

# Publicados los textos normativos de transposición de la Directiva DAC 6

**Diego Martín-Abril y Calvo**

*Of counsel*

Gómez-Acebo & Pombo

**Marta Algaba Dueñas**

*Abogada*

Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

---

*El 20 de Julio del 2019, el Ministerio de Hacienda ha publicado los textos normativos<sup>1</sup> por los que se transpone la directiva<sup>2</sup> relativa a las obligaciones de información sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva.*

Siendo una de las últimas iniciativas comunitarias en el ámbito de la transparencia fiscal, esta directiva tiene por objeto establecer las obligaciones de información por parte de los *intermediarios* (en general, asesores fiscales) o, en su caso, de los propios obligados tributarios a la Administración tributaria de aquellos mecanismos transfronterizos que, cumpliendo con una de las señas distintivas enumeradas en ella, se califican como de planificación fiscal potencialmente agresiva. Conviene precisar que estas normas resultarán de aplicación a todas las Administraciones tributarias, incluso, a las de territorio foral.

---

<sup>1</sup> Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Los anteriores textos se encuentran en trámite de audiencia e información pública hasta el 19 de julio.

<sup>2</sup> Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo del 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.

*Advertencia legal:* Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

*N. de la C.:* En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Recibida la información, la Administración tributaria española deberá intercambiarla de forma recíproca con el resto de las Administraciones tributarias de los otros veintisiete Estados miembros de la Unión Europea.

La entrada en vigor está prevista para el 1 de julio del 2020. No obstante, los referidos mecanismos transfronterizos el deber de cuya comunicación a la Administración tributaria haya nacido en el periodo transitorio transcurrido entre el 25 de Julio del 2018 (fecha de entrada en vigor de la directiva) y el 30 de Julio del 2020 (fecha de su aplicación efectiva) deberán ser objeto de declaración en los meses de julio y agosto del 2020.

Con carácter previo al análisis de las normas indicadas y conforme a sus preámbulos, cabe destacar lo siguiente:

- Por un lado, la obligación de declarar un mecanismo transfronterizo no implica *per se* que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en él concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que lo hacen acreedor de la obligación de declaración.
- Por otro, la declaración de información y la falta de reacción de la Administración tributaria no implican la aceptación de la legalidad de los mecanismos transfronterizos declarados.

En términos generales, los referidos textos siguen la misma línea que la directiva objeto de transposición. Sucintamente, se recogen a continuación las cuestiones más relevantes.

- **Sujetos obligados a declarar y el secreto profesional**

La definición de *intermediario*<sup>1</sup>, en línea con la directiva, se mantiene en términos amplios, recayendo la obligación de declarar principalmente sobre el intermediario y, en su defecto, sobre el propio obligado tributario interesado.

Se regula el ámbito subjetivo del deber del secreto profesional a los efectos de las mencionadas obligaciones de información, siendo ésta una de las cuestiones más relevantes del anteproyecto.

Así, se reconoce expresamente el deber del secreto profesional a todos aquellos que tengan la consideración de intermediarios en los términos establecidos en la directiva, con independencia de la actividad económica desarrollada (por tanto, abogados y no abogados). El

---

<sup>3</sup> Son intermediarios aquellos que participan en el diseño, comercialización, organización, puesta a disposición o gestión de la ejecución del esquema, así como los que prestan ayuda, directa o indirectamente, para la realización de las actividades anteriores.

secreto profesional alcanza a los datos privados no patrimoniales y a los datos confidenciales a los que se refiere el artículo 95 de la Ley General Tributaria de los que se tenga conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Asimismo, se prevé expresamente que los intermediarios que hayan comunicado los mecanismos transfronterizos referidos en la directiva no incurrirán en ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario, ya que dicha comunicación no constituirá una violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa.

Además, se plantea la posibilidad de que el intermediario pueda quedar liberado del deber del secreto profesional mediante autorización fehaciente del obligado interesado y, en este caso, la obligación de información se mantiene en el primero. Por el contrario, no se establece ninguna opción para que la obligación de información se traslade «voluntariamente» desde el intermediario al obligado interesado.

- **Mecanismos transfronterizos sujetos a la obligación de información**

En la misma línea que la directiva, «únicamente» se establece la obligación de comunicar mecanismos (concepto definido en términos amplios) que tengan la condición de transfronterizos, quedando por tanto al margen de aquélla, las operaciones llevadas a cabo en España (mecanismos nacionales).

Asimismo, se mantiene que la obligación de información resulta aplicable a todos los impuestos, excepto a los indirectos —en particular, el impuesto sobre el valor añadido, los impuestos especiales y los aranceles—.

Son objeto de comunicación los mecanismos transfronterizos que, cumpliendo con una de las señas distintivas enumeradas en aquélla, se califican como de planificación fiscal potencialmente agresiva, exigiéndose, en determinados supuestos, el requisito adicional del «beneficio principal».

A este respecto, cabe destacar que a) no se añaden señas distintivas adicionales a las recogidas en la directiva, pero sí se desarrollan algunos aspectos de éstas o se indican expresamente los criterios interpretativos respecto de algunas señas distintivas específicas (i. e., intercambio automático de información, titularidad real o precios de transferencia); b) se aclara cuándo se entiende que se cumple el criterio del «beneficio principal», lo que sucederá en los supuestos en que «el principal efecto o uno de los principales efectos que se puede esperar razonablemente, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, sea la obtención de un *ahorro fiscal*»; c) se considera ahorro fiscal cualquier minoración de la base o cuota tributaria, en términos de deuda tributaria, así

como la generación de bases, cuotas, deducciones o cualquier otro crédito fiscal susceptible de compensación o deducción en el futuro, incluyéndose expresa y adicionalmente el diferimiento como ventaja, y d) se especifica que la existencia de ahorro fiscal en un mecanismo se efectúa tomando en consideración el conjunto de las entidades asociadas, con independencia de la jurisdicción de tributación.

- **Nacimiento de la obligación de información**

A efectos de determinar el momento en el que nace la obligación de informar, habrá de atenderse a las características del mecanismo, distinguiéndose así varios supuestos: (a) los mecanismos normalizados, de los que debe informarse al día siguiente a aquel en que se ponga a disposición para su ejecución; (b) los mecanismos con documentación o estructura sustancialmente normalizada, pero que requieran de una modificación relevante para su ejecución, respecto de los cuales la obligación de informar nace el día siguiente a aquel en que sea ejecutable, y, por último, (c) el resto de los mecanismos, de los que habrá de informarse en el momento en que se haya realizado la primera fase de su ejecución, esto es, cuando se ponga en práctica de forma que genere algún efecto jurídico o económico.

- **Contenido del mecanismo objeto de declaración**

Se aclara que debe suministrarse información detallada de las disposiciones no sólo nacionales, sino igualmente las extranjeras, que constituyan la base de los mecanismos transfronterizos. Asimismo, en relación con el valor del mecanismo, se especifica que es el valor del «efecto fiscal» (i. e., el resultado producido en España, en términos de deuda tributaria, del mecanismo declarado, el cual deberá incluir, en su caso, el ahorro fiscal), pero no el valor de la transacción.

En todo caso, los datos que deben ser declarados por los sujetos obligados serán desarrollados y concretados por la correspondiente orden ministerial que regule el modelo de declaración. Se tratará, en resumen, de datos económicos y jurídicos del mecanismo transfronterizo que tengan trascendencia tributaria.

- **Régimen sancionador**

Teniendo en cuenta que la directiva confería libertad a los Estados miembros para la regulación del régimen sancionador, siempre que ésta fuese «eficaz, proporcionada y disuasoria», en el anteproyecto de ley se establece un régimen sancionador específico asociado al incumplimiento de las referidas obligaciones.

En términos generales, se tipifica como infracción tributaria muy grave tanto la falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas, como su presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, consistiendo la sanción en multa pecuniaria fija de 1000 euros

por cada dato o conjunto de datos con un mínimo de 3000 euros y un máximo equivalente a los honorarios percibidos o a percibir o al valor del efecto fiscal derivado del mecanismo transfronterizo de que se trate, dependiendo de que la obligación de comunicar recaiga sobre el intermediario o sobre el obligado tributario, respectivamente. En caso de inexistencia de honorarios, el límite estará referido al valor de mercado de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración de intermediario.

El importe de la sanción podrá ser objeto de reducción a la mitad en caso de que la información haya sido presentada fuera del plazo legalmente previsto sin que haya mediado requerimiento previo de la Administración tributaria.

Por último, cabe destacar que la Agencia Tributaria publicará en su sede electrónica, con una finalidad meramente informativa, los mecanismos transfronterizos más relevantes que hayan sido declarados y, en su caso, la información relativa al régimen, calificación o clasificación tributaria procedente en cada supuesto.

Sin perjuicio de todo lo anterior, habrá que estar atentos a las posibles modificaciones que puedan sufrir los aludidos textos normativos hasta su aprobación definitiva con las consecuencias prácticas que puedan derivarse de aquéllas, tanto para los intermediarios como para los propios obligados tributarios interesados.