



Análisis de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Directiva sobre Intermediarios Fiscales (DAC 6) (Parte I)

Laura Campanón Galiana

Abogada y asesora fiscal en Arttax Abogados

RESUMEN

RESUMEN: La Directiva de Intermediarios fiscales o DAC 6 está siendo objeto de transposición a nuestro ordenamiento jurídico interno, debiendo finalizar este proceso por parte de todos los Estados Miembros el 31 de diciembre de 2019. Para acomodar las exigencias impuestas por la Directiva se va a proceder a modificar la Ley General Tributaria añadiendo dos Disposiciones Adicionales, así como a la introducción de los artículos 45 a 49 bis en el Reglamento General de Gestión e Inspección.

Los proyectos de transposición que fueron publicados el pasado 20 de junio para ser sometidos al trámite de información pública, aunque intentan cumplir con los objetivos mínimos de la obligación de información por parte de los intermediarios fiscales, de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente abusivos, dejan todavía muchos cabos sueltos pendientes de regulación.

PALABRAS CLAVE: DAC 6; Directiva de Intermediarios fiscales; transposición DAC 6; intermediarios fiscales

ABSTRACT: Tax intermediaries' directive or DAC 6 is being transposed to our domestic legal system. This process has to be concluded by all the Member States on December 31. To introduce the Directive's obligations in the Spanish regulation the General Taxation law is going to be modified by the inclusion of two additional provisions, as well as the articles 45 to 49 bis in the General Regulation of Tax Inspection.

These transposition's projects were published on June 20 to meet the public information procedure. They try to accomplish the basic requirements according to the information obligation of tax intermediaries of certain potentially aggressive tax-planning arrangements, but still pending lot of aspects to be internally regulated.

KEYWORDS: DAC 6; Tax intermediaries' directive; transposition DAC 6; tax intermediaries

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. MODIFICACIÓN DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y DEL REGLAMENTO GENERAL DE GESTIÓN E INSPECCIÓN
 - 2.1. Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva de Intermediarios Fiscales por el que se modifica la Ley General Tributaria
 - 2.2. Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento General de Gestión e Inspección

I. INTRODUCCIÓN

Casi un año después de la entrada en vigor de la Directiva 2018/822⁽¹⁾ sobre intermediarios fiscales,

conocida como **DAC 6**, se han publicado el 20 de junio de 2019 por el Ministerio de Hacienda los Proyectos de transposición a nuestro ordenamiento jurídico interno.

(1) El 25 de julio de 2018 entró en vigor 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.

De acuerdo con los mismos, actualmente en trámite de información pública, la transposición de la Directiva se llevaría a cabo mediante la modificación de:

1. La **Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria** (en adelante, LGT), con la inclusión de la Disposiciones Adicionales vigésimo cuarta y vigésimo quinta, y
2. El **Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos**, aprobado por el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio (en adelante, RGGI), con la introducción de los artículos 45 a 49 bis.

La Directiva de intermediarios fiscales estableció como plazo máximo para su transposición por parte de los Estados miembros el 31 de diciembre de 2019, debiendo empezar a informar sobre estos mecanismos por parte de los obligados a ello (intermediarios fiscales o los propios contribuyentes) a partir del 20 de julio de 2019.

El **objetivo de la Directiva**, al menos el expresado tanto en su exposición de motivos como en el Anteproyecto de Ley que la transpone al ordenamiento jurídico interno, es *luchar contra el fraude y la evasión fiscal a través de la obtención de información de mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos, así como disuadir respecto de la realización y comercialización de este tipo de mecanismos.*

En la propia exposición de motivos de la Directiva que es objeto de transposición, ya se pone el foco de atención en los *intermediarios fiscales*, a quienes identifica como sujetos que pueden participar en la creación de estructuras transnacionales con el objetivo de disminuir la carga tributaria de los contribuyentes. Así, puede leerse que:

«Es preciso recordar cómo determinados intermediarios financieros y otros asesores fiscales parecen haber ayudado activamente a sus clientes a ocultar dinero en el exterior. Además, aunque el ECCI introducido mediante la Directiva 2014/107/UE supone un importante paso adelante en el establecimiento de un marco de transparencia fiscal dentro de la Unión, al menos en lo que se refiere a la información sobre cuentas financieras, aún puede mejorarse.»

