

## 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 elusivos

Carlos J. Romero Plaza

Doctor en Derecho por la Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir  
Abogado y Socio Director Arttax Abogados

**Resumen:** Con la entrada en vigor de la Directiva sobre Intermediarios Fiscales, se inicia el plazo para la transposición de ésta en los diferentes Estados Miembros de la Unión Europea. Los objetivos que persigue esta Directiva son, el fomento de la cooperación interestatal en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, así como de la transparencia de las operaciones transfronterizas. La regulación interna de la Directiva, entraña grandes retos en materia de coordinación por parte de los Estados para evitar asimetrías en la regulación de las obligaciones que tienen que cumplir los intermediarios fiscales a la hora de informar a las autoridades fiscales de los mecanismos transnacionales agresivos. Así, una de las materias que merece gran atención es la adecuación del secreto profesional para cumplir con las nuevas obligaciones de información, al mismo tiempo que se garantiza el mismo. En este artículo, se ponen de relieve los desafíos a los que se debe hacer frente para cumplir con los objetivos impuestos por la Directiva 2018/822 antes de que finalice el plazo de transposición el 31 de diciembre de 2019.

**Palabras clave:** Compliance tributario; Directiva sobre Intermediarios Fiscales; DAC 6; secreto profesional; lucha contra el fraude fiscal

**Abstract:** With the entry into force of the Council Directive of tax intermediaries, initiates a new deadline to transpose the Directive into national law. The objectives pursued with this Directive are the promotion of interstate cooperation in the detection and combating of tax fraud, as well as the transparency in cross-border arrangements. The national regulation of the Directive involves great challenges in order to coordinate the actions implied by the different Member States to avoid asymmetries with the obligations that must fulfill tax intermediaries. One of the issues that must be addressed is the legal professional secrecy, to achieve the information obligations about the reportable cross-border arrangements and as the same time protect that privilege. In this article, it has been highlighted the obstacles that has to be faced by the Member States in order to achieve the objectives that are set in the Directive 2018/822, before the transposition deadline, the 31<sup>st</sup> of December 2019.

**Keywords:** Tax compliance; Council Directive of tax intermediaries; DAC 6; professional secrecy; combating of tax fraud

### I. INTRODUCCIÓN

El pasado 25 de julio de 2018, entró en vigor la *Directiva 2018/822 en relación con el intercambio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con determinadas operaciones transfronterizas*, también conocida como **DAC 6 (1)** o **Directiva sobre intermediarios fiscales**.

La DAC 6 establece un plazo de aproximadamente 18 meses (hasta el 31 de diciembre de 2019) para que los Estados

miembros de la Unión Europea transpongan en sus ordenamientos internos las directrices recogidas en la Directiva respecto de la obligación de información por parte de los intermediarios fiscales, debiendo empezar a informar éstos sobre determinadas operaciones transfronterizas que se califiquen como abusivas, a partir del 1 de julio de 2020.

La finalidad de la Directiva sobre intermediarios fiscales es iniciar una nueva era de transparencia fiscal. Basándose en las conclusiones del Plan BEPS (2), se busca fomentar el intercambio transfronterizo de información, con la intención de generar un mecanismo que permita detectar en las diferentes economías internas la evasión de rentas gravables y sirva al mismo tiempo como mecanismo disuasorio a la hora de confeccionar este tipo de estructuras.

Ciertamente, los Estados Miembros se enfrentan a un gran reto a la hora de adecuar su normativa interna a este nuevo abanico de obligaciones. Las relaciones entre intermediarios fiscales (mayoritariamente asesores fiscales, economistas, abogados y auditores) y los contribuyentes van a verse modificadas de manera radical. La necesidad de crear protocolos de actuación para adecuarse a las nuevas obligaciones se presenta como una obligación a la que deben adherirse prácticamente la totalidad de los intermediarios fiscales que operen en el ámbito de aplicación de la Directiva.

Estos protocolos y mecanismos de control deben tener un alcance amplio, superando incluso a los que se prevén en la *Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo*, que afecta entre otros, a auditores, abogados y procuradores que tengan conocimiento de la existencia de un posible supuesto de blanqueo de capitales.

Esta serie de obligaciones, que forman parte de lo que se conoce como *Compliance tributario*, supondrán en el futuro próximo la necesidad de formación de todos los profesionales que intermedien en la práctica del asesoramiento fiscal y tributario, a las que se les unirá el ya asentado cumplimiento del *Compliance penal*, que permite evitar la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Los **pilares básicos** a desarrollar por parte de los Estados miembros durante el 2019 **para implantar satisfactoriamente la DAC 6** en sus ordenamientos jurídicos son dos:

1. El **establecimiento de protocolos de actuación entre los obligados tributarios y los intermediarios fiscales**, para que sean capaces de detectar esquemas de tributación transfronteriza agresiva y abusiva, a la vez que reporten tales operaciones mediante formularios capaces de recoger de manera clara y directa los mecanismos reportables, y

2. La **canalización de la información recibida** por cada Estado miembro para su transmisión entre todos los países de la Unión Europea.

Tal y como procederemos a desarrollar, los **desafíos** que durante este año 2019 se plantean para todas las economías de la Unión Europea en la correcta transposición de la DAC 6 son, entre otros: la **unificación de criterios de identificación de mecanismos internacionales abusivos o potencialmente agresivos**, la **correcta definición de los conceptos intermediarios fiscales y mecanismos potencialmente elusivos** para evitar cualquier tipo de ventaja o discriminación entre estados miembros, y el **encaje del secreto profesional con la obligación de información** de los intermediarios fiscales.

## II. PROCEDIMIENTO INFORMATIVO DE LAS ESTRUCTURAS ABUSIVAS TRANSFRONTERIZAS Y DEFINICIÓN DE CONCEPTOS BÁSICOS

El primero de los elementos a analizar para realizar la transposición de la Directiva de intermediarios fiscales, debe ser el **procedimiento que deben seguir los sujetos obligados, para informar de aquellos mecanismos que son considerados como potencialmente elusivos o dañinos**.

El ejemplo comúnmente utilizado para hacer referencia a una conducta potencialmente elusiva sería:

- Sociedad A residente en un país con tributación elevada.
- Sociedad B residente en un país con tributación más laxa, a la que se le aplican tipos impositivos muy reducidos o incluso donde el tipo de gravamen es 0.

— Sociedad A y B tienen vinculación.

— Sociedad B factura gastos a sociedad A, considerados como deducibles en el Estado de residencia de A y cuyo reconocimiento como rendimiento en el país de residencia de B implica una nula o escasa tributación. Teniendo en cuenta que la finalidad de aflorar estos gastos es puramente la minorar la tributación en A.

Pues bien, un aspecto clave que debe quedar perfectamente delimitado en la transposición interna es, cómo se van a declarar estas operaciones tanto de manera interna como en el resto de Estados miembros. El lenguaje de los reportes que deban emitirse a la Administración tributaria también debe cuidarse. Por un lado, tienen que adecuarse los conceptos jurídicos tributarios para encajarlos en el ordenamiento interno y facilitar la obligación de información. Por otro lado, debe poder traducirse a una lengua común para los Estados Miembros todos los reportes que se remitan por parte de los intermediarios u obligados tributarios en cada una de las, hasta 22 lenguas oficiales que existen en la Unión Europea, como, por ejemplo, al inglés. De manera que, todos los formularios internos deberían estar en las lenguas oficiales del país y/o región y en una lengua común que permita una traducción cuasi automática de la información facilitada para poder contrastar la información interestatal que se reciba.

En segundo lugar, y directamente relacionado con la necesidad de adecuar los formularios y la información contenida en ellos, se debe tener presente la relevancia de **determinar los mecanismos por los que los Estados Miembros van a remitir e intercambiar la información recibida entre los mismos**. Ya hemos avanzado que la Directiva sobre intermediarios fiscales, impone dos retos para su transposición interna:

— Respecto a la obligación de información que se debe exigir e informar por los propios intermediarios fiscales o por los obligados tributarios en los casos de exención de los intermediarios y,

— Respecto a la obligación de los Estados Miembros de tratar esta información e intercambiarla de manera adecuada evitando divergencias entre los mismos.

