, las sanciones pueden alcanzar los cinco millones de euros, y se podrán imponer tanto a los obligados tributarios como a los intermediarios representantes; en Suecia, las sanciones son más cuantiosas para el intermediario que para el obligado; en Alemania, por su parte, las sanciones podrá alcanzar los veinticinco mil euros; en Portugal, las mismas oscilan entre los dos mil y los ochenta mil euros; en Luxemburgo, las sanciones podrán llegar a doscientos cincuenta mil euros; en Holanda, por su parte, las sanciones máximas podrán alcanzar los ochocientos treinta mil euros; finalmente, en el caso del Reino Unido, se prevé una sanción de seiscientas libras diarias, por las infracciones cometidas, además de recoger otras sanciones que oscilan entre cinco y diez mil libras para aquellos supuestos en los que los obligados tributarios no hayan realizado reportes anuales.

159 Ballancin, A. y Cannas, F. (2020). The DAC 6 and its compatibility with some of the founding principles of the European legal system(s). *EC Tax Review* (3), p. 125.

160 En aquellos supuestos en los que no existan honorarios, el límite se referirá al «valor de mercado» de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración de intermediario, calculada de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

161 En este último caso, cuando un mecanismo carezca de valor, se computará como límite máximo el equivalente a los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario.

162 Disposición adicional vigésima tercera.4.a) LGT.

La doctrina ha realizado una serie de observaciones al respecto. Por un lado, partiendo de que en este supuesto se sanciona la falta de declaración, el total de «conjunto de datos» omitidos será el contenido en la correspondiente declaración –no inferior a cinco–, no se alcanza a vislumbrar en qué supuestos podría entrar en juego el límite mínimo de la sanción (cuatro mil euros)¹⁶³. Por otro lado, se ha puesto de manifiesto que, si el objeto de la sanción radica en el retraso en el incumplimiento, hubiera resultado más lógico emplear el período de retraso –y no el número de datos o conjunto de datos omitidos– de cara a cuantificar la sanción. De este modo, además, se incentivaría un cumplimiento más temprano de la obligación¹⁶⁴.

Finalmente, se han planteado dudas fundadas sobre si la fijación del umbral máximo de la sanción cumple con los requerimientos del principio de tipicidad que informa el derecho sancionador. No parece adecuado tomar como referencia de dicho umbral un término –el «valor del efecto fiscal»–, «definido de manera imprecisa y cuya determinación puede resultar compleja y controvertida»¹⁶⁵.

La sanción y los límites, mínimos y máximos, se reducirán a la mitad en el caso de que la declaración se presente fuera de plazo sin requerimiento previo¹⁶⁶. Este mismo régimen se aplicará, respecto lo añadido, en los casos de declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos presentadas en plazo, cuando posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores. Así pues, el cumplimiento voluntario extemporáneo de la obligación opera como atenuante de la responsabilidad.

Finalmente, con base en lo dispuesto en el art. 180.2 LGT, se ha entendido compatible esta infracción –falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas– con la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art. 203 LGT), en aquellos supuestos en los que, omitida la presentación en plazo, la Administración requiera tanto al intermediario como al obligado tributario de cara a la presentación y el citado requerimiento no sea atendido por cualquiera de ellos.

163 Aníbarro Pérez, S. (2020). Las sanciones por incumplir las obligaciones de información y comunicación relativas a mecanismos de planificación fiscal agresiva: un análisis a la luz de los principios y garantías del derecho sancionador. *Quincena Fiscal (20)*.

164 De hecho, el criterio empleado tanto en Reino Unido como en Irlanda es, precisamente, el retraso en el cumplimiento [Rodríguez Márquez, J. (2018). *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*. (2ª ed.) Cuadernos de Fiscalidad, Lefebvre El Derecho, p. 83].

165 Las mismas dudas se han planteado respecto de la alusión a mecanismos transfronterizos que carecen de valor en las *Observaciones de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)*, en el trámite de información pública del Anteproyecto de Ley.

166 En este sentido, la reducción de la sanción debería de haber tenido en cuenta el período de retraso.

3.6.2. Presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones informativas

El régimen sancionador, en estos casos, será el mismo que el previsto anteriormente, aplicable por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso referidos a un mismo mecanismo.

De este modo la infracción será calificada como grave, consistiendo la sanción en una multa pecuniaria fija de dos mil euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de cuatro mil euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo (si el infractor es el intermediario) o al «valor del efecto fiscal» derivado de cada mecanismo (si el infractor es el obligado tributario). El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a cuatro mil euros¹⁶⁷.

Al igual que ocurre con las infracciones por falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas, con base en lo dispuesto en el art. 180.2 LGT, se ha entendido compatible esta infracción con la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art. 203 LGT), en los referidos supuestos.

3.6.3. Presentación de las declaraciones informativas por medios distintos a los electrónicos

Lo característico de esta infracción, a diferencia de los supuestos anteriores, es que el incumplimiento hace referencia a la forma de presentación de las declaraciones; es decir, la declaración se presenta en tiempo y forma, pero por otras vías distintas a las previstas a estos efectos. En este sentido, se ha echado en falta por la doctrina¹⁶⁸ la falta de previsión acerca tanto de cómo debería resolverse la posible concurrencia entre esta infracción con las expuestas en los apartados anteriores; así como de los efectos que respecto de la referida infracción pueda tener una hipotética regularización voluntaria, entendiéndose que la misma operaría como una eximente plena de la responsabilidad¹⁶⁹.

La infracción será calificada como grave, consistiendo la sanción en una multa pecuniaria fija de doscientos cincuenta euros por dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración

167 Vid. Disposición adicional vigésima tercera.4.b) LGT.

168 Vid. Aníbarro Pérez, S. (2020). Las sanciones por..., *op. cit.*

169 A tenor de lo previsto en el art. 15.7 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, «a efectos de lo dispuesto en el de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se incurrirá en responsabilidad por la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria incumpliendo la obligación de utilizar medios electrónicos, informáticos o telemáticos, cuando posteriormente se produzca la presentación por dichos medios, sin requerimiento previo en el sentido del de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o inicio de procedimiento sancionador».

con un mínimo de setecientos cincuenta euros y un máximo de mil quinientos euros.

3.6.4. Falta de comunicación obligada por los intermediarios en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos

A diferencia de las infracciones anteriores, en este caso se regulan tanto la falta de comunicación en plazo como la comunicación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, dentro del mismo tipo infractor. En estos supuestos, la sanción consistirá en una multa pecuniaria fija de seiscientos euros. No obstante, si ello concurre con la falta de declaración del correspondiente mecanismo por otro intermediario o, en su caso, por el obligado tributario interesado, que hubieran debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación, se aplicará la sanción informada en el primer apartado.

Ante la falta de previsión expresa de las consecuencias de un hipotético incumplimiento voluntario extemporáneo de la obligación de comunicación obligada por los intermediarios, se ha entendido que deberá acudirse a la norma general recogida en el apartado 3 del art. 179 LGT¹⁷⁰. En este sentido, la regularización voluntaria operaría como eximente plena de la responsabilidad.

3.6.5. Falta de comunicación obligada por los obligados tributarios en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos

Se trata de evitar la reiteración en la presentación de declaraciones en aquellos supuestos en los que concurren varios obligados tributarios en un mismo mecanismo. En estos supuestos, la presentación por parte de uno de ellos –y consiguiente comunicación– eximirá al resto de su obligación. La sanción, al igual que en el caso anterior, consistirá en una multa pecuniaria fija de seiscientos euros.

Ante la falta de previsión expresa de las consecuencias de un hipotético incumplimiento voluntario extemporáneo de la obligación de comunicación obligada por los obligados tributarios, como ocurre en el supuesto anterior, se ha entendido que deberá acudirse a la norma general recogida en el apartado 3 del art. 179 LGT. En este sentido, la regularización voluntaria operaría como eximente plena de la responsabilidad.

¹⁷⁰ A tenor del apartado 3 del art. 179 LGT, «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».

4. Protección de los sujetos obligados a suministrar información a las Administraciones tributarias

4.1. Derechos y garantías de los obligados tributarios interesados e inteligencia artificial

La transparencia en el ámbito de la relación jurídica tributaria cobra especial importancia tanto en aquellos supuestos en los que existe asimetría de poder entre las partes –entre la Administración tributaria y los obligados tributarios–, para reforzar el derecho de defensa de estos¹⁷¹. Con el ánimo de dilucidar sobre los posibles límites a la transparencia en el ámbito del control fiscal sin impedir el ejercicio de las actividades de comprobación e investigación por parte de la Administración, debemos partir de una serie de principios, como son: trazabilidad, explicabilidad, comunicación, cognoscibilidad, no exclusividad y no discriminación (algorítmica)¹⁷².

Las herramientas de inteligencia artificial (IA) deberán utilizarse por las Administraciones no sólo con el fin de prevenir la evasión fiscal y de cara a la asistencia del contribuyente, sino también para luchar contra el fraude fiscal. Resulta importante garantizar un buen uso de estas herramientas de acuerdo con los referidos principios, ya que la tecnología puede acarrear consigo riesgos en forma de sesgos¹⁷³.

171 BAKER & PISTONE han señalado como BEPS y la transparencia fiscal han extremado el poder de las autoridades fiscales en las fronteras pero guardan silencio sobre la protección del contribuyente; derechos que han llegado a ser casi una «palabra tabú» en el seno de la coordinación fiscal internacional bajo la errónea creencia de que los contribuyentes honestos no tienen nada de qué preocuparse y pueden obtener protección legal en cualquier país [vid. Baker, P. & Pistone, P. (2016). BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situation. *EC Tax Review* (5-6), p. 345].

172 A tenor de las *Directrices para una IA fiable* (Documento publicado el 08.04.2019), en virtud del principio de trazabilidad, los conjuntos de datos y los procesos que dan lugar a decisiones de sistemas de IA deberían documentarse de un modo riguroso, pudiendo identificar los motivos de una decisión que ha sido errónea y ayudar a prevenir futuros errores.

El principio de explicabilidad, por su parte, hace referencia a la capacidad de explicar los procesos técnicos de los sistemas de IA como las decisiones humanas basadas en criterios de IA. En este sentido, las decisiones adoptadas por un sistema de IA deberán ser comprensibles y rastreables por los seres humanos.

De conformidad con el principio de comunicación, los seres humanos tienen derecho a conocer que están actuando con sistemas de IA, debiendo otorgárseles la posibilidad de elección entre sistemas de IA o seres humanos.

173 través del principio de cognoscibilidad, cualquier persona interesada tiene derecho a conocer la existencia de una decisión automatizada que le afecte, resultando necesario ofrecerle la posibilidad de acceder a aquella información significativa sobre la lógica aplicada en el caso concreto.

Por el principio de no exclusividad, no podrá tomarse una decisión exclusivamente basada en un mecanismo automatizado siempre que la misma produzca efectos jurídicos relevantes en la esfera de una persona, siendo necesaria la intervención humana en estos supuestos.

Finalmente, en virtud del principio de no discriminación (algorítmica) resulta indispensable que el responsable del tratamiento utilice un procedimiento matemático o estadístico apropiado de cara a minimizar el riesgo de error y garantizar el tratamiento adecuado de los datos personales del sujeto en cuestión, evitando la existencia de riesgos.

A modo de ejemplo, la discriminación o la vulneración de derechos fundamentales como el derecho a la intimidad o a la vulneración de datos personales.

La elaboración de perfiles en el ámbito tributario es relativamente frecuente con la finalidad de llevar a cabo una evaluación de los riesgos fiscales existentes en cada uno de los casos. Se pueden evaluar determinados aspectos de una persona física; en particular, para predecir o analizar aspectos relativos a sus rendimientos profesionales, situación económica, salud, preferencias personales, intereses, fiabilidad, comportamientos, ubicación o movimientos.

Así pues, las notas características de la elaboración de perfiles serán las siguientes: forma de tratamiento automatizado, realizada sobre datos personales, evalúa datos personales de una persona física; y, por último, identifica las características del comportamiento presente o futuro de una determinada persona.

Debe tenerse en cuenta, del mismo modo, que existen distintas etapas en la elaboración de perfiles: recogida de los datos; análisis automatizado de cara a la identificación de correlaciones; y, finalmente, una vez identificados los patrones de comportamiento presentes o futuros de un sujeto a través de las correlaciones, se le asigna a una determinada categoría o grupo con la finalidad de realizar predicciones sobre capacidades, intereses o comportamientos del sujeto en cuestión.

El Reglamento General de Protección de Datos¹⁷⁴ prohíbe la elaboración de perfiles para el tratamiento o toma de decisiones basadas únicamente en el tratamiento automatizado¹⁷⁵ que produzcan efectos jurídicos a la persona o le afecten significativamente en sus intereses, permitiendo –a modo de excepción– la toma de decisiones basadas en este tratamiento, incluida la elaboración de perfiles, en determinados casos, como cuando el tratamiento esté autorizado expresamente por el Derecho de los Estados miembros aplicable al responsable de tratamiento¹⁷⁶.

Más allá del ámbito de la referida prohibición, a efectos de la protección de datos, otra serie de derechos relacionados con la transparencia serían el derecho a la información, de acceso y el derecho a obtener la intervención humana e impugnar, en cualquier caso, la decisión adoptada¹⁷⁷. Este conjunto de dere-

174 Art. 4 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos) (DO L 119, de 04.05.2016).

175 Por tanto, podrá obviarse esta prohibición general, incorporando la participación humana en el proceso decisorio.

176 Apartados 1 y 2.b) del art. 22 del Reglamento General de Protección de Datos.

177 El derecho a la información se define con la finalidad de garantizar un tratamiento leal y transparente respecto del interesado, y se concreta en una serie de pautas: informar al interesado de la realización de este tipo de actividad, ofrecer información significativa sobre la lógica aplicada, informar sobre los factores que se han tenido en cuenta de cara a la toma de decisiones y, por último, explicar la importancia, las consecuencias previstas al tratamiento y como puede afectar la decisión automatizada al interesado.

En virtud del derecho de acceso, el responsable del tratamiento deberá informar al interesado acerca de las consecuencias del mismo de cara a que pueda tener constancia de la afección por la decisión adoptada, incluida la elaboración de perfiles.

chos sólo afecta a las personas físicas, no pudiendo ampararse en los mismos las personas jurídicas en los procedimientos de detección de riesgos¹⁷⁸.

Ahora bien, el derecho de acceso puede estar limitado en determinados supuestos en los que la información pueda suponer o pueda implicar un perjuicio de cara a la prevención, la investigación y la sanción de determinados ilícitos¹⁷⁹. Por tanto, cabe la posibilidad de establecer unos determinados límites al derecho a la información en aquellos supuestos en los que se ejercen actividades de control por la Administración y resulta necesario, por tanto, preservar la información –de cara a evitar que no se pueda ejercer de manera adecuada el ejercicio de las funciones por la Administración tributaria–.

Recapitulando, es necesario fomentar el uso de la IA, el tratamiento de datos en el ámbito de las Administraciones como medida esencial para, por un lado, luchar contra el fraude fiscal; y, por otro, prestar mejores servicios y asistencia a los contribuyentes. Del mismo modo, es importante la existencia de límites adecuados al derecho a la información por parte de los obligados tributarios, en línea con el principio de transparencia –concretado en los derechos a la información, al acceso y a la impugnación de la decisión adoptada–.

La transparencia se ha considerado un principio transcendental respecto a: las relaciones de los contribuyentes con las Administraciones tributarias (a través de distintas obligaciones de comunicación de información); las relaciones entre Administraciones (intercambio internacional de información); y, por último, las relaciones de las Administraciones tributarias con los contribuyentes.

Concretamente, en estas últimas, la transparencia encuentra justificación tanto en el volumen de información sobre los obligados tributarios en poder de las Administraciones, como en la necesidad de fomentar el cumplimiento voluntario¹⁸⁰. En este sentido, el último Plan Estratégico de la AEAT¹⁸¹ considera la transparencia, además de como un principio fundamental –a modo de guía de actuación de la AEAT–, como una de las variables esenciales del mismo, manifestándose ésta en la necesidad de una mayor exigencia ciudadana de calidad en las actuaciones, así como de transparencia y rendición de cuentas a los obligados tributarios. Por tanto, uno de los ámbitos más valorado será el relativo a la puesta a disposición de datos fiscales hacia los referidos obligados tributarios.

178 Sentencia del TJUE, de 10 de diciembre de 2020, *J & S Service*, C– 620/19, ECLI:EU:C:2020:1011. En la misma, el TJUE señala cómo el concepto de información relativa a las personas jurídicas es un concepto radicalmente distinto del concepto de datos personales de las personas físicas. El derecho de toda persona física a la protección de los datos de carácter personal es un derecho fundamental (art. 8.1 CDFUE) y debe respetar las limitaciones impuestas por el RGPD. En cambio, la información relativa a las personas jurídicas no goza de una protección comparable en el Derecho de la UE.

179 Resolución del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno (R-0825/2019), de 13.02.2020. https://www.consejo-detransparencia.es/ct_Home/dam/jcr:41c81ad6-9bce-4ac3-bd57-2185e0468458/R-0825-2019.pdf (último acceso 30 de noviembre de 2022).

180 E.g. a través de la asistencia a los obligados tributarios.

181 *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf (último acceso 30 de noviembre de 2022).

La nueva planificación estratégica de la AEAT se centra en la promoción del cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes; en particular, en la consecución de una mayor transparencia respecto de los datos referentes a los sujetos obligados que obran en poder de la misma. Se trata, en definitiva, de reducir al máximo el nivel de incumplimiento tributario debido tanto a errores como a falta de información por parte de los sujetos obligados que tienen intención de cumplir con sus obligaciones tributarias en los respectivos ámbitos¹⁸².

4.2. Derecho a la tutela judicial efectiva

A tenor del art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE (en adelante, Carta), «toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva»; en particular, «tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la Ley». En este sentido, «toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar»¹⁸³.

A través de la Sentencia de 6 de octubre de 2020 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19 se han introducido nuevos criterios interpretativos para reconocer la «pertinencia previsible» de la información intercambiada en el marco de los requerimientos de información dentro de la UE¹⁸⁴. En estos asuntos, la Administración tributaria española formalizó dos solicitudes de información, traducándose la primera, a su vez, en un requerimiento de información por parte de la Administración tributaria luxemburguesa a una sociedad ubicada en Luxemburgo en el que se solicitaba información de todo tipo relativa a contratos celebrados con otras sociedades sobre los derechos del obligado tributario.

Las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (luxemburgués) son, básicamente, dos: en la primera de ellas, se plantea si el art. 47 de la Carta (derecho a la tutela judicial efectiva) se opone a la legislación de un Estado miembro que no reconoce el derecho a recurrir de forma directa contra el requerimiento de información en vía judicial; por otra parte, se plantea si, en caso de responder afirmativamente a la primera cuestión, la solicitud de información y los posteriores requerimientos cumplían el requisito de la «pertinencia previsible», exigido por la Directiva 2011/16/UE (arts. 1.1 y 5), en la medida en que éstos hacían referencia a información de carácter general o poco precisa (contratos, facturas, cuentas bancarias, etc.).

182 A modo de ejemplos de ámbitos de puesta a disposición de datos a favor de los contribuyentes, los datos fiscales –incluida información con posible transcendencia a efectos de cálculo del resultado contable– del Impuesto sobre Sociedades con la finalidad de fomentar el cumplimiento voluntario por parte de las mismas; o, por su parte, la nueva forma de presentar el Impuesto sobre el Valor Añadido, simplificando la cumplimentación del modelo.

183 Art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DO C 364, de 18.12.2000, p. 1).

184 *Vid.* Serrat Romaní, M. (2021). La relevancia de la pertinencia previsible: Comentario crítico a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2020, asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19, *ECJ Leading Cases*. <https://ecjleadingcases.wordpress.com> (último acceso 30 de noviembre de 2022).

Respecto del alcance de la tutela judicial efectiva, el TJUE ha considerado que en los supuestos de normativa que no permita a terceros –a quienes se le solicita la información– emprender acciones contra esos requerimientos administrativos se vulnera su derecho a la tutela judicial efectiva; especialmente, cuando el requerimiento de información resulta arbitrario o desproporcionado, ya que se pondría al sujeto obligado en una situación de indefensión: solamente podría recurrir una vez se hubiera negado a suministrar la información y, a consecuencia de ello, se le hubiera interpuesto la pertinente sanción.

El TJUE diferencia la situación de los tres tipos de obligados tributarios (destinatario del requerimiento, contribuyente investigado y tercero afectado). Respecto a la persona que posee la información objeto de requerimiento, el TJUE entiende que se ha producido una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en la medida en que la legislación (luxemburguesa) no contemplaba la posibilidad de recurrir de forma directa el requerimiento de información por parte del destinatario del mismo¹⁸⁵.

Ahora bien, el TJUE se pronuncia en distinto sentido respecto a los otros tipos de obligados tributarios. En este sentido, respecto al contribuyente sometido a investigación, el TJUE señala que la situación del mismo es diferente respecto al poseedor de la información puesto que no es el destinatario de la decisión y, por lo tanto, no queda sujeto a ninguna obligación jurídica resultante de esta última, ni tiene el riesgo de ser sancionado en caso de incumplimiento.

Por otra parte, el TJUE aclara que solamente en las fases contradictorias (posteriores a las preliminares en las que se haya abierto el procedimiento inspector frente al contribuyente por la Administración tributaria competente) el contribuyente podrá ejercitar el derecho a la tutela judicial efectiva.

Finalmente, el TJUE pone de manifiesto que la inexistencia del referido recurso directo frente al requerimiento de información respeta el principio de proporcionalidad, ya que en estos casos debe primarse el intercambio rápido y eficaz de información ante la Administración tributaria dentro de los plazos establecidos al efecto por la Directiva 2011/16/UE, y el mismo podría verse frustrado en caso de reconocerse el derecho a plantear recurso (de forma directa contra el requerimiento de información) al obligado tributario.

En los supuestos de terceros afectados, el hecho de negar la posibilidad de recurso a los requerimientos puede resultar conflictivo. En este sentido, negar la posibilidad de recurrir el requerimiento en sí no significa que los sujetos afectados no puedan presentar recurso contra las decisiones arbitrarias o desproporcionadas, ya que las mismas pueden afectar o vulnerar sus derechos a la intimidad y a la protección de datos. En estos casos, debe garantizarse a los terceros –afectados por un requerimiento de intercambio de información– el derecho a la tutela judicial efectiva.

185 Al destinatario del requerimiento de información, en caso de no atender el mismo, se le interpondría una sanción, que podría no atender, interponiendo el pertinente recurso contra la misma y contra el requerimiento de información. Por este motivo, el TJUE entiende que solo sólo se puede recurrir el requerimiento de información de forma indirecta o incidental.

Ahora bien, en contra del argumento del TJUE, la posibilidad de interponer recurso directo frente al requerimiento de información no tiene que afectar a la eficacia del intercambio de información negativamente, siempre y cuando ese recurso se conciba de un modo coherente con un intercambio eficaz y rápido de la información¹⁸⁶.

4.3. Pertinencia previsible

Respecto a los límites de la «pertinencia previsible» de la información tributaria requerida, el TJUE había manifestado que, si bien las AT tienen cierto margen de discrecionalidad respecto de la información a solicitar, no se debe requerir información inconexa a la investigación ni se deben llevar investigaciones aleatorias (*fishing expedition*)¹⁸⁷.

El TJUE señala que la solicitud de intercambio de información cumple este requisito en la medida en que concurren tres requisitos: identificación clara del contribuyente investigado, identificación de período o períodos impositivos respecto de los cuales se solicita la información; y, finalmente, identificación del tercero (persona en cuyo poder está la información precisada)¹⁸⁸.

De este modo, dentro de los requisitos exigidos, se encuentra la identificación tanto del sujeto sometido a investigación como de los terceros en cuyo poder se halla la información de interés para los objetivos de la investigación. Estos últimos deberán mantener algún tipo de conexión con el asunto objeto de investigación, no pudiendo ser seleccionados, por tanto, de modo aleatorio.

El hecho de que la información sea de carácter genérico (contratos, facturas, cuentas, etc.), en principio, no provoca el incumplimiento de este requisito, ya que la información solicitada está circunscrita material, temporal y subjetivamente. Así pues, el TJUE protege el poder tributario de los Estados miembros, al igual que las potestades administrativas de solicitud de información transfronteriza, en detrimento de los derechos del contribuyente y de los terceros afectados¹⁸⁹. Todo ello de cara a preservar la eficacia y rapidez de la cooperación administrativa.

En esta línea, El TJUE ha entendido que «una solicitud de información debe considerarse referida a información que no carece manifiestamente de toda pertinencia previsible cuando las personas sometidas a examen o investigación en el sentido de esta última disposición no estén identificadas nominal e indi-

186 Esto lo demuestra la experiencia de algunos Estados miembros, como Alemania, que disponen de vías de recurso directo, pudiéndose limitar las mismas si concurren circunstancias objetivas.

187 Vid. Grau Ruiz, A. (2020). Cooperación administrativa, asistencia mutua y resolución de conflictos en materia tributaria (Capítulo VII). En S. Moreno González y F.J. Nocete Correa (dirs.), *Introducción a la fiscalidad internacional*. (1ª ed.) Atelier, pp. 314-315.

188 Vid. Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373. En este sentido, *Conclusiones de la abogada general Sra. Juliane Kokott presentadas el 2 de julio de 2020*.

189 «En síntesis, se podría decir que la sentencia viene a reforzar los poderes de los Estados miembros tanto a nivel legislativo como administrativo respecto de los procedimientos de investigación tributaria, pues mina el derecho del contribuyente a impugnar la solicitud de intercambio de información a la vez que otorga a los Estados miembros una mayor facultad discrecional para limitar este derecho» [Vid. Serrat Romani, M. (2021). La relevancia de..., *op. cit.*].

vidualmente en dicha solicitud, pero la autoridad requirente acredite, mediante explicaciones claras y suficientes, que está llevando a cabo una investigación específica sobre un grupo limitado de personas, justificada por sospechas fundadas de incumplimiento de una obligación legal concreta»¹⁹⁰.

Cuando a una persona (en cuyo poder obra información) se le haya impuesto una sanción administrativa pecuniaria por no dar cumplimiento a una decisión de requerimiento de información (contra la que no cabía recurso judicial alguno en virtud del Derecho interno del Estado miembro requerido), y dicha persona ha impugnado la legalidad de la referida decisión –por vía incidental en el marco de un recurso judicial dirigido contra la resolución sancionadora dictada por no dar cumplimiento a ese requerimiento (de manera que ha tenido conocimiento de la información mínima en el curso del procedimiento judicial relativo a dicho recurso)–, debe otorgarse a la misma (persona) –una vez definitivamente reconocida la legalidad de las referidas resoluciones dictadas en su contra– la posibilidad de dar cumplimiento a la decisión de requerimiento de información en el plazo establecido inicialmente para ello por el Derecho nacional (sin que ello implique el mantenimiento de la sanción que se le impuso para ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva). Solo en caso de que esa persona no atendiera el mismo requerimiento en ese plazo sería legítimamente exigible la sanción impuesta¹⁹¹.

Así pues, la documentación solicitada debe estar relacionada con los sujetos poseedores de la información (nexo de conexión); debe estar relacionada con el contribuyente; y, por último, debe estar incardinada en el período investigado. Debe existir, por todo lo expuesto, una conexión entre el sujeto al que se requiere la información y el obligado tributario o contribuyente¹⁹².

4.4. Secreto profesional de los abogados

La prerrogativa de secreto profesional de los abogados, no armonizada en el ámbito europeo, constituye un elemento esencial de los derechos al respeto de la vida privada y a un proceso equitativo. La necesaria relación de confianza entre cliente y abogado solo puede mantenerse si el primero cuenta con la garantía de que la información que transmite al segundo no se divulgará. Ahora bien, ¿el mero hecho de recurrir a un abogado –limitándose su intervención a una simple opinión– ya está amparado por dicho secreto? ¿En estos supuestos puede proporcionarse información alguna sobre un mecanismo transfronterizo por el abogado a terceros o a cualquier autoridad?

La norma del secreto profesional entre abogado y cliente está doblemente garantizada por los arts. 6 y 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, de

190 Sentencia del TJUE, de 25 de noviembre de 2021, *État du Grand-duché de Luxembourg v L*, C-437/19, ECLI:EU:C:2021:953, apartado 72.

191 *Ibidem*, apartado 99.

192 Informe Especial 3/2021 «Intercambio de información fiscal en la UE: bases sólidas con deficiencias en la ejecución» 2021/C 31/05 (DO C 31, de 28.01.2021, p. 5).

4 de noviembre de 1950 (CEDH)¹⁹³. A tenor de la jurisprudencia del TJUE, la prerrogativa de secreto profesional constituye uno de los principios generales del Derecho de la Unión que se inspiran en los valores y las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros¹⁹⁴. En este sentido, y aunque el alcance y las modalidades de protección de la prerrogativa de secreto profesional de los abogados se rijan por la normativa nacional de cada Estado miembro, el principio mismo de esta protección debe considerarse igualmente garantizado sobre la base de los arts. 7 y 47 de la Carta¹⁹⁵.

La obligación de comunicación de información a las autoridades tributarias recae sobre todos los intermediarios, a tenor del papel sustancial que los mismos desempeñan en el diseño de mecanismos de planificación fiscal agresiva. En este sentido, cualquier restricción a su funcionamiento podría poner en peligro la esencia misma de los objetivos de la DAC. Ahora bien, la consecución de estos objetivos no debe implicar la vulneración de los derechos fundamentales protegidos por la Carta.

Se ha cuestionado sí el art. 8 bis ter, apartado 5, de la DAC, por un lado, vulnera el derecho a un proceso equitativo garantizado por los arts. 47 de la Carta y 6 del Convenio Europeo (CEDH) en la medida en que no excluye, por principio, a los abogados que intervienen en el contexto de una actuación jurisdiccional del concepto de intermediarios que deben declarar a la Administración tributaria la información necesaria sobre una estructura fiscal transfronteriza o que deben notificar esta obligación a cualquier otro intermediario.

Por otro, si la citada disposición vulnera los derechos al respeto de la correspondencia y de la vida privada garantizados por los arts. 7 de la Carta y 8 del Convenio Europeo (CEDH) en la medida en que no excluye, por principio, a los abogados que intervienen en el contexto de la evaluación de la situación jurídica de su cliente del concepto de intermediarios que deben declarar a la Administración tributaria la información necesaria sobre una estructura fiscal transfronteriza o que deben notificar esta obligación a cualquier otro intermediario¹⁹⁶.

Es decir, en los supuestos en los que un Estado miembro adopte 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, está obligado (el Estado miembro) a exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario o, cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado, en la medida en que dicha obligación tiene

193 Sentencia del TEDH, de 16 de diciembre de 1992, *Niemietz c. Alemania*, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 37.

194 Sentencia del TJUE, de 18 de mayo de 1982, *AM & S Europe/Comisión*, C-155/79, EU:C:1982:157, apartado 18.

195 Art. 52.3 CDFUE.

196 Petición de decisión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Francia) el 28 de junio de 2021 – *Conseil national des barreaux, Conférence des bâtonniers, Ordre des avocats du barreau de Paris c. Premier ministre, Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance, Conseil national des barreaux y otros*, C-398/21.

como consecuencia que un abogado que actúe como intermediario estará obligado a compartir, con otro intermediario que no es su cliente, información que conoce en el marco del ejercicio de actividades esenciales de su profesión, a saber, la defensa o representación ante los tribunales del cliente y la prestación de asesoramiento jurídico, incluso fuera de un procedimiento judicial¹⁹⁷.

Si bien es cierto que la DAC trata de minimizar las vulneraciones del secreto profesional, no lo es menos que, en determinados supuestos, puede producirse tal vulneración¹⁹⁸. Habrá de garantizarse, de este modo, el equilibrio entre la exigencia de la protección de la prerrogativa de secreto profesional del abogado y el objetivo de la lucha contra la planificación fiscal agresiva, examinando en cada caso concreto si el régimen instaurado por la DAC –y las modificaciones introducidas a este último por la DAC 6– puede conducir a tal vulneración de los referidos derechos.

Los derechos fundamentales no constituyen prerrogativas absolutas, sino que pueden ser objeto de restricciones, siempre y cuando estas respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida en cuestión. Por tanto, deviene necesario observar si la notificación por el abogado intermediario de su dispensa de comunicación de información a otro intermediario que ha participado en el mismo mecanismo transfronterizo está prevista por la legislación, persigue un objetivo de interés general reconocido por la Unión¹⁹⁹, es necesaria para alcanzar dicho objetivo y respeta el principio de proporcionalidad.

4.4.1. Respeto de la vida privada y familiar

El art. 7 de la Carta reconoce a toda persona el derecho al respeto de su vida privada (concepto que comprende las actividades profesionales o comerciales)

197 El Decreto que transpuso esta directiva en Bélgica estableció que, cuando un abogado implicado en una planificación fiscal transfronteriza está sujeto a secreto profesional, debe informar a los demás intermediarios de que no puede llevar a cabo la comunicación de información. Dos organizaciones profesionales de abogados interpusieron recurso ante el Tribunal Constitucional belga. A su parecer, no es posible cumplir la obligación de informar a los demás intermediarios sin violar el secreto profesional al que se hallan sujetos los abogados. El Tribunal Constitucional pregunta al Tribunal de Justicia a este respecto [Petición de decisión prejudicial planteada por el Grondwettelijk Hof (Bélgica) el 21 de diciembre de 2020 – *Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Layers, CD, JU c. Vlaamse Regering Orde van Vlaamse Balies y otros*, C-694/20].

198 E.g. cuando múltiples intermediarios participan en distintas fases del diseño del mecanismo en cuestión y la participación de cada uno de ellos en el mecanismo transfronterizo varía en función de sus funciones respectivas.

199 Tanto la lucha contra posibles casos de evasión y fraude fiscal [Sentencias del TJUE de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, apartado 32; de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 76; de 26 de febrero de 2019, *X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países)*, C-135/17, EU:C:2019:136, apartados 74 y 75; y de 6 de octubre de 2020, *cit.*, apartados 86 a 88 y jurisprudencia citada], como la lucha contra las estructuras abusivas, cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituye la finalidad esencial de las operaciones de que se trate (SSTJUE de 21 de febrero de 2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, apartado 45; y de 22 de noviembre de 2017, *UBS Cussens y otros*, C-251/16, EU:C:2017:881, apartado 53 y jurisprudencia citada), constituyen objetivos de interés general reconocidos por la Unión Europea, a los efectos del art. 52.1 CFDEU.

y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones²⁰⁰. Partiendo de la premisa de que la protección del secreto profesional no se limita a las actividades relativas a la defensa judicial del cliente, sino que tiene una dimensión más amplia (y un ámbito de aplicación más extenso), en el sentido de que protege asimismo la relación entre abogado y cliente fuera de un contexto judicial, la protección otorgada al secreto profesional no cubre todas las actividades de un abogado.

Exigir a los abogados que comuniquen a las autoridades administrativas información de que dispongan acerca de otra persona (gracias a la correspondencia que hayan mantenido con esta) constituye una intromisión en el derecho de estos profesionales al respeto de su vida privada²⁰¹. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) ha justificado la intromisión en la vida privada del abogado en aquellos supuestos en los que, por un lado, la obligación de notificar la información solo afecte a «actividades alejadas de la misión de defensa confiada a los abogados, similares a aquellas realizadas por los otros profesionales sujetos a la misma obligación»²⁰²; y, por otro, los abogados no estén sujetos a dicha obligación cuando la actividad de que se trate «esté relacionada con un procedimiento judicial, independientemente de si han recibido u obtenido dicha información antes, durante o después de tal procedimiento, incluyendo cualquier asesoramiento sobre la forma de incoarlo o evitarlo, ni cuando faciliten asesoramiento jurídico».

Por tanto, la protección del secreto profesional no cubre todas las actividades de un abogado, debiendo diferenciar las actividades comprendidas tradicionalmente en la misión del abogado (amparadas por la prerrogativa de secreto profesional)²⁰³, de aquellas en las que el abogado actúa al margen de su «papel habitual» de representante de sus clientes o de asesor jurídico (actividades equiparables a las de otros profesionales). La naturaleza de estas últimas no permite fundamentar la protección de la prerrogativa de secreto profesional. Ahora bien, en determinados supuestos el papel que desempeña el abogado es más difuso, resultando, por tanto, más complicada la referida distinción²⁰⁴.

Surgiendo, inmediatamente, la siguiente cuestión: ¿puede considerarse la actividad de intermediario comprendida en la función (defensa y análisis jurídico) de abogado? En caso negativo, y según parece sugerir la DAC, la obligación de comunicación de información –y de notificación– estaría justificada²⁰⁵, al equipararse, *prima facie*, el abogado que actúa como intermediario al resto de «intermediarios» (entre los que se cuentan algunos que quizá no gocen de la prerrogativa de secreto profesional).

200 Derechos que se corresponden con los reconocidos por el art. 8 CDFUE (*Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales*, DO 2007, C 303, p. 17).

201 Sentencia del TEDH, de 6 de diciembre de 2012, *Michaud c. Francia*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, § 91.

202 E.g. operaciones financieras, operaciones inmobiliarias, etc.

203 E.g. supuestos en los que el abogado que presta asesoramiento a su cliente en el contexto de un procedimiento judicial o de su preparación, cuando un cliente solicita a su abogado un dictamen jurídico sobre un asunto específico. etc.

204 E.g. un abogado que no tenga relación de asesoramiento con ningún cliente diseñe un mecanismo transfronterizo comercializable para, a continuación, distribuirlo entre los contribuyentes, ya sea directamente o a través de un intermediario; o bien, un abogado que reciba de un cliente el encargo de examinar un mecanismo preparado y se vea obligado a prestar asesoramiento jurídico.

205 E.g. Reino de Bélgica y República de Letonia, entre otros.

Todo ello lleva a la necesidad de acotar la definición del concepto de «secreto profesional», de modo que no resulte demasiado amplia y pueda amparar aquellas actividades de un abogado (intermediario) que excedan los límites de las misiones específicas de representación y asesoramiento; y, en consecuencia, conlleve la dispensa al mismo de ciertas obligaciones de comunicación de información en aquellos casos en que realice la misma actividad que intermediarios de otras profesiones.

Para poder apreciar, plenamente, la compatibilidad de la obligación de comunicación de información a las Administraciones tributarias con el art. 7 de la Carta, es preciso tener también en cuenta la obligación subsidiaria –que recae sobre el tercero intermediario– de comunicar el nombre del abogado intermediario a las autoridades tributarias. En el marco de la DAC, aun cuando el abogado goce de la dispensa de la obligación de notificación a las autoridades tributarias, estas últimas serán informadas acerca de la comunicación entre ese abogado y su cliente (contribuyente) bien por el propio contribuyente, bien por un tercero intermediario notificado. Entre la información a comunicar se incluye la referida a la existencia del mecanismo transfronterizo y del contribuyente interesado, así como la referida a la participación del abogado intermediario, incluida la identificación del mismo²⁰⁶.

En este punto, resulta necesario plantearse las siguientes cuestiones: ¿es necesaria la comunicación del nombre del abogado a las autoridades tributarias –por un tercero intermediario notificado o el contribuyente– para alcanzar el objetivo de la lucha contra la planificación fiscal agresiva? ¿la comunicación del nombre del abogado respeta el principio de proporcionalidad? ¿obtener el nombre del abogado proporciona a las autoridades fiscales información sustancial en cuanto al mecanismo en cuestión? ¿pueden solicitar las autoridades tributarias cualquier información complementaria a la ya recibida en la comunicación de información tanto al propio contribuyente como a los terceros intermediarios notificados? ¿la necesidad de garantizar la efectividad del control de los intermediarios que participan en los mecanismos transfronterizos justifica la comunicación a las autoridades tributarias del nombre del abogado?

Partiendo de que el objetivo principal de la DAC 6 es luchar contra las prácticas de planificación fiscal agresiva, la consecución del mismo no requiere que se divulgue el nombre del abogado implicado cuando este invoca la prerrogativa de secreto profesional, ni que se controle si dicho abogado ha invocado fundamentalmente dicha prerrogativa²⁰⁷.

El Tribunal de Justicia considera no obstante que la obligación de notificación que incumbe al abogado sujeto a secreto profesional no es necesaria para

206 Art. 8 bis ter, apartados 9, párrafo segundo, y 14 DAC.

207 «En este sentido, resultaría paradójico reconocer la prerrogativa de secreto profesional del abogado y, por este motivo, dispensarlo de su obligación de comunicación de información para luego vulnerar dicha prerrogativa exigiendo, como consecuencia indirecta de la obligación de comunicación de información que incumbe al tercero intermediario (y al contribuyente), que su nombre sea notificado a las autoridades tributarias. Además, no se desprende expresamente de ninguna disposición de la Directiva que esta tenga por objetivo comprobar si el abogado podía acogerse a la prerrogativa de secreto profesional» (Conclusiones del Abogado General Sr. Athanasios Rantos, presentadas el 5 de abril de 2022, *Orde van Vlaamse Balies y otros*, C-694/20, ECLI:EU:C:2022:259, apartado 112).

contribuir a la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales. La divulgación a la Administración tributaria, por los terceros intermediarios a quienes se ha realizado la notificación, de la identidad del abogado intermediario y de su consulta, tampoco parece ser necesaria para la consecución de los objetivos de la Directiva²⁰⁸.

Garantizando, por tanto, la obligación de comunicación de información que incumbe a los demás intermediarios no sometidos al secreto profesional –y, a falta de tales intermediarios, la que incumbe al contribuyente interesado–, que la Administración tributaria sea informada. Además, tras recibir la referida información, la Administración tributaria puede solicitar información adicional directamente al contribuyente interesado, que podrá dirigirse entonces a su abogado para que le asista. Asimismo, puede llevar a cabo un control de la situación fiscal de dicho contribuyente.

Pues bien, la revelación a las autoridades tributarias, en cumplimiento de la obligación de comunicación, de información del mecanismo, debería cumplirse a través de un mecanismo abstracto, anonimizando el nombre del abogado, siendo contraria en cualquier otro caso al art. 7 de la Carta. De este modo, se logra alcanzar el objetivo de la lucha contra la planificación fiscal agresiva, respetar la prerrogativa de secreto profesional y el derecho a la vida privada, y garantizar la eficacia del sistema de comunicación de información sobre los mecanismos transfronterizos a las autoridades tributarias.

4.4.2. Derecho a la tutela judicial efectiva

Por lo que al art. 47 de la Carta se refiere, y en relación con la compatibilidad del secreto de la correspondencia con la obligación de cooperar con las autoridades nacionales responsables de la lucha contra el blanqueo de capitales, «las actividades sujetas a las obligaciones de comunicación de información se sitúan por su naturaleza en un contexto que no tiene ninguna relación con un procedimiento judicial y, por lo tanto, tales actividades quedan al margen del ámbito de aplicación del derecho a un proceso equitativo», según ha declarado el TJUE²⁰⁹.

Concretamente, «el abogado no estaría en condiciones de cumplir adecuadamente su misión de asesoramiento, defensa y representación del cliente, quedando este, por tanto, privado de los derechos que le confiere el art. 6 del CEDH, si, en el contexto de un procedimiento judicial o de su preparación, aquel estuviera obligado a cooperar con los poderes públicos transmitiéndoles la información obtenida con ocasión de las consultas jurídicas efectuadas en el marco de tal procedimiento»²¹⁰. Asimismo, el TEDH ha señalado que la intrusión

208 El Tribunal de Justicia declara, en consecuencia, que la obligación de notificación establecida en la Directiva no es necesaria y vulnera, por lo tanto, el derecho al respeto de las comunicaciones entre el abogado y su cliente (STJUE, de 08 de diciembre de 2022, *Orde van Vlaamse Balies y otros*, C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963, apartado 58).

209 STJUE de 26 de junio de 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros*, C-305/05, EU:C:2007:383, apartados 33 y 35.

210 *Ibidem*, apartado 32.

en la prerrogativa de secreto profesional de los abogados puede repercutir sobre la buena administración de la justicia –y, por tanto, sobre los derechos garantizados por el art. 6 del CEDH–²¹¹.

Por tanto, el derecho a un proceso equitativo «implica por definición la existencia de un vínculo con un procedimiento judicial y es indisociable de la existencia de un contexto jurisdiccional»²¹², no acreditándose el citado vínculo en la notificación a los demás intermediarios de la obligación de informar a un tercero intermediario debido a los siguientes motivos: el intermediario no actúa en condición de defensor de su cliente en un litigio con la Administración tributaria²¹³, la obligación de notificación nace *en teoría* en una fase temprana (antes de la ejecución del mecanismo transfronterizo); y, finalmente, las obligaciones de información previstas por la DAC están vinculadas a una actividad legal –y, por lo tanto, *a priori*, extrajudicial en la fase inicial de la comunicación de información–.

5. Algunas cuestiones en torno a la implementación de la denominada «Directiva de intermediarios fiscales» (DAC 6)

5.1. Cuestiones previas

Desde la adopción de la DAC 6, la misma ha estado rodeada de una fuerte polémica, suscitando la preocupación del sector profesional (intermediarios financieros y otros asesores fiscales) en la medida en la que hace recaer sobre los intermediarios la obligación de comunicar operaciones pendientes de realización (diseño, comercialización, organización o puesta a disposición para su ejecución de estructuras que pueden llegar a ser de forma potencial conformadoras de planificación fiscal agresiva).

La experiencia ha demostrado que la transposición de la DAC 6 a los Estados miembros se ha realizado de forma muy heterogénea²¹⁴. Las definiciones, las

211 Sentencia del TEDH, de 16 de diciembre de 1992, *cit.*, § 37.

212 Conclusiones del Abogado General Sr. Athanasios Rantos, *cit.*, apartado 40.

213 «El hecho de que exista la posibilidad de que el asesoramiento dé lugar a un litigio con la Administración tributaria en una fase ulterior no significa que tal asesoramiento se haya prestado ‘en el marco y a efectos del derecho de defensa’ en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia» (Conclusiones del Abogado General Sr. Athanasios Rantos, *cit.*, apartado 41).

214 A modo de ejemplo, en cuanto a las señas distintivas, en el caso de Polonia se han incluido veinticuatro señas distintivas (transfronterizas y nacionales), en lugar de las quince que recoge la DAC 6, exigiendo solo once la existencia de beneficio fiscal; en el caso de Portugal, por su parte, se incluye una seña genérica sujeta al *test* de beneficio principal, así como señas distintivas específicas en las que existan mecanismos en los que se hayan implicado personas o entidades sin personalidad jurídica no sujetas o parcialmente exentas, que se hayan beneficiado del mecanismo; por último, en el caso del Reino Unido se excluyen las pequeñas y medianas empresas de las señas distintivas del grupo E, y se excluyen las ventajas fiscales [Resenig, K (2020). The Current State of DAC-6 Implementation in the European Union. *European Taxation vol. 60 (12)*, pp. 527-535].

interpretaciones, la ampliación o circunscripción de alguno de sus términos provocan una demanda continua de asesoramiento en cuanto a la aplicación de la misma²¹⁵. Una norma tan intrusiva como la DAC 6 sólo tiene un objetivo: la lucha contra la planificación fiscal agresiva²¹⁶. Esta norma sólo encontrará su justificación, por tanto, en la eficacia (de la misma) en esta lucha.

Además, a través de esta norma, debería ponerse en valor el nuevo paradigma de la relación cooperativa entre administraciones y administrados en el futuro²¹⁷. En caso contrario (obligación unilateral de los obligados tributarios, intrascendencia de la información comunicada, no exoneración de responsabilidad con base en la comunicación, uso discrecional de la infor-

215 En este sentido, para SÁNCHEZ LÓPEZ «la Directiva (UE) 2018/822 adolece de importantes deficiencias, tanto desde el punto de vista de la 'calidad' de la norma que, desde luego, no cumple los parámetros de seguridad jurídica, certeza y confianza legítima, como también desde la perspectiva del contribuyente, en relación con el derecho que le corresponde a la previsión objetiva de su propia posición jurídica, así como desde el punto de vista del interés público al cumplimiento tributario, a que se dirige en última instancia el deber de información, siendo necesario, en este ámbito, no confundir el interés general con el recaudatorio» [Sánchez López, M.ª.E. (2021). La seguridad jurídica y..., *op. cit.*].

216 «Los riesgos que se pretenden evitar con la planificación fiscal potencialmente agresiva pueden concitar otros que entrañen introducir desconfianza e inseguridad en la relación jurídico-tributaria. Existe el riesgo de que con la regulación de la planificación fiscal potencialmente agresiva se incida más en la lógica de lo deseable y se abandone la de lo prohibido y lo permitido. Supone, sobre la base de evitar riesgos potenciales, el establecer cánones de comportamiento deseables que se antepongan o desconozcan pautas normativas existentes» [Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y..., *op. cit.*].

217 En este sentido, NAVARRO EGEA señala que «la realidad tecnológica de la AEAT, de cara al futuro, parece orientarse al denominado «cumplimiento fiscal por diseño» (*tax compliance by design*), una nueva forma de hacer en la aplicación de los tributos que, impulsada en los foros internacionales, empieza a implementarse en algunos países de la OCDE, entre los que se encuentra España» [Navarro Egea, M. (2021). *Hacia un entorno digital...*, *op. cit.*, p. 25]. Ahora bien, como afirman CALDERÓN CARRERO y QUINTÁS SEARA, el deber de colaboración concebido como un comportamiento proactivo «en ocasiones puede ir más allá del deber jurídico de colaboración establecido por las normas tributarias» [Calderon Carrero, J.M. y Quintas Seara, A. (2015). *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS* (1ª ed.) Thomson Reuters Aranzadi, p. 101].

Existe un fuerte interés en avanzar hacia un enfoque de cumplimiento cooperativo, lo cual probablemente supondrá un largo camino para muchos países en desarrollo, pero en este itinerario pueden adoptarse muchas medidas que ayudarán a reforzar la confianza. La tendencia hacia el cumplimiento cooperativo es mundial y un creciente número de países en desarrollo están adoptando al menos ciertos elementos de este enfoque. No es posible introducir rápidamente un cumplimiento cooperativo. El cumplimiento cooperativo exige, como requisito previo, un cierto grado de confianza mutua, así como normas y procesos ciertos que regulen el sistema. Especialmente cuando la confianza se encuentre en su punto más bajo, será necesario realizar en primer lugar otras acciones que establezcan los fundamentos que permitan introducir el cumplimiento cooperativo. La introducción de algunas de estas medidas puede ser relativamente sencilla, por ejemplo, las que se dirigen a mejorar la comunicación, pero pueden ser muy eficaces para generar una dinámica positiva entre los contribuyentes y las administraciones tributarias [OECD (2022), *Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/7587f25c-en> (último acceso 30 de noviembre 2022)].

mación), la aplicación de la DAC 6 se realizaría, a nuestro criterio, de forma sesgada²¹⁸.

La misma Directiva establece la obligación de informar a la Administración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal. Esta obligación se

International Compliance Assurance Programme (ICAP), en el marco de la OCDE, es un programa voluntario para un proceso cooperativo multilateral de evaluación y garantía de riesgos. Está diseñado como un enfoque eficiente, eficaz y coordinado para proporcionar a los grupos de empresas multinacionales una mayor seguridad fiscal con respecto a algunas de sus actividades y transacciones. El ICAP no proporciona la seguridad jurídica que puede lograrse, por ejemplo, a través de un acuerdo anticipado de precios. Sin embargo, ofrece comodidad y seguridad cuando las administraciones fiscales que participan en la evaluación de riesgos de un grupo de empresas multinacionales consideran que los riesgos cubiertos son de bajo riesgo [OECD (2021), *International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE groups*, OCDE Publishing. Paris. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-handbook-for-tax-administrations-and-mne-groups.pdf> (último acceso 30 de noviembre de 2022)].

En la Unión Europea, el *European Trust and Cooperation Approach – ETACA Pilot Project*, con el objetivo proporcionar un marco claro, estimula un diálogo preventivo para llevar a las Administraciones tributarias a realizar una evaluación de riesgo de alto nivel de la política de precios de transferencia adoptada por las grandes empresas multinacionales. Como resultado, las empresas reciben apoyo en su internacionalización para evitar problemas de doble imposición y reducir los costes de cumplimiento de las obligaciones fiscales [*Guidelines*. https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-cooperative-compliance-programme/european-trust-and-cooperation-approach-etaca-pilot-project-mnes_en (último acceso 24 de noviembre 2022)].

[...] El programa *ETACA* de la Unión Europea constituye un mecanismo cooperativo multilateral inspirado en el *ICAP* de la OCDE que permite contribuir a reducir riesgos y controversias fiscales de precios de transferencia entre administraciones tributarias de Estados miembros de la UE [Calderón Carrero, J.M. y Quintas Seara, A. (2022). El Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo para Grandes Empresas Multinacionales (*ETACA*). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF (476/), p. 60].

Finalmente, destacar la aprobación de la *Norma UNE 19603 Sistemas de gestión de compliance tributario*. *Requisitos con orientación para su uso*, elaborada por el Subcomité Técnico CTN 165 SCA Compliance tributario. La misma «viene a establecer un marco de referencia completo que permite, en primera instancia, disponer de un sistema de gestión de compliance tributario (3.34) alineado con las exigencias de conjunto de la normativa española» [Orena Domínguez, A. El compliance y las infracciones tributarias: Norma UNE 19602. En I. Merino Jara (dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*. (1ª ed.) Wolters Kluwer, p. 77].

218 «La Directiva responde más a la consecución del efecto disuasorio en el empleo de mecanismos potencialmente elusorios que a facilitar una relación de cooperación entre los estados miembros de la Unión Europea y a propiciar el cumplimiento de los deberes de información por parte de los ciudadanos. Se pierde así, una vez más en el ámbito tributario, la posibilidad de: a) establecer unos cauces por los que las distintas legislaciones nacionales unificaran las estrategias frente al fraude fiscal; b) armonizar, con una mínima precisión, un lenguaje que permita que la lucha contra el fraude se asiente sobre bases conceptuales que hagan inane los recursos que en vía judicial son susceptibles de interponer los potenciales delincuentes. Recursos que, dada la equívocidad conceptual sobre la que descansa el presupuesto de hecho que genera la obligación de comunicación, pueden tener una perspectiva ciertamente halagüeña para el delincuente –o presuntamente delincuente– y desfavorable para el Derecho de la Unión» [vid. Martín Queralt, J. (2021). Deberes de información y..., *op. cit.*, p. 4].

En opinión de MORENO GONZÁLEZ «podría haberse establecido un supuesto de exclusión de responsabilidad aplicable en los casos en que el sujeto obligado haya informado de forma veraz y completa sobre los mecanismos sujetos a comunicación a la Administración tributaria; exclusión de responsabilidad que permitiría, a su vez, compatibilizar los objetivos buscados con el nuevo deber de colaboración con el contenido del derecho fundamental a no autoincriminarse» [Moreno González, S. (2021). La transposición de la DAC..., *op. cit.*, p. 311].

impone de manera primaria a los intermediarios. Y, de manera secundaria, a los obligados tributarios o contribuyentes en determinadas ocasiones: por un lado, en los supuestos en los que el intermediario pueda alegar el secreto profesional; y, por otro, en aquellos casos en los que no exista intermediario, bien porque no se cumplan los puntos de conexión que hacen surgir la obligación de comunicar el mecanismo, bien porque se trate de un mecanismo *in-house* (el propio contribuyente concibe y ejecuta el mecanismo internamente).

Uno de los problemas más importantes que ha planteado la DAC 6 radica en que, pese a una regulación rigurosamente detallada de la obligación (objetivo, subjetivo, material y espacial), la mayoría de conceptos clave de cara a la aplicación de este nuevo régimen bien se encuentran indefinidos, o bien su definición resulta imprecisa²¹⁹. Corresponde a los Estados miembros la concreción de todas estas cuestiones a través de la norma de transposición²²⁰.

En este sentido, también quedan sometidas a la obligación de comunicar, además de las estructuras de planificación fiscal agresiva en las que concurra alguno de los indicios señalados en la DAC 6, aquellas estructuras legítimas de planificación fiscal que, sin llegar a ser abusivas, impliquen cierto riesgo fiscal²²¹. Así pues, según queda recogido tanto en la DAC 6 como en la Ley 10/2020²²², no existe una correspondencia exacta entre «esquema transfronterizo sujeto a comunicación» y «esquema elusivo».

Las señas distintivas de las categorías A, B y C –apartado 1), letra b), inciso i), y letras c) y d)– solamente se van a tener en cuenta si, de modo previo, concurre

219 «Antes de adentrarnos en el examen de alguno de los problemas que plantea la Directiva, es de notar la peculiaridad del lenguaje de la misma. Muy lejos del rigor tradicional que debe acompañar al lenguaje jurídico, la Directiva está plagada de conceptos que distan de tener la mínima precisión jurídica. Especialmente cuando esos conceptos son la columna vertebral sobre la que se asienta la norma comunitaria. Baste señalar que el objeto de la información que se debe comunicar no sólo está definido de forma imprecisa y presuntiva, sino que, además, se califica de muy distintas formas: mecanismo, esquema, acuerdo [...] La imprecisión conceptual se agrava cuando se proyecta sobre el régimen sancionador y cuando, además, los Estados, al trasponer la normativa comunitaria, no contribuyen a precisar su contenido, adaptándolo al ordenamiento interno» (*Ibidem*, p. 2).

220 A modo de ejemplo, la noción de planificación fiscal agresiva, que determina la obligación de informar. La misma se delimita a través de una serie de indicadores (señas distintivas) que se consideran indicios claros de abuso o elusión fiscal (en los términos empleados por la DAC 6), siendo suficiente con la concurrencia de uno de los mismos de cara a considerar la operación sujeta a comunicación.

221 Sirva, a modo de ejemplo, una operación entre empresas vinculadas en la que se incluya un activo intangible de difícil valoración.

En el caso español, «desde un punto de vista formalista, las normas de transposición [...] no concretan ni adaptan efectivamente la norma europea al ordenamiento español, sino que se remiten, en la mayoría de los supuestos, a lo contenido en la misma» [Luque Delgado, E. y Hernanz Sáez, S. (2022). La comunicación de estructuras potencialmente abusivas en el marco de la DAC VI: aspectos espaciales y objetivos. En J. Arrieta Martínez de Pisón y F.D. Martínez Laguna (dirs.), *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*. (1ª ed.) Aranzadi – Thomson Reuters, p. 506].

222 «[...] la obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica, *per se*, 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» (Exposición de Motivos I de la Ley 10/2020, de 29 de diciembre).

el criterio del beneficio principal²²³. Este criterio, aunque se define en términos objetivos (no se hace referencia a la artificiosidad o a la intencionalidad de la operación), introduce cierta carga de subjetividad y, por ende, incertidumbre en su aplicación. Puede resultar, previsiblemente, un elemento conflictivo en la aplicación de la norma.

De este modo, resulta evidente, por un lado, que se eleva la exigencia de coherencias, sustancia y alineamiento con el negocio de los esquemas sujetos a comunicación; y, por otro, que los intermediarios (financieros u otros asesores fiscales) o, en su caso, los contribuyentes tienen que estar en disposición de poder explicar los motivos de índole comercial o empresarial que fundamentan esas operaciones o estructuras al margen de los exclusivamente fiscales. Asimismo, se exige coherencia entre la información que se reporta en virtud de esta nueva obligación y la que se pueda aportar a la Administración tributaria por otras vías.

Por otra parte, muchas de las señas distintivas están definidas de forma bastante vaga, precisando de aclaración por parte del legislador nacional²²⁴. En esta línea, se ha afirmado que «el grado de indefinición terminológica a la hora de definir los pilares sobre los que se asienta la norma comunitaria, promoverá incontables cuestiones prejudiciales para que sea el TJUE el que vaya fijando los criterios interpretativos que considere»²²⁵.

5.2. Políticas de cara a la implementación

La DAC 6 introduce una nueva forma de relacionarse entre intermediarios y obligados tributarios. Por tanto, no debe incurrirse en el error de creer que la DAC 6 representa un mero trámite fiscal (modelos fiscales adicionales), ya que existen obligaciones de comunicación entre particulares. La DAC 6 debe ser afrontada tanto por intermediarios como por obligados tributarios, por tanto, de un modo más amplio e inteligente (*compliance*, contratación de servicios pro-

223 «Este 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.

En lo que respecta a las señas distintivas de la categoría C, apartado 1, el hecho de que se den las condiciones descritas en la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) o d), no constituirá por sí solo un motivo suficiente para concluir que un determinado mecanismo satisface el criterio del beneficio principal» (anexo IV DAC 6).

224 A modo de ejemplo, la DAC 6 no define los siguientes conceptos: Tipo cero o casi cero de gravamen, régimen fiscal preferente, jurisdicción no cooperadora, diferencia significativa de valor en las transferencias de activos, etc.

Asimismo, se ha señalado que «algunas de las señas distintivas recogidas en la DAC-6 buscan abordar situaciones de planificación fiscal agresiva que, actualmente, seis años después de la publicación de los informes finales BEPS, han evolucionado hacia prácticas más respetuosas con el concepto de contribución fiscal justa [fair share of tax], alineadas con sus principios de buena gobernanza fiscal» (Fundación Competitividad y Empresa (2021). *¿Dónde estamos cinco años después?* <https://fundacion-ic.com/es/observatorio-fiscal-del-plan-de-accion-beps-donde-estamos-cinco-anos-despues/>, p. 62 (último acceso 30 de noviembre de 2022)).

225 Luque Delgado, E. y Hernanz Sáez, S. (2022). *Op. cit.*, p. 507.

fesionales, etc.), teniendo en cuenta que resulta fundamental el diálogo y la información cliente-asesor, o incluso entre los diferentes intermediarios²²⁶.

La normativa impone el deber de declarar a los intermediarios (de modo autónomo)²²⁷. En este sentido, el deber de informar puede transformarse en deber de denuncia en aquellos supuestos en los que la operación («potencialmente agresiva») sea calificada *–a posteriori–* de ilícita, al suponer la misma la comisión tanto de una infracción tributaria como de un delito. Por tanto, la decisión no puede residenciarse en el cliente; es decir, los intermediarios no están obligados a hablar con sus clientes o consensuar las comunicaciones, ni siquiera a informarles de la realización de las mismas. Ahora bien, tampoco se impide hacerlo.

La definición de intermediario resulta excesivamente amplia²²⁸, debiendo tener el mismo, en cualquier caso, conocimiento completo del mecanismo de cara a ser considerado como tal²²⁹. En consecuencia, todo aquel intermediario que no tenga un conocimiento completo de la operación, no será considerado como intermediario a los efectos de declarar los mecanismos en los que hayan participado, siempre y cuando concurra alguno de los puntos de conexión informados por la normativa.

Debe instaurarse una cooperación y la máxima transparencia²³⁰, aunque no exista obligación legal en este sentido, ya que no resulta positivo ni para obligados tributarios (pueden tener interés en que haya un intermediario que comunique el mecanismo) ni para intermediarios, el caos respecto a las comunicaciones realizadas a las distintas autoridades fiscales²³¹. En este sentido, se

226 Ahora bien, como ha señalado GRAU RUIZ, «los mecanismos utilizados a tal efecto, como regla, no están provistos de salvaguardias de buena gobernanza administrativa ni vienen acompañados de medidas que aporten mayor seguridad jurídica y una reducción de costes de cumplimiento tributario para aquellos grandes contribuyentes que asumen una mayor carga tributaria, intensifican su deber de colaboración y de transparencia con las autoridades fiscales» [Grau Ruiz, A. (2015). El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (de manera cooperativa y con impacto social), *Crónica Tributaria* (157), p. 31].

Para NAVARRO EGEEA, en este sentido, «la relación colaborativa, basada en el compliance y los códigos de buenas prácticas, combinada con las posibilidades que ofrece la tecnología, no pueden conducir a una huida del procedimiento administrativo y, por tanto, renunciar a su función esencial como garantía de una relación equilibrada entre ciudadanos y Administración tributaria» [Navarro Egea, M. (2021). *Hacia un entorno digital...*, *op. cit.*, p. 177].

227 «El deber información impuesto supone crear un deber jurídico de naturaleza pública y carácter tributario. Con el mismo pone en evidencia el traspaso de funciones públicas a la ciudadanía, conlleva privatizar la indagación sobre el riesgo fiscal al responsabilizar del mismo a los particulares a través de un genérico deber informativo» [Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y..., *op. cit.*].

228 «Como puede apreciarse el intermediario, tal y como se recoge en el artículo 3. 21, acaba por ser una construcción jurídica, no una mera figura delimitada por usos negociales. En tal sentido su configuración resulta expansiva al establecerse sobre la base de un criterio de notable ambigüedad consistente en lo que "cabe razonablemente suponer que sabe"» [*vid.* Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y..., *op. cit.*].

229 *Vid.* cuestiones 3.1 y 3.2 de las *Preguntas frecuentes sobre la obligación de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (Modelos 234, 235 y 236)*.

230 Un modo de lograr cooperación y transparencia es hacerla obligatoria a través del contrato de prestación de servicios.

231 Conviene recordar que, una vez recibidas las comunicaciones por la AT pertinente, en el trimestre siguiente la información circulara por el resto de Administraciones tributarias de los Estados miembros, en virtud al intercambio automático de información.

propone la creación de un «intermediario cualificado»; o lo que es lo mismo, un intermediario que coordine al resto de intermediarios; trate de conseguir un entendimiento común del mecanismo transfronterizo de planificación fiscal; y, en caso de que la comunicación resulte exigida, intente que solo exista una (la suya)²³². Para ello podrá aportarse una herramienta de gestión.

En el mismo sentido, se propone la creación de un «intermediario intra-grupo»²³³. El mismo puede resultar de utilidad, por una parte, de cara a centralizar las comunicaciones, ya que el obligado tributario no podrá relevar las obligaciones de los intermediarios; por otra, de cara a controlar a los intermediarios. Así pues, en cualquier caso, requerirá una mayor carga de cumplimiento.

La siguiente cuestión hace referencia a los perfiles de intermediarios. Existen dos perfiles de intermediarios: el perfil del intermediario principal o «promotor»²³⁴ y el perfil de intermediario secundario²³⁵. En la práctica, en la mayoría de ocasiones nos encontramos bien con que sólo existe un intermediario principal, o bien con que no existe intermediario principal, contratando los obligados tributarios los servicios de distintos profesionales (intermediarios secundarios).

Pues bien, ¿cuándo tienen los intermediarios secundarios obligación de declarar en el plazo de treinta días desde la prestación del servicio (devengo de la obligación)? En este sentido, si se reduce la condición de intermediario secundario, nos encontraremos con un número inferior de intermediarios secundarios, concediéndose una posición más relevante a los obligados tributarios, a efectos de la DAC 6. En caso contrario (ampliación de la condición de intermediario secundario), podrían alcanzarse circunstancias absurdas, como muchos obligados tributarios declarando antes que los intermediarios principales o los propios obligados; incluso, en mecanismos puramente teóricos, cuando se asesora de forma previa a la ejecución, no participando en el diseño del mecanismo²³⁶.

En este aspecto, la discusión se ha enfocado en el denominado «test de conocimiento» que cualifica al intermediario²³⁷. El conocimiento debe ser el que se

232 Hay que recordar que, si los intermediarios consideran que no tienen obligación de comunicar (ya sea por la naturaleza de sus servicios, o por su nivel de conocimiento), no están obligados a advertir a su cliente de que le corresponde la referida obligación.

233 Hace referencia a la entidad, dentro de un grupo, que diseña, ayuda o asesora la operación, y no tiene la condición de obligado tributario. Esta entidad tendrá la consideración de intermediario. Por tanto, la existencia de estos «intermediarios intra-grupo», aunque en este momento estén configurados como una opción, podrán configurarse como obligatorios en el futuro.

234 Aquel que diseña, organiza, comercializa, pone a disposición o gestiona la ejecución de un mecanismo.

235 «Service-provider», «suporter», etc. Aquél que ayuda, asiste o asesora en el diseño, organización, comercialización, puesta a disposición o gestión de la ejecución de un mecanismo.

236 E.g. emisión de una opinión legal.

237 A modo de ejemplo, y partiendo de que se tiene que comunicar cualquier mecanismo que incurra en una transferencia de intangibles de difícil valoración entre empresas asociadas, los intermedia-

precisa para el servicio, no resultando relevante el conocimiento indirecto. Del mismo modo, tampoco será excusa el desconocimiento auto-inducido.

Las preguntas 5.1.5 y 5.1.6 de las preguntas frecuentes sobre la obligación de información de mecanismos (Modelos 234, 235 y 236) atribuyen la consideración de intermediario al que tenga conocimiento completo del mecanismo. Por tanto, no será considerado intermediario secundario el que no tenga un conocimiento completo del mecanismo. Si eso fuera así, podría existir cierta base legal de cara a excluir a todos aquellos intermediarios secundarios que escapan del conjunto de obligaciones de intermediario²³⁸. En cualquier caso, el debate sobre la condición de intermediario secundario continúa abierto²³⁹.

Como hemos apuntado, la DAC 6 establece un nuevo marco en la relación entre las empresas multinacionales y los proveedores de servicios²⁴⁰. Esto exige cambiar los contratos de prestación de servicios, trasladando bien a todos ellos o bien a los afectados en algún sentido por la DAC 6 algunas cuestiones relacionadas con la normativa de referencia. De este modo, el intermediario gozará de una mayor protección²⁴¹.

En este sentido, resultaría conveniente diferenciar las condiciones «normales» de confidencialidad de las de la seña distintiva A.1²⁴², así como redactar

rios secundarios que presten sus servicios de modo puntual en una operación podrán tener obligación de comunicar el mecanismo en el que participen teniendo en cuenta las circunstancias (objetivas) del supuesto concreto y sin importar la afección fiscal de la operación en algunos supuestos.

En este sentido, se ha puesto de manifiesto que «existen determinadas señas distintivas que llevan a intermediarios u obligados tributarios interesados a asumir una nueva obligación de comunicación, con el coste asociado, en relación con información con la que ya cuenta la Administración tributaria de otro modo o que no desvela planificación fiscal agresiva de ningún tipo, que ya está documentada y que no supondrá un intercambio de información con otro Estado miembro, al realizarse con un tercer Estado (véase una transmisión de un intangible de difícil valoración a una sociedad vinculada residente en una jurisdicción no europea, que deberá documentarse específicamente a la luz de la normativa de precios de transferencia)» [Fundación Competitividad y Empresa (2021). *¿Dónde estamos cinco...*, *op. cit.*, p. 62].

238 Alemania ha excluido directamente al intermediario secundario, situando la obligación de comunicar sobre los intermediarios principales (promotores).

239 En este sentido, a modo de ejemplo, ¿las entidades de crédito que financien una determinada operación y que, por tanto, tienen un conocimiento exhaustivo de la misma, van a ser considerados intermediarios secundarios? Aunque se limitan a realizar una función secundaria (financiación) a la operación, podrían tener la condición de intermediarios secundarios y, por ende, obligación de comunicar el mecanismo.

240 Abogados, asesores fiscales, consultores, gestores administrativos, intermediarios financieros (Banca, Bolsa y Seguros), etc.

241 Sí a un intermediario, por haber cumplido con sus obligaciones de comunicación a efectos de la DAC 6, se le exigiera responsabilidad legal por parte del obligado tributario, ello podría vislumbrarse como un «despropósito».

242 «Un mecanismo en cuyo marco el contribuyente interesado o 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 en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias» (Anexo IV. Parte II.A.1 DAC 6).

los *success fees* conociendo la seña A.2²⁴³. Del mismo modo, sería considerada una buena práctica la inclusión en los contratos o en las cartas de encargo de la condición a través de la cual el intermediario se comprometa a identificar si su servicio resulta afectado por las implicaciones de la DAC 6 lo antes posible²⁴⁴, constituyendo la misma una cláusula de exoneración de responsabilidad del intermediario más completa que la reconocida en la Ley 10/2020, de 29 de diciembre²⁴⁵.

En cuanto al alcance de la dispensa del secreto profesional²⁴⁶, la DAC 6 faculta a los Estados miembros de cara a recoger la citada dispensa de conformidad con lo establecido en sus respectivas legislaciones internas. En este sentido, según se ha observado por la doctrina, dadas las diferencias significativas en las normas nacionales, se facilita tanto la competencia desleal como el arbitraje fiscal²⁴⁷, causando, por ende, distorsiones en la aplicación de la Directiva²⁴⁸. Así, algunos países reconocen un secreto profesional muy amplio que puede coadyuvar a que los intermediarios financieros y otros asesores fiscales que operen en los mismos no tengan obligación de informar, trasladando la misma a sus clientes o, incluso, a otros intermediarios de distintos países que hayan participado en la operación transfronteriza.

Respecto a la configuración del secreto profesional, al no estar configurado el mismo en el ámbito comunitario, a tenor del apartado 5 del art. 93 LGT²⁴⁹, en el caso español se parte de una concepción limitada del secreto profesional ante un requerimiento de información tributaria. Ahora bien, ante las observaciones realizadas al Anteproyecto de Ley tanto por el Consejo General del Poder

243 «Un mecanismo en cuyo marco el intermediario tiene derecho a percibir honorarios (o intereses, retribuciones destinadas a financiar costes y otros gastos) en relación con el mecanismo, los cuales se fijan en función de: a) el importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo; o b) el hecho de que se derive efectivamente o no de ese mecanismo un beneficio fiscal. Ello incluiría la obligación de que el intermediario devuelva total o parcialmente los honorarios cuando no se haya obtenido ni total ni parcialmente el beneficio fiscal previsto derivado del mecanismo» [Anexo IV.Parte II.A.2 DAC 6].

244 E.g. en la negociación de la carta de encargo; en la misma carta de encargo; o, en cualquier caso, en el entregable.

245 E.g. recordando las obligaciones propias del obligado tributario interesado.

246 «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» (art. 8 bis ter 5. DAC 6).

247 Ballancin, A. y Cannas, F. (2020). *Op. cit.*, p. 120.

248 «Esta solución no nos parece correcta, tratándose, como es el caso, de una norma armonizadora. Y ello ya que puede provocar que, como ya sucede, algunos países contemplan de forma muy amplia el secreto profesional, resultando más atractivos para la realización de operaciones de planificación fiscal agresiva. Por tanto, sería deseable que se trasladara a este ámbito la solución formulada a nivel comunitario para la lucha contra el blanqueo de capitales, donde la propia Directiva establece los deberes –señaladamente, el de notificación de operaciones– de los abogados. No obstante, la regla de unanimidad ha impedido que se alcance un consenso sobre este extremo, remitiendo su solución, posiblemente diversa, a los ordenamientos nacionales» [Rodríguez Márquez, J. (2020). El secreto profesional y..., *op. cit.*].

249 A tenor del mismo, «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...».

Judicial como por el Consejo de Estado, la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, contempla para los intermediarios un deber de secreto *ad hoc*, pretendiendo que sea común para todas las profesiones²⁵⁰.

En este sentido, el intermediario quedará protegido cuando su actividad se limite a evaluar la adecuación del mecanismo a la normativa aplicable, sin procurar ni facilitar la implantación del mismo (asesoramiento neutral y no participativo)²⁵¹. Por tanto, el secreto profesional protegerá a los intermediarios que realicen asesoramiento neutral, no así a los intermediarios que realicen asesoramiento participativo, excluyendo directamente a los intermediarios principales (los que diseñan, organizan o ejecutan el mecanismo) con independencia de la profesión de los mismos²⁵².

Así, se establece un concepto de «asesoramiento neutral» aplicable de cara a que cualquier colectivo pueda jugar con las mismas reglas; es decir, que diferentes profesionales que desarrollen el mismo trabajo no tengan secreto profesional diferente. Ello ha suscitado una serie de dudas, entre las que podemos destacar las siguientes: ¿el secreto profesional está en un ámbito superior a lo promulgado por la LGT a efectos de la aplicación de la Directiva (UE) 2018/822?; o, lo que es lo mismo, ¿tiene el abogado un secreto profesional adicional al promulgado en la Ley 10/2020?; ¿hasta dónde llega el secreto profesional del abogado? ¿resulta discutible su encaje con la dispensa de la Directiva (UE) 2018/822?; ¿los abogados pueden plantear un secreto deontológico más amplio?; y, por último, ¿en grandes firmas multidisciplinares podrá existir un baremo diferente del secreto profesional en función de quien realice los cometidos?²⁵³.

En nuestra opinión, la respuesta debe ser afirmativa, alcanzando el mismo hasta donde alcance el secreto profesional del abogado (redacción de contratos, negociación con otros profesionales, discusión de cláusulas, recomendación de

250 Para RODRIGUEZ MARQUEZ «si el secreto se reconociera únicamente a los abogados con la extensión prevista en la disposición proyectada, no se estaría introduciendo ninguna innovación que no se derivara ya del artículo 542.3 de la LOPI. Pero al extenderlo a otros sujetos distintos sí se superan los límites de dicho precepto, mediante una ampliación de los titulares del derecho-deber y, en definitiva, a través de una extensión de su propio contenido. Por ello, tal previsión debería incorporarse [...] a un precepto con rango de ley orgánica» [*vid. Ibidem, op. cit.*].

251 Apartado 2 de la Disposición adicional vigésima tercera LGT. En opinión de LUCAS DURÁN la redacción no ha sido del todo afortunada. Ello es así porque quienes evalúan jurídicamente la conformidad o no a derecho de una estructura tributaria compleja en cuyo diseño no han participado no podrán considerarse siquiera «intermediarios» a los efectos del art. 1 DAC y, por ende, no resultarían en modo alguno obligados a declarar tales esquemas fiscales. Consecuentemente, parece que el precepto debe referirse a un supuesto distinto» [Lucas Durán, M. (2022). La comunicación de estructuras fiscales potencialmente elusivas en el marco de la DAC 6: aspectos subjetivos y temporales. En J. Arrieta Martínez de Pisón y F.D. Martínez Laguna (dirs.), *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*. (1ª ed.) Aranzadi – Thomson Reuters, p. 458].

252 «Parecería lógico, en la transposición de garantías y regímenes a efectuar, que la obligación de informar en caso de secreto fuera análoga a la propia de la prevención del blanqueo de capitales. Así el secreto profesional se vincula a la existencia de un litigio, pudiendo alcanzar tanto a momentos previos como posteriores al mismo» [Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y..., *op. cit.*].

253 La situación se complica, a modo de ejemplo, en los supuestos de abogados integrados en sociedades profesionales de abogados o en sociedades multidisciplinares que prestan servicios de abogacía y otros servicios.

alternativas más adecuadas, [...], todas ellas funciones inherentes a la profesión de abogado)²⁵⁴.

Sé ha observado por parte de la doctrina científica la frecuencia con que los tribunales vienen pronunciándose últimamente sobre los delitos contra la Hacienda Pública²⁵⁵, teniendo en cuenta que nos encontramos ante normas penales en blanco y, por tanto, ante supuestos en los que el Juez deberá aplicar y traer a instrucción el contenido de Leyes tributarias.

Teniendo en cuenta que la actuación (neutral) del asesor fiscal de conformidad con una interpretación razonable de la norma no debiera plantear ningún problema, tanto jurisprudencial como doctrinalmente²⁵⁶, se ha venido considerando al asesor fiscal como cooperador necesario en los delitos contra la Hacienda Pública, siempre y cuando concurren las circunstancias que propician dicha calificación. Ahora bien, del mismo modo, se ha sostenido que «la distinción entre cooperación necesaria [art. 28, b)] e innecesaria (art. 29 CP) carece de sentido en los delitos de omisión y en los delitos de infracción de deber; conse-

254 De conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del art. 542 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, «los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos» (BOE núm. 157, de 2.6.1985).

«El precepto está redactado de modo que no queda acotado a los datos de los que el abogado conozca por razón de sus actuaciones ante juzgados y tribunales, sino que comprende aquéllos que llegue a conocer por su actividad de asesoramiento o consejo jurídico. En este mismo sentido se pronuncian tanto el art. 21 del Estatuto General de la Abogacía (aprobado por el Real Decreto 658/2001, de 22 de junio), como el Código Deontológico de la Abogacía (aprobado por el Pleno del Consejo General de la Abogacía Española el 27 de septiembre de 2002).

De manera similar, el deber de secreto profesional aparece regulado en las normas propias de otras profesiones con relevancia en el asesoramiento fiscal. Así el Código Deontológico aprobado en 2017 por el Consejo General de Economistas prevé en su punto 2.14 este deber de confidencialidad y de secreto profesional» [Fundación Competitividad y Empresa, *Observaciones al proceso de transposición de la DAC 6*. <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2018/04/TRASPOSICION-DAC-6-2.pdf>, pp. 8 y 9 (último acceso 30 de noviembre de 2022)].

A tenor del apartado 6 del art. 22 del Estatuto General de Abogacía, «el abogado quedará relevado de este deber sobre aquello que sólo afecte o se refiera a su cliente, siempre que éste le haya autorizado expresamente». Al respecto, se han planteado las siguientes cuestiones: «¿Qué motivos podrían llevar al `obligado tributario interesado´ a liberar del secreto profesional a su asesor fiscal? ¿qué debe considerarse como comunicación fehaciente de la liberación del secreto profesional? ¿existe un momento en el que debería comunicarse al `intermediario´ la liberación del secreto profesional? ¿cabe comunicar al `intermediario´ la liberación del secreto profesional para que sea él quien resulte obligado a declarar la planificación fiscal agresiva a la Administración tributaria en los casos en los que el `intermediario´ comunica al `obligado tributario interesado´ el privilegio de secreto profesional?» [Lucas Durán, M. (2022). La comunicación de estructuras fiscales potencialmente elusivas..., *op. cit.*, pp. 462-464].

255 Martín Queralt, J. (2017). Caso Messi: los riesgos penales del asesor fiscal. *Studi Tributari Europei (1)*, p. 276.

256 «En cuanto a cuál debe ser la valoración de la conducta del asesor fiscal y del apoderado en el caso de que actúen a consciencia de la falsedad de la declaración que presentan, obviamente no podrán ser calificados como autores, por la razón de que en ellos no se da la condición requerida por el artículo 305 del Código Penal. De ahí que su conducta deba ser calificada como de cooperación necesaria en el delito contra la Hacienda pública, si bien concurrirá el supuesto de la circunstancia atenuante del artículo 65.3, ya que se trata de un cooperador necesario en el que no concurre la condición, cualidad o relación personal que fundamenta la culpabilidad del autor. Los jueces o Tribunales podrán así imponer la pena inferior en grado a la señalada para el delito contra la Hacienda pública por el artículo 305» [Córdoba Roda, J. y García Arán, M. (2011). *Comentarios al Código Penal. Parte General*. (1ª ed.) Marcial Pons, pp. 366-367].

cuentemente en el delito fiscal toda participación en la forma de cooperación no será necesaria»²⁵⁷.

En el caso de que la profesión del intermediario secundario sea distinta a la de abogado (economista, gestor administrativo, agentes inmobiliarios, etc.), habrá que avanzar –en nuestra opinión– en el planteamiento restrictivo de la LGT (se reconoce el secreto profesional a los mismos en los casos de valoración jurídica del mecanismo, sin procurar, facilitar o ejecutar su implementación).

El intermediario protegido debe comunicarlo al resto de intermediarios y al obligado tributario, en un plazo de 5 días, de cara a no incurrir en sanción. El secreto es renunciable por el cliente (incluso de forma genérica y no caso por caso), y –si así lo manifiesta– devuelve la obligación de declarar al intermediario (en el plazo inicial de 30 días naturales desde el nacimiento de la obligación).

6. Conclusiones

La fiscalidad internacional está siendo objeto de una reforma sustancial, en la que se conjugan la necesaria coordinación entre Administraciones tributarias con la soberanía nacional a la que los estados no han renunciado, ni deben hacerlo. La realidad fiscal de los países muestra la necesidad de llevar a cabo una armonización tributaria, pues el intercambio comercial no se limita al ámbito de las entidades supranacionales a las que cada país pertenece²⁵⁸.

En vista de esta realidad, se torna indispensable que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa y pertinente sobre los mecanismos, con el fin de ser capaces de reaccionar con prontitud ante las prácticas fiscales nocivas y para facilitar la promulgación de aquella normativa que elimine las lagunas de las que pudiera adolecer la legislación fiscal.

Estas nuevas obligaciones de comunicación harán que las autoridades fiscales de los Estados miembro conozcan de antemano un buen número de las operaciones transnacionales de sus contribuyentes. Dicho incremento en el nivel de transparencia obligará a los contribuyentes y a sus asesores a evaluar, aun si cabe con más rigor, la racionalidad económica, alineamiento con el negocio y pulcritud fiscal de sus transacciones internacionales.

Respecto a las cláusulas antiabuso, y teniendo en cuenta que la previsión de las mismas persigue, esencialmente, una finalidad de carácter represivo, debe valorarse la convivencia de las mismas con los mecanismos de colaboración e intercambio de información. En este sentido, una adecuada red de intercambio de datos reducirá la complicada y compleja configuración de cláusulas antiabuso²⁵⁹.

257 Bacigalupo Zapater, E. (2016). Cuestiones de la autoría y la participación en el delito fiscal. *Diario La Ley* (8715), 4.3.2016.

258 Crespo Garrido, M.^a. (2021). Fiscalidad post BEPS..., *op. cit.*, p. 149.

259 Sánchez López, M.^a. E. (2018). *El Intercambio Automático de Información frente a...*, *op. cit.*, p. 53.

Aunque la DAC ha sido modificada en varias ocasiones a fin de reforzar los medios a disposición de las autoridades tributarias para reaccionar ante una planificación fiscal agresiva, se hace necesario reforzar progresivamente determinados aspectos específicos de transparencia del actual marco fiscal²⁶⁰.

La DAC 6 ha estado rodeada de una fuerte polémica desde su adopción, suscitando preocupación en el sector profesional –concretamente en el ámbito de abogados y asesores fiscales– en la medida en que hace recaer sobre los intermediarios la obligación de comunicar operaciones todavía no realizadas. Es decir, se debe comunicar el diseño, comercialización, organización o puesta a disposición para su ejecución de estructuras que pueden llegar a ser, de forma potencial, conformadoras de planificación fiscal agresiva.

La norma europea establece la obligación de informar a la Administración tributaria de los mecanismos, imponiéndose de manera primaria a los intermediarios. Ahora bien, en determinadas ocasiones dicha obligación se traslada a los propios obligados tributarios: bien cuando el intermediario este amparado por la prerrogativa del secreto profesional, bien cuando no exista intermediario al no cumplirse los puntos de conexión que hacen surgir la obligación de comunicar el mecanismo o porque se trate de un mecanismo *in-house*²⁶¹.

A pesar de la regulación detallada del alcance material, objetivo y subjetivo de las nuevas obligaciones, uno de los problemas más importantes de la DAC 6 radica en la indefinición o definición imprecisa de los conceptos clave para su aplicación²⁶². Por lo tanto, corresponderá a los Estados miembros concretar todas estas cuestiones en las respectivas normas de transposición²⁶³.

En este sentido, la noción de planificación fiscal agresiva (que determina la obligación de informar) se delimita a través de una serie de indicadores o señas distintivas, considerados indicios claros de abuso o elusión fiscal (terminología empleada por la DAC 6). Basta la concurrencia de uno de ellos para que nazca la obligación de comunicar la operación. Sin embargo, también quedan sometidos a la obligación de comunicar información estructuras legítimas de planificación fiscal que, sin llegar a ser abusivas, impliquen cierto riesgo fiscal²⁶⁴.

260 Considerando (1) DAC 6.

261 Según la mayor parte de la doctrina, los abogados de empresa (*in-house*) no podrían invocar la prerrogativa del secreto profesional por la confusión que pudiera producirse entre ellos y el obligado tributario [García Prats, F.A. (2019). La transposición de la Directiva..., *op. cit.*, p. 54; Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D.J. (2021). El deber de secreto de abogados y otros profesionales y la transposición de la DAC6: ¿una única solución frente a interferencias de distintos derechos? En I. Merino Jara (dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, pp. 233-234; Lucas Durán, M. (2022). La comunicación de estructuras fiscales potencialmente elusivas..., *op. cit.*, pp. 461; Moreno González, S. (2019). 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)*, pp. 57-58].

En este sentido, *vid.* Sentencia del TJUE, de 14 de septiembre de 2010, Azko Novel Chemicals, ECLI:EU:C:2010:512, apartados 44 y ss.

262 E.g. tipo cero o casi cero de gravamen, régimen fiscal preferente, jurisdicción no cooperadora, diferencia significativa de valor en las transferencias de activos, entre otros.

263 Moreno González, S. (2021). La transposición de la DAC..., *op. cit.*, p. 311.

264 E.g. operación entre empresas vinculadas en la que se incluya un activo intangible de difícil valoración.

Así pues, no existe una correspondencia exacta entre esquema transfronterizo sujeto a comunicación y esquema elusivo. En este sentido, la obligación de declarar el mecanismo transfronterizo no implica *per se* que el mismo sea elusivo, sino que simplemente en el mismo concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal²⁶⁵.

Las señas de las categorías A y D y alguno de los indicadores de la categoría C solamente se tendrán en cuenta si, de forma previa, concurre el criterio del beneficio principal. Este criterio, a pesar de su definición en términos objetivos (no haciéndose referencia a la intencionalidad o artificiosidad de la operación), introduce –a nuestro juicio– cierta carga de subjetividad y, por tanto, incertidumbre en su aplicación, resultando, previsiblemente, un elemento conflictivo en la aplicación de la norma.

Parece evidente que se eleva de forma considerable la exigencia de coherencia, sustancia y alineamiento con el negocio de los esquemas sujetos a comunicación. Los intermediarios y, en su caso, los obligados tributarios tendrán que estar en disposición de poder explicar los motivos comerciales o empresariales que fundamentan las operaciones o estructuras al margen de las exclusivamente fiscales. Asimismo, se exige coherencia entre la información que se comunique en virtud de esta obligación y la que se pueda aportar a la Administración tributaria por otras vías.

El aspecto que más polémica ha generado en la aplicación de la DAC 6 es la dispensa del secreto profesional. La Directiva faculta a los Estados miembros para que puedan recoger esta prerrogativa de acuerdo con sus respectivas legislaciones internas. En este sentido, podemos encontrarnos con diferencias significativas en las normas nacionales que pueden facilitar la competencia desleal y el arbitraje fiscal, causando distorsiones en la aplicación de la DAC 6. Como es sabido, algunos Estados reconocen un secreto profesional muy amplio que puede conducir a que los intermediarios en esos Estados no tengan obligación de informar, trasladando la obligación bien a sus clientes, bien a otros intermediarios (radicados en otros Estados) que hayan participado en la operación transfronteriza.

El tratamiento de esta cuestión en el Anteproyecto de Ley ha sufrido un cambio relevante. En la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, como consecuencia del Informe General del Poder Judicial y del Dictamen del Consejo de Estado por lo que se refiere al alcance subjetivo del secreto profesional, quedaran amparados por el mismo todos los sujetos que tengan la condición de intermediario a los efectos de la obligación de comunicar el mecanismo. Recordemos que el concepto de intermediario es excesivamente amplio, de carácter funcional, englo-

265 Cremades Leguina, N. (2021). La transposición de la DAC 6 en España. *Revista Técnica Tributaria* (133), p. 49.

bando a asesores fiscales, abogados, economistas, asesores, entidades financieras, etc²⁶⁶.

Respecto al alcance objetivo de la obligación de comunicación del mecanismo, solamente quedarían cubiertos por esta prerrogativa los supuestos de asesoramiento neutral; es decir, un asesoramiento estrictamente jurídico «sobre la adecuación del mecanismo a la normativa aplicable»²⁶⁷, sin que se participe en el diseño o puesta en práctica del esquema. Así pues, en los supuestos de asesoramiento neutral se trasladará la referida información a otros intermediarios que no queden amparados por la dispensa del secreto profesional o, en su caso, al propio obligado tributario²⁶⁸.

Sin embargo, el secreto profesional no podrá ser alegado por el intermediario principal o promotor del mecanismo transfronterizo ni tampoco por los intermediarios parciales o secundarios que realicen un asesoramiento participativo; es decir, que procuren o faciliten la implementación del mecanismo o, lo que es lo mismo, que participen en el diseño o puesta en práctica del mecanismo de planificación fiscal. Como puede apreciarse, la línea es demasiado delgada entre los supuestos de asesoramiento neutral pasivo, imparcial, participativo, etc. En este sentido, han surgido dudas importantes, generando controversia en la práctica. Se trata, en todo caso, de un asesoramiento *ex ante*, quedando fuera del alcance de la norma el asesoramiento *ex post*, presentado una vez ejecutado el mecanismo.

Por lo que al régimen sancionador se refiere, la DAC 6 exige a los Estados miembros el establecimiento de un régimen sancionador, efectivo, disuasorio y proporcionado. En virtud del principio de autonomía procedimental, la calificación y la cuantificación de las infracciones y sanciones por no informar corresponde a los Estados miembros. Nuevamente, podemos encontrarnos con grandes diferencias entre las regulaciones nacionales. Así, mientras en algunas

266 Para la mayoría de la doctrina el secreto profesional sólo puede invocarse por abogados. Quedarían excluidos, por tanto, los asesores fiscales –que no ostenten la condición de abogado–, debido a que la profesión de asesor fiscal carece de regulación; el secreto profesional se vincula a la tutela judicial efectiva (art. 24.2 de la Constitución Española); y, por último, a que la actividad descrita sólo podrá realizarse por un profesional de la abogacía en nuestro sistema jurídico (art. 1.2. del Estatuto General de la Abogacía) [García Prats, F.A. (2019). La transposición de la Directiva..., *op. cit.*, pp. 57-59; Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D.J. (2021). El deber de secreto de abogados y..., *op. cit.*, pp. 228-229; Lucas Durán, M. (2022). La comunicación de estructuras fiscales potencialmente elusivas..., *op. cit.*, pp. 458-459; Martínez Muñoz, Y. (2019). *La declaración obligatoria de...*, *op. cit.*, p. 136 y ss.; Moreno González, S. (2019). 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)*, pp. 56-57; Rodríguez Márquez, J. (2018). *Revelación de esquemas...*, *op. cit.*, pp. 91-92].

267 En opinión de LUCAS DURÁN, «tal frase pudiera considerarse acaso en exceso indeterminada. Consecuentemente, la adecuación a Derecho aludida en el precepto podría referirse no sólo al encuadramiento del esquema potencialmente elusivo en las señas distintivas previstas por la DAC 6 y a la necesidad de declarar tal esquema a la Administración tributaria, sino, asimismo o alternativamente, a las posibilidades de que la Administración pueda accionar contra tal estructura con los medios de que dispone según nuestro ordenamiento jurídico (conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cláusulas especiales antielusivas, etc.)» [Lucas Durán, M. (2022). La comunicación de estructuras fiscales potencialmente elusivas..., *op. cit.*, p. 458].

268 «La norma española, [...], relegaría en muchos casos tales labores a los contribuyentes por permitir la dispensa de tales 'intermediarios'. Con ello se perdería la efectividad que la norma persigue [...] y, eventualmente, pudiera estar incumpliendo el derecho de la UE» (*Ibidem*, p. 459).

existen regímenes sancionadores muy benévolos, en otras las sanciones alcanzan cantidades exorbitadas.

En el caso de España, el régimen sancionador ha sido modificado en la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, rebajándose la calificación del incumplimiento de las tres obligaciones de declaración, pasando a calificarse como infracciones graves. A la vez, se aumenta la cuantía de la sanción mínima. El importe máximo de la sanción podrá ser equivalente al importe que corresponda a los honorarios percibidos o a percibir, ó un importe equivalente al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo.

Del mismo modo, en los supuestos de infracciones leves por incumplimiento de la obligación de comunicación (de información) entre los propios obligados a comunicar el mecanismo, una de las infracciones leves puede sufrir un agravamiento, pasando, de este modo, a ser considerada como infracción grave con la correspondiente sanción; concretamente, el supuesto en que el intermediario amparado por la dispensa del secreto profesional no ponga en conocimiento esta circunstancia a otro intermediario o al propio obligado tributario y, como consecuencia de ello, uno u otro incumplan la obligación de presentar la declaración.

Este régimen sancionador presenta algunas aristas desde el principio de proporcionalidad, teniendo en cuenta, por un lado, que se trata del incumplimiento de una obligación de carácter formal; y, por otro, la falta de concreción y las dudas interpretativas que suscitan el cumplimiento de esta norma. Por razones similares, también puede resultar cuestionable la imposición de sanciones en relación con los mecanismos que deben cumplirse durante el período transitorio (desde el 25 de junio de 2018 al 30 de junio de 2020), período durante el que intermediarios y obligados tributarios tienen que analizar las operaciones ejecutadas sin tener claridad sobre el alcance real de la norma aplicable.

En la medida en que el régimen sancionador diseñado será aplicable al incumplimiento de una obligación de declaración de mecanismos adoptados con anterioridad a la entrada en vigor del referido régimen sancionador; es decir, se van a aplicar sanciones respecto a infracciones no tipificadas en el momento de su comisión, se plantean dudas desde la óptica de los principios de tipicidad y de seguridad jurídica. La obligación de comunicar los mecanismos correspondientes al período transitorio suscita «al menos» dudas desde la óptica del principio de seguridad jurídica.

Lo más razonable, de cara a evitar problemas de constitucionalidad, hubiera sido suprimir o atenuar notablemente el régimen sancionador que acompaña al cumplimiento de esta obligación en el período transitorio. En este sentido, algunos Estados miembros han suprimido expresamente la imposición de sanciones correspondientes al período transitorio, o bien, como en el caso de Irlanda, han clasificado las infracciones correspondientes como infracciones tributarias leves con una sanción simbólica²⁶⁹. Por el momento, no parece que vaya a ser así en el caso de España.

269 E.g. Alemania o Suecia.

De ahí, que resulte particularmente necesario la búsqueda de un equilibrio entre, por una parte, la articulación de un sistema de sanciones realmente eficaz y disuasorio y, por otra, la correcta salvaguarda de los derechos y garantías del obligado tributario²⁷⁰. En definitiva, se trata de lograr un sistema fiscal orientado a la seguridad jurídica²⁷¹; es decir, un sistema fiscal lo más simple posible, estable y claro, y crear un medioambiente jurídico-fiscal que resulte atractivo a los operadores por su claridad y estabilidad²⁷².

Aunque la DAC 6 respeta los derechos fundamentales y observa los principios reconocidos en especial en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en la práctica se plantean no pocos problemas. En este sentido, El Tribunal de Justicia ha protegido el poder tributario de los Estados miembros, al igual que las potestades administrativas de solicitud de información transfronteriza, en detrimento de los derechos del contribuyente y de los terceros afectados en aras de preservar la eficacia y rapidez de la cooperación administrativa.

Los procedimientos de intercambio de información siguen considerándose como procedimientos interadministrativos, no siendo la principal preocupación en los mismos los derechos del obligado tributario²⁷³. Ahora bien, el intercambio de información tiene un papel muy importante a efectos de prueba, aunque la jurisprudencia del TJUE, a pesar de disponer de unos instrumentos muy depurados de cooperación administrativa en el ámbito comunitario, todavía no reconoce un deber de cooperación entre las Administraciones tributarias.

A nuestro juicio, y en contra del argumento del TJUE, la posibilidad de interponer recurso directo frente al requerimiento de información no tiene que afectar a la eficacia del intercambio de información negativamente, siempre y cuando ese recurso se conciba de un modo coherente con un intercambio eficaz y rápido de la información. Respecto a la pertinencia previsible, aun compartiendo en líneas generales la argumentación esgrimida por el TJUE, queremos resaltar el avance representado por la exigencia de la identificación del contribuyente, de los períodos impositivos y de los terceros (en cuyo poder obra la

270 Martín Fernández, J. (2018). *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria: claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas (Compliance)*. (1ª ed.) Cuadernos de Fiscalidad, Lefebvre El Derecho, p. 99.

271 «El principio de seguridad jurídica constituye un principio fundamental del Derecho de la UE, que exige, particularmente, que una normativa establezca gravámenes para el contribuyente sea clara, precisa y previsible, con el fin de que pueda conocer sin ambigüedad sus derechos y obligaciones y adoptar medidas oportunas» (Sentencias del TJUE, de 7 de junio de 2005, *VEMV*, C-17-03, ECLI:EU:C:2005:362, apartado 80; de 5 de junio de 2012, *SIAT*, C-318/10.), ECLI:EU:C:2012:415, apartado 58).

272 Serrano Antón, F. (2018). Seguridad jurídica..., *op. cit.*, p. 53; Sánchez López, M.E. (2021). La necesaria salvaguarda de la seguridad jurídica en el seno del compliance tributario. En J.A Gómez Requena (coord.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. (1ª ed.) Aranzadi – Thomson Reuters, p. 268.

273 Estos instrumentos deberían ser aplicados más en pro del contribuyente, como hemos señalado, concretamente en el ámbito de la prueba. En este sentido, en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea se recogen principios y derechos como el principio de buena administración, el principio de seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva, que deberán concretarse progresivamente en la jurisprudencia del TJUE.

información)²⁷⁴ y señalar la cuestión que, en nuestra opinión, aún queda abierta: si los requerimientos grupales de información (aquellos requerimientos de información que afectan a varios contribuyentes) cumplen el ya referido requisito de la pertinencia previsible²⁷⁵.

En definitiva, la jurisprudencia del TJUE por sí sola no resulta suficiente de cara al establecimiento de un marco coherente de protección de los derechos de los afectados por este tipo de procedimientos transfronterizos de intercambio de información. En este sentido, resultaría conveniente establecer un marco mínimo de protección de estos derechos fundamentales²⁷⁶, comenzando por un instrumento de *soft law* (una norma no vinculante que identifique los estándares mínimos)²⁷⁷, y posponiendo, para un futuro próximo, las reformas normativas puntuales pertinentes.

En cuanto a la seguridad jurídica preventiva o *ex ante* en el ámbito de la DAC 6, resultaría interesante a medio plazo, visto el funcionamiento de la misma, utilizar en el ámbito de los mecanismos transfronterizos programas de cumplimiento cooperativo²⁷⁸, en el sentido de que se pueda asociar el correcto comportamiento en la obligación de comunicar el mecanismo transfronterizo al compromiso por parte de las Administraciones tributarias afectadas de analizar las implicaciones tributarias de esos mecanismos transfronterizos. Por tanto, cualquier propuesta, en este sentido, que permita garantizar una mayor seguridad jurídica preventiva o *ex ante* es una línea que debería escrutarse a medio plazo.

En la era post-BEPS, estamos asistiendo a una progresiva transformación en las relaciones entre Administraciones y obligados tributarios, basada en la imposición a determinados contribuyentes de la obligación de aportación de información o revelación de datos con la finalidad de conseguir una mayor transparencia y, por ende, en la correcta aplicación del ordenamiento tributa-

274 «Los nuevos criterios interpretativos para reconocer la pertinencia previsible de las solicitudes y requerimientos de información dentro de la Unión Europea, introducen nuevos matices que pretenden evitar la transferencia de documentación completamente aleatoria y ajena a la investigación y obligan a realizar un control más estricto en la revisión de la documentación objeto de intercambio. Mediante la extensión de los criterios introducidos en *Berlioz*, el TJUE ofrece mayores garantías de protección de los datos de carácter personal y del derecho a la intimidad y vida privada, se previene la transferencia de documentos que contengan datos de personas distintas a cualquiera de las partes relacionadas con la investigación» [Serrat Romani, M. (2021). La relevancia de..., *op. cit.*].

275 Sánchez De Castro Martín-Luengo, E. (2020). Intercambio de información previa solicitud bajo la Directiva 2011/16/UE y protección de datos: alguna casuística sobre la identidad de la persona bajo investigación de información con pertinencia previsible. En I. Merino Jara (dir.), *Derechos fundamentales y tributación, Monográfico 2020 de Nueva Fiscalidad*. Dykinson, pp. 255 y ss.

276 En esta línea, *vid.* el *Proyecto de la Comisión Europea sobre derechos de los contribuyentes en el Mercado Interior*, de cara a perfilar unos estándares mínimos de protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes en la Unión Europea y para identificar las mejores prácticas por parte de los Estados miembros. En este sentido, *vid.* Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo Plan de Acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación (COM/2020/312 final). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52020DC0312> (último acceso 30 de noviembre de 2022).

277 En este sentido, SUBERBIOLA GARBIZU señala que «existen buenas razones para que el desarrollo de la relación entre la Administración e intermediarios se haga a través del *soft law*, ya que permite la participación de los sujetos privados en el establecimiento del marco regulatorio» [Suberbiola Garbizu, E. (2020). DAC 6: nuevas obligaciones de información», *Forum fiscal. La Revista Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa* (262), p. 28].

278 *Supra* n.º 217.

rio²⁷⁹. El modelo de relación cooperativa «no puede desarrollarse y avanzar a menos que se articule un sistema equilibrado, conforme al cual una mayor transparencia fiscal por parte de los obligados tributarios lleve aparejada de forma efectiva una mayor seguridad jurídica (en términos compatibles con el principio de igualdad tributaria), lo cual requiere, entre otras cosas, definir con mayor claridad su marco regulatorio (de forma que contribuyentes cooperativos obtengan mayores niveles de seguridad jurídica). Además, habrá que dotar el mismo de efectividad y estabilidad»²⁸⁰.

Esta nueva obligación de comunicar información debe ponerse en relación con el movimiento hacia un modelo de relación cooperativa entre la Administración tributaria y los obligados tributarios. Debería explorarse la posibilidad de aprovechar la transposición de la norma a nuestro Ordenamiento tributario para combinar de forma efectiva los programas de relación cooperativa con la obligación de comunicar los esquemas de planificación fiscal²⁸¹. Del mismo modo, debería explorarse la mejora de los mecanismos de información y asistencia a los obligados tributarios a la hora de cumplir con la referida información.

Tanto la DAC 6 como la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, lo reconocen al señalar que la no reacción por parte de la Administración a un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación no implica, en ningún caso, la aceptación de la validez del tratamiento fiscal del mismo (mecanismo). Este silencio puede parecer lógico desde la óptica de los objetivos que se persiguen con la norma (poner herramientas eficaces en manos de las Administraciones tributarias para luchar contra la planificación fiscal agresiva), pero no lo parece tanto desde la óptica del principio de seguridad jurídica.

El Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, recoge dos medidas interesantes: por un lado, la publicidad en la web de la AEAT, a efectos meramente informativos, de los mecanismos transfronterizos comunicados considerados más relevantes (art. 49 bis RGAYPT)²⁸²; y, por otro, la incentivación o el estímulo de los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia²⁸³. Medidas que,

279 Sánchez López, M.^aE. (2020). Seguridad jurídica y producción normativa en materia tributaria. Incidencia sobre el cumplimiento cooperativo. *Crónica Tributaria* (175), p. 188.

280 Calderón Carrero, J.M. (2019). Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* (436), pp. 47-48.

281 Soler Roch, M.^aT. (2019). Los retos tributarios en el siglo XXI. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (183), p. 3.

282 La publicidad de tales mecanismos, aunque positiva, es insuficiente para" por «La publicidad de tales mecanismos, aunque positiva, es insuficiente para proporcionar a los destinatarios de la norma la seguridad jurídica que reclama el esfuerzo de transparencia que se les exige» [Moreno González, S. (2021). La transposición de la DAC..., op. cit., p. 312].

283 Cuando los valores del mecanismo transfronterizo se determinen a través de un acuerdo de valoración de los previstos en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el particular podrá tener la certeza de que no concurren las señas distintivas de la Categoría E (apartado 6 del art. 47 RGAYPT).

no obstante, resultan insuficientes para dotar de seguridad jurídica a los obligados tributarios en compensación a las obligaciones exigidas²⁸⁴.

En este sentido, se evidencia que las normas en materia de prevención del riesgo fiscal de la Unión Europea distan de conformar un sistema coherente y completo. Si bien no cabe soslayar ni su necesidad ni su progresiva importancia; es un cuerpo normativo en construcción, y de mínimos, en el que poseen una gran centralidad los problemas asociados a la tributación societaria y las rentas de capital en un contexto transnacional. También la prevención del fraude desde la Unión Europea denota que no basta con su previsión en el Ordenamiento comunitario, sino que precisa su concreción y aplicación por los Ordenamientos nacionales.

La potenciación de la transparencia y la cooperación administrativa no debe suponer en ningún caso una restricción desproporcionada de los derechos de los obligados tributarios afectados. Del mismo modo, la Administración (electrónica) tributaria no debe ser causa de discriminación entre administrados ni, por ende, puede tener como consecuencia la reducción de los derechos y garantías de los ciudadanos en su relación con las Administraciones públicas, concretamente con la Administración tributaria²⁸⁵.

En este sentido, la desatención por parte del Legislador europeo a las cuestiones relacionadas con los derechos de los obligados tributarios afectados puede restar eficacia a los mecanismos implantados. En consecuencia, existe una necesidad real de abordar un marco mínimo común de protección del obligado tributario en sus relaciones jurídico-tributarias de alcance transnacional²⁸⁶.

7. Bibliografía

Arrasate Roldan, J.F. (2021). Obligaciones de información en el marco de la DAC 6 y secreto profesional. En I. Merino Jara (dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (1ª ed., pp. 393-414). Wolters Kluwer.

Aníbarro Pérez, S. (2020). Las sanciones por incumplir las obligaciones de información y comunicación relativas a mecanismos de planificación fiscal agresiva: un análisis a la luz de los principios y garantías del derecho sancionador. *Quincena fiscal* (20), 7-33.

284 «Por ello, sería conveniente introducir fórmulas que fortalezcan la certeza sobre los efectos del correcto cumplimiento de la obligación, tales como atribuir a la calificación que llevará aparejada la publicidad de los mecanismos cierto carácter vinculante para la Administración susceptible de excluir la responsabilidad por aplicación del artículo 179.2 de la LGT» [Moreno González, S. (2021). La transposición de la DAC..., *op. cit.*, p. 312]; Martínez Muñoz, Y. (2020). Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (187), p. 155.

285 Díaz Calvarro, J.M.ª. (2021). La brecha digital y..., *op. cit.*

286 Moreno González, S. (2018). Transparencia y cooperación para una gestión tributaria normalizada, 4º *Spanish International Tax Summit*, 21 de febrero.

Arrieta Martínez de Pisón, J. y Martínez Laguna F.D. (dirs.) (2022). *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*. (1ª ed.) Aranzadi – Thomson Reuters.

Bacigalupo Zapater, E. (2016). Cuestiones de la autoría y la participación en el delito fiscal. *Diario La Ley (8715)*, 04 de marzo de 2016.

Baker, P. & Pistone, P. (2016). BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situation. *EC Tax Review (5-6)*, 335-345.

Ballancin, A. & Cannas, F. (2020). The DAC 6 and its compatibility with some of the founding principles of the European legal system(s). *EC Tax Review (3)*, 117-125.

Calderón Carrero, J.M. (2019). Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS por *Revista Contabilidad y Tributación. CEF (436)*, 5-52.

(2011). Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (343)*, 49-86.

Calderón Carrero, J.M. y Quintas Seara, A. (2022). El Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo para Grandes Empresas Multinacionales (ETACA). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (476)*, 39-64.

(2015): *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*. (1ª ed.) Aranzadi – Thomson Reuters.

Calvo Vérguez, J. (2021). El largo camino de la modificación de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Última parada: la aprobación de la DAC 7. *La Ley Unión Europea (92)*, 1-24.

(2021) La trasposición de la DAC6 a nuestro ordenamiento interno (y III). *Quincena fiscal (21)*, 7-20.

(2021). La trasposición de la DAC6 a nuestro ordenamiento interno (II). *Quincena fiscal (18)*, 7-24.

(2021). La trasposición de la DAC6 a nuestro ordenamiento interno (I). *Quincena fiscal (15-16)*, 9-18.

(2021). La trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español. Análisis de las principales cuestiones suscitadas. En I. Merino Jara (dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (1ª ed., pp. 415-456). Wolters Kluwer.

(2020). La trasposición 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. *Anuario de la Facultad de Derecho (36)*. Universidad de Extremadura, 63-123.

Cámara Barroso, M.^a.C. (2018). Revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva: ¿cómo afecta el Concierto Económico del País Vasco? En I. Merino Jara y J.I. Ugartemendia Eceizabarrena (dirs.), *Concierto Económico y BEPS* (1^a ed., pp. 561-592). Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP).

Carbajo Vasco, D. y Domingo Daza, J.F. (2021). El uso de las plataformas tecnológicas como instrumento de control tributario. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* (16), 31-50.

Castro De Luna, M.J. (2019). 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), 103-120.

Córdoba Roda, J. y García Arán, M. (2011). *Comentarios al Código Penal. Parte General*. (1^a ed.) Marcial Pons.

Cremades Leguina, N. (2021). La transposición de la DAC 6 en España. *Revista Técnica Tributaria* (133), 17-50.

Crespo Garrido, M.J. (2021). *Fiscalidad post BEPS: localización del establecimiento permanente de las corporaciones economía digital e intercambio de información*. (1^a ed.) Aranzadi – Thomson Reuters.

(2020) Mecanismos preventivos de planificación fiscal, transposición de la directiva DAC 6 y secreto profesional. *Anuario de la Facultad de Derecho* (13), 189-214.

Delgado Pacheco, A. (2018). El papel de los intermediarios fiscales. En E. Giménez-Reyna Rodríguez y S. Ruiz Gallud (coords.), *El fraude fiscal en España* (1^a ed., pp. 1039-1064). Aranzadi – Thomson Reuters.

Díaz Calvarro, J.M.^a. (2021). La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes: análisis crítico. *Quincena Fiscal* (10), 47-72.

Fundación Competitividad y Empresa (2018). Observaciones al proceso de transposición de la DAC 6. https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2018/04/TRAS_POSICION-DAC-6-2.pdf

García Prats, F.A. (2019). La transposición de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6). *Papers AEDAF* (14).

Grau Ruiz, A. (2020). Cooperación administrativa, asistencia mutua y resolución de conflictos en materia tributaria. En S. Moreno González y F.J. Nocete Correa (dirs.), *Introducción a la fiscalidad internacional* (1^a ed., pp. 303-339). Atelier.

(2015). El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (de manera cooperativa y con impacto social). *Crónica Tributaria* (157), 25-46.

(2013). La defensa de los derechos del contribuyente en el marco internacional y en la unión europea. *Quincena Fiscal* (22), 105-115.

(2006). La interacción entre los diferentes instrumentos jurídicos que permiten el intercambio de información en el ámbito comunitario. *Noticias de la Unión Europea* (254), 47-58.

Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D.J. (2021). El deber de secreto de abogados y otros profesionales y la transposición de la DAC6: ¿una única solución frente a interferencias de distintos derechos? En I. Merino Jara (dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario* (1ª ed., pp. 189-224). Wolters Kluwer.

López Tello, J. (2019). La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal bajo la directiva de cooperación administrativa (DAC 6). *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* (53), 89-105.

Lucas Durán, M. (2022). La comunicación de estructuras fiscales potencialmente elusivas en el marco de la DAC 6: aspectos subjetivos y temporales. En J. Arrieta Martínez de Pisón y F.D. Martínez Laguna (dirs.), *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética* (1ª ed., pp. 433-484). Aranzadi – Thomson Reuters.

Luque Delgado, E. y Hernanz Sáez, S. (2022). La comunicación de estructuras potencialmente abusivas en el marco de la DAC VI: aspectos espaciales y objetivos. En J. Arrieta Martínez de Pisón y F.D. Martínez Laguna (dirs.), *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética* (1ª ed., pp. 485-509). Aranzadi – Thomson Reuters.

Martín Fernández, J. (2018). *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria: claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas (Compliance)*. (1ª ed.) Cuadernos de Fiscalidad, Lefebvre El Derecho.

Martín López, J. (2019). Del abuso a la planificación fiscal agresiva y BEPS: los nuevos paradigmas meta-jurídicos de la fiscalidad europea. En I. Merino Jara (Dir.), *Fiscalidad Internacional y Comunitaria, Monográfico 2019 de Nueva Fiscalidad* (1ª ed., pp. 15-38). Dykinson.

Martín Queralt, J. (2021). Deberes de información y secreto profesional. *Carta Tributaria. Revista de Opinión* (74), 1-7.

(2017). Caso Messi: los riesgos penales del asesor fiscal. *Studi Tributari Europei* (1), 276-299.

Martín-Abril y Calvo, D. (2018). Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva: Una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* (427), 69-110.

Martínez Muñoz, Y. (2020). Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (187), 131-164.

(2019). *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva*. (1ª ed.) Tirant lo Blanch.

Merino Jara, I. (2021). Compliance tributario: perspectiva jurisprudencial (proyecciones). En I. Merino Jara (dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (1ª ed., pp. 265-283). Wolters Kluwer.

(2019). Secreto Profesional en el marco de la DAC 6. *Forum Fiscal: la Revista Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa* (257).

(2019). Intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, abogados y secreto profesional. *Nueva fiscalidad* (3), 11-17.

Moreno González, S. (2021). La transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: cuestiones abiertas y reflexiones en clave de cumplimiento cooperativo. En J.A Gómez Requena (coord.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes* (1ª ed., pp. 271-318). Aranzadi – Thomson Reuters.

(2019). 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), 21-72.

(2018). Transparencia y cooperación para una gestión tributaria normalizada. 4º *Spanish International Tax Summit*, 21 de febrero.

Navarro Egea, M. (2021). *Hacia un entorno digital más garantista: las relaciones tributarias electrónicas*. (1ª ed.) Aranzadi – Thomson Reuters.

Orena Domínguez, A. El compliance y las infracciones tributarias: Norma UNE 19602. En I. Merino Jara (dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (1ª ed., pp. 73-130). Wolters Kluwer.

Palao Taboada, C. (2013). El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (159), 23-52.

Pistone, P. (2016). La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (170), 109-151.

Quintas Bermúdez, J. (2018). 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), 53-80.

Resenig, K (2020). The Current State of DAC-6 Implementation in the European Union. *European Taxation vol. 60* (12).

Rodríguez Márquez, J. Rodríguez Márquez, J. (2022). La denominada «directiva de intermediarios fiscales» (DAC 6). En F. Serrano Antón, *Fiscalidad Internacional* (2) (8ª ed., pp. 1.469-1.493.). Ediciones CEF.

(2020). El secreto profesional y la trasposición de la DAC 6. *Elderecho.com*. <https://elderecho.com/secreto-profesional-la-trasposicion-la-dac-6>

(2018): *Revelación de Esquemas de Planificación Fiscal Agresiva: Directiva de Intermediarios Fiscales*. (2ª ed.) Cuadernos de Fiscalidad, Lefebvre El Derecho.

Rozas Valdés, J.A. (Fundamentos y acicates de las políticas de *compliance* tributario. En I. Merino Jara (dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (1ª ed., pp. 47-72). Wolters Kluwer.

Sánchez De Castro Martín-Luengo, E. (2020). Intercambio de información previa solicitud bajo la Directiva 2011/16/UE y protección de datos: alguna casuística sobre la identidad de la persona bajo investigación de información con pertinencia previsible. En I. Merino Jara (dir.), *Derechos fundamentales y tributación, Monográfico 2020 de Nueva Fiscalidad* (1ª ed., pp. 255-283). Dykinson.

Sánchez Huete, M.A. (2021). Las futuras infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y proporcionalidad. *Quincena Fiscal* (1-2), 19-57.

(2020). La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios. *Quincena Fiscal* (12), 51-72.

(2019). *Tributación, fraude y blanqueo de capitales* (1ª ed.) Marcial Pons.

Sánchez López, M.E. (2022). El intercambio automático de información entre administraciones tributarias: avances y retos. En J.M. Macarro Osuna y J. M. Martín Rodríguez (coords.), *Desafíos fiscales en un mundo post-Covid: valoración y retos pendientes a nivel interno e internacional* (1ª ed., pp. 227-258). Tirant lo Blanch.

(2021) La necesaria salvaguardia de la seguridad jurídica en el seno del *compliance* tributario. En J.A Gómez Requena (coord.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes* (1ª ed., pp. 247-270). Aranzadi – Thomson Reuters.

(2021). La seguridad jurídica y el poliédrico concepto de transparencia. Un apunte en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria. *Quincena Fiscal* (1-2), 59-82.

(2020). Entre la obligación de declaración obligatoria impuesta a los intermediarios y el *compliance*. La protección de los derechos de los obligados tributarios. En G.M. Luchena Mozo y M.ª.E. Sánchez López. (dirs.), *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional* (1ª ed., pp. 21-44). Atelier.

(2020). Seguridad jurídica y producción normativa en materia tributaria. Incidencia sobre el cumplimiento cooperativo. *Crónica Tributaria* (175), 167-198.

Serrano Antón, F. (2022). *Fiscalidad Internacional*. (8ª ed.) Ediciones CEF.

(2018). Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS. *Contabilidad y Tributación*. CEF (419), 5-58.

Serrat Romani, M. (2021). La relevancia de la pertinencia previsible: comentario crítico a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2020, asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19. *ECJ Leading Cases*. <https://ecjleading-cases.wordpress.com/2021/05/01/marina-serrat-romani-la-relevancia-de-la-pertinencia-previsible-comentario-critico-a-la-sentencia-del-tribunal-de-justicia-de-la-union-europea-de-6-de-octubre-de-2020-asuntos-acumulados-c%E2%80%91>

Soler Roch, M.^aT. (2019). Los retos tributarios en el siglo XXI. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (183), 31-46.

Suberbiola Garbizu, I. (2021). DAC 6: nuevas obligaciones de información. En I. Merino Jara (dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (1^a ed., pp. 367-391). Wolters Kluwer.