Desde este prisma, se procede a la transposición interna de la DAC 6, centrándose en la figura del *intermediario*, para disuadir acerca de la creación de estructuras internacionales que puedan considerarse abusivas.

En las siguientes líneas, vamos a analizar cuál parece ser la tendencia que va a seguir nuestro legislador a través de la modificación de la LGT y del RGGI.

II. MODIFICACIÓN DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y DEL REGLAMENTO GENERAL DE GESTIÓN E INSPECCIÓN

Como ya apuntábamos, la transposición se va a llevar a cabo con la modificación de la LGT y del RGGI. Esta transposición debe finalizar antes del 31 de diciembre de 2019, pues se establece como plazo máximo de información por parte de los intermediarios fiscales o de los obligados tributarios en su defecto, hasta agosto de 2020.

Así, cabe señalar que los mecanismos sobre los que se tendrá que informar en el primer año de obligación, esto es 2020, comprenderán aquellas operaciones que se hayan llevado a cabo desde la entrada en vigor de la Directiva, esto es, desde el 25 de junio de 2018. Por ello, en la primera declaración que deban realizar los intermediarios fiscales, se van a tener que incluir mecanismos de dos ejercicios distintos, ya que el periodo abarcaría desde el 25 de junio de 2018 hasta el 30 de junio de 2020.

2.1. Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva de Intermediarios Fiscales por el que se modifica la Ley General Tributaria

Para comenzar el análisis de la transposición, resulta de gran utilidad acudir a la propia exposición de motivos del Anteproyecto de Ley por el que se modifica la LGT.

En este expositivo, el legislador acentúa el hecho de que se impone la obligación a los intermediarios fiscales de informar sobre determinados mecanismos que puedan considerarse como potencialmente agresivos por identificarse con los requisitos establecidos en la propia Directiva. Con esta obligación se pretende aumentar el nivel de información de la Administración tributaria que, al escapar del control de una sola jurisdicción, es más difícil de abarcar por parte de las autoridades fiscales de los Estados Miembros. La Directiva de Intermediarios Fiscales es muy clara respecto del objetivo que quiere conseguir y de dónde requiere más información, tal y como lo declara en su considerando (2):

«A los Estados miembros les resulta cada vez más difícil proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión, ya que las estructuras de planificación fiscal han evolucionado hasta adquirir una especial complejidad y a menudo aprovechan el incremento de la movilidad de personas y capitales dentro del mercado interior. Habitualmente, estas estructuras consisten en mecanismos que abarcan varias jurisdicciones y que trasladan los beneficios imponibles a regímenes fiscales más favorables, o que tienen por efecto la reducción de la factura fiscal global del contribuyente.»

En consecuencia, los ingresos fiscales de los Estados miembros sufren a menudo una considerable merma, lo que impide a estos últimos aplicar políticas fiscales favorables al crecimiento. Resulta, por tanto, crucial que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información

completa y pertinente sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos. Dicha información permitiría a dichas autoridades reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas y colmar las lagunas existentes mediante la promulgación de legislación o la realización de análisis de riesgos adecuados y de auditorías fiscales. No obstante, la no reacción por parte de las autoridades tributarias con respecto a un mecanismo del que han recibido información no debe implicar la aceptación de la validez o del tratamiento fiscal de dicho mecanismo.»

Con la citada advertencia arranca la Directiva de intermediarios fiscales. No obstante, en la transposición interna de la DAC 6 el legislador español propone una lectura alternativa de tal afirmación, al indicar en su exposición de motivos que:

«Desde esta perspectiva, es necesario aclarar que la obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica, per se, que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en él concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que le hacen acreedor de la obligación de declaración.»