Para una correcta transposición, se debe plantear un enfoque de arriba abajo, es decir, se debería empezar por coordinar cuáles serán los mecanismos interestatales de intercambio de información y cuál será la información que en ellos se facilitará para poder, posteriormente, regular cuáles serán las obligaciones exigibles a los intermediarios fiscales respecto de las operaciones que deban declararse.

Para llevar a cabo esta regulación coordinada, resultaría de gran utilidad el consenso previo entre los Estados Miembros para que se fijen estas materias básicas que serán, en definitiva, las que garanticen el éxito de la Directiva y el fomento de las relaciones cooperativas entre los países de la Unión.

Junto con la creación *ad hoc* de una Comisión que permita la coordinación entre administraciones tributarias del procedimiento de intercambio de información, resulta igual de importante proceder de manera conjunta a la definición de determinados conceptos clave, para el cumplimiento de la obligación de información de mecanismos transfronterizos cuyas señas distintivas sean potencialmente elusivas (3). Esta definición, no sólo la debe hacer cada Estado Miembro, pues de lo contrario las asimetrías en el cumplimiento de la DAC 6 estarán garantizadas.

El primer elemento a definir debe ser **qué se considera mecanismo**. La versión traducida al español de la DAC 6 ha utilizado el término mecanismo (en inglés, *arrangements*) para referirse a aquellos presupuestos de hecho sobre los que se genera obligación de informar. Para dar forma a los mecanismos reportables debe tenerse en cuenta cuál será la definición que realicen otros Estados Miembros, para evitar que existan Estados en los que no exista obligación de reportar determinadas operaciones que sí lo sean en otros.

Se debe llamar la atención en el hecho de que, los mecanismos reportables, son valorados con carácter previo por los obligados a informar. Pero, estaríamos ante la valoración económica meramente estimativa de la operación, sin que pueda utilizarse tal valoración, dado su carácter provisional, por parte de las administraciones tributarias como una declaración o autoliquidación realizada por el contribuyente, debiendo ser valorada, si procede, de manera posterior por la Administración interna, de acuerdo con los procedimientos establecidos para la investigación y determinación de las obligaciones tributarias.

El segundo concepto a definir debe ser **qué se considera un mecanismo transfronterizo (*cross-border arrangement*)**. La Directiva dispone que serán aquellos en los que:

- No todos los participantes tengan la residencia fiscal en la misma jurisdicción.
- Un establecimiento permanente vinculado a alguno de los participantes esté establecido en una jurisdicción diferente y el mecanismo forme parte del negocio del establecimiento permanente.
- Al menos uno de los participantes del acuerdo lleve a cabo una actividad en una jurisdicción diferente sin que éste sea residente por motivos fiscales o cree un establecimiento permanente en otra jurisdicción.
- Al menos uno de los participantes tenga residencia fiscal doble por motivos fiscales.
- Un mecanismo pueda tener un posible impacto en el intercambio automático de información o en la identificación del beneficiario real.

Además, la directiva dispone que, la planificación fiscal transfronteriza incluye a todo tipo de obligados tributarios, personas físicas, jurídicas o entes sin personalidad jurídica propia como los *trust*.

El tercer elemento a identificar sería **cuándo un mecanismo transnacional resulta reportable**. Para ello, la Directiva, establece una serie de características o señas distintivas (*hallmarks*), que determinan el carácter supuestamente elusivo de un determinado mecanismo transfronterizo. La Directiva pone de manifiesto que, son reportables aquellos mecanismos que cumplan algunas de las señas distintivas señaladas en el Anexo IV, letras A-E. Y que, además, en el caso de las señas distintivas relativas a las categorías contempladas en las letras A-B y algunas de la letra C, debe cumplirse además con el requisito de que el mecanismo se haya creado con el objetivo principal de obtener una ventaja fiscal.

De manera resumida, las cinco categorías de señas distintivas son:

— **Categoría A:** Señas distintivas generales vinculadas al test del beneficio principal (finalidad principalmente elusiva). En esta categoría se engloban, mecanismos que den lugar a actuaciones en las que:

- 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 puede proporcionarles una ventaja fiscal.
- El intermediario tiene derecho a percibir honorarios en relación con el importe del beneficio fiscal o de un hecho de que se derive efectivamente o no de ese mecanismo, un beneficio fiscal.

— **Categoría B:** Señas distintivas generales vinculadas al test del beneficio principal (finalidad principalmente elusiva). En esta categoría se englobarían los siguientes mecanismos:

- 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.
- Mecanismo que tenga por efecto convertir la renta en capital, donación u otra categoría de renta cuya tributación sea más beneficiosa.
- Mecanismo que incluya operaciones circulares que den lugar a la «ida y vuelta» de fondos a través de sociedades interpuestas que no desempeñen ninguna otra función comercial principal, u operaciones que se compensan o anulan mutuamente.

— **Categoría C:** Señas distintivas vinculadas a operaciones transfronterizas.

- Mecanismos que impliquen la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas cuando se cumplan alguna de estas condiciones (este sería el ejemplo que hemos indicado al inicio del apartado):
  - El destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción.
  - Aunque el destinatario resida en alguna jurisdicción, ésta no aplique ningún impuesto sobre sociedades o su

tipo sea 0 o sea residente en una jurisdicción calificada como no cooperadora por los Estados Miembros o en el marco de la OCDE.

- El pago se beneficia de una exención total o de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción de destino.
- Se reclaman deducciones por la misma depreciación del activo en más de una jurisdicción.
- Se reclama una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción.
- Existe un mecanismo que incluye transferencias de activos en el que hay una diferencia significativa en el importe considerado como pagadero como contrapartida por los activos en las jurisdicciones implicadas.

— **Categoría D:** Señas distintivas relativas al intercambio automático de información y titularidad real. En relación con esta categoría, serán reportables aquellos mecanismos que tengan como intención menoscabar la obligación de comunicación de información o que traten de dar opacidad a los titulares reales mediante la interposición de instrumentos o estructuras jurídicas.

— **Categoría E:** Señas distintivas relativas a los precios de transferencia. Estas señas incluyen mecanismos que conlleven la utilización de un régimen de protección unilateral, de transmisión de activos intangibles difíciles de valorar cuando no existen comparables y de transferencias transfronterizas entre sociedades del grupo que puedan considerarse dudosas atendiendo a los resultados de explotación futuros de los ordenantes de las transferencias.

Como vemos, nos encontramos ante mecanismos definidos de forma amplia, en los que se incluyen conceptos jurídicos indeterminados, dado el carácter abierto de los elementos que forman las señas distintivas de cada una de las categorías. A esto, debe unirse el elemento subjetivo de debe concurrir con las señas distintivas de las categorías A-B y parcialmente C, en las que se exige, además, que el objetivo principal del mecanismo sea la obtención de una ventaja fiscal. Por ello, tal y como propone la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), en las observaciones realizadas en el trámite de consulta pública previa sobre la transposición al derecho español de la Directiva 2018/822, resultaría de gran relevancia realizar una lista de mecanismos calificados como blancos/grises/negros en función de la gravedad del comportamiento detectado. Así, estas listas deberían redactarse con carácter comunitario y no meramente interno, para facilitar la tan deseada coordinación interestatal respecto del efectivo cumplimiento de las obligaciones derivadas del intercambio automático de información de mecanismos transfronterizos potencialmente elusivos.

El cuarto concepto que necesariamente debe definirse de manera clara es, **qué se entiende por intermediario fiscal (tax intermediary)**. De acuerdo con la Directiva 2018/822, un intermediario es cualquier persona que diseña, promociona, organiza o pone en condiciones de funcionamiento o implementación de un mecanismo transnacional considerado reportable. Un intermediario puede ser tanto una persona física, como jurídica. Por ejemplo, la directiva nombra a contables, asesores, abogados, los propios bancos, etc. Intermediarios, serían aquellas personas cuyos servicios se centran en diseñar mecanismos fiscales transnacionales a sus clientes, y cuando estos mecanismos cumplan con alguno de los criterios (señas distintivas) que los hagan reportables, deberán informar de éstos a las autoridades fiscales de su Estado de residencia. Además, dentro de los intermediarios, se incluirían también a aquellas personas que, aunque no hayan creado el mecanismo reportable, ayuden, asistan o aconsejen directa o indirectamente sobre los mismos.

Como vemos, el espectro de intermediario es amplísimo, pudiendo estar involucrados en la obligación de información múltiples profesionales encargados del asesoramiento legal, fiscal, financiero o contable de individuos (tanto personas físicas como jurídicas) que realicen operaciones que puedan ser consideradas abusivas en el marco internacional. Resulta de vital importancia, una definición de los sujetos obligados a informar de estas operaciones, para evitar duplicidades de información, o disparidades entre estados sobre los sujetos obligados a reportar.

La directiva determina unos supuestos en los que los intermediarios no están obligados a informar a las autoridades fiscales, debiendo ser los obligados tributarios (*Relevant Taxpayer*) quienes suplan esta obligación. Los casos en los que se exonera de la obligación de información a los asesores fiscales es:

- Cuando no sea un intermediario de la Unión Europea.



- Cuando no haya intervenido ningún intermediario, como pudiera ser el caso de un acuerdo interno de la compañía.
- Cuando se le comunique al obligado tributario que el intermediario queda amparado por el secreto profesional.

Esta obligación de información choca frontalmente con el derecho del secreto profesional del que gozan algunas profesiones, como la de abogado. La adecuación entre la obligación de información y el secreto profesional o el secreto comercial o industrial, es uno de los desafíos a los que se enfrenta la transposición de la directiva, como comentaremos en apartados siguientes.

### **III. RETOS Y RIESGOS QUE SE PLANTEAN EN LA IMPLEMENTACIÓN INTERNA DE LA DIRECTIVA DE INTERMEDIARIOS FISCALES**

El desafío más importante al que van a tener que hacer frente los Estados Miembros en la adecuación interna de su normativa es la **coordinación interestatal**. Como ya hemos apuntado, la transposición de esta directiva pasa por una implementación diferente a la que estamos acostumbrados. Normalmente la transposición normativa se hace desde un enfoque interno: cada Estado miembro implementa la Directiva adecuando más o menos su normativa propia y posteriormente da cuenta de la implementación realizada. Este enfoque no parece que vaya a servir en la transposición interna de la DAC 6, dada la ambiciosa propuesta que en ella se contiene.

Para el correcto funcionamiento de la misma, deben ser los Estados Miembros, los que se pongan de acuerdo sobre los procedimientos que van a seguir una vez hayan obtenido la información por parte de los intermediarios o de los propios obligados tributarios en aquellos casos en los que los intermediarios gocen de exención. El tratamiento de la información que cada Estado reciba, las obligaciones que internamente se impongan y las sanciones que del incumplimiento de esta obligación se deriven van a marcar la posibilidad de alcanzar los objetivos de la DAC 6: luchar y prevenir contra el fraude fiscal, fomentar la transparencia y el intercambio colaborativo de información entre Estados Miembros.

Se debe tener presente que una misma operación puede ser reportada, en la mayor parte de los casos, por varios intermediarios con residencia fiscal en diferentes Estados miembros. Para estos casos, la Directiva dispone que cuando haya más de un intermediario, la obligación de información recae en todos los intermediarios involucrados en el mecanismo. Un intermediario, puede estar exento de cumplir con la obligación si demuestra que esa información ya ha sido presentada a las autoridades fiscales por parte de otro intermediario involucrado en la operación. Cuando hay más de un obligado tributario involucrado, la Directiva, impone la obