

COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

MÁSTER EN ACCESO A LA PROFESIÓN DE ABOGADO

TRABAJO FIN DE MÁSTER

**LA DIRECTIVA DE INTERMEDIARIOS FISCALES:
ANÁLISIS FISCAL Y SU TRASPOSICIÓN EN ESPAÑA**

Realizado por:

Dña. CRISTINA AYÚS SANCHEZ

Dirigido por:

D. JAIME SESMA MORENO

CUNEF (Colegio Universitario de Estudios Financieros)

Madrid, febrero de 2019

ÍNDICE

ABREVIATURAS Y SIGLAS	4
INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO 1. CONFIGURACIÓN GENERAL DE LA DAC 6	7
1.1. OBJETIVOS	7
1.2. ELEMENTOS BÁSICOS	8
1.3. INSTRUMENTOS AL SERVICIO DE LA TRANSPARENCIA	10
CAPÍTULO 2. MODELO DE LA DAC 6	13
2.1. SUJETOS OBLIGADOS A COMUNICAR	13
2.1.1. <i>Concepto de intermediario</i>	13
2.1.2. <i>Concepto de contribuyente</i>	15
2.2. CONFIGURACIÓN DE LAS SEÑAS DISTINTIVAS DE LA DAC 6	15
2.2.1. <i>El criterio del beneficio principal</i>	17
2.2.2. <i>Las señas distintivas de la categoría A</i>	18
2.2.3. <i>Las señas distintivas de la categoría B</i>	19
2.2.4. <i>Las señas distintivas de la categoría C</i>	19
2.2.5. <i>Las señas distintivas de la categoría D</i>	21
2.2.6. <i>Las señas distintivas de la categoría E</i>	22
2.3. CONTENIDO DE LA OBLIGACION DE INFORMACIÓN	22
2.4. OTRAS OBLIGACIONES VINCULADAS AL RÉGIMEN	24
2.5. ASPECTOS TEMPORALES	25
2.6. ENTRADA EN VIGOR, APLICACIÓN Y DERECHO TRANSITORIO	25
2.7. ESTADO MIEMBRO DE DECLARACIÓN EN LA DAC 6	26
2.8. RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES	27
2.9. INTERCAMBIO AUTOMATICO DE INFORMACIÓN	27
2.10. EVALUACIÓN Y REVISIÓN DE LA DAC 6	28
CAPÍTULO 3. TRASPOSICIÓN DE LA DAC 6	29
3.1. SUJETOS OBLIGADOS A INFORMAR	29
3.1.1. <i>Sobre el concepto de intermediario</i>	29
3.1.2. <i>Sobre el secreto profesional</i>	30
3.1.3. <i>Sobre el concepto de contribuyente</i>	32

3.2. SOBRE EL CONCEPTO DE DEVENGO DE OBLIGACIÓN	32
3.3. SOBRE LAS OPERACIONES SUJETAS A LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN	33
3.4. SOBRE EL CRITERIO DEL BENEFICIO PRINCIPAL	33
3.5. SOBRE LAS SEÑAS DISTINTIVAS.....	34
3.6. SOBRE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES	37
3.7. ENTRADA EN VIGOR Y PERIODO TRANSITORIO.....	37
CONCLUSIONES.....	38
BIBLIOGRAFÍA.....	40
NORMATIVA CONSULTADA Y RELACIONADA CON EL OBJETO DE ESTUDIO.....	42

ABREVIATURAS Y SIGLAS

ATAD	<i>Anti-Tax Avoidance Directive</i>
BEPS	Erosión de la base imponible y traslado de beneficios
DAC 6	Directiva de intermediarios fiscales
DOTAS	Declaración de Estructuras de Elusión Fiscal
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

INTRODUCCIÓN

El pasado mes de junio, se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea (en adelante, DOUE) la Directiva 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, más conocida como Directiva de Intermediarios Fiscales o DAC 6¹.

En la actualidad, una de las prioridades de la Unión Europea y reto principal de esta Directiva es reforzar la transparencia fiscal y la lucha contra la planificación fiscal agresiva. Algunos países como Reino Unido con el régimen “*disclosure of tax avoidance schemes*” (en adelante, DOTAS), o Estados Unidos con el sistema de “*tax shelter disclosure*”, ya implantaron, en su momento, fórmulas para reportar operaciones que supongan una planificación fiscal agresiva. Estos países fueron fuente de inspiración para ensayar la misma fórmula en otros Estados como Irlanda o Portugal, así como, para el Informe final de la Acción 12 de BEPS (en adelante, el Informe 12) sobre las “*mandatory disclosure rules*”. Con este Informe, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en lo sucesivo, OCDE) invitaba a los países a establecer normas de declaración obligatoria de transacciones potencialmente agresivas, teniendo como objetivo informar a las Administraciones tributarias y disuadir la oferta de esquemas de planificación fiscal abusiva².

Por su parte, la Comisión Europea recoge las ideas del Informe 12 y presenta una Propuesta de Directiva en junio de 2017. En marzo de 2018, tras el acuerdo político del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea (en lo sucesivo, ECOFIN), se llega al que es, hoy, el texto de la Directiva 2018/822 (en adelante, Directiva de intermediarios fiscales o DAC 6).

La DAC 6 pretende introducir un deber de revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva a cargo de los intermediarios fiscales, siendo esta información objeto de intercambio automático entre los Estados miembros.

El aliciente principal a la hora de escoger este tema para mi “Trabajo de Fin de Máster” ha sido el prestar la debida atención a una Directiva que es trascendente en la corriente de revisión de los mecanismos de planificación fiscal y, que tras haber participado durante mis prácticas curriculares en el Proyecto de Análisis de su Trasposición al Derecho interno, creo que en el caso de España la

¹ Véase la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018.

² Véase OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.

trasposición saca a colación dos cuestiones que nunca han sido resueltas, como son la noción de asesor fiscal y el secreto profesional.

El objeto de estudio responde a un trabajo dividido en tres capítulos.

El primer capítulo, “Configuración general de la DAC 6”, trata de señalar los objetivos de la Directiva y analizo los regímenes de revelación obligatoria como instrumento de transparencia en materia tributaria.

Para abordar un segundo capítulo “Modelo de la DAC 6 “, expongo cual es el modelo de régimen de revelación obligatoria por el que ha optado la Directiva y realizo una aproximación de sus elementos.

En el tercer y último capítulo, la “Trasposición de la DAC 6”, el trabajo se centra en analizar su posible configuración en España.

CAPÍTULO 1. CONFIGURACIÓN GENERAL DE LA DAC 6

La Directiva 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, establece la obligación por parte de los intermediarios fiscales de declarar determinadas operaciones que pudieran ser consideradas de planificación fiscal ³.

1.1. OBJETIVOS

Como sabemos, la Directiva de intermediarios fiscales persigue reforzar la transparencia y fomentar la lucha contra la planificación fiscal agresiva transfronteriza. Concretamente, se pone el foco en el intercambio de información entre Administraciones tributarias, pilar fundamental para combatir tanto la elusión como la evasión fiscal. Además, busca acceder a la información de los esquemas de planificación fiscal agresiva en una fase temprana para evitar que se implemente.

Asimismo, la Directiva pretende lograr un efecto disuasorio, con un doble destinatario; los intermediarios fiscales y los contribuyentes interesados. Por ejemplo, en el caso de Reino Unido⁴, las principales asesorías han dejado de usar esquemas de planificación fiscal agresiva. Hoy en día, solo son promovidos por pequeños despachos especializados.

En definitiva, el objetivo principal es incrementar la transparencia⁵, lo que permite a la Administración tributaria una mayor, temprana y mejor información, que a la vez previene a contribuyentes y profesionales de la utilización de esquemas de planificación fiscal agresiva.

Por último, cabe destacar, que la implantación de un régimen de revelación de información como es el que nos disponemos a analizar no significa que garantiza el cumplimiento de estos objetivos, ya que la información reportada será mejor utilizada si cuenta con una arquitectura institucional⁶ adecuada. Esto afecta, en el caso de España, porque no existe un procedimiento legislativo. En la actualidad, se encuentra sumergida en el proyecto de trasposición de la Directiva de intermediarios fiscales.

³ Véase la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018.

⁴ HMRC: Guidance. *Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS) in the British Legislation*, p.54-55.

⁵ Serrano Antón "Tax transparency and disclosure in Spain", *Bulletin for International Taxation*, 2016, vol 70, núm. 8, pp. 482-284.

⁶ Gascón Catalán, J.: "La gestión de los impuestos: en busca de una Administración tributaria eficiente", op. Cit., p.168; y "Los Consejos de Administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas" op. cit., p.28

1.2. ELEMENTOS BÁSICOS

A continuación, serán objeto de análisis los seis elementos básicos de este régimen de intercambio automático de información. Los elementos son los siguientes:

- Quién tiene la obligación de informar;
- Contenido de la obligación de información;
- Señas distintivas de planificación fiscal agresiva;
- La identificación de intermediarios y contribuyentes;
- Momento en el que surge la obligación de informar;
- Consecuencias de la no revelación: infracciones y sanciones.

1.2.1. *Quién tiene la obligación de comunicar*

El primer elemento para la configuración es el relativa al sujeto pasivo de la obligación de información pudiendo recaer sobre los intermediarios o sobre los propios contribuyentes.

Asimismo, es relevante destacar la necesidad, con carácter previo, de una clara definición del concepto intermediario.

Por ejemplo, en el caso de Portugal se define el concepto de intermediario ⁷ de forma genérica, como cualquier persona o entidad dedicada a la asesoría fiscal, sin embargo, solo se somete a las obligaciones de revelación en caso de que participe en el diseño o comercialización del esquema, (artículo 5 del Decreto – Lei 29/2008).

1.2.2. *Contenido de la obligación de información*

Respecto a que información debe comunicarse implica pronunciarse acerca de dos puntos:

- i. Cuáles son los esquemas que se someten al deber de revelación. Siempre teniendo en cuenta que incluya cualquier mecanismo potencialmente agresivo. Todo esto con independencia de que, posteriormente, las operaciones deban calificarse como ilícitas, simuladas, en conflicto o como economía de opción.

⁷ Denominados promotores por la Acción 12 del Proyecto BEPS.

- ii. Qué datos son los que deben ser suministrados a la Administración tributaria.

Por ejemplo, en el caso de Reino Unido, existe un modelo en el que los intermediarios tienen el deber de informar cada esquema detalladamente, desde el resumen y explicación de sus principales elementos, así como, el impuesto en el que da lugar una ventaja, hasta las señas distintivas que hacen surgir la obligación de información⁸.

Además, para asegurar la eficacia de este contenido, debe preverse la posibilidad de que la Administración pueda solicitar aclaraciones adicionales o información de las operaciones, más allá de la declaración.

En el caso de Portugal, el Director General de Impuestos puede exigir aclaraciones sobre el esquema⁹.

1.2.3. Señas distintivas de planificación fiscal agresiva

Podemos definir dos tipos de señas que permiten pensar que un esquema pueda ser agresivo y, por tanto, de comunicación obligatoria:

- Señas distintivas generales, que hacen referencia a la confidencialidad del esquema o al cobro de un sobreprecio por su comercialización; o
- Señas distintivas específicas, que se refieren a mecanismos concretos que se sabe que son abusivos, vinculados a la generación de pérdidas, a la utilización de híbridos o al uso de determinados contratos.

1.2.4. Identificación de intermediarios y contribuyentes de los mecanismos

De este elemento depende la posibilidad de una correcta planificación de los controles con como el propio efecto disuasorio de la Directiva.

En esta materia, conforme al Informe 12 se formula una recomendación diferenciada según la obligación de comunicar recaiga sobre el intermediario o se articule como una obligación solidaria a cargo del intermediario y los contribuyentes.

En el primer caso se aconseja introducir números de referencia para las estructuras, así como el deber a cargo del promotor, de presentar declaraciones periódicas con listas de clientes que sean usuarios.

⁸ HMRC: Guidance. *Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS) in the British Legislation*, p.57.

⁹ Véase el artículo 9 del Decreto Lei portugués 29/ 2008.

La combinación de números de referencia y contribuyentes permiten a la Administración tributaria conocer tanto el ámbito de una operación de planificación fiscal, como la propensión de determinados contribuyentes a realizar operaciones de riesgo¹⁰.

1.2.5. Momento en el que surge la obligación de informar

Esto es el momento de exigibilidad y devengo de esta obligación.

1.2.6. Consecuencias de la no revelación: infracciones y sanciones

Deberá regularse un régimen de infracciones y sanciones por no revelación o revelación tardía.

1.3. INSTRUMENTOS AL SERVICIO DE LA TRANSPARENCIA

Conforme al Informe 12 pueden identificarse en el contexto internacional los siguientes mecanismos adicionales:

- Regímenes *tax ruling* (acuerdos tributarios): Tal y como establece el Informe 12, así como, los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), estos regímenes son similares al de los regímenes de revelación obligatoria. Para obtener el *ruling*, el contribuyente debe exponer el mecanismo a realizar con carácter previo a la obtención del pronunciamiento administrativo. En este punto, cabe destacar, la necesidad de implantar en España un sistema de *rulings*¹¹.
- Obligaciones de información específicas: Determinadas obligaciones de información que afectan a ciertas operaciones y que se cumple a través de la propia declaración de tributo. Un ejemplo, es el Modelo 720, que afecta a los residentes que sean propietarios de activos en el extranjero por valor de más de 50.000 euros¹².

¹⁰ Véase OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. p. 55.

¹¹ Véase *Los Consejos de Administración como máximas responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento de Trabajo 19/ 2014, p. 28.

- Regularizaciones espontáneas como forma de reducción de las sanciones. Es decir, aquellos mecanismos similares a nuestros recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo¹³. Son comunes en muchos ordenamientos, para excluir o reducir el importe de las sanciones e infracciones.
- Programas de relación cooperativa¹⁴: Impulsada por la OCDE, la relación cooperativa puede definirse como una modalidad de relación entre las empresas y las Administraciones tributarias basadas en los principios de confianza y transparencia recíproca.
- Conductas a seguir para cumplir con el Código de Buenas Prácticas Tributarias: La AEAT ha implantado un sistema de relación cooperativa. En concreto ha elaborado un Código de Buenas Prácticas Tributarias (en adelante, CBPT) en el que se detallan las siguientes conductas¹⁵ por parte de la empresa:
 - La estrategia fiscal;
 - El consejo de Administración, ha aprobado las operaciones y las inversiones de especial riesgo fiscal;
 - La política de gestión de riesgos;
 - No utilizar estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias;
 - Colaborar en la búsqueda de soluciones respecto de aquellas prácticas fiscales fraudulentas;
 - Utilizar sistemas eficaces de información y control interno de los riesgos fiscales;
 - Proporcionar información veraz a la AEAT de todos los puntos anteriores;
 - Minorar los conflictos derivados de la interpretación de la normativa aplicable;
 - La empresa mantendrá los compromisos que conlleva su adhesión al contenido del CBT, al inicio del procedimiento inspector;
 - También al inicio del procedimiento inspector, facilitar una descripción de la actividad con especial mención de la incidencia de los aspectos fiscales;
 - Facilitar toda la información y documentación solicitada por la AEAT.

¹³ Véase el artículo 27 de la Ley General Tributaria.

¹⁴ Véase Calderón Carrero, J.M. y Quintas Seara, A.: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Civitas, Madrid, 2015.

¹⁵ Véase el Código de Buenas Prácticas Tributarias.

Como vemos, el cumplimiento del CBPT exige un alto grado de transparencia a las empresas, por lo que supone una fuente de información para la Administración.

CAPÍTULO 2. MODELO DE LA DAC 6

Tras exponer los objetivos de la DAC 6 y analizar los regímenes de revelación obligatoria como instrumento de transparencia en materia tributaria. Es el momento de examinar cual es el modelo de régimen de revelación obligatoria por el que ha optado la Directiva y realizar una aproximación de sus elementos.

2.1. SUJETOS OBLIGADOS A COMUNICAR

Conforme al artículo 35.5 de la LGT *“también tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales”*. De esta manera, para identificar quién debe ser el obligado tributario en este deber formal, debemos preguntarnos quien es el sujeto que tiene la obligación de declarar la operación.

La DAC 6 establece cuáles son los supuestos de hecho cuya realización determina el nacimiento de la obligación de informar, los plazos para cumplir con dicha obligación, y siempre distinguiendo según que la obligación de informar recaiga en intermediario principal, intermediario “secundario” y los contribuyentes.

2.1.1. Concepto de intermediario

Respecto al concepto de intermediarios supone la principal novedad de la Directiva. La DAC 6 parte de una concepción amplia del intermediario. Así, incluye:

- i. Los intermediarios “principales”, se definen como aquellos que diseñen, comercialicen, organicen, pongan a su disposición para su ejecución o gestionen la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación (apartado 1 del artículo 8 bis ter). Como podemos comprobar, esta definición alcanza también a empresas o profesionales no ligados al ámbito de la asesoría fiscal. Por tanto, pueden ser también promovidos por otros profesionales, como asesores de inversión o abogados¹⁶.
- ii. Los intermediarios que realizan un asesoramiento parcial o intermediarios “secundarios”, la norma se refiere a *“cualquier persona que, habida cuenta de los hechos y circunstancias pertinentes y basándose en la información disponible y en la experiencia y los conocimientos requeridos para prestar dichos servicios, sabe o cabe razonablemente presumir que sabe que*

¹⁶ Véase OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, op. cit., Comentarios, p. 35.

emprendido acciones para prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación”. Por lo tanto, cabría destacar, que en estos casos el asesor sepa o quepa esperar que supiera que estaba participando, con su conocimiento técnico, en el diseño, comercialización, organización, puesta a disposición o gestión de la ejecución del mecanismo transfronterizo.

En ambos casos, la Directiva establece los requisitos¹⁷ para obtener la condición de intermediario, siendo necesario cumplir, como mínimo una de las siguientes condiciones:

- Residir a efectos fiscales en un Estado miembro;
- Disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro y a través de él, se prestan los servicios relacionados con el esquema;
- Haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeto a la legislación de un Estado miembro; y
- Estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría de un Estado miembro.

Asimismo, en el caso del asesoramiento parcial o intermediario “secundario”, puede ocurrir que la información sea limitada o no coincida con la que disponen los intermediarios principales, y dicha información sea insuficiente para tener un juicio fundado sobre si el mecanismo transfronterizo respecto del que han dado apoyo, asistencia o asesoramiento es realmente un mecanismo sujeto a información. No obstante, la exclusión se hace depender del conocimiento del asesor acerca del carácter del esquema en el que se participa.

Finalmente, en los supuestos en los que concurren varios intermediarios fiscales con obligación de comunicar, el sujeto obligado a informar de un determinado mecanismo debe aquella persona o entidad que tenga un conocimiento más completo de aquello que se va a informar.

En todo caso, respecto a la aplicación de este precepto al ordenamiento jurídico español, cabe destacar, que no existe una regulación de la profesión de asesor fiscal. Así, el grado de conocimiento de los intermediarios que realizan los asesoramientos parciales dependerá de la documentación de las relaciones con su cliente.

¹⁷ Véase la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018.

2.1.2. Concepto de contribuyente

La DAC 6 dispone que la obligación de comunicar recae sobre el contribuyente interesado en ausencia de intermediario o cuando la obligación no sea exigible a un intermediario en algún Estado por estar amparado por el secreto profesional y, por tanto, la obligación de revelar información se transfiere al contribuyente interesado.

Asimismo, el contribuyente interesado se define como cualquier persona a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o ha ejecutado la primera fase de tal mecanismo¹⁸.

En el caso de que haya más de un contribuyente interesado, deberá presentar la comunicación el que primero figure en la siguiente lista:

- i. El contribuyente interesado que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
- ii. El contribuyente interesado que gestiona la ejecución de dicho mecanismo.

Así, el contribuyente interesado solo quedará exento de su obligación de informar si la información ya ha sido presentada por otro contribuyente interesado.

2.2. CONFIGURACIÓN DE LAS SEÑAS DISTINTIVAS DE LA DAC 6

Conforme a la Acción 12 de BEPS, que, como hemos señalado anteriormente, es la fuente principal de inspiración de la DAC 6, así como del estudio de las experiencias de otras jurisdicciones con sistemas similares aplicados desde hace tiempo, como Reino Unido o Estados Unidos, también basadas en el sistema de indicadores o *hallmarks*, la obligación de informar prevista en la Directiva está sujeta, únicamente a la concurrencia, como mínimo, de una de las “*señas distintivas*” (“*hallmarks*”) que figuran en el Anexo IV de la Directiva.

La DAC 6 va dirigida, de modo exclusivo, a captar esquemas relativos a mecanismos transfronterizos. Además, de una limitación adicional objetiva, relativa a los tributos cubiertos por la obligación de revelación. Dicha obligación se refiere al mecanismo de intercambio automático de información que incluye “*a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales, o en su nombre*”. Sin embargo, no

¹⁸ Véase la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018.

es de aplicación respecto “*al impuesto sobre el valor añadido ni los aranceles, ni a los impuestos especiales contemplados en otras normativas de la Unión relativas a la cooperación administrativa entre los Estados miembros*”¹⁹.”

Quedando así excluidos del deber de revelación los mecanismos nacionales, como también aquellos otros que produzcan sus efectos en otros impuestos no cubiertos por la Directiva 2011/16/UE, concretamente, el IVA²⁰.

Respecto al carácter transfronterizo del mecanismo, este concurre siempre que dicho mecanismo, sea en más de un Estado miembro o en un Estado miembro y un tercer país, y cumpla una de las siguientes condiciones²¹:

- i. No todas las partes intervinientes en el esquema son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción.
- ii. Una o varias de las partes son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción.
- iii. Una o varias de las partes del esquema ejercen una actividad en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en dicha jurisdicción, y el esquema en cuestión constituye una parte o la totalidad de la actividad de ese establecimiento permanente.
- iv. Una o varias de las partes del esquema ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales ni crear un establecimiento permanente en la misma.
- v. El esquema tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la determinación de la titularidad real.

La Directiva establece que los mecanismos de planificación fiscal agresiva evolucionan y tienden a una complejidad mayor, por lo que, en vez de definir el concepto de planificación fiscal potencialmente agresiva, la DAC 6 concreta los mecanismos reportables por el hecho de que reúnan alguna de las “*señas distintivas*” que la Directiva enumera.

Las señas distintivas se presentan en cinco categorías, de la A a la E, y se clasifican a su vez en una doble tipología:

- i. generales
- ii. específicas

¹⁹ Véase, el artículo 2 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011.

²⁰ La legislación polaca sobre MDR tiene un ámbito de aplicación mucho más amplio que la DAC6 e incluye una definición ampliada de los regímenes fiscales declarables que abarca no sólo los regímenes fiscales transfronterizos sino también los nacionales. También existe una definición más amplia de los impuestos cubiertos, incluido el IVA (con respecto a las disposiciones fiscales nacionales).

²¹ Véase la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018.

Además, ciertas señas distintivas [las de la categoría A, B, y las del apartado 1, letra b), i) y letras c) y d) de la categoría C] solo operan si también se cumple el “*criterio del beneficio principal*”.

En todo caso, la obligación de reportar es objetiva y ajena a la existencia o no de riesgo fiscal en los mecanismos transnacionales, e incluso en algunos casos independiente de la existencia o no de ventaja fiscal alguna. Por tanto, la concurrencia de estas señas distintivas únicamente se refiere a mecanismos que las Administraciones consideran sensibles y que pueden servir a los fines de una planificación fiscal potencialmente agresiva y, como consecuencia, deben ser vigilados más estrictamente.

La lista, que a continuación, vamos a analizar, es una lista cerrada. Por tanto, cualquier ampliación futura de estas señas distintivas exigiría una modificación de la Directiva, aplicándose la regla de unanimidad.

2.2.1. El criterio del beneficio principal

Como sabemos, el objetivo de la Directiva es conocer las estructuras que sean potencialmente fiscalidad agresiva en el territorio de la Unión y que la información se va a intercambiar entre los Estados miembros de la Unión Europea.

La Directiva señala que el criterio del beneficio principal “*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*”²². Esto es, se cumple la condición si es razonable esperar que el mecanismo proporcione una ventaja fiscal y esta constituye el beneficio principal o uno de los beneficios principales de la operación. A estos efectos, recordar que, aunque la formulación abierta del criterio del beneficio principal en la Parte I del Anexo de la Directiva recuerda a la de la cláusula antiabuso general de la *Anti-Tax Avoidance Directive* o “la Directiva anti-abuso” (en adelante, ATAD), (que se refiere a mecanismos cuyo propósito principal o uno de sus propósitos principales sea la obtención de una ventaja fiscal), dicha cláusula exige también que la ventaja fiscal obtenida desvirtúe la finalidad de la normativa tributaria aplicable y admite como causa justificativa que los mecanismos se hayan establecido por razones económicas válidas que reflejen la realidad económica. De esta manera, se aleja de la formulación de las cláusulas antiabuso, incluyendo otro tipo de operaciones²³.

²² Véase la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018.

²³ Véase, 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 afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, conocida como ATAD.

La Directiva no incorpora ninguna referencia a la motivación subjetiva de las partes, sino que únicamente exige que la ventaja fiscal constituya, de modo objetivo, el principal beneficio de la operación.

2.2.2. Las señas distintivas de la categoría A

Las señas distintivas generales están sometidas a la cláusula previa de propósito principal, que formula la Directiva de intermediarios fiscales y son la confidencialidad, retribución contingente y productos fiscales normalizados.

En relación con la seña distintiva A.1, la cláusula de confidencialidad carece de contenido efectivo, no sirve para mantener una ventaja frente a otros intermediarios, ni pretende esconder un mecanismo a la Administración tributaria. Esto es, aquellos casos en los que, *“el contribuyente se compromete a respetar una cláusula de confidencialidad en virtud de la cual se le puede exigir que se abstenga de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarle una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias²⁴”*. No obstante, el que la norma exija la inclusión de una cláusula de confidencialidad, no significa que esta deba constar por escrito en el contrato que regula las relaciones entre cliente y asesor. Puede pactarse verbalmente y que su existencia pueda acreditarse por las circunstancias concurrentes en el caso concreto. Además, cabe destacar, que la confidencialidad no tiene por qué referirse a la Administración tributaria, sino respecto de otros intermediarios.

Respecto a la seña distintiva A.2, la retribución contingente también se encuentra incorporada en la DAC 6, configurada de modo similar a lo que sucede en Estados Unidos. Contempla dos supuestos:

- Los casos en que la cuantía de honorarios se fija en función de la ventaja fiscal derivada del esquema.
- Los supuestos en que la remuneración se somete al efectivo disfrute de la ventaja fiscal. En el supuesto de que no se obtiene, el intermediario debe devolver total o parcialmente los honorarios percibidos. Esta devolución también concurre si el intermediario presta asistencia gratuita.

En cuanto a la seña distintiva A.3, la DAC 6 incluye los productos fiscales normalizados. Esto es, la utilización de plantillas de documentos no será condición suficiente para determinar la existencia de documentación normalizada. Dicha documentación se considera normalizada solo cuando esté terminada y el mecanismo preparado para su implementación. No se entenderá que la documentación está terminada cuando se trate de borradores sujetos a modificaciones o trabajos preparatorios previos. Además, el propósito principal

²⁴ Véase la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018.

habrá de ser la obtención de una ventaja fiscal. No se considerarán contratos estandarizados sujetos a la obligación de información aquellos cuya ventaja fiscal represente un beneficio insignificante comparado con otros beneficios principales obtenidos en dicho contrato.

2.2.3. Las señas distintivas de la categoría B

Estas señas también implican el previo cumplimiento del test del propósito principal. Además, son aptos para ser incluidos a nivel doméstico y se refieren a cualquier tipo de operación. No obstante, como sabemos, la DAC 6 exige que los mecanismos sean calificados como transfronterizos.

En relación con la seña distintiva B.1, la Directiva se refiere a esquemas que permiten utilizar las pérdidas para reducir la deuda tributaria, mediante operaciones artificiosas de adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de su actividad y su uso para la reducción de las obligaciones tributarias propias. La DAC 6 incluye dos supuestos de reducción de la factura fiscal, que son el traslado de pérdidas a otra jurisdicción y la aceleración de su utilización.

Respecto a la seña distintiva B.2, también incluye aquellos esquemas que permiten la recalificación de las rentas para beneficiarse de una menor tributación. La DAC 6 se refiere a mecanismos que tienen por efecto convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujeta a un gravamen inferior.

En cuanto a la seña distintiva B.3, se definen las operaciones que dan lugar a la “ida y vuelta” de fondos (*round tripping*), a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal o de operaciones que se compensen o anulan mutuamente.

2.2.4. Las señas distintivas de la categoría C

Las señas distintivas de la categoría C podemos subdividirla en dos grupos, según se aplique o no el test del beneficio principal. Esto se fundamenta en relación con determinados esquemas que originan una asimetría de gravamen que tienen dos características en común:

- En todos ellos existe un pago deducible para el que lo realiza, que no resulta gravado o resulta gravado en el Estado de residencia del perceptor.
- El pago anterior se realiza entre empresas asociadas.

La vinculación necesaria para que dos empresas se consideren empresas asociadas concurre por el cumplimiento de una de las siguientes condiciones:

- i. Una persona participa en la gestión de otra por estar en situación de ejercer influencia sobre esta última.
- ii. Una persona participa en el control de otra a través de una participación que supera el 25% de los derechos de voto.
- iii. Una persona participa en el capital de otra mediante un derecho de propiedad que, directa o indirectamente, sea superior al 25% del capital.
- iv. Una persona tiene derecho al 25% o más de los beneficios de otra persona.

En el caso de que sean las mismas personas las que participan en la gestión, el control, el capital o los beneficios de más de una persona, todas se considerarán empresas asociadas. Al igual que, si más de una persona participan en la gestión, el control, el capital o los beneficios de la misma persona, todas se consideran asociadas.

En el supuesto de cotitularidad sobre los derechos de voto o el capital de una entidad, cada uno de los cotitulares se considerará como titular de la totalidad de los derechos de voto o el capital de la entidad en cuestión.

Por otro lado, siempre que existe un pago transfronterizo deducible realizado entre empresas asociadas, la señal distintiva concurre si se cumple una de las siguientes condiciones:

- i. El perceptor es residente fiscal en una jurisdicción que no exige Impuesto sobre Sociedades o lo hace al tipo cero o casi cero.
- ii. El pago se beneficia de una exención total en la jurisdicción de residencia del perceptor.
- iii. El pago se beneficia de un régimen preferencial en la jurisdicción de residencia del perceptor.

Por otro lado, en cuanto a las señales distintivas de la categoría C, sin sometimiento a la condición del beneficio principal, encontramos las siguientes:

1. Esquemas que originan una asimetría de gravamen, en este supuesto, a diferencia del comentado en el apartado anterior, la señal distintiva concurre si cumple una de las siguientes condiciones:
 - i. El perceptor del pago no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal.
 - ii. El perceptor reside en una jurisdicción calificada como no cooperadora, ya sea por los Estados miembros de forma colectiva o en el marco de la OCDE.
2. Múltiples amortizaciones, es decir, aquellas situaciones en las que el mismo activo está sujeto a amortizaciones en una misma jurisdicción. Un ejemplo sería una venta de una compañía (o una reestructuración internacional) que se valorase en el Estado de salida de un modo (p.e. precio de venta) y en otro de forma diferente (p.e. flujos financieros descontados), y ello a efectos contables y sin efectos fiscales.

3. Múltiples deducciones por doble imposición, aquellos esquemas que dan lugar a que se pueda reclamar una deducción por doble imposición en relación con una misma renta en distintas jurisdicciones.
4. Diferencias de valoración entre jurisdicciones, las operaciones que incluyen transferencias de activos y se produce una diferencia sustancial en la cantidad que se considera como contraprestación por los activos en las distintas jurisdicciones implicadas.

2.2.5. Las señas distintivas de la categoría D

En lo que respecta a las señas distintivas de tipo D, se tipifican dos grupos de señas distintivas, que revelan la existencia de operaciones dirigidas a evitar el intercambio automático de información. Se trata de una medida que no es exclusiva de la Unión Europea, se ha gestado de manera conjunta con la OCDE), dando lugar al modelo elaborado en el seno de la OCDE para implementar el deber de revelación de dos tipos de estructuras, ambas relacionadas con el Estándar Común de Comunicación de Información (en adelante, MOCDE ECCI). Son dos los supuestos de indicio:

- Esquemas que pueden implicar la elusión del intercambio automático de información sobre cuentas financieras. Se incluyen aquí los esquemas que acuden a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de legislación contra el blanqueo de capitales son débiles o se imponen pocos requisitos de transparencia a las personas y esquemas jurídicos.
- Esquemas que implican una cadena de titularidad jurídica o real no transparente, es decir, están sometidos al deber de notificación las operaciones que impliquen una cadena de titularidad jurídica o real no transparente, mediante una participación de personas, esquemas jurídicos o estructuras en las que concurren tres requisitos:
 1. Que no realicen una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas. Esto es, la contratación de personal, la compra de equipos o activos o el alquiler de instalaciones, no otorga sustancia a la actividad si se hace con el único propósito de evitar la definición de *vehículo pasivo*²⁵.
 2. Que están constituidos, gestionados, controlados o establecidos o son residentes en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos titularidad de dichas personas, mecanismos jurídicos o estructuras. No obstante, cabe destacar que el

²⁵ *Guidance. Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS)*, pág.28.

intermediario, si se trata, especialmente, de un asesor parcial, solo está obligado a revelar si tiene o debería tener conocimiento del carácter extraterritorial de la entidad.

3. Los titulares reales de dichas personas, esquemas jurídicos o estructuras no son identificables (Directiva 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015).

Esto, incorpora el carácter opaco de la entidad, lo que se puede conseguir por distintos medios, como el uso de titulares aparentes, formas de control indirecto no coincidentes con la propiedad formal, esquemas que proporcionan acceso a los activos o rentas sin necesidad de identificar al beneficio efectivo, o la utilización de entidades en jurisdicciones con normas débiles contra el blanqueo de capitales.

2.2.6. Las señas distintivas de la categoría E

En cuanto a las señas distintivas del bloque E, se tipifica tres señas distintivas relativas a precios de transferencia.

1. La utilización de un puerto seguro unilateral. Esto es, cuando existe una disposición que se aplica a una categoría de contribuyentes o transacciones, eximiendo de determinadas obligaciones impuestas, por la normativa de precios de transferencia.
2. Los esquemas que implican la transmisión de intangibles. Se tienen que dar condiciones acumulativas. Primero, no existen activos comparables fiables. Segundo, en el momento que se celebra la transacción, son inciertas las proyecciones de flujos de caja o las hipótesis usadas para la valoración del activo, por lo que resulta difícil predecir el éxito final del intangible.
3. Los esquemas que supongan una transferencia transfronteriza de funciones, riesgos o activos entre sociedades del mismo grupo, cuando esta provoque una disminución del resultado neto de la explotación de las empresas ordenantes de dicha transferencia. Se cumpliría, esta condición cuando su resultado neto de explotación previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, sea inferior al 50% del previsto si esta no hubiese tenido lugar.

2.3. CONTENIDO DE LA OBLIGACION DE INFORMACIÓN

El contenido de la obligación de información, supone un aspecto muy relevante del que depende la eficacia del régimen. El Informe 12 trata la posibilidad

de que la propia recepción de la declaración tenga alguna consecuencia desde la perspectiva de la confianza legítima de los contribuyentes²⁶.

En el caso español, nuestra jurisprudencia ha efectuado una aplicación de la doctrina de los actos propios²⁷ extensa. Ha considerado vinculante la calificación de unos bienes como inmovilizado, efectuada en una comprobación de una actualización de balances, para ejercicios posteriores, en los que se verificaba la aplicación de un incentivo a la reinversión.

Respecto a la Declaración de información, la DAC 6 sigue las recomendaciones del Informe 12, no obstante, añade determinadas menciones derivadas del carácter transfronterizo del régimen y del intercambio automático de información.

Conforme al artículo 8 bis ter apartado 14 de la Directiva, las menciones son las siguientes:

- i. La identificación de los intermediarios y los contribuyentes afectados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en caso de que trate de persona física), residencia fiscal, número de identificación fiscal (NIF) y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente afectado.
- ii. Información pormenorizada sobre las señas distintivas que hacen que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse.
- iii. Un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación que incluya una referencia a la denominación por la que se le conozca y una descripción en términos abstractos de las actividades empresariales, siempre y cuando, esto no suponga revelación del secreto comercial, industrial o profesional, ni de un procedimiento comercial, ni de una información cuya revelación sea contraria al interés público.
- iv. La fecha en la que se ha realizado o se va a realizar el primer paso de la implementación del esquema trasfronterizo sujeto a comunicación.
- v. Información de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.
- vi. El valor del esquema transfronterizo sujeto a comunicación, entendemos que ese valor debe referirse a la ventaja fiscal que proporciona.
- vii. La determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes afectados y de aquellos Estados miembros que tengan probabilidades de resultar afectados por el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.
- viii. La determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que puede verse afectado por el mecanismo transfronterizo, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

²⁶ Véase, OECD (2015), *Model Mandatory Disclosure Rules*, Action 12 2015, Final Report, op. cit., p. 56.

²⁷ Véase, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2015 (EDJ 99917); 3 de noviembre de 2009 (EDJ 288599).

Asimismo, la recepción de estas declaraciones, sin respuesta por parte de la Administración, “no implicara en ningún caso la aceptación de la validez del tratamiento fiscal de dicho mecanismo”.

2.4. OTRAS OBLIGACIONES VINCULADAS AL RÉGIMEN

La DAC 6 impone una serie de obligaciones adicionales. Primero, se exigen obligaciones relativas a la identificación de las operaciones y de sus usuarios. Segundo, de contemplarse la posibilidad de que la Administración solicite aclaraciones sobre los esquemas, en caso de que la información suministrada mediante la declaración no sea suficiente. Finalmente, son necesarias otras obligaciones auxiliares, que facilitan el buen funcionamiento del sistema. La Directiva contempla dos tipos de declaraciones adicionales.

La primera, a cargo de los intermediarios respecto de los mecanismos comerciables en que intervengan. Esto es, un esquema transfronterizo diseñado, comercializado, listo para su implantación sin necesidad de adaptación sustancial. Los intermediarios deberán presentar declaraciones periódicas trimestrales actualizando la información²⁸:

- i. La identificación de los intermediarios y los contribuyentes afectados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en caso de que trate de persona física), residencia fiscal, número de identificación fiscal (NIF) y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente afectado.
- ii. La fecha en la que se haya realizado o se va a realizar el primer paso de la implementación del esquema transfronterizo sujeto a comunicación.
- iii. La determinación del Estado miembro del contribuyente(s) afectado(s) y de cualesquiera otros Estados miembros que tengan probabilidades de resultar afectados por el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.
- iv. La determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro, en su caso, que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, con indicación de los Estados miembros a los que esta vinculadas dicha persona.

Se trata de una declaración similar a la lista de clientes actualizadas que exigen en el Reino Unido²⁹.

La segunda, a cargo de los contribuyentes, que deben presentar una declaración, por cada año en que utilice el esquema informando sobre dicho uso.

²⁸ Véase la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018.

²⁹ HMRC: Guidance. *Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS) in the British Legislation*, p. 53-55.

2.5. ASPECTOS TEMPORALES

La DAC establece plazos muy breves de declaración, de 30 días. El devengo de la obligación depende de quién sea su sujeto pasivo, por un lado, intermediario principal o contribuyente y por otro, intermediarios que prestan asesoramiento parcial.

Respecto al devengo, éste se sitúa en el momento que ocurra antes de los tres momentos siguientes

- i. Puesta a disposición de un esquema para su implementación.
- ii. Momento en el que el esquema está listo para su implementación.
- iii. Momento en el que se haya dado el primer paso para la implementación del esquema.

Por tanto, el plazo de 30 días se computa a partir del día siguiente al devengo producido según la regla anterior.

Para el caso de los asesoramientos parciales, la declaración debe presentarse en un plazo de 30 días, contando desde el día siguiente al que se preste la ayuda, asistencia o asesoramiento. Esto plantea el problema de la constatación de la fecha exacta en que se ha producido el devengo. Ya que, si no puede acreditarse la fecha, difícilmente podrá entenderse que existe un incumplimiento en los casos de ausencia de declaración. Por lo que, evidentemente, no podrán aplicarse las medidas sancionadoras, que constituyen la garantía del sistema.

2.6. ENTRADA EN VIGOR, APLICACIÓN Y DERECHO TRANSITORIO

La Directiva ha entrado en vigor el 25 de junio de 2018 y la trasposición debe publicarse antes del 31 de diciembre de 2019. Las disposiciones nacionales, a su vez, se aplicarán desde el 1 de julio de 2020, por lo que las primeras declaraciones de intermediarios y contribuyentes tendrán lugar a partir del 30 de julio de dicho año, habida cuenta del plazo de declaración de 30 días. Asimismo, la norma de trasposición española se aplicará a los esquemas cuyo devengo tendrá lugar a partir del 1 de julio de 2020, produciéndose su declaración en el citado plazo de 30 días.

La DAC 6 impone a los Estados el deber de adoptar las medidas necesarias para que también se declaren las obligaciones cuyo devengo, determinado, para este caso, por el primer paso dado para su implementación, tenga lugar entre la fecha de entrada en vigor de la Directiva y su fecha de aplicación. Esto es, todas las operaciones reportables realizadas antes de la entrada en vigor de la trasposición, pero posteriores a la entrada en vigor de la Directiva, deberán ser declaradas tanto por los intermediarios como por los contribuyentes interesados, y en todo caso,

antes del 31 de agosto de 2020. Esto significa, que gran parte de los esquemas utilizados en 2018 y en 2019, van a tener que ser declarados.

No obstante, el análisis de este precepto plantea muchas dudas en la interpretación de la obligación de reportar información, que pueden verse, además, afectada por la interpretación que los Estados miembros realicen en su incorporación al Derecho interno.

2.7. ESTADO MIEMBRO DE DECLARACIÓN EN LA DAC 6

Hasta el momento, los regímenes existentes son estrictamente nacionales, de manera que siempre es competente la jurisdicción que establece las obligaciones de información. No obstante, la DAC 6 regula un régimen comunitario armonizado y en el que la información recabada en cualquier país es objeto de intercambio automático. Por ello, se establece un orden de prelación, indicando qué Estado es el competente para exigir y recibir la información.

Cuando la información recae sobre los intermediarios, la información se presentará en el Estado miembro en el que el intermediario:

- i. Tenga su residencia fiscal;
- ii. Tenga su establecimiento permanente, a través del cual se faciliten los servicios relativos al esquema;
- iii. Esté constituido o por cuya legislación se rija;
- iv. Esté registrado en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría.

Para el caso de que la obligación recaiga sobre el contribuyente, el orden de prelación es el Estado miembro en el que el contribuyente afectado:

- i. Tenga su residencia fiscal;
- ii. Tenga un establecimiento permanente que se beneficie de la operación;
- iii. Reciba rentas o genere beneficios, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro;
- iv. Realice la actividad, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro.³⁰

En ambos casos, puede suceder que el obligado a suministrar la información tenga vinculación con más de un Estado miembro. Si esto sucede, solo existe obligación de declaración en el país que figure en el primer lugar. No obstante, la Directiva impone la prueba de acreditar que efectivamente se ha presentado en dicho Estado. La información así suministrada será objeto de intercambio

³⁰ Véase la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018.

automático, que se producirá en el plazo de un mes a contar desde el final del trimestre en que se haya presentado. El primer intercambio tendrá lugar antes del 31/12/2020.

2.8. RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES

En lo que respecta al régimen sancionador, el artículo 25 de la Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018, expone que los Estados miembros establecerán el régimen sancionador aplicable a las infracciones de las disposiciones contenidas en la referida directiva. Este artículo solo precisa que las sanciones deberán ser eficaces, proporcionales y disuasorias. La Directiva se limita a realizar una indicación genérica a los Estados, lo que genera un sistema con un grado mínimo de homogeneidad. Hubiera sido recomendable que la DAC 6 hubiese establecido cierta armonización en cuanto a la estructura de infracciones y sanciones.

En el caso español, la LGT, en su artículo 199, apartados 4 y 5, ya prevé un régimen sancionador aplicable en los supuestos de suministro de información, obligación en la que podríamos entender se subsumiría la nueva obligación prevista en la Directiva.

En el caso de la DAC 6 y dado que se refiere a una nueva obligación de suministro de información de los intermediarios fiscales, parece que cuando se trate de “mecanismos comercializables” nos podríamos encontrar en el apartado 4, mientras que en el resto de los mecanismos sería aplicable el apartado 5, ambos modulados por el apartado 6 para el caso de reincidencia.

2.9. INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN

La información será intercambiada en el plazo de un mes a contar desde el final del trimestre en que se haya presentado por intermediarios y contribuyentes. La primera información se comunicará a más tardar el 31/10/2020 (Directiva 2011/16/UE art. 8. bis. bis. bis. 9).

La información que debe intercambiarse es la anteriormente referida como contenido de la declaración (Directiva 2011/16/UE art. 8. bis. bis. bis. 5).

Para facilitar el intercambio de información, la Comisión adoptará las modalidades prácticas necesarias, incluida la normalización de su comunicación (Directiva 2011/16/UE art. 8. bis. bis. bis. 7). Cabe destacar, que la Directiva prevé que la Comisión adopte formularios normalizados para llevar a cabo el intercambio (art. 20.5 DAC 6).

Adicionalmente, la DAC señala que la Comisión, a más tardar el 31/12/2019 pondrá a disposición de los Estados un directorio central seguro, donde se registrará la información. Todos los Estados tendrán acceso a la totalidad de los datos registrados en dicho directorio. No obstante, la Comisión no tendrá acceso a la identificación de intermediarios y contribuyentes, al resumen del esquema y a los Estados afectados (Directiva 2011/16/UE art. 21.5).

2.10. EVALUACIÓN Y REVISIÓN DE LA DAC 6

La Directiva ha eliminado la autorización a la Comisión para emitir actos delegados que permitieran actualizar el listado de señas distintivas del Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE. Esto podría implicar cierta fosilización de la norma, ya que los esquemas de planificación agresiva se transforman rápidamente. Por ello, la DAC 6 ha establecido un plazo de dos años (frente al general, de cinco años) para la evaluación periódica del Anexo IV, comenzará a partir del 1/7/2020 y por ello es previsible que el informe resultante pueda ir acompañado de una propuesta legislativa.

CAPÍTULO 3. TRASPOSICIÓN DE LA DAC 6

Como ya hemos señalado, la Directiva 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 (DAC6), establece la obligación por parte de los intermediarios fiscales de declarar determinadas operaciones que pudieran ser consideradas de planificación fiscal.

El artículo 2 de la DAC 6 obliga a los Estados miembro a adoptar y publicar las disposiciones normativas internas de trasposición de dicha Directiva antes de 31 de diciembre de 2019.

Por ello, las siguientes consideraciones resultan relevantes y oportunas a la hora de decidir la medida en la que la referida Directiva será transpuesta en el Ordenamiento español.

3.1. SUJETOS OBLIGADOS A INFORMAR

Como sabemos, la Directiva establece cuáles son los supuestos de hecho cuya realización determina el nacimiento de la obligación de informar, así como los plazos para cumplir con dicha obligación, y lo hace distinguiendo según que la obligación de informar recaiga en los intermediarios principales, los intermediarios “secundarios” o los contribuyentes.

En primer lugar, resultaría imprescindible que la norma de trasposición regule la coordinación y la resolución de controversias de cada intermediario con el resto de obligados, es decir, intermediarios principales, secundarios y contribuyentes, para evitar tanto un exceso como un defecto de suministro de información y dar seguridad jurídica a los obligados.

3.1.1. *Sobre el concepto de intermediario*

Respecto a los intermediarios principales, la DAC 6 utiliza conceptos jurídicos indeterminados que resultaría necesario concretar en la normativa interna española a fin de otorgar la necesaria seguridad jurídica a dichos obligados tributarios.

En relación con los intermediarios “secundarios” a que se refiere el párrafo segundo del artículo 3.21 de la Directiva, “*resultará necesario que la norma de trasposición defina el ámbito de su obligación*”. Es posible que un intermediario “secundario” haya dado apoyo, asistencia o asesoramiento en relación con un

mecanismo y pueda estar obligado a informar antes de que lo estén el intermediario principal o el contribuyente porque el mecanismo aún no esté puesto a disposición para su ejecución, no sea aún ejecutable o no se haya dado el primer paso de su ejecución.

Asimismo, por el tipo de trabajo que realizan los intermediarios secundarios, puede ocurrir que la información que tengan en su poder sea limitada o insuficiente para tener un juicio fundado sobre si el mecanismo transfronterizo respecto del que han dado apoyo, asistencia o asesoramiento es realmente un mecanismo sujeto a información.

Por ello, debería considerarse que la norma de trasposición valorara si tiene sentido que el intermediario “secundario” deba informar con carácter previo al momento en que lo haga un intermediario principal o un contribuyente, especialmente si la información que posee es incompleta o insuficiente para saber si su apoyo, asistencia o asesoramiento está vinculado a un mecanismo sujeto a información³¹.

3.1.2. Sobre el secreto profesional

Respecto al secreto profesional a efectos de la obligación de información, la Directiva establece, en el apartado 5 de su artículo 8 bis ter, que cada “*Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro*”. En estas circunstancias, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 a cualquier otro intermediario implicado, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado.

En este sentido, destacar que el Documento sometido a trámite de consulta pública del pasado 11 de diciembre se limita a decir que siendo los intermediarios fiscales los obligados a comunicar, esa obligación se ve afectada por la obligación de secreto profesional. Por tanto, los sujetos amparados por el secreto profesional y su extensión deben ser definidos por la norma de trasposición.

En el Derecho español, conforme al artículo 93 de la LGT reconoce el secreto profesional como límite del deber de suministro o entrega de información con

³¹ Rodríguez Márquez, Jesús (2018) “Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: Directiva de intermediarios fiscales”. Lefebvre el Derecho.

trascendencia tributaria. Esto es, que el secreto profesional se proyecta específicamente sobre los datos conocidos por un profesional como consecuencia de su asesoramiento o defensa.

No obstante, no existe una regulación de la profesión de asesor fiscal en nuestro ordenamiento jurídico. El propio Documento sometido a consulta pública se refiere a asesores en general. Y en el ámbito de la asesoría fiscal también sería aceptado que esta actividad se desarrolla sobre todo por profesionales, generalmente colegiados, tanto individualmente como a través de sociedades profesionales.

De acuerdo con la DAC 6 prevalece el régimen general de secreto profesional, cuya trasposición debería siempre tener en cuenta los límites constitucionales en su regulación.³² En consecuencia, la trasposición en todos sus aspectos no puede afectar a la confidencialidad de las relaciones entre un profesional y su cliente cuando esa confidencialidad no supone una prerrogativa exclusivamente sino la consecuencia del derecho fundamental del cliente a la confidencialidad de esas comunicaciones como parte de su derecho a la defensa, a un juicio justo y su intimidad y al respeto a su vida personal y familiar³³.

Resaltar, también, la posible existencia de importantes diferencias entre los Estados miembros en cuanto a la regulación del secreto profesional. Pudiendo suponer una ventaja competitiva para aquellos profesionales situados en Estados con un concepto amplio del secreto profesional. Siendo conscientes así de la importancia que tiene la regulación del secreto profesional desde la perspectiva de la necesidad de evitar distorsiones a la competencia en el marco del mercado único.

Por lo tanto, sería conveniente que la trasposición que se realice en España tenga en cuenta los criterios seguidos por otros Estados especialmente relevantes de la Unión Europea, con el objetivo de no dejar a los profesionales españoles en una posición menos favorable, con respecto a sus homólogos en el resto de Estados miembros³⁴.

³² Véase, el artículo 542.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial establece que 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. En este mismo sentido se pronuncian tanto el artículo 32 del Estatuto General de la Abogacía como el artículo 2.14 del Código Deontológico de la Abogacía.

³³ En este sentido, el deber de secreto profesional es una consecuencia directa del derecho de defensa del cliente del artículo 24 de la Constitución española y los artículos 47 y 48 de la Carta de derechos fundamentales de la Unión Europea.

³⁴ Véase, documento sometido al trámite de Consulta Pública previa con fecha 11/12/2018 presentado por la Fundación de Impuestos y Competitividad.

3.1.3. Sobre el concepto de contribuyente

En relación con los contribuyentes, resultaría necesario concretar en la norma interna los conceptos utilizados por la Directiva a fin de otorgar la necesaria seguridad jurídica.

La DAC 6 utiliza el concepto de “contribuyente relevante” definido como cualquier persona a cuya disposición se haya puesto para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación o que se dispone a ejecutar un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación o ha ejecutado ya el primer paso de un mecanismo de este tipo.

La norma de trasposición debería recoger los supuestos de traslado de la obligación de comunicación al contribuyente. En este sentido, es correcta la utilización del término contribuyente, con el mismo sentido que le otorga el art.36.2 de la LGT.³⁵

También debería considerarse que se prevea la opción de que el contribuyente asuma la obligación de informar liberando de esta forma a los intermediarios, a través de un cauce de conformidad con el resto de los intervinientes.

Todo esto, permitiría simplificar las obligaciones de los contribuyentes y los intermediarios, y mejoraría la calidad de la información reportada cumpliendo con el propósito de la Directiva, se lograría que la Administración recibiese un único informe ajustado a la realidad por esquema, consiguiendo una mejora de la cantidad y calidad de información recibida³⁶.

3.2. SOBRE EL CONCEPTO DE DEVENGO DE OBLIGACIÓN

Resultaría necesario que la norma de trasposición incluya una definición precisa de las expresiones “fecha de puesta a disposición de un mecanismo para su ejecución”, “fecha en que un mecanismo es ejecutable” y “primera fase de la ejecución de un mecanismo”, dentro de los límites que marca la Directiva.

Puede que la experiencia Administración tributaria británica sirva al legislador español como fuente de inspiración, como lo ha sido para la DAC 6³⁷.

³⁵ “Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible” art. 36.2 LGT.

³⁶ Documento sometido al trámite de Consulta Pública previa con fecha 11/12/2018 presentado por la Fundación de Impuestos y Competitividad.

³⁷ HMRC: *Guidance. Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS)*, p. 99.

3.3. SOBRE LAS OPERACIONES SUJETAS A LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN

En relación la determinación de las operaciones de las que se debe informar, se ha planteado que se establezca una obligación de comunicación de los mecanismos no transfronterizos, es decir, que incluyera los domésticos.

La norma de trasposición respecto a la obligación de comunicación debiera limitarse estrictamente a la extensión ya prevista en la Directiva de manera que pueda asentarse una interpretación y aplicación razonable y segura.

3.4. SOBRE EL CRITERIO DEL BENEFICIO PRINCIPAL

Otro aspecto que necesita de concreción en la normativa de trasposición es el relativo al criterio del beneficio principal. El factor que debemos tener en cuenta es que el beneficio principal de la operación es obtener una ventaja fiscal.

El Documento sometido a consulta previa³⁸ afirma que *“la trasposición deberá especificar qué se entiende por beneficio principal y cuándo se entiende cumplido el criterio de beneficio principal”*. En este sentido, la DAC 6 señala que el criterio del beneficio principal *“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”*. Por tanto, resultaría necesario que la trasposición aborde qué es un beneficio fiscal y cuándo este tiene carácter principal.

El concepto de beneficio o ventaja fiscal es muy amplio y debería delimitarse en que los impuestos a considerar serían exclusivamente los devengados en la UE. Como ya hemos señalado anteriormente, el objetivo de la DAC 6 es conocer las estructuras que sean potencialmente agresivas en el territorio de la Unión y que la información se va a intercambiar entre los Estados miembros de la Unión Europea.

A estos efectos, la norma de trasposición debería reflejar las siguientes aclaraciones³⁹:

- i. Resaltar que el cómputo de beneficios debería realizarse teniendo en cuenta la totalidad de los que se derivan de la operación y no únicamente los que se produjesen en España. Entiendo que el sentido de la DAC es el de

³⁸ Documento sometido al trámite de Consulta Pública previa con fecha 11/12/2018.

³⁹ Rodríguez Márquez, Jesús (2018) “Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: Directiva de intermediarios fiscales”. Lefebvre el Derecho.

- contemplar las operaciones en su conjunto, analizando los efectos que se producen en aquellas jurisdicciones implicadas.
- ii. Aclarar el concepto de ventaja fiscal.
 - iii. La norma de trasposición debe establecer un cómputo cuantitativo⁴⁰ de beneficios.

3.5. SOBRE LAS SEÑAS DISTINTIVAS

Como hemos visto en el Capítulo 2, la DAC 6 realiza una definición muy amplia de las señas distintivas. Por ello, el principal desafío del legislador español a la hora de trasponer la DAC 6 va a ser desarrollar y aclarar las señas distintivas contempladas en la DAC 6, dado su carácter abstracto y su complejidad.

Para ello es necesario aprender de los sistemas de *hallmarks* que desarrolla la Acción 12 de BEPS, fuente principal de inspiración de la Directiva, así como de las experiencias de otras jurisdicciones con sistemas similares desde hace tiempo, como Reino Unido, Irlanda o Estados Unidos, también basadas en el sistema de *hallmarks*.

Existe un consenso internacional en que la implantación de normas de declaración obligatoria basadas en *hallmarks* exige que los mismos sean claros y fáciles de entender. Indica la el Informe 12 lo siguiente⁴¹:

- *“Las normas deben estar redactadas con la mayor claridad posible para que los contribuyentes sepan a ciencia cierta lo que requiere el régimen. La falta de claridad y certeza puede ocasionar fallos no intencionados en la declaración (con la consiguiente imposición de sanciones), lo que puede incrementar la resistencia de los contribuyentes a estas normas. Por otro lado, la falta de claridad podría provocar que la información recibida por la administración tributaria fuera de baja calidad o irrelevante.*
- *Las normas de declaración obligatoria deberían alcanzar un equilibrio entre el incremento de los costes de cumplimiento que soportan los contribuyentes y los beneficios obtenidos por la administración tributaria.*
- *Las normas de declaración obligatoria, al imponer a contribuyentes y/o promotores la obligación de declarar determinadas operaciones, aumentarán los costes iniciales de cumplimiento. Sin embargo, en virtud de estas normas*

⁴⁰ Véase, *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: Directiva de intermediarios fiscales*. Cuaderno de Fiscalidad Lefebvre, D. Jesús Rodríguez Márquez. p. 101.

⁴¹ Véase OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. p. 53.

las administraciones tributarias conseguirán una mejor información sobre las operaciones de elusión fiscal y deberían permitirles utilizar sus recursos con más eficiencia. De este modo, al seleccionar o evaluar mejor los riesgos los contribuyentes también podrían resultar beneficiados, ya que las indagaciones se centrarían en las áreas de preocupación real para la administración tributaria.

- *El alcance y la extensión de cualquier obligación de declaración es clave para conseguir un equilibrio. Los requisitos innecesarios o adicionales aumentarán los costes soportados por el contribuyente y podrían menoscabar la capacidad de la administración tributaria para utilizar efectivamente los datos facilitados.*
- *Las normas deben ser redactadas de forma que se pueda obtener suficiente información sobre las estructuras y los mecanismos que preocupan a la administración tributaria. También deben ofrecer información que permita la identificación de los usuarios y promotores. No sería práctico que un régimen de declaración obligatoria se centrara en todas las operaciones que suscitan dudas de elusión fiscal, por lo que la identificación de “rasgos distintivos” es un factor clave para establecer el alcance de las normas. Estos rasgos distintivos tendrán que reflejar, no obstante, las necesidades o riesgos específicos de cada país.*
- *Los rasgos genéricos, como la confidencialidad y los productos fiscales normalizados, pueden centrarse en las estructuras que los promotores replican y venden a varios clientes. Así, pueden obtener información sobre operaciones predecibles y extensamente comercializadas además de las que son nuevas e innovadoras. Por el contrario, los rasgos específicos reflejan las preocupaciones concretas o actuales de las autoridades fiscales, por lo que pueden abordar áreas en que se percibe mayor riesgo, como en el uso de pérdidas, los arrendamientos financieros y las estructuras de transformación de rentas. Los rasgos específicos también pueden ser una forma útil de mantener al día un régimen de declaración. Algunos países, como Sudáfrica, han comprobado que los rasgos específicos pueden ser más efectivos para recabar información que los genéricos. Por eso, los distintos países pueden beneficiarse de diferentes combinaciones de rasgos distintivos.*
- *Con los rasgos específicos, la obligación de declaración parte de la descripción de ciertas operaciones potencialmente agresivas o abusivas y de su inclusión como rasgo distintivo. Aunque los rasgos específicos están diseñados para centrarse en operaciones concretas, o elementos concretos de una operación, deben redactarse de forma amplia y evitar entrar en*

demasiados detalles técnicos. Los rasgos formulados de forma muy circunscrita o técnica pueden llevar a los contribuyentes a una interpretación restrictiva u ofrecer oportunidades de que los contribuyentes y promotores creen estructuras en torno a sus obligaciones de declaración. Dado que la Acción 12 hace referencia a un diseño modular y que los riesgos serán diferentes en cada país, se trata de un área en la que los países necesitan máxima flexibilidad para diseñar sus propios rasgos específicos.

- *Esta combinación de elementos genéricos y específicos permitirá a las administraciones tributarias centrarse en los mecanismos de planificación fiscal internacional que plantean mayores preocupaciones de política y recaudación tributarias sin dejar de captar los mecanismos nuevos o innovadores. Además de establecer las descripciones generales de los resultados transfronterizos, la administración tributaria debe ofrecer una lista específica de regímenes y resultados fiscales que no han de declararse conforme a los rasgos distintivos internacionales, con el fin de evitar que se declaren mecanismos conocidos para la administración tributaria y que no se estima que plantean problemas especiales en materia de política fiscal.”*

A continuación, algunos ejemplos, entre otro, de aclaraciones que la norma de trasposición debería reflejar:

- i. Resultaría necesario que la seña distintiva relativa a la confidencialidad, la norma española aclarara la posibilidad de que dicha cláusula permanezca oculta pero que se pueda acreditar si hay un enlace preciso y directo con los medios de prueba admisibles en Derecho, incluyendo las presunciones no establecidas por las normas (art. 108.2 de la LGT).
- ii. Un mejor desarrollo de la seña distintiva relativa a la retribución contingente.
- iii. Precisar alguna determinación de la seña distintiva relativa a las estructuras pérdidas.
- iv. La norma de trasposición podría incluir algún ejemplo de operaciones circulares⁴².

⁴² Véanse, HANLON, M., MAYDEW, E. Y THORNOCK, J.R.: “*Taking the Long Way Home: Offshore Investments in U.S. Equity and Debt Markets and U.S. Tax Evasion*”; presented at 2010 National Tax Association meeting, EIASM 2011 Workshop on Current Research on Taxation at the University of Münster, 1 Sep. 2011.

- v. Respecto a las asimetrías de gravamen, algunos conceptos de la Directiva pueden ser objeto de aclaración por la norma de trasposición. Por ejemplo, con las nociones “tipo casi cero” o de “régimen fiscal preferente”.
- vi. También sería necesario desarrollar las señas distintivas relacionadas con precios de transferencia.

3.6. SOBRE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES

La DAC 6 señala la necesidad de que el régimen de infracciones y sanciones sea eficaz, proporcional y disuasorio.

En lo que respecta al carácter proporcional, cabe destacar que la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece que una medida restrictiva, como sería la obligación de información bajo la DAC 6, deberá respetar en todo momento el principio de proporcionalidad, es decir, la sanción en cuestión, no deberá ir más allá de lo necesario para alcanzar su fin u objetivo⁴³.

En definitiva, el régimen sancionador debería observar y garantizar los principios constitucionales que inspiran y rigen el Sistema tributario español, como son el principio de seguridad jurídica y el de capacidad económica.

3.7. ENTRADA EN VIGOR Y PERIODO TRANSITORIO

Como ya hemos indicado, la DAC 6 ha entrado en vigor el 25 de junio de 2018 y la trasposición debe publicarse antes del 31 de diciembre de 2019. Además, todas las operaciones reportables realizadas antes de la entrada en vigor de la trasposición, pero posteriores a la entrada en vigor de la Directiva, deberán ser declaradas tanto por los intermediarios como en su caso por los contribuyentes interesados, antes del 31 de agosto de 2020.

Esto supone que los intermediarios y los contribuyentes deben reportar los mecanismos transfronterizos en un período en el que no existe trasposición de la Directiva a la normativa española y se plantean muchas dudas.

No obstante, cualquier régimen sancionador solo podrá aplicarse después de la entrada en vigor de la normativa de trasposición.

⁴³ Véanse, entre otras, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de julio de 2016 (C-18/15), asunto Brisal; de 21 de noviembre de 2002, (C-436/00), asunto X e Y; de 12 de diciembre de 2002 (C324/00), asunto Lankhorst-hoborst; y de 15 de mayo de 1997 (C-250/95), asunto Futura Participations.

CONCLUSIONES

Tras el estudio de la nueva Directiva de intermediarios fiscales, en vigor desde junio de 2018, podemos afirmar que es sin duda la nueva obligación de revelación de información. Se trata de un ejercicio de transparencia exigido a los intermediarios y contribuyentes que debería corresponderse con un esfuerzo, a su vez, por parte de la Administración tributaria.

Ahora bien, el tamaño de la economía sumergida en España, estimado por la Comisión Europea en 2013, era de un 18,6% del PIB, mientras que la media europea se situaba en el 14,3%⁴⁴, con estas estimaciones es evidente que nuestro país debe trabajar para la prevención y represión del fraude fiscal. Es necesaria una estrategia como recomienda la Comisión, de un mejor conocimiento de la conducta de los contribuyentes, combinando medidas preventivas y de represión del fraude⁴⁵.

Como ya hemos señalado a lo largo de este trabajo, la trasposición de la Directiva de intermediarios fiscales en la normativa interna debería responder de manera efectiva a la estrategia indicada.

Es muy relevante que, de acuerdo con el Informe 12⁴⁶, la incorporación de la DAC 6 al ordenamiento jurídico interno mantenga un equilibrio entre el incremento de los costes administrativos de cumplimiento y los beneficios obtenidos por la Administración tributaria.

Por otro lado, cabe destacar, que la obligación de reportar según el modelo de la Directiva es objetiva y ajena a la existencia o no de riesgo fiscal en los mecanismos transnacionales, e incluso también independiente de la existencia o no de una ventaja fiscal. Así, las señas distintivas no constituyen indicios de elusión fiscal y menos de evasión o fraude sino solo de mecanismos que las Administraciones fiscales consideren sensibles y que pueden servir a los fines de una planificación fiscal potencialmente agresiva y, por ello, deben ser más estrictamente vigilados⁴⁷.

La Administración tributaria, como el contribuyente interesado, no puede considerar que la opinión dada tenga siempre el mismo valor. Esto dependerá de la tarea contratada con el contribuyente interesado, de los antecedentes o documentación ofrecida y revisada, peticiones adicionales contestadas, etc., así como del propio contenido de la información suministrada, con las asunciones y reservas expresadas, en el lugar y fecha en que se emite. En función de estos

⁴⁴ Comisión Europea: *Tax reforms in EU Member States 2013. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*. European Economy 5/2013, Directorate-General for Economic and Financial Affairs, p.78.

⁴⁵ *Tax reforms in EU Member States 2015. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*, op. cit., p. 75.

⁴⁶ Véase OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. p. 59.

⁴⁷ Foro respecto a la Consulta Pública previa con fecha 11/12/2018.

elementos se configurará también la responsabilidad del asesor fiscal y sus obligaciones.

Por último, la Administración podría prever la posibilidad de acceder a los intermediarios fiscales y a los contribuyentes a los datos personales que hayan sido declarados y comunicados por terceros.

BIBLIOGRAFÍA

Calderón Carrero, J.M. (2001) *“Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias”*. *Crónica Tributaria* nº 162.

Gascón Catalán, J.: “La gestión de los impuestos: en busca de una Administración tributaria eficiente”, op. Cit.

HANLON, M., MAYDEW, E. Y THORNOCK, J.R.: *“Taking the Long Way Home: Offshore Investments in U.S. Equity and Debt Markets and U.S. Tax Evasion”*; presented at 2010 National Tax Association meeting, EIASM 2011 Workshop on Current Research on Taxation at the University of Münster, 1 Sep. 2011.

Jiménez – Villarejo Fernández F. (2005) *“La aportación de documentos particulares: el secreto profesional”* Centro de Estudios Jurídicos. Ministerio de Justicia.

Martín - Abril y Calvo, D. “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” RCyT.CEF, núm. 427 (octubre 2018).

Rodríguez Márquez, J. (2018) “Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: Directiva de intermediarios fiscales”. *Lefebvre el Derecho*.

Rodríguez Ondarza, J.A. y Rubio Guerrero, J.J. (2000) “La transparencia fiscal internacional: protocolos para su aplicación”, *Crónica Tributaria* nº 96.

Sánchez de Castro Martín – Luengo E. (2018) *“La Teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo como base de las cláusulas anti- elusivas generales nacionales”*. *Crónica Tributaria* núm. 167/2018 (209-243).

Sánchez López, M.E. (2017) “La lucha contra la planificación fiscal agresiva. La obligación de información y los programas de cumplimiento cooperativo” *Crónica tributaria* nº 162.

Serrano A. *“Tax transparency and disclosure in Spain”*, *Bulletin for International Taxation*, 2016, vol 70, núm. 8.

Consulta pública previa sobre la trasposición al Derecho español de la Directiva 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.

Disponible

http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/cpp_dac6.pdf

Deloitte (2017) *“BEPS Actions implementations by country. Action 12 – Disclosure of aggressive tax planning”*.

Acción 12 – Informe final 2015. Proyecto de la OCDE y el G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.

Comisión Europea (2013) *“Tax reforms in EU Member States. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability”*. European Economy 5/2013, Directorate-General for Economic and Financial Affairs.

NORMATIVA CONSULTADA Y RELACIONADA CON EL OBJETO DE ESTUDIO

Constitución Española.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

La Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

La Directiva 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.

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.