Con esta afirmación se pretende dotar de un mínimo de seguridad a aquellos sujetos informantes, al aclarar que la declaración del mecanismo transnacional no es una denuncia de un hecho presuntamente defraudatorio, por suponer simplemente una obligación derivada del cumplimiento de una serie de requisitos que obligan a informar del mecanismo. Sin embargo, en el Anteproyecto a esta afirmación se le une la indicación de que, la declaración de información y la falta de reacción de la Administración tributaria no implican la aceptación de la legalidad de los mecanismos transfronterizos declarados. Con esta segunda afirmación, se pierde la seguridad anterior, de manera que el intermediario o el contribuyente, en este proceso informativo no puede saber cuál va a ser el desenlace de la obligación declarada, pues no es *per se* una conducta defraudatoria, pero tampoco es lo contrario.

Entrando en el contenido de la transposición a través de la inclusión en la LGT de dos Disposiciones Adicionales, cabe poner de relieve que la **Disposición Adicional vigésima cuarta** establece las directrices de la obligación de información de los mecanismos de planificación fiscal. En este sentido, esta disposición adicional se remite íntegramente a la DAC 6 para establecer cuáles son las señas distintivas que hacen que un mecanismo transfronterizo sea reportable. Así, para saber cuáles deben informarse, hay que acudir a la Directiva, sin que el legislador español haya transpuesto efectivamente a nuestro ordenamiento interno, con los ajustes pertinentes en atención a nuestra normativa fiscal, cuáles son las características que debe tener una determinada operación de planificación para que sea reportable.

Así, se expone la obligación de información respecto de:

«a) Mecanismos transfronterizos en los que intervengan o participen cuando concurren alguna de las señas distintivas determinadas conforme a la normativa a que se refiere el párrafo anterior.

b) Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables.

c) Información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación.»

Como puede observarse, la normativa española no entra a regular qué mecanismos son reportables, ya que se remite íntegramente a la normativa comunitaria. Así, en este punto se descarta la posibilidad de que, con la transposición de la DAC 6 se amplíen el marco de operaciones reportables, incluyendo aquellas que no alcanzan al ámbito interno.

Además, se regula la obligación de los intermediarios y de los obligados tributarios de informar de todas las actualizaciones y utilizaciones que se hagan de estos mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

Esta Disposición Adicional vigésima cuarta continúa regulando el *deber de secreto profesional* que debe amparar a los intermediarios fiscales, en concreto a aquellos que sean abogados, de acuerdo con su propio Código Deontológico. En este punto, como procederemos a analizar en apartados siguientes en más profundidad, el Anteproyecto, realmente no ampara el deber de secreto profesional, ya que se limita a indicar que éste sólo alcanzará a los datos privados no patrimoniales, remitiéndose para ello a la normativa ya contenida en el artículo 93.5 LGT, en el que puede leerse:

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

Con ello, no se está protegiendo el secreto profesional en ningún caso, pues lo que se indica es que los intermediarios fiscales no estarán obligados a informar de datos privados no patrimoniales, sin que en realidad, se establezca una definición clara de qué abarcan esos datos «privados no patrimoniales».

Además, se dispone que, el intermediario obligado por el secreto profesional podrá quedar liberado de este deber de secreto si el obligado tributario le autoriza por escrito. Con esto, en lugar de proteger el secreto profe-

sional, lo que se intenta conseguir no es otra cosa, que la creación de vías alternativas para sortear el deber de secreto profesional que ampara a los intermediarios y sobre todo a aquellos que puedan ser considerados como intermediarios fiscales y tengan a su vez la condición de abogados.

Para posibilitar la comunicación de información, esta Disposición dispone que el cumplimiento de la obligación de información no supone una violación de las restricciones sobre divulgación de la información que pudiese haberse impuesto, tanto contractual como normativamente, sin que pueda implicar para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad. De esta afirmación se pretende que esta disposición adicional prevalezca respecto de las posibles injerencias que pudieran derivarse del incumplimiento del deber de secreto profesional o incluso en materia de protección de datos. No obstante, parece insuficiente que esta afirmación tenga la virtualidad necesaria como para permitir la exoneración de responsabilidad en caso de información de datos cuya transmisión se encuentra expresamente vedada por ley, incluso por Ley Orgánica como lo es la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre de Protección de Datos.

Como no podía ser de otro modo, el incumplimiento de la obligación de información de los mecanismos de planificación fiscal transnacional lleva aparejado la imposición de sanciones tributarias. Se regula que, constituye una infracción tributaria no presentar en plazo y presentar de forma incompleta o inexacta o con datos falsos, la declaración informativa sobre mecanismos transnacionales potencialmente agresivos.

Así, las sanciones se consideran muy graves y se establece una multa pecuniaria fija de 1.000 € por cada dato o conjunto de datos que no se hubiesen declarado correctamente, con un mínimo de 3.000 € y un máximo equivalente a los honorarios percibidos o a percibir, o al valor del efecto fiscal del mecanismo transfronterizo.

En aquellos casos en los que el mecanismo carezca de valor, y el infractor sea el propio obligado tributario, el límite máximo de la sanción será el equivalente a los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario.

Además, dispone que, para aquellos supuestos en los que no existan honorarios con los que cuantificar el importe de la sanción, el límite será el valor de mercado de la actividad, calculada de acuerdo con la normativa relativa a operaciones vinculadas contenida en el artículo 18 de la Ley 27/2017, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las sanciones y los límites se reducirán a la mitad cuando la información haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo por parte de la Administración tributaria.

También se indica que constituirá infracción tributaria la presentación de las declaraciones por medios distintos a los telemáticos cuando se esté obligado a presentarlo por estos medios. En este caso, la sanción se cuantificará en una multa pecuniaria fija de 250 euros por dato o conjunto de datos con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.000 euros.

Por último, en materia sancionadora, al igual que ocurrió con la regulación de las infracciones y sanciones tributarias aparejadas al incumplimiento de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero a través del modelo 720, se establece que éstas serán incompatibles con las dispuestas en la Ley General Tributaria, artículos 198 y 199, en relación con el incumplimiento de obligaciones de carácter informativo.

Por otro lado, la **Disposición Adicional vigésimo quinta** del Anteproyecto, se encarga de *regular las obligaciones de comunicación entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal*. En ella, el legislador busca establecer unas pautas de actuación para obtener información sobre mecanismos reportables, aun cuando el intermediario quede exonerado de la obligación por su deber de secreto profesional.

En este sentido, se pone de manifiesto que, aquellos intermediarios que estén eximidos de la presentación de la declaración informativa por el deber de secreto profesional, deberán comunicar fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios.

También, los intermediarios deberán proceder a informar de la declaración efectuada al resto de intervinientes que pudiesen tener obligación de informar, para que no exista una duplicidad con el suministro de información.

Del mismo modo, se impone un régimen sancionador para aquellos supuestos en los que no se efectúen las comunicaciones establecidas en la Disposición Adicional vigésimo quinta, considerándose una infracción de carácter leve sancionable con una multa fija de 600 €.

Con lo anterior, finalizaría la modificación de Ley General Tributaria para la transposición de la DAC 6, indicando que la modificación legislativa entraría en vigor el 1 de julio de 2020.

2.2. Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento General de Gestión e Inspección

El desarrollo normativo más amplio de la Directiva de intermediarios fiscales, se realiza a través de la **inclusión en el RGGI de los artículos 45 a 49 bis**. La modificación reglamentaria va dirigida, al igual que la modificación de la LGT, a implementar las obligaciones impuestas por la DAC 6 y que pueden desmembrarse en dos. La primera

hace referencia a la *obligación de información por parte de los intermediarios fiscales o de los obligados tributarios de ciertos mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, así como la declaración de cualquier mecanismo transfronterizo* que se lleve a cabo. La segunda, está relacionada con el *deber de declaración de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos por parte de los obligados interesados en los mismos*.

En relación con el desarrollo reglamentario, cabe destacar que en la exposición de motivos del Proyecto de modificación del RGGI se dispone que se prevé la publicación en la sede electrónica de la AEAT de aquellos mecanismos transfronterizos de planificación fiscal que sean considerados como más relevantes y que hayan sido previamente declarados, así como su régimen, clasificación y calificación.

Así, esta propuesta de publicación de mecanismos se materializa a través del artículo 49.bis del Proyecto de RGGI, en el que se establece que:

«La Agencia Estatal de Administración Tributaria publicará en su sede electrónica, a efectos meramente informativos, los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal más relevantes que hayan sido declarados y, en su caso, la información relativa al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.»

Este listado promovería cierta seguridad sobre qué mecanismos se deben declarar, así como aquellos mecanismos que de ser adoptados se considerarían fraudulentos. Todo ello, siempre y cuando la Administración tributaria, efectivamente proceda, no solo a publicar mecanismos que se consideran reportables, sino también a publicar qué calificación, a su juicio, le merecen.

Respecto del desarrollo reglamentario, destacar los siguientes aspectos:

- En relación con los **mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración**, cabe poner de relieve que éstos son a los que hace referencia el Anexo IV de la Directiva de intermediarios fiscales, sin que, en realidad, nuestro legislador haya ahondado más en su descripción, habiendo preferido remitirse íntegramente a lo adoptado en la DAC 6. Se procede también a detruir que un mecanismo tiene carácter de transfronterizo cuando afecta a más de un Estado Miembro o a un Estado Miembro y a una tercera jurisdicción fiscal.
- En relación con el **ámbito material** de la obligación, el Proyecto se remite a lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE. De este modo, la obligación de información le resultará aplicable respecto de *todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro*, excepto al Impuesto sobre el Valor Añadido, a los aranceles y a los impuestos especiales.

- En relación con los **obligados a presentar la declaración**, se procede a definir el término intermediario en idéntico sentido que el contenido en la DAC 6. Así, se entiende por intermediario a *toda persona o entidad que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución*. También, se considera como intermediario a *toda persona o entidad que conoce o razonablemente cabe suponer que conoce, que se ha comprometido a prestar directamente o por medio de otras personas ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información*.

Por otro lado, el artículo 45 del Proyecto exonera de la obligación de declarar, a aquellos sujetos amparados por el deber de secreto profesional —con las salvedades que comentaremos en apartados siguientes— cuando existiendo varios intermediarios la declaración haya sido presentada por uno de ellos. Así, también se establece que, en aquellos supuestos en los que no haya existido intermediario en la implementación del mecanismo, la obligación de información se traslada al obligado tributario.

- En relación con los **criterios para la distribución de competencias** a la Administración tributaria española, los intermediarios deben declarar la información ante la Administración tributaria española cuando (atendiendo a si el sujeto obligado a declarar es el intermediario o el contribuyente):
 - El **intermediario** sea residente fiscal en España.
 - El **intermediario** facilite los servicios de intermediación desde un Establecimiento permanente situado en España.
 - El **intermediario** se hubiese constituido en España o se rija por la legislación española.
 - El **intermediario** esté registrado en un colegio o asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos fiscales o de asesoría.
 - El **obligado tributario** sea residente fiscal en España.
 - El **obligado tributario** tenga un establecimiento permanente situado en España que se beneficie del mecanismo.
 - El **obligado tributario** perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas.

- El **obligado tributario** realice una actividad en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas.

Se debe tener en cuenta que, no sólo se configura la obligación de información de los mecanismos transfronterizos cuando se diseñan o se ponen a disposición del obligado tributario. También se impone la obligación de informar de las actualizaciones de los mecanismos transfronterizos comercializables y de la obligación de información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación.

En relación con la obligación de información de las actualizaciones de los mecanismos transfronterizos comercializables, el artículo 48 del Proyecto de modificación reglamentaria establece que los intermediarios deberán presentar una declaración trimestral de actualización de los datos de los mecanismos comercializables.

En lo que se refiere a la obligación de información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de pla-

nificación, el artículo 49 del Proyecto de modificación reglamentaria dispone que, el obligado tributario debe declarar anualmente la utilización de mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados, cuando concurra alguno de los siguientes puntos de conexión:

- Que el obligado tributario sea residente fiscal en España.
- Que el obligado tributario tenga un establecimiento permanente en España que se beneficia del mecanismo.
- Que el obligado tributario interesado perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios.
- Que el obligado tributario interesado realice una actividad en España, estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad.