

COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

GRADO EN DERECHO

TRABAJO FIN DE GRADO



TRATAMIENTO DE LA FIGURA DEL  
ASESOR FISCAL: LA DAC 6

Autor: González López, María

Tutor: Sesma Moreno, Jaime

# ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS Y SIGLAS.....</b>	<b>3</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>4</b>
<b>CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES: ACCIÓN 12 DEL PLAN BEPS.....</b>	<b>5</b>
1.1 CONTEXTO Y CONCEPTO DEL PLAN BEPS.....	5
1.2 LA ACCIÓN 12.....	9
<b>CAPÍTULO 2. REACCIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA: LA DAC 6.....</b>	<b>10</b>
2.1 PROCESO NORMATIVO DE LA DAC 6 .....	10
2.2 ELEMENTOS ESENCIALES DE LA DAC 6.....	11
2.2.1 SUJETOS OBLIGADOS A DECLARAR .....	12
2.2.2 MECANISMOS OBJETO DE DECLARACIÓN .....	13
2.2.3 SEÑAS DISTINTIVAS.....	14
2.2.4 ASPECTO TEMPORAL DE LA OBLIGACIÓN Y RÉGIMEN SANCIONADOR.....	16
2.2.5 TRANSPOSICIÓN EN ESPAÑA .....	17
<b>CAPÍTULO 3. LOS EFECTOS PRESENTES Y FUTUROS EN LA FIGURA DEL ASESOR FISCAL.....</b>	<b>19</b>
3.1 EL ASESOR FISCAL EN LA ACTUALIDAD .....	19
3.2 EL ASESOR FISCAL EN LA DAC 6 .....	20
3.3 EL SECRETO PROFESIONAL.....	22
3.4 EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS.....	26
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>31</b>
<b>FUENTES .....</b>	<b>33</b>

## **ABREVIATURAS Y SIGLAS**

AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
ANPAT	Asociación Nacional de Profesionales Del Asesoramiento Tributario
Art	Artículo
BEPS	Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios
CBPT	Código de Buenas Prácticas Tributarias
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
CTPA	Centro de Políticas Tributarias
DOTAS	Declaración de Estructuras de Elusión Fiscal
DAC 6	Directiva de los Intermediarios Fiscales
ECCI	Estándar Común de Comunicación de Información
LGT	Ley General Tributaria
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
UE	Unión Europea

## INTRODUCCIÓN

Si bien es verdad que vivimos en un entorno globalizado donde los países están interconectados, los Estados fruto de su soberanía tienen sus propios ordenamientos jurídicos. Los regímenes fiscales son distintos y en ocasiones, las empresas multinacionales se aprovechan de esta situación.

Por ello, uno de los mayores retos en la actualidad de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE), a nivel global, y de la Unión Europea (en adelante UE) en particular, es la lucha contra el fraude fiscal. En concreto, las prácticas de planificación fiscal agresiva, donde el asesor fiscal puede llegar a tener un papel fundamental.

La finalidad de este estudio es intentar esclarecer los nuevos perfiles del trabajo del asesor fiscal, tras las propuestas normativas de declaración obligatoria o revelación de las operaciones que impliquen planificaciones fiscales agresivas por parte precisamente de los denominados “intermediarios fiscales”.

La estructura a seguir en el presente trabajo será:

En el Capítulo primero, enmarcaremos el contexto histórico del Plan lanzado por la OCDE (entre otros muchos participantes) para luchar contra este tipo de prácticas fiscales.

En cuanto al ámbito europeo, desarrollaremos el estudio 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, también conocida como Directiva de Intermediarios Fiscales o DAC 6.

En el Capítulo segundo, haremos un acercamiento descriptivo de los aspectos más importantes de esta Directiva de los Intermediarios Fiscales.

Para finalizar, en el Capítulo tercero se recogen los efectos que tendrá esta norma sobre la figura del asesor fiscal, además, tanto en el presente como su posible futuro tratamiento.

# CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES: ACCIÓN 12 DEL PLAN BEPS

## 1.1 CONTEXTO Y CONCEPTO DEL PLAN BEPS

En el año 2008, comienza una de las mayores recesiones financieras a nivel global. La crisis, va a generar una merma significativa en la recaudación de impuestos por parte de los Estados. Unos Estados, que, durante años, han venido manteniendo una competencia fiscal entre ellos para atraer la inversión de empresas ofreciendo diferentes incentivos fiscales, como tipos de tributación más bajos o deducciones y que ofrecían, sin desearlo, oportunidades de planificación a los grandes capitales. Así, se estimó una pérdida recaudatoria anual del Impuesto de Sociedades entre los 100 y 204 mil millones de dólares estadounidenses<sup>1</sup>. Según Gurría, Secretario General de la OCDE, un descenso en la recaudación dificulta el crecimiento económico de los países y su resistencia a otra futura crisis financiera<sup>2</sup>.

Pero a partir de 2008 el comportamiento cambia, y las Administraciones tributarias deciden poner límites. Se dan cuenta de que, para poder revertir la situación es necesaria una reforma integral, coherente y coordinada de la normativa tributaria internacional.

En busca de ese acuerdo internacional y auspiciado por el G-20, la OCDE lanza un plan, conocido como Plan BEPS (Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios por sus siglas en inglés)<sup>3</sup>. El Proyecto BEPS tiene como finalidad luchar contra la planificación fiscal agresiva.

---

<sup>1</sup> OCDE. (2015), *Marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS*. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/beps/nota-informativa-marco-inclusivo-para-la-implementacion-del-proyecto-beps.pdf>. Pag.3.

<sup>2</sup> OCDE. (2015), *Reformas al sistema tributario internacional para frenar la elusión fiscal por parte de empresas multinacionales* Recuperado de: <https://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>

<sup>3</sup> OCDE. (2015), *En noviembre se remitió a los jefes de Estado del G20 el Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*.

Este plan es de carácter técnico, cuenta con la participación de organizaciones como la OCDE, el G-20, pero también está abierto a terceros países, la academia, administraciones tributarias y organizaciones de la sociedad civil. El plan se desarrolló inicialmente por dos años, pero aún siguen existiendo aspectos sobre los que se sigue trabajando.

Como se ha indicado, BEPS busca limitar los vacíos normativos existentes a nivel internacional y alinear fiscalmente la actividad económica con la creación de valor. El proyecto gira en torno a 15 acciones diferentes creadas por los Grupos de Trabajo Técnicos encaminadas a limitar la planificación fiscal agresiva de las multinacionales<sup>4</sup>. Esencialmente, las acciones son:

- I. Acción 1: Busca analizar y dar solución a los nuevos desafíos planteados a causa del fenómeno de la digitalización de la economía.
- II. Acción 2: *Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos*. Debido a las distintas calificaciones fiscales entre dos estados se produce desimposición de un determinado producto. Un ejemplo de una medida anti-híbridos ya implementada es el artículo 15 apartado “J” de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en España, por el cuál no serán deducibles con carácter permanente los gastos producidos con entidades vinculadas, que, debido a una calificación distinta en otro país, no generen ingreso o el ingreso esté exento o a un gravamen nominal inferior al 10%<sup>5</sup>.
- III. Acción 3: *Refuerzo de la normativa sobre CFC*. Relacionada con supuestos de transparencia fiscal internacional. Busca disminuir los incentivos de los contribuyentes para establecer de forma artificiosa entidades en países con una tributación muy baja y que remansen allí sus beneficios.

---

<sup>4</sup> OCDE (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Recuperado de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> Anexo A *Visión Global del Paquete BEPS* pags. 15- 21.

<sup>5</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Art. 15 letra J *Gastos no deducibles*.

- IV. *Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.* Concepto recogido en el artículo 16 de nuestra Ley sobre el Impuesto de Sociedades<sup>6</sup>.
- V. *Acción 5: Combatir las prácticas competitivas entre Estados que puedan ser consideradas por el resto como perjudiciales, como por ejemplo, los regímenes sobre patent box.* Que permitan la aplicación de los beneficios a entidades que no han creado los intangibles.
- VI. *Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios.* Los convenios deben de ser utilizados única y exclusivamente en supuestos de doble imposición. La acción lucha entre otras prácticas contra lo que conocemos como *treaty shopping*.
- VII. *Acción 7: Trata de impedir que las empresas de manera artificial eludan el carácter de establecimiento permanente en un determinado país.*
- VIII. *Acción 8, 9 y 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.* Son supuestos en los cuales se utiliza los precios entre las entidades de un mismo grupo para trasladar beneficios de una jurisdicción a otra de forma artificial, no respetando los precios de mercado.
- IX. *Acción 11: Destinada a la evaluación de los efectos globales que generan las actitudes BEPS y su monitorización.*
- X. *Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.* Para que los promotores (en especial los asesores fiscales) desglosen las prácticas que pudiesen ser calificadas como potencialmente agresivas a las autoridades fiscales.
- XI. *Acción 13: Sobre los llamados informes país por país vinculados a los precios de transferencia.* Con la finalidad de que las administraciones tributarias puedan tener “una foto global” de la actividad de la empresa.
- XII. *Acción 14: Resolución de conflictos entre países de una forma más rápida y eficaz.*

---

<sup>6</sup> Ibidem. Art. 16

XIII. Acción 15: Acuerdo internacional que permitiese modificar los Convenios mediante un único instrumento multilateral.

En el año 2015 terminan dichos trabajos y se redactan los llamados Informes finales. Se alcanza entre todos los participantes una serie de acuerdos agrupados en tres bloques en función de su nivel de compromiso de implantación<sup>7</sup>:

El primero, lo componen los llamados *estándares mínimos*. Sobre los mismos, existe un consenso total. Ello exige que los Estados deban adaptar su legislación interna para poder integrar las acciones de BEPS en su ordenamiento. Pascal Saint-Amans, director del Centro de Políticas Tributarias de la OCDE (o CTPA por sus siglas en inglés), defendía que los estándares mínimos no eran una nueva categoría legal, sino una señal de que los países quieren trabajar de forma cooperativa<sup>8</sup>.

Después, los *enfoques comunes*, en virtud de los cuáles no existe un consenso total, pero si una misma aproximación. Actúan como meras recomendaciones hacia los estados para regular de forma coordinada las materias relativas a las acciones 2 y 4 del Plan.

Finalmente, un tercer bloque donde se encuentran las denominadas *mejores prácticas*. Sobre las mismas, no existe acuerdo tras los trabajos. No obstante, aunque no existe un criterio global entre los países, la OCDE establece una serie de sugerencias o recomendaciones para orientar las regulaciones de los Estados.

Los resultados de la Acción 12 pertenecen a este último bloque. Quedan establecidos como mejor práctica, es decir, no se llegó a un acuerdo sobre este punto.

---

<sup>7</sup> Garrigues. Fundación Impuestos y Competitividad. (junio de 2017). *Plan de Acción BEPS, una reflexión obligada*. Pag. 15.

<sup>8</sup> Pascal Saint-Amans. (6 de octubre de 2015). News Conference. Launch of the 2015 BEPS Package. Recuperado de: <https://youtu.be/dVRVflz9c64> minuto 22:48.

## 1.2 LA ACCIÓN 12

La Acción 12 tuvo como finalidad analizar si resultaba conveniente obligar a los intermediarios fiscales (que son en su mayoría los asesores fiscales) a revelar los mecanismos de planificación fiscal agresiva a las autoridades competentes. Para la OCDE, con ello no sólo se trata de recabar información, sino que esta revelación produce un efecto disuasorio en el comportamiento de los obligados.

Las principales recomendaciones dadas por la OCDE para los eventuales regímenes de revelación de esquemas de planificación fiscal son<sup>9</sup>:

- En relación con el obligado a declarar, la obligación de declaración podría recaer en el promotor de los esquemas de planificación, en el contribuyente o ambos inclusive.
- Sobre las operaciones que debían de ser reportadas, para la OCDE, los esquemas de planificación fiscal pueden tener alcance internacional o doméstico, pero inciden en la conveniencia de establecer unos *rasgos* distintivos o *hallmarks* que determinen la obligación de declarar. Estos rasgos son elementos que hacen “saltar la alarma” de las Administraciones Tributarias. Cuando un esquema contenga al menos uno de esos elementos, surgiría la obligación de declarar. Los rasgos pueden ser genéricos, los cuales recogen aspectos comunes que se dan en estos tipos de estructuras, y/o específicos, relativos a técnicas de planificación fiscal agresiva que suscitan preocupación en sistemas tributarios concretos. Desarrollaremos más adelante ambos tipos en el Capítulo 2 del presente trabajo.
- Establecer un sistema de seguimiento e identificación de las estructuras de planificación fiscal agresiva y de los usuarios vinculados.
- Establecer sanciones, pecuniarias o no, respecto del incumplimiento de los plazos o de la obligación de declarar.

---

<sup>9</sup> OCDE. (2015). Resúmenes Informes Finales 2015. Acción 12. Recuperado de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> Pag. 42-43.

## CAPÍTULO 2. REACCIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA: LA DAC 6.

### 2.1 PROCESO NORMATIVO DE LA DAC 6

A pesar de que la Acción 12 queda recogida como *mejor práctica*, en el seno de la Unión Europea (en adelante UE) se decide acoger las propuestas sobre dicho punto efectuadas por la OCDE. El objetivo es evitar que los estados actúen de forma individual en la implantación de las recomendaciones, e incrementar la cooperación en materia fiscal entre los países.

A fin de armonizar las legislaciones de los Estados miembros, se procedió, como técnica regulatoria, a introducir modificaciones sobre una Directiva ya existente. 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, también conocida como DAC 1.

La DAC 1 fue una norma pionera en el ámbito europeo con el fin de fomentar la cooperación entre los Estados Miembros intercambiando información en materia fiscal de sus contribuyentes. Algunas de las modificaciones más notorias por orden correlativo durante el paso de los años han sido<sup>10</sup>:

- La 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 o DAC 2. Introduce normas de comunicación de información y estándares de diligencia para las cuentas financieras de los Estados Miembros, debiendo ser compatibles con el Estándar Común de Comunicación de Información (ECCI) elaborado por la OCDE.
- La DAC 3 (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

---

<sup>10</sup> CISS FISCAL. (Actualización 25 de enero de 2019). *De la DAC 1 a la DAC 6. Evolución de la normativa de la Unión Europea sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.* Recuperado de: [https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=EX0000141345\\_20190125.html](https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=EX0000141345_20190125.html)

fiscalidad). Obligaba a los estados a tomar todas las medidas razonables en sus ordenamientos jurídicos internos para agilizar el proceso de comunicación de las operaciones de carácter transfronterizo y los precios de transferencia.

- Su cuarta modificación, la 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. La UE entiende que la forma más eficaz de combatir la planificación fiscal agresiva es que las Administraciones tributarias de los Estados Miembros puedan intercambiar la información recibida de los informes país a país de precios de transferencia.
- La 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 (o DAC 5). Esta norma permite el acceso de las autoridades fiscales a la información y procedimientos de diligencia respecto con el cliente, con el fin de combatir de una forma más eficiente el problema del blanqueo de capitales.

Finalmente, fruto de los avances e intentos de mejora por parte de la Unión para obtener un marco de transparencia fiscal acorde a la actualidad se promulgó 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 (en adelante DAC 6).

## **2.2 ELEMENTOS ESENCIALES DE LA DAC 6**

La Directiva tiene como objetivo obligar a los intermediarios fiscales a revelar los supuestos de planificación fiscal agresiva conforme a unas señas distintivas o *hallmarks* (que siguen la idea principal de los rasgos de la Acción 12 de la OCDE). En caso de que un mecanismo de planificación fiscal incurra en una de

estas señas distintivas, el sujeto pasivo se encuentra obligado a comunicarlo a la Administración tributaria pertinente. Posteriormente, las autoridades fiscales de la Unión Europea intercambiarán entre sí la información obtenida.

### **2.2.1 SUJETOS OBLIGADOS A DECLARAR**

Respecto al ámbito subjetivo, la DAC 6 distingue tres supuestos: cuando deba ser el intermediario, el denominado intermediario “secundario” o el contribuyente. Como normal general será responsable de declarar el intermediario ya que potencia de una forma más efectiva el efecto disuasorio.

La Directiva define en su artículo 3 punto 21 el concepto de intermediario. Dentro de este grupo podemos distinguir los intermediarios principales como: *cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución.*

Y los intermediarios de carácter secundario como *quien sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización (...).*

Para ambos casos, y como elemento sujeción territorial, para ser intermediario (principal o secundario) a efectos de la DAC 6, debe concurrir alguna de estas situaciones:

- I. Ser residente a efectos fiscales en un Estado miembro de la UE.
- II. Prestar los servicios a través de un establecimiento permanente situado en la UE.
- III. Estar sujeto a la legislación de un Estado miembro.
- IV. Estar inscrito en una asociación profesional de las nombradas anteriormente en un Estado miembro.

En el supuesto de existir una multiplicidad de intermediarios, recaerá la obligación de declaración sobre todos ellos.

Por último, será obligación expresa comunicar los mecanismos de planificación fiscal directamente por parte del *contribuyente interesado*<sup>11</sup> cuando: el asesor resida en otro país, se acoja al secreto profesional o no exista una figura intermediaria en la operación<sup>12</sup>.

### **2.2.2 MECANISMOS OBJETO DE DECLARACIÓN**

El ámbito material de la Directiva se encuentra en su artículo 2. Para que un mecanismo quede afecto a la obligación de declarar debe cumplir 3 condiciones:

La primera, ser una operación de carácter transfronterizo. Aunque la DAC 6 ofrece la posibilidad a los Estados (si lo desean) de incorporar estos regímenes a operaciones puramente interiores.

Se entiende por mecanismo transfronterizo aquel que se produzca entre dos o más Estados miembro diferentes, o entre un Estado miembro y un tercer país, siempre que cumpla alguna de las siguientes condiciones descritas en el artículo 3 punto 18:

- I. Los participantes en el mecanismo no comparten residencia a efectos fiscales en la misma jurisdicción.
- II. Al menos uno de los participantes son residentes simultáneamente en más de una jurisdicción.
- III. El mecanismo se encuentra relacionado en todo o parte con la actividad económica de un establecimiento permanente, y éste pertenece a una jurisdicción distinta a la de los demás participantes.
- IV. Con el simple hecho de ejercer una actividad en otra jurisdicción o cuando el mecanismo tenga consecuencias posibles sobre el intercambio automático de información o la determinación de la titularidad real.

Segundo, afectará a todos los impuestos de carácter directo percibidos por un Estado miembro, pero no se aplicará en el caso del impuesto sobre el valor añadido (IVA) e impuestos aduaneros entre otros.

---

<sup>11</sup> Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018. Art. 3 punto 9.

<sup>12</sup> Ibidem. Preámbulo punto 8.

Por último, el mecanismo incurra en una de las señas distintivas configuradas en el anexo IV de la Directiva.

### 2.2.3 SEÑAS DISTINTIVAS

Las señas distintivas o *hallmarks* son indicios que se encuentran en las operaciones que tienen como objetivo la elusión o evasión fiscal.

Es una lista números clausus y se recogen en cinco categorías (de la “A” a la “E”). Los rasgos comprendidos en las letras “A”, “B” y de la letra “C” los apartados nº1 subapartados “b)”, “c)” y “d)” están subordinadas al cumplimiento del *criterio de beneficio principal*.

Este test consiste en analizar si se puede 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*<sup>13</sup>.

En cuanto a las señas distintivas generales de la categoría A tendríamos:

- I. Aquellas referidas a las cláusulas de confidencialidad (*hallmark* A.1 en la Directiva). Se entenderá cumplida cuando el ser de esa cláusula sea evitar la revelación de la forma en que el mecanismo proporcione una ventaja fiscal respecto a la Administración Tributaria u otros intermediarios. Al no especificarlo, se incluye tanto aquellas que estén escritas en el contrato o acuerdo como las pactadas verbalmente.
- II. La seña distintiva A.2 referida a los supuestos en que los honorarios del intermediario se encuentran condicionados al éxito del mecanismo.
- III. Sobre las operaciones estandarizadas (seña distintiva A.3). Se tendrá en cuenta las ya terminadas y preparadas para ser implantadas. Siguiendo el concepto definido con anterioridad sobre beneficio fiscal, no deberían entrar en esta categoría los productos fiscales normalizados cuyo objetivo

---

<sup>13</sup> Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018. Anexo IV apartado I.

principal sea otro diferente a la obtención de una ventaja fiscal, y en caso de haberla, ser poco significativa en comparación con otros beneficios.

En cuanto a las señas distintivas específicas de la categoría B:

- I. Respecto a las referidas en la letra B.1, la adquisición de una sociedad con pérdidas para reducir la deuda tributaria mediante el traslado de pérdidas a una jurisdicción distinta o la aceleración de su utilización.
- II. Después, la conversión de la calificación de las rentas en capital, donaciones o de otra índole para beneficiarse de una tributación menor a su correspondiente (seña distintiva B.2).
- III. Por último, la seña distintiva B.3, operaciones *round tripping*, que son operaciones circulares a través de entidades que no desempeñan una función principal o se anulan entre sí.

En cuanto a las señas distintivas de la categoría C:

- I. Condicionadas al criterio de beneficio principal: Los pagos transfronterizos entre empresas asociadas<sup>14</sup> donde el destinatario se beneficie de un régimen fiscal diferente porque: no aplica el impuesto de sociedades, o el tipo de gravamen sea 0 o casi 0.
- II. Los *hallmarks* no condicionados al criterio de beneficio fiscal: los supuestos de duplicidad de deducciones en diferentes jurisdicciones, pudiendo ser de un mismo activo (letra C.2) o por doble imposición (C.3). También la transferencia de activos con notable diferencia en el importe de contrapartidas (seña distintiva C.4)

En cuanto a las señas distintivas de la categoría D:

- I. El rasgo D.1 se aplica a cualquier mecanismo que impida la obligación del intercambio automático de cuentas financieras entre Estados miembros o terceros países.
- II. En cambio, la seña distintiva D.2 detecta las cadenas de titularidad formal o real opacas debido a la interposición artificiosa de personas jurídicas.

---

<sup>14</sup> Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018. Op. cit, artículo 3 punto 23. Concepto de empresa asociada.

Por último, la categoría E son las señas distintivas específicas relacionadas con los precios de transparencia como los regímenes de protección unilateral o a transmisión entre empresas asociadas de activos intangibles difíciles de valorar.

#### **2.2.4 ASPECTO TEMPORAL DE LA OBLIGACIÓN Y RÉGIMEN SANCIONADOR**

El plazo establecido para declarar es muy breve. Su finalidad es que la Autoridad tributaria tenga en sus manos la información antes de que se lleve a la práctica el mecanismo. Recordemos que el espíritu de la DAC 6 es la reacción anticipada de las autoridades fiscales, lo que tiene como consecuencia disuadir del uso de mecanismos de planificación fiscal agresiva por parte de los intermediarios.

El devengo de la obligación dependerá del sujeto pasivo. En este apartado, relacionaremos las distintas definiciones de mecanismo establecidas el artículo 3<sup>15</sup> y en el artículo 8 bis ter.

En caso de ser responsable un intermediario principal o el contribuyente, el plazo será de 30 días a contar desde el día siguiente al primer suceso de los siguientes en los que se incurra:

- I. La fecha de puesta a disposición de un mecanismo. Entendido para los “mecanismos comerciables”, es decir, operaciones estandarizadas sin necesidad de adaptación sustancial.
- II. La fecha en que un mecanismo es ejecutable. Para esquemas estandarizados, pero con modificaciones de menor rango (no se corresponde con el concepto de la Directiva de “mecanismo a medida”).
- III. La primera fase de la ejecución de un mecanismo. En relación con el resto de las operaciones cuando generen cualquier efecto jurídico o económico.

---

<sup>15</sup> Ibidem, artículo 3: punto 24. Concepto de mecanismo comerciable. Punto 25. Concepto de mecanismo a medida

Por el contrario, cuando el sujeto sea un intermediario secundario, la regla temporal será la misma, pero a contar desde el día que se prestó asesoramiento.

Finalmente, el régimen sancionador se recoge en el artículo 25 bis. Como en la mayoría de los aspectos anteriores, la DAC 6 cede la competencia sancionadora a los Estados miembros, recordando los criterios de eficacia y proporcionalidad sin perder de vista ese efecto disuasorio temprano.

### **2.2.5 TRANSPOSICIÓN EN ESPAÑA**

El 20 de junio de 2019, la Agencia Estatal de Administración Tributaria publicó los textos normativos sometidos a trámite de información pública propuestos por la Dirección General de Tributos para la futura transposición de la DAC 6 en España.

La transposición (a fecha de hoy en proceso) se realizará mediante dos normas de distinto rango: una modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT)<sup>16</sup> que se complementaría con el Proyecto de Real Decreto para adecuar 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 consiguiente RGAT)<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Ministerio de Hacienda de España. Documento sometido a trámite de información pública 20 de junio de 2019 Anteproyecto de Ley de 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 memoria del análisis del impacto normativo.

<sup>17</sup> Ministerio de Hacienda de España. Documento sometido a trámite de información pública 20 de junio de 2019 Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el real decreto 1065/2017, de 27 de julio.

A diferencia de otros Estados miembros como Portugal<sup>18</sup>, donde se traslada la obligación de declarar también a mecanismos nacionales, en España sólo se declararán las operaciones transfronterizas.

Por último, la Directiva en su artículo 2<sup>19</sup> impone la entrada en vigor de la normativa para los Estados miembros como fecha tope el 1 de julio de 2020. Se resalta que también afectarán a las operaciones realizadas entre la fecha de entrada en vigor de la Directiva, el 25 de Julio de 2018, por lo que tendrá efectos retroactivos, y se espera su aplicación efectiva en los Estados miembros en Julio 2020.

No obstante, como se ha citado antes, España aún no ha transpuesto la Directiva y la situación actual derivada de la crisis por el Coronavirus hace temer un posible retraso adicional en su transposición y aplicación efectiva.

---

<sup>18</sup> PORTUGAL. Decreto-Ley nº 29/2008, de 25 de febrero. Art. 5

<sup>19</sup> Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018. Artículo 2: *Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2019, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva. Informarán de ello inmediatamente a la Comisión. Aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de julio de 2020.*

## **CAPÍTULO 3. LOS EFECTOS PRESENTES Y FUTUROS EN LA FIGURA DEL ASESOR FISCAL**

### **3.1 EL ASESOR FISCAL EN LA ACTUALIDAD**

Como hemos visto a lo largo del trabajo, tanto la Acción 12 del Plan BEPS como la DAC 6 mediatizan y ponen de relevancia la figura del intermediario fiscal, siendo los asesores fiscales los principales afectados por estas iniciativas. Según la OCDE los intermediarios fiscales tienen un papel fundamental en la planificación fiscal agresiva. El intermediario es el creador de dichos mecanismos, pero no sustituye al cliente. Es el contribuyente (en especial los entes corporativos) quien gestiona el riesgo<sup>20</sup>.

Podemos definir al asesor fiscal como el profesional que presta asistencia o consejo jurídico tributario. Debe de ser un experto en normativa fiscal y contable. Pueden desempeñar su función como asesor externo, o integrado en las organizaciones, normalmente empresariales. Estos últimos, desempeñan un rol clave para la toma de decisiones estratégicas.

En los últimos tiempos se ha podido constatar un aumento de la demanda de estos profesionales principalmente por<sup>21</sup>:

- I. La complejidad de los sistemas tributarios internacionales. Las respuestas de la Administración a la planificación fiscal agresiva han sido muy variadas, actualmente se opta por la actuación temprana.
- II. El mundo jurídico y de la empresa no es estático. Los cambios de legislación, la derogación y modificación de normas en la materia son rápidos y constantes.
- III. Los fenómenos de la especialización de funciones y la externalización de departamentos por parte de las multinacionales.

---

<sup>20</sup> CTPA de la OCDE. (11 de enero de 2008). *Cuarta reunión del foro OCDE de Administración tributaria. Comunicado del Cabo.* Recuperado de: <https://www.oecd.org/ctp/administration/39887435.pdf>.

<sup>21</sup> Jaime Ávila Pozuelo (septiembre de 2012). *Asesoría Fiscal como oportunidad de trabajo.*

Tras este primer acercamiento, a lo largo de este capítulo desarrollaremos más a fondo el tratamiento de la figura del asesor fiscal y sus nuevas obligaciones consecuencia de la DAC 6.

### 3.2 EL ASESOR FISCAL EN LA DAC 6

El concepto de intermediario de la acción 12 de BEPS es muy amplio, y la definición afecta a un gran número de profesionales, y como veremos más adelante no necesariamente expertos en materia tributaria<sup>22</sup>. La UE toma como referencia ese mismo precepto y queda plasmado en la DAC 6. No obstante, la figura del asesor fiscal es a mi juicio la personificación del concepto de intermediario más relevante.

Una de las primeras dudas que plantea la Directiva es si existe alguna diferencia respecto de la participación del asesor fiscal dependiendo de la fase afectada del mecanismo de planificación. Al no haber ningún estándar de diligencia por parte del legislador comunitario. Se entiende que la colaboración del asesor en la fase de diseño o en la de implementación genera idéntica obligación de declarar.

Pero sobre todo se encuentran problemas cuando coexisten para un mismo mecanismo varios intermediarios. Puede ocurrir que la obligación de informar de un intermediario secundario nazca antes<sup>23</sup> que la del propio intermediario principal. Debido al tipo de trabajo de los promotores secundarios la información sobre la operación puede ser insuficiente o limitada. El esquema debería ser comunicado por aquél que tenga un conocimiento más completo. En la práctica,

---

<sup>22</sup> OECD. (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, Comentarios, pag. 35

<sup>23</sup> Directiva (UE) 2018/822 del consejo de 25 de mayo de 2018. Art 8 bis ter apartado 1 *No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, los intermediarios a los que hace referencia el artículo 3, punto 21, párrafo segundo, también estarán obligados a presentar información en un plazo de 30 días que comenzará el día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento”.*

la actuación de la Administración sería más eficaz. Se evitaría una duplicidad innecesaria de las declaraciones reduciendo los costes, pero sin eliminar ese efecto disuasorio. Una posible solución sería imitar las medidas establecidas en el régimen de Reino Unido, a través de su *Disclosure of Tax Avoidance Schemes* más conocido por sus siglas DOTAS<sup>24</sup>, y que sirvió como ejemplo para el legislador comunitario para redactar la norma DAC 6.

En este régimen, existe el denominado *Ignorance Test* que sirve como filtro para descartar de la obligación de declarar a los intermediarios con un conocimiento incompleto.

Siguiendo con el escenario donde hubiese varios intermediarios implicados. ¿Qué ocurría cuando participase parcialmente un profesional no experto en materia tributaria? Si hacemos una interpretación literal del artículo 3 punto 21 de la Directiva, aquella persona que realice una revisión a *posteriori*, se encargue únicamente de la ejecución o sea responsable de las actividades de litigación no tendría la obligación de comunicar a la Administración el esquema de planificación fiscal. Aunque dicho esto, existen pensamientos en contra de esta interpretación. Antonio Montero, ex Subdirector General de Tributos en la Dirección General de Tributos explicó en una ponencia<sup>25</sup> que, cuando se realice una operación que pudiese estar sujeta a la DAC 6, afectará a todos los departamentos de la empresa, aunque no fuese su tarea directa. Su recomendación fue “poner en cuarentena” el asunto a tratar por los profesionales.

Por último, sólo existen dos vías para poder quedar exonerado de la obligación de desglosar los esquemas de planificación fiscal potencialmente agresivos a la Administración tributaria. La primera, y más sencilla, se encuentra recogida en el artículo 8 bis ter 4 de la Directiva. Simplemente el intermediario tendrá que

---

<sup>24</sup> HMRC (2004). *Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS) in the British Legislation*.

<sup>25</sup> Dominguez Montero, Antonio. (27 de noviembre de 2019). Despacho: Gómez Acebo & Pombo Abogados, S.L.P. Ponencia: *Comentarios a la transposición en España de la Directiva DAC 6*

presentar un certificado que demuestre que la operación ya ha sido declarada por otro promotor. La segunda vía y que traerá muchos problemas de litigiosidad entre particulares y las autoridades controladoras es acogerse a la dispensa del secreto profesional.

### **3.3 EL SECRETO PROFESIONAL**

Los intereses públicos para la obtención de información sobre los mecanismos de planificación agresiva justifican la interferencia en el proceso de desarrollo de la actividad del asesor fiscal. El legislador comunitario entiende el choque entre la inclusión del deber de revelar las operaciones calificables como potencialmente agresivas y el secreto profesional. Pero, homogeneizar la facultad de dispensa en el territorio de la Unión es imposible debido a la disparidad sobre el alcance del concepto de secreto profesional y los orígenes de sus fundamentos jurídicos.

Por ello, la DAC 6 confiere las directrices para que sean los Estados miembros quienes regulen esta materia específicamente.

La Directiva en su artículo 8 bis ter 5 expone que cada Estado miembro *podrá* adoptar las medidas necesarias para que los intermediarios puedan acogerse a dicha dispensa (el secreto profesional), siempre que *actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesionales*.

En España, el concepto de secreto profesional en el ámbito tributario se encuentra regulado en el artículo 93 en su apartado 5<sup>26</sup> de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT). Concepto que estaba claro y no daba problemas, ya que, aunque no se reconoce de forma expresa en la Ley tributaria, se incluye la figura del asesor fiscal (y no sólo la profesión de abogado estrictamente). El artículo 93.5 tiene como alcance aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como

---

<sup>26</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Art. 93. 5

consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Pero la Asociación Española de Asesores Fiscales (en adelante AEDAF) llevaba advirtiendo desde hacía tiempo que si la futura transposición de la Directiva realizase una interpretación restrictiva del secreto profesional tendría consecuencias catastróficas sobre la actividad profesional de la asesoría fiscal en España. Y ello, porque las empresas multinacionales optarían por despachos ubicados en países donde el nivel de regulación sobre el concepto de intermediario fuese menor.

Debemos destacar que la figura del asesor fiscal no tiene una ley sectorial que la regule de forma específica en nuestro país. Esto ha sido objeto de reproche en muchas ocasiones por parte de los propios asesores. Son ellos los profesionales que habitualmente desarrollan las labores tributarias de las grandes corporaciones, y en especial, los encargados de sus esquemas de planificación fiscal tanto domésticas como internacionales. El secreto profesional no sólo es una limitación al suministro de datos sino también una obligación de exigencia estricta en el desarrollo de la actividad del intermediario<sup>27</sup>.

Según Alemany, presidente de AEDAF mermar el alcance del secreto profesional significa también mermar los derechos constitucionales de los contribuyentes<sup>28</sup>.

Tanto para Alemany<sup>29</sup> como para el decano del Colegio de Abogados de Madrid, José María Alonso<sup>30</sup>. La transposición de la DAC 6 debe tener como límites constitucionales el fundamento del secreto profesional recogido en el artículo 542.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (en adelante LOPJ). Este precepto recoge no sólo los datos conocidos a través de las actuaciones del abogado para

---

<sup>27</sup> Fundación Impuestos y Competitividad. Documento sometido al trámite de Consulta Pública previa con fecha 11/12/2018 en relación con la incorporación de la DAC 6. Pag 7- 11.

<sup>28</sup> Sánchez, Rosa María. (25 de mayo de 2019). El periódico. *Hacienda se propone regular el secreto profesional*.

<sup>29</sup> Ibidem.

<sup>30</sup> Confilegal. (8 de noviembre de 2019). *Asesores fiscales preocupados por transposición de Directiva DAC 6, que afecta a su secreto profesional*.

la defensa ante los tribunales, sino también aquellos datos obtenidos derivados de la actividad de asesoramiento y consejo jurídico. Gracias a esta institución se protegen derechos fundamentales de los clientes en la Constitución Española, como el derecho a la tutela judicial sin indefensión (artículo 24) y el derecho a la intimidad y protección de datos personales (artículo 18). El secreto profesional es por tanto una consecuencia directa del derecho de confidencialidad y defensa que tiene el cliente tanto a nivel nacional (recogido en nuestra Constitución), como también en el ámbito europeo en la Carta de Derechos Fundamentales de la UE<sup>31</sup>.

Pero el gremio de los asesores fiscales no es el único descontento sobre la posible regulación del secreto profesional en el ámbito de la DAC 6. En su informe<sup>32</sup>, el Consejo General del Poder Judicial expone que el texto sometido a trámite de audiencia pública no define de forma clara si el asesoramiento jurídico de un abogado en una operación debe ser entendida dentro del concepto de intermediario.

El CGPJ propone como solución diferenciar entre un “asesoramiento participativo” y un “asesoramiento neutral”. Con el primer término, nos referimos a aquél que se encargue de las funciones propias de un intermediario principal como diseñar o comercializar el mecanismo, el cual no podría acogerse a la prerrogativa del secreto profesional ya que se entiende como “gestor de intereses ajenos”, por tanto, no entraría dentro de los supuestos de asesoramiento y consejo jurídico derivados del artículo 542.3 de la LOPJ<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Artículo 47 - Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial. Y Artículo 48: Presunción de inocencia y derechos de la defensa.

<sup>32</sup> CGPJ. (26 de septiembre de 2019). Informe sobre el Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo de 2018, y del Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

<sup>33</sup> Ibid. Disposición quinta

Mientras que el segundo, simplemente se encargaría de su encaje con el ordenamiento jurídico. Por ello, los asesoramientos que fuesen de carácter “neutral” sí podrían acogerse a la dispensa del secreto profesional.

Cabe resaltar los dos votos particulares de los vocales del CGPJ, Enrique Lucas Murillo de la Cueva y Roser Bach Fabregó relativos al Informe sobre el Anteproyecto de Ley de Transposición de la DAC 6. Ambos opinaban que no se había respetado el criterio de reserva de ley que afecta al secreto profesional<sup>34</sup>. Para ellos, debido a la importancia para sus titulares, los derechos y facultades en juego, y los límites de los derechos constitucionales tienen una protección reforzada. En consecuencia, su regulación o modificación debe hacerse mediante Ley Orgánica, y no mediante ley ordinario como es el caso.

Además, aunque a raíz de la sentencia del caso *Akzo Novel Chemiclas*<sup>35</sup> se establecía que los abogados *in house* o abogados de la empresa no se benefician de la dispensa del secreto profesional excepto cuando la normativa nacional de cada Estado así lo permita, la actual redacción de la DAC 6 no se dirige de forma automática a esa conclusión, sino que, a priori podríamos incluir a éstos dentro del ámbito del secreto profesional en igualdad de condiciones que el resto.

Probablemente es una figura que el legislador español deberá de esclarecer ya que es quien tiene la última palabra en materia de regulación del secreto. Dicho lo anterior, establecer diferencias entre los intermediarios según su profesión a efectos de poder acogerse o no al secreto profesional, supondría discriminar de forma directa e injusta, en tanto que la obligación de declaración no hace distinciones.

---

<sup>34</sup> CGPJ. (26 de septiembre de 2019). Informe sobre el Anteproyecto de Ley de Transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo de 2018, op. cit. Voto particular al punto I-24º 38

<sup>35</sup> STJCE. (14 de septiembre de 2010). Asunto C-550/07. *Akzo Novel Chemicals*.

Como hemos explicado anteriormente, para llegar a la actual redacción de la DAC 6, la norma ha sido modificada en varias ocasiones para ser ampliada. La Directiva DAC 5 se centraba más en el de blanqueo de capitales. Al ser anterior en el tiempo, ya había regulado la problemática del secreto profesional. Pero, aunque parezcan similares, no se debería aplicar la visión restrictiva del secreto establecido en materia de blanqueo de capitales<sup>36</sup>, donde sólo se protege el asesoramiento relacionado con un proceso judicial<sup>37</sup>. Los bienes jurídicos protegidos son de naturaleza distinta, uno es evitar un delito, y el otro poner en conocimiento una potencial elusión fiscal, por lo tanto, su ponderación no puede ser igual.

No obstante, el secreto profesional como “vía de escape” no sólo producirá una gran litigiosidad entre los profesionales y la Administración, sino que será ineficiente para evitar la declaración del mecanismo en cuestión, en tanto que el cliente cierra el círculo al tener también la obligación como obligado tributario interesado.

### **3.4 EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS**

Qué duda cabe que, la actuación del asesor fiscal puede ser decisiva en materia de planificación fiscal. Su labor puede ir desde la representación de sus clientes hasta la de ser incluso el creador o “diseñador” de dichos mecanismos de planificación.

El concepto de “relación de cumplimiento cooperativo” recogido por la OCDE, en España hasta ahora sólo se concretaba en el Código de Buenas Prácticas Tributarias de las Grandes empresas, es decir, únicamente abordaba la relación directa con un determinado grupo de contribuyentes (las grandes empresas). La

---

<sup>36</sup> Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, art. 22.

<sup>37</sup> STEDH.(6 de diciembre de 2012). Asunto 12323/11. Caso *Michaud contra Francia*.

Administración, marginaba a estos efectos, a los denominados en la LGT como colaboradores sociales y otros intermediarios. Se dejaba fuera por tanto, a quienes cierran el triángulo de la relación usual de cara al cumplimiento de las obligaciones tributarias entre el contribuyente y la Administración. El principal cometido de estos intermediarios es buscar el equilibrio entre los derechos y obligaciones de su cliente<sup>38</sup>. Ese equilibrio es necesario para el buen funcionamiento del sistema tributario español.

Pues bien, sobre esa base se han firmado dos nuevos Códigos de Buenas Prácticas Tributarias, uno para Asociaciones y Colegios Profesionales y otro específico para los asesores fiscales (o Profesionales Tributarios). Será este último el que trataremos más en profundidad a continuación.

El Código de Buenas Prácticas Tributarias de Profesionales Tributarios fue elaborado y aprobado el 3 de julio de 2019 por el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios<sup>39</sup>. Podemos definirlo como el *conjunto de principios, valores, normas y pautas que definen un buen comportamiento de los intermediarios fiscales de los contribuyentes respecto a las obligaciones tributarias de estos últimos*<sup>40</sup>. Su rasgo principal es la voluntariedad, es decir, la adhesión se realiza a instancia de parte de los profesionales interesados. Una vez se haya producido la adhesión, el Código sí obliga al asesor fiscal a revelar los mecanismos domésticos de planificación fiscal calificados como potencialmente agresivos.

---

<sup>38</sup> Agencia Tributaria. Gobierno de España. Colaboradores. Código de Buenas Prácticas Tributarias de Profesionales Tributarios. Recuperado de: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Colaboradores/Foro\\_de\\_Asociaciones\\_y\\_Colegios\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios/Codigos\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_Tributarias/Codigo\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios/Codigo\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios\\_.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Profesionales_Tributarios/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Profesionales_Tributarios_.shtml)

<sup>39</sup> Gobierno de España. La Moncloa. (3 de julio de 2019). *La Agencia Tributaria y representantes de los asesores fiscales aprueban los códigos de buenas prácticas tributarias*. Recuperado de: <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/paginas/2019/030719-practicacontributari.aspx>

<sup>40</sup> ESPAÑA. Agencia Tributaria. Colaboradores. Código de Buenas Prácticas Tributarias para Profesionales Tributarios. *Introducción*.

Los Principios rectores de esta norma más destacados son, valga la redundancia, la voluntariedad, la confidencialidad y privacidad, y la bilateralidad:

- I. La adhesión al Código por parte del asesor fiscal *nace de su convicción libre de asumir una serie de recomendaciones*<sup>41</sup>. Se trata de *soft-law*. Es un instrumento legal con una fuerza vinculante menor que una ley ordinaria o *hard-law*.
- II. El Principio de transparencia y confianza incide en los intermediarios que deberán entregar información más allá de la requerida por la ley.
- III. Finalmente, el carácter bilateral del Código que busca ese equilibrio (muy necesario) de los deberes y derechos de los contribuyentes.

Como establecía Rozas Valdés<sup>42</sup>, la aspiración a esa relación cooperativa se debe al intento de eliminar la imagen de la Administración como un ente que sólo busca la máxima recaudación posible, aprovechándose en ocasiones de su posición superior. Por ello, algunos de los compromisos asumidos por las partes son<sup>43</sup>:

En relación con los particulares:

- I. Disponer de un Código Deontológico para la actividad de asesoría fiscal. Como por ejemplo el Código Deontológico ANPAT<sup>44</sup> (Asociación Nacional de Profesionales del Asesoramiento Tributario). Que regula materias como: las relaciones con los clientes, e incluso entre los propios asesores fiscales. La obligación de un seguro de Responsabilidad Civil,

---

<sup>41</sup> Ibidem. *Principios. Voluntariedad*

<sup>42</sup> ROZAS VALDÉS, J.A.: «Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de Derecho comparado desde el sistema tributario español», Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, N.º 6, 2016, p. 30.

<sup>43</sup> Código de Buenas Prácticas Tributarias para Profesionales Tributarios. Op. cit: *Compromisos de las partes*.

<sup>44</sup> ANPAT. (marzo de 2013). Código Deontológico. Recuperado de: <https://anpat.org/wp-content/uploads/2015/11/C%3%b3digo-deontol%3%b3gico-ANPAT.pdf>

compromisos con el medioambiente y la prevención del Blanqueo de Capitales.

- II. Establecer estándares de diligencia y calidad en los servicios prestados. El asesor fiscal se compromete a no proponer conductas ilícitas en el ordenamiento jurídico, como la doble contabilidad, o la utilización de estructuras opacas. Es decir, no realizará operaciones artificiosas que tengan como objetivo la elusión o evasión fiscal.
- III. Entablar encuentros periódicos con la Agencia Tributaria para evaluar la realidad empresarial y económica.
- IV. Por último, la medida que más revuelo ha creado entre el gremio de asesores fiscales: el deber de facilitar datos y las pruebas pertinentes de las irregularidades que afecten al normal funcionamiento del sistema tributario. Este compromiso tiene como límite el secreto profesional, que, como hemos comentado anteriormente, es un precepto aún sin esclarecer.

Por la parte contraria, los compromisos asumidos por la Agencia Tributaria son:

- I. Establecer un canal de comunicación efectivo para las posibles dudas de los contribuyentes.
- II. En consonancia con los tiempos actuales, mejorar el proceso de declaración mediante su digitalización.
- III. Garantizar el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes y profesionales.
- IV. Para fomentar la adhesión al Código, la Administración reconocerá ciertas ventajas a los asesores fiscales que así lo hagan, como, por ejemplo: la prestación de una atención singularizada y personificada por parte de la Agencia Tributaria. En aquellos procedimientos abiertos contra los profesionales se le agilizará su tramitación y se aclararán previamente las cuestiones pertinentes al proceso para así reducir la litigiosidad.

Pero el 9 de noviembre de 2019, Alemany, en nombre de la Asamblea de AEDAF alegó que, aunque se apoyaba la relación cooperativa, no se produciría la adhesión de la AEDAF al CBPT debido al desequilibrio entre las condiciones de las partes<sup>45</sup>. Una primera crítica se debe a que las ventajas reputacionales por adherirse al código no son suficientes para suplir la falta de seguridad jurídica relativas a las ventajas de su cumplimiento. Además, en una profesión donde ni siquiera hay una ley sectorial es muy difícil conseguir un voto unánime para poder establecer esas “reglas de conducta”.

Aunque el núcleo del problema reside en la consideración del papel que desempeña el asesor fiscal.

Mientras que la Administración entiende al intermediario como una pieza fundamental para combatir el fraude fiscal (precepto por el que nacen muchas de sus nuevas obligaciones relativas al capítulo anterior), si preguntamos al contribuyente dirá que el asesor fiscal es aquel experto en la materia necesario para conseguir todo aquello que el contribuyente no pueda hacer por sí mismo, ya sea por falta de recursos materiales o jurídicos.

---

<sup>45</sup> AEDAF CLAUSURA CONGRESO XXXIII. (9 de noviembre de 2019). Nota de prensa: los asesores fiscales rechazan adherirse al Código de Buenas Prácticas Tributarias propuesto por la Administración, al considerar que el texto actual es mejorable

## CONCLUSIONES

A tenor del análisis realizado, conviene a continuación recoger de forma resumida las conclusiones y valoraciones personales que suscita la nueva DAC 6 para los asesores fiscales.

- I. A partir de la crisis financiera de 2008, las Administraciones Tributarias cambian su visión sobre la competencia fiscal entre los Estados. La OCDE lanza el Plan BEPS como herramienta para combatir la planificación fiscal agresiva. Pero hoy por hoy y a pesar de sus esfuerzos, el Proyecto compuesto por 15 acciones no ha erradicado este comportamiento. La acción 12 no logra el consenso internacional requerido y tras BEPS, dicha acción por la cual los intermediarios fiscales deben revelar las estructuras de planificación fiscal potencialmente “agresivas”, queda como una mera recomendación (mejor práctica) de la OCDE.
- II. No obstante, La UE recoge lo establecido como mejor práctica en la Acción 12 y amplifica sus consecuencias. La denominada DAC 6 impone el intercambio automático de información entre Estados miembros, sobre mecanismos de planificación fiscal calificados como potencialmente agresivos que tengan carácter transfronterizo previamente declarados por los intermediarios. Su objetivo es evitar el fraude y la elusión fiscal gracias a dos factores: la temprana actuación de las Administraciones y disuadir a los contribuyentes (en especial a los intermediarios fiscales) de utilizar este tipo de prácticas.
- III. Pero en la práctica la situación es distinta. Debido a la generalidad de sus definiciones y la remisión competencial a los Estados miembros para regular muchos de sus elementos clave, la DAC 6 puede llegar a servir para establecer ventajas competitivas a unos pocos países dentro de la UE, y, además, con aquellos ajenos al ámbito de aplicación de la Directiva. Lo anterior, tendría como efecto, la incentivación del comportamiento de competitividad fiscal entre Estados que tanto se quería evitar globalmente.

- IV. La figura más afectada por la nueva regulación es el asesor fiscal, obligado a revelar mecanismos de planificación fiscal considerados agresivos. Es por ello, que los profesionales y asociaciones como la AEDAF han decidido alertar de los riesgos asociados a esta normativa. La futura transposición de la DAC 6 en España reanuda un antiguo problema no resuelto: el estatuto del asesor fiscal y el ámbito de su secreto profesional. Pero la Directiva no es el único punto de fricción entre la Administración y los intermediarios fiscales: el Código de Buenas Prácticas Tributarias de adhesión voluntaria, y mediante el cual los asesores que voluntariamente se adhieren se comprometen a revelar los mecanismos de planificación, (incluidos los no transfronterizos), no cuenta con el apoyo de todos los profesionales en cuestión.
- V. Por todo ello, el tratamiento de la figura del asesor fiscal es un tema de actualidad. Es necesario una solución, que en mi opinión personal, pasaría por un marco normativo específico.

## FUENTES

### FUENTES NORMATIVAS

#### LEGISLACIÓN COMUNITARIA

- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Publicado en Diario Oficial Unión Europea núm. 83, de 30 de marzo de 2010, páginas 389 a 403 (15 págs.)
- 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. Publicado en: Diario Oficial de la Unión Europea:
- 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, pag. 1).
- 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, pag. 1).
- 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 (DOUE 3-6-20216).
- 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, pag. 1).
- 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. Publicado en: Diario Oficial de la Unión Europea: núm.139, de 5 de junio de 2018, páginas 1 a 13 (13 págs.)

#### LEGISLACIÓN NACIONAL

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Publicado en: Boletín Oficial del Estado: num. 302, de 18/12/2003
- Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Publicado en Boletín Oficial del Estado: núm. 103, de 29/04/2010.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Publicado en: Boletín Oficial del Estado núm. 288, de 28/11/2014.
- Código de Buenas Prácticas Tributarias de Profesionales Tributarios.

## FUENTES JURISPRUDENCIALES

- STJCE. (14 de septiembre de 2010). Asunto C-550/07. *Akzo Novel Chemicals*.
- STEDH.(6 de diciembre de 2012). Asunto 12323/11. *Caso Michaud contra Francia*.

## OTRAS

### CONFERENCIAS

- Dominguez Montero, Antonio. (27 de noviembre de 2019). *Comentarios a la transposición en España de la Directiva DAC 6*.
- Pascal Saint-Amans. (6 de octubre de 2015). News Conference. Launch of the 2015 BEPS Package. Recuperado de: <https://youtu.be/dVRVflz9c64>.

### INFORMES SOMETIDOS A TRÁMITE DE CONSULTA PÚBLICA

- Ministerio de Hacienda de España. Documento sometido a trámite de información pública 20 de junio de 2019 Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el real decreto 1065/2017, de 27 de julio.
- Ministerio de Hacienda de España. Documento sometido a trámite de información pública 20 de junio de 2019 Anteproyecto de Ley de 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 memoria del análisis del impacto normativo.

### INFORMES

- CGPJ. (26 de septiembre de 2019). Informe sobre el Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo de 2018, y del Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
- Fundación Impuestos y Competitividad. Documento sometido al trámite de Consulta Pública previa con fecha 11/12/2018 en relación con la incorporación de la DAC 6.
- Garrigues. Fundación Impuestos y Competitividad. (junio de 2017). Plan de Acción BEPS, una reflexión obligada.

## INFORMES DE LA OCDE

- CTPA de la OCDE. (11 de enero de 2008). *Cuarta reunión del foro OCDE de Administración tributaria. Comunicado del Cabo*. Recuperado de: <https://www.oecd.org/ctp/administration/39887435.pdf>.
- OCDE. (2015), Marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/beps/nota-informativa-marco-inclusivo-para-la-implementacion-del-proyecto-beps.pdf>
- OCDE. (2015), Nota de prensa *Reformas al sistema tributario internacional para frenar la elusión fiscal por parte de empresas multinacionales* Recuperado de: <https://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>
- OCDE (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Recuperado de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>  
Anexo A Visión Global del Paquete BEPS
- OCDE. (2015). Resúmenes Informes Finales 2015. Acción 12. Recuperado de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

## WEBS

- AEDAF CLAUSURA CONGRESO XXXIII. (9 de noviembre de 2019). Nota de prensa: *los asesores fiscales rechazan adherirse al Código de Buenas Prácticas Tributarias propuesto por la Administración, al considerar que el texto actual es mejorable*.
- CISS FISCAL. (Actualización 25 de enero de 2019). De la DAC 1 a la DAC 6. Evolución de la normativa de la Unión Europea sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Recuperado de: [https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=EX0000141345\\_20190125.html](https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=EX0000141345_20190125.html)
- Gobierno de España. Nota de prensa de La Moncloa. (3 de julio de 2019). *La Agencia Tributaria y representantes de los asesores fiscales aprueban los códigos de buenas prácticas tributarias*. Recuperado de: <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/paginas/2019/030719-practicacontributari.aspx>