



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

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 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 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.

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.

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

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

(continuación del artículo publicado con el mismo título en Carta Tributaria Revista de Opinión 53-54/2019, agosto-septiembre)

SUMARIO

- III. ANÁLISIS DE LAS SEÑAS DISTINTIVAS Y DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN POR PARTE DE LOS SUJETOS OBLIGADOS
 - 3.1. Análisis de las señas distintivas
 - 3.2. Análisis del nacimiento de la obligación de información por parte de los sujetos obligados

- IV. EL SECRETO PROFESIONAL EN LA TRANSPOSICIÓN DE LA DAC 6
- V. RÉGIMEN SANCIONADOR APAREJADO AL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN
- VI. CONCLUSIONES
- VII. BIBLIOGRAFÍA

III. ANÁLISIS DE LAS SEÑAS DISTINTIVAS Y DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN POR PARTE DE LOS SUJETOS OBLIGADOS

El desarrollo reglamentario de las señas distintivas y del nacimiento de la obligación de información, merece un análisis individualizado. Así, en el Proyecto reglamentario, se regula en su artículo 47 las señas distintivas que hacen que un mecanismo de planificación sea reportable.

3.1. Análisis de las señas distintivas

En este sentido, se pone de relieve que las señas distintivas son aquellas reguladas en el Anexo IV de la DAC 6, si bien se realizan una serie de matizaciones, de las cuales procedemos a comentar las más relevantes.

— En primer lugar, cabe diferenciar las **señas distintivas vinculadas a lo que se conoce como el criterio del beneficio principal**. En este tipo de señas distintivas, debe concurrir junto con el propio mecanismo un elemento subjetivo denominado «beneficio principal» y que se refiere expresamente a que el mayor objetivo de la adopción del mecanismo sea la obtención de un ahorro fiscal.

Estas señas distintivas aparecen recogidas en el **Anexo IV, Parte II de la DAC 6**, siendo las mismas:

«A. Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal

1. Un mecanismo en cuyo marco el contribuyente interesado o los participantes en dicho mecanismo se comprometen a respetar una cláusula de confidencialidad en virtud de la cual se les puede exigir que se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias.

2. Un mecanismo en cuyo marco el intermediario tiene derecho a percibir honorarios (o intereses, retribuciones destinadas a financiar costes y otros gastos) en relación con el mecanismo, los cuales se fijan en función de:

a) el importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo; o

b) el hecho de que se derive efectivamente o no de ese mecanismo un beneficio fiscal. Ello incluiría la obligación de que el intermediario devuelva total o parcialmente los honorarios cuando no se haya obtenido ni total ni par-

cialmente el beneficio fiscal previsto derivado del mecanismo.

3. Un mecanismo que cuente con una documentación o estructura sustancialmente normalizadas y que esté a disposición de más de un contribuyente interesado sin que sea necesario adaptarlo sustancialmente para su ejecución.

B. Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal

1. Un mecanismo en cuyo marco sus participantes adopten medidas artificiosas consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir sus obligaciones tributarias, en particular mediante la transferencia de dichas pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de su utilización.

2. Un mecanismo que tiene por efecto convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas.

3. Un mecanismo que incluye operaciones circulares que dan lugar a la "ida y vuelta" de fondos, en particular a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal o de operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares.»

En relación con el mecanismo contemplado en el Anexo A apartado 3, relativo a la vinculación de los honorarios del intermediario fiscal con el ahorro fiscal, el artículo 47.3 del Proyecto matiza que se entenderá cumplido este requisito cuando exista vinculación total o parcial de los honorarios al ahorro fiscal.

Así, la transposición interna de la normativa en su desarrollo reglamentario, dispone en el apartado 2 del artículo 47 del Proyecto, qué debe entenderse por beneficio principal. Para ello, expone que el concepto de «beneficio principal» debe entenderse cumplido, cuando el principal efecto o uno de los principales efectos del mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores o circunstancias pertinentes, sea la obtención de un ahorro fiscal.

Se entiende por ahorro fiscal, de acuerdo con la redacción reglamentaria como *cualquier minoración de la base o la cuota tributaria, en términos de deuda tributaria, incluyendo el diferimiento en el devengo de la misma, que hubiera correspondido si no se hubiese realizado el mecanismo transfronterizo sometido a declaración o cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponi-*

ble mediante la realización de dicho mecanismo. Igualmente se considerará ahorro fiscal la generación de bases, cuotas, deducciones o cualquier otro crédito fiscal susceptible de compensación o deducción en el futuro.

— En segundo lugar, nos encontramos con las **señas distintivas que no se encuentran vinculadas al criterio del beneficio principal**. Así, en el Apartado C, D y E de la Parte II del Anexo IV de la DAC 6, se regulan señas distintivas que de cumplir con las mismas el mecanismo, debe reportarse sin necesidad de que se observe el criterio del beneficio principal. Estas categorías de señas distintivas son:

- **Señas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas.** Como la creación de mecanismos que implique la deducibilidad de pagos transfronterizos efectuados entre dos o más empresas asociadas, la reclamación de deducciones por la misma depreciación o la reclamación de una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción.
- **Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real.** Como la creación de un mecanismo con el objetivo de menoscabar la obligación de comunicar la información establecida en las normas de aplicación de la legislación de la Unión, o un mecanismo que implica una cadena de titularidad formal no transparente mediante la interposición de personas, instrumentos o estructuras jurídicas.
- **Señas distintivas relativas a los precios de transferencia.**

En nuestra transposición interna, respecto de las señas distintivas vinculadas operaciones transfronterizas, destacar que se define como Impuesto sobre Sociedades a aquel que pueda considerarse idéntico o análogo del exigido por España. Así, se entenderá que se aplica un tipo 0 o casi 0 cuando el país o territorio de residencia del destinatario determine un nivel impositivo inferior del 1%.

En relación con las señas distintivas de intercambio automático de información y titularidad real, se debe precisar, que el Proyecto de modificación del RGGI dispone que se interpreta la seña distintiva de los mecanismos que puedan tener como objetivo menoscabar la obligación de suministrar información, aquellos que eludan remitir información sobre cuentas financieras de acuerdo con la DA 22ª de la LGT, por la que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras.

Por último, respecto de las señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia, se entenderá de acuerdo con el proyecto de RGGI que no concurre ninguna de las señas distintivas relativas a precios de transferencia previstas, cuando los valores del mecanismo hayan sido determinados por un acuerdo previo de valoración o de calificación y valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles, regulado en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

3.2. Análisis del nacimiento de la obligación de información por parte de los sujetos obligados

Respecto del nacimiento de la obligación de información de los mecanismos de planificación fiscal que contengan algunas de las señas distintivas expresadas *ut supra*, son objeto de regulación en el apartado 3 del artículo 46 del Proyecto de RGGI.

En este sentido, se pone de manifiesto que, nacerá la obligación de información cuando:

- **El mecanismo se ponga a disposición para su ejecución.** Al respecto, se entiende que se produce la puesta a disposición cuando el intermediario lo transmita y el obligado tributario acepte de forma definitiva la prestación de servicios. Para probar la puesta a disposición, podrán aportarse todos los medios de prueba admisibles en derecho, y en particular las hojas de encargo y aceptación, informes o facturas.
- **El mecanismo sea ejecutable cuando requiera ser modificado para su implementación.** Se considerará que el mecanismo es ejecutable cuando, una vez efectuada la modificación se haya puesto a disposición del obligado tributario.
- **Se haya realizado la primera fase de ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.** Se considerará que se ha producido la primera fase de ejecución de un mecanismo cuando se ponga en práctica generando algún efecto jurídico o económico.

IV. EL SECRETO PROFESIONAL EN LA TRANSPOSICIÓN DE LA DAC 6

La DAC 6 intenta buscar un equilibrio entre secreto profesional y la obligación de información de los intermediarios fiscales. No obstante, de acuerdo con el principio de subsidiariedad y proporcionalidad deja en manos de los Estados Miembros su concreción en el momento de la transposición interna.

En la Directiva, podemos leer en el artículo 8.bis Ter apartado 5:

«Ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información

(...)

Cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro. En estas circunstancias, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado.

Los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definen sus profesiones.»

De la lectura de lo dispuesto en la DAC 6 se pone de relieve que, aquellos sujetos que pudiesen ser considerados intermediarios, pero que de acuerdo con la regulación específica de su profesión estuviesen amparados por el deber de secreto profesional, podrían quedar exonerados de la obligación de declarar un determinado mecanismo de planificación, trasladándose dicha obligación al obligado tributario. En estos supuestos, el intermediario deberá informar fehacientemente de la dispensa al obligado tributario para que sea éste quien lo declare.

De la redacción de la Directiva, debe matizarse que, no se hace referencia a ninguna profesión en concreto, remitiéndose a la normativa interna de cada Estado Miembro. Motivo éste que exige una coordinación de las profesiones que más comúnmente pueden aflorar intermediarios fiscales a nivel de la Unión.

En España, no existe una regulación unificada de asesor fiscal, ni existe un código deontológico en el que se regulen sus derechos ni obligaciones. Existen profesiones, como economistas o abogados que son más proclives a ejercer como asesores fiscales, no obstante, éstos se ven huérfanos de una normativa reguladora común.

El Estatuto de Abogacía y el Código Deontológico de la profesión ponen de relieve el deber de secreto profesional de los abogados, no obstante. De acuerdo con esto, sólo aquellos colegiados ejercientes como abogados podrían ampararse en el mismo para negarse a la obligación de informar de aquellos mecanismos transfronterizos de planificación fiscal reportable.

Por ello, durante la primera fase de la transposición interna de la DAC 6, Colegios y Asociaciones profesionales exigieron una regulación común de la profesión del asesor fiscal y de sus prerrogativas. En este sentido, se

pronuncia la Asociación Española de Asesores Fiscales en su Papel 14 «La Transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6)», págs. 56 y 60:

«Recomendación: El legislador español debería considerar la regulación tributaria del secreto profesional, las exigencias internas del ordenamiento español y la posible distorsión del mercado —no solo español, sino europeo— que puede generar un ejercicio dispar de la opción de la dispensa y su alcance limitado al ejercicio profesional de la abogacía, estableciendo una regulación coherente de la misma (...)

Recomendación: Debería considerarse la conveniencia de iniciar los estudios y el análisis de la posible regulación sectorial de la profesión de asesor fiscal, de manera similar a lo acontecido con otras profesiones como la de auditor, así como de la posible renuncia expresa de la confidencialidad a efectos de revelación de esquemas potencialmente agresivos por parte del cliente.»

Al margen de las recomendaciones realizadas, en el Anteproyecto de modificación de la LGT, se regula la dispensa de obligación por amparo del secreto profesional, únicamente en el siguiente sentido:

«Se consideraran titulares del deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5) del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a dicha Directiva, con independencia de la actividad económica desarrollada, con respecto a los datos privados no patrimoniales y datos confidenciales a los que se refiere el artículo 93.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que reciban u obtengan de los obligados tributarios interesados en un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva.

El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.»

Lo que se observa de dicha regulación es que el legislador español no atiende a las directrices marcadas por la directiva, en el sentido de que debe ser el Estado miembro el que regule los límites y parámetros en los que el intermediario fiscal se ve amparado por el secreto profesional.

Con esta regulación no se atiende a las características concretas de los intermediarios y de las profesiones a las que afecta, de hecho se indica «independientemente de su profesión». De este modo, con la actual redacción, si no se adopta una regulación común del secreto profesional, sólo se verían amparadas aquellas profesiones en las que expresamente se reconoce el mismo y que en nuestra jurisdicción, alcanzaría a los abogados.

Con esta transposición, lo que hace es mantener las cosas tal y como estaban con carácter previo a la entrada en vigor de la DAC 6, de manera que el secreto profesional, sólo se ve amparado por aquellos datos privados no patrimoniales, suponiendo ésta una definición altamente

indeterminada y que no parece vaya a ser objeto de mayor regulación.

Lo que sí se hace en esta transposición, es establecer un mecanismo por el cual el obligado tributario puede exonerar al intermediario del deber de secreto profesional para que éste pueda revelar sin ningún impedimento a la Administración tributaria el mecanismo de planificación fiscal.

V. RÉGIMEN SANCIONADOR APAREJADO AL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN

Para el correcto análisis de la transposición a nuestro ordenamiento jurídico de la DAC 6 restaría por analizar la propuesta de régimen sancionador aparejado al incumplimiento de estas nuevas obligaciones de información de los mecanismos internacionales de planificación fiscal.

En la exposición de motivos del Proyecto de modificación del RD, así como en la Disposición transitoria del Anteproyecto de Ley se dispone que, pese a que la normativa objeto de transposición se aplicará a partir del 1 de julio de 2020, deberán declararse todos los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal adoptados desde el 25 de junio de 2018. Tal y como puede leerse en la Disposición transitoria del Proyecto de modificación del RGGI:

«Los mecanismos transfronterizos cuyo deber de declaración haya nacido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 46.3 del 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, entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020 deberán ser objeto de declaración en los meses de julio y agosto de 2020.»

Así, mecanismos que en 2018 o 2019 han sido adoptados deben ser reportados. No obstante, en dichos periodos no estaba vigente ningún régimen sancionador aparejado al incumplimiento de la obligación de información. Por ello, resulta más que cuestionable que el régimen sancionador que se acuerda en el Anteproyecto de modificación de la Ley General Tributaria resulte aplicable al incumplimiento de las obligaciones, o a un cumplimiento parcial por error en la declaración de mecanismos adoptados con anterioridad a la entrada en vigor del régimen sancionador. Así lo ha entendido también la Asociación de Asesores Fiscales en su ya mencionado Paper nº 14 de 2019, en el que puede leerse en su página 69 lo siguiente:

«Debemos hacer constar, sin embargo, que dicho régimen sancionador, no puede ser aplicable en su integridad a cualquier situación afectada por la obligación de revelación de mecanismos transfronterizos. En especial, consideramos que el régimen sancionador no puede resultar aplicable en

aquellas situaciones en las que la Directiva prevé la necesidad de comunicar los mecanismos transfronterizos ocurridos desde la entrada en vigor de la Directiva hasta el momento en que se apruebe el régimen interno de sanciones correspondientes a la obligación de revelación del mecanismo. No sólo se estaría aplicando una sanción a una obligación de contenido imposible, pues la Directiva no crea obligaciones directamente exigibles a los intermediarios fiscales, sino que únicamente impone obligaciones a los Estados miembros para su correcta transposición; además, se estaría habilitando la aplicación retroactiva de dichas sanciones, lo que contraviene no solo el principio de tipicidad (nulla poena sine legge) sino también las exigencias constitucionales de muchos Estados miembros y las derivadas de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.»

Desgraciadamente, en el Anteproyecto de Reforma de la LGT nada se dice respecto de la prohibición de la aplicación del régimen sancionador con carácter retroactivo, pese a que resulta manifiesto, teniendo en cuenta las normas rectoras, tanto de nuestro sistema de Derecho como del de la Unión Europea, que no es posible aplicar sanciones, respecto de infracciones que no estaban tipificadas en el momento de su comisión. Una aplicación extensiva del sistema sancionador a hechos acaecidos antes de la transposición, podría ser objeto de denuncia ante la Comisión Europea, como ya ha ocurrido con el régimen sancionador aparejado al incumplimiento de la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero a través del Modelo 720.

Otro de los aspectos a destacar en relación con la cuantificación de las sanciones es el de su cuantificación. El Anteproyecto de modificación de la Ley General Tributaria, dispone en la Disposición Adicional 24 que no presentar en plazo la comunicación del mecanismo o presentarlo fuera de plazo puede suponer una infracción de una multa pecuniaria de un máximo equivalente a los honorarios percibidos o a percibir o al valor del efecto fiscal derivado del mecanismo transfronterizo, dependiendo de si el infractor es el intermediario o el obligado tributario.

Así, para aquellos supuestos en que el obligado a presentar la declaración ante la Administración del mecanismo de planificación fiscal sea el obligado, se establece que el límite máximo de la infracción será su valor fiscal, entendido como:

«Tendrá la consideración de valor del efecto fiscal el resultado producido, en términos de deuda tributaria, del mecanismo declarado que deberá incluir, en su caso, el ahorro fiscal determinado de acuerdo con lo previsto en el artículo 47.2 de este Reglamento.»

Así, se entiende por ahorro fiscal, básicamente, cualquier minoración en la base o la cuota tributaria en términos de la deuda tributaria, así como la generación de bases, cuotas, deducciones o cualquier otro crédito fiscal susceptible de compensación o deducción.

En estos casos, la sanción máxima se cuantificará en el importe que la Administración considere como «defraudatorio». Matizar que, dentro del importe del ahorro fiscal, también incluye diferimientos en el devengo obtenidos por la implementación del mecanismo, encontrándonos aquí con la fina línea que existe entre economía de opción y fraude fiscal.

Este límite máximo a la hora de determinar la multa pecuniaria derivada de la falta de declaración del mecanismo, supone *per se*, una investigación en sí misma de la cantidad que la Administración entiende defraudada, lo que podría entenderse como una afirmación tácita de que todos los mecanismos declarados son defraudatorios, por suponer un ahorro fiscal. Cabe plantearse si acto seguido a la cuantificación del ahorro fiscal, se abrirá un procedimiento de investigación y comprobación de la obligación tributaria, aparejándose una liquidación por ese «ahorro fiscal» y otra sanción, esta vez por el incumplimiento de obligaciones fiscales sustantivas.

Mayor complejidad si cabe lleva aparejada la cuantificación del límite máximo en aquellos casos en que el sujeto obligado sea el propio intermediario fiscal. En estos supuestos se establecen como límites máximos los honorarios percibidos o a percibir por la adopción del mecanismo.

Además, para facilitar la actuación investigadora de los honorarios «percibidos o a percibir», la Disposición Adicional vigésimo cuarta dispone que:

«A efectos de la aplicación de los límites máximos anteriores, el infractor deberá aportar prueba fehaciente de la concurrencia y magnitud de los mismos.»

Así, en estos supuestos, el sujeto infractor no solo va a tener que declarar tarde o temprano el mecanismo que pudiese considerarse como defraudatorio, sino que además va a tener que demostrar cuáles fueron los honorarios percibidos por la adopción del mismo. Aquí nos encontramos con un problema añadido, esto es, con la distinción de los honorarios que puede percibir un profesional por sus servicios de asesoramiento e intermediación. Hay situaciones en las que se perciben honorarios con carácter recurrente por un asesoramiento continuado y no sólo por la realización de una operación o la adopción de un mecanismo puntual. Estos servicios recurrentes o de iguala son facturados periódicamente por el intermediario, pudiendo incluir un amplio abanico de servicios y sin que sea el único servicio prestado el de creación o puesta en funcionamiento del mecanismo de planificación fiscal. Para estos casos, la norma queda huérfana, siendo altamente indeterminado cuál puede

ser el importe máximo de la sanción impuesta, consecuencia del todo desaconsejable, sobre todo en la regulación de un sistema punitivo como este.

Como podemos observar, en materia sancionadora, el régimen de infracciones aparejado al incumplimiento de la obligación de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, se encuentra en un estado todavía primigenio y altamente indeterminado. Por ello, considero necesario que se proceda a detallar de forma concreta cuál es el alcance del mismo y cuáles serán los mecanismos que adoptará la Administración tributaria para la cuantificación del importe máximo de las multas pecuniarias.

VI. CONCLUSIONES

La Directiva de intermediarios fiscales, indica en su propio expositivo que la misma se adopta basándose en los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad⁽¹⁾:

«Dado que el objetivo de la presente Directiva, a saber, la mejora del funcionamiento del mercado interior al desalentar la utilización de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva, no puede ser alcanzado de manera suficiente por los Estados miembros, sino que, debido a que apunta específicamente a los sistemas desarrollados para aprovechar potencialmente las ineficiencias del mercado originadas por la interacción entre las diferentes normas fiscales nacionales, puede lograrse mejor a escala de la Unión, esta puede adoptar medidas, de acuerdo con el principio de subsidiariedad establecido en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea. De conformidad con el principio de proporcionalidad establecido en el mismo artículo, la presente Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dicho objetivo, especialmente dado que se limita a mecanismos transfronterizos que abarcan más de un Estado miembro o un Estado miembro y un tercer país.»

En el cumplimiento de dichos principios se impone a los Estados miembros la obligación de que sea éstos quienes adopten de manera coordinada las medidas concretas y específicas en las que se deben materializar la obligación de información de los mecanismos transnacionales potencialmente agresivos por parte de los intermediarios fiscales o por parte de los obligados tributarios en su defecto. No obstante, el Proyecto y Anteproyecto de transposición de la Directiva que hemos analizado no son en ningún caso concretos, remitiéndose para aquellos elementos más importantes, a la propia DAC 6. Todo ello, pese a que la Directiva expresamente indica que deben ser los Estados miembros los que regulen, entre otros, el encaje del secreto profesional o las señas distintivas atendiendo a su ordenamiento jurídico tributario.

(1) Considerando (19) 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.

Esta falta de concreción también es patente en la regulación del régimen sancionador aparejado al incumplimiento de la obligación de información por parte de los intermediarios fiscales o de los propios obligados tributarios. En este sentido, se establecen unas sanciones máximas vinculadas a la cuantía de los honorarios percibidos por la planificación del mecanismo, que deja muchos cabos sueltos a la hora de cuantificar cuál puede ser el importe máximo de la misma. Lo mismo ocurre al vincular el importe máximo de la sanción con el importe del ahorro fiscal, pues para su cuantificación resultará necesario el inicio de unas actuaciones de comprobación por parte de la Administración, lo que presumiría al menos tácitamente que los mecanismos declarados por los propios obligados tributarios serían defraudatorios.

De acuerdo con la actual redacción de la transposición de la Directiva, de entre las finalidades expuestas para la creación de estas obligaciones de información, tanto preventiva como disuasiva del fraude fiscal, en la práctica solo puede observarse el cumplimiento de la finalidad disuasoria.

Así pues, la escasa regulación del secreto profesional como causa de exoneración de la obligación de declarar, así como la dispensa del cumplimiento de este deber que puede otorgar el propio obligado tributario al intermediario obligado a declarar, ponen de manifiesto que la verdadera finalidad de la creación de esta obligación es que los intermediarios fiscales, acaben evitando todas aquellas operaciones de planificación fiscal que puedan suponer un verdadero ahorro a su cliente, eliminándose de facto la economía de opción.

VII. BIBLIOGRAFÍA

— 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/UR 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.

— 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.

— 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.

— GIL GARCÍA, E., JIMÉNEZ-VALLADOLID, D. *Análisis del impacto de la Directiva de Intermediarios en la profesión del asesor fiscal a propósito de la aprobación de la Directiva 2018/822-DAC 6*. Desayuno de trabajo. Julio 2018

— GARCÍA PRATS, A., MONET CHAIR, J. *Paper 14. La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6)*. AEDAF. Mayo 2019

— ROMERO PLAZA, C. J. «Compliance tributario y secreto profesional. Análisis de los elementos que formarán parte de la nueva obligación de información de los intermediarios fiscales sobre determinados mecanismos transfronterizos potencialmente abusivos». *Carta Tributaria Revista de Opinión* número 47. Wolters Kluwer, Febrero 2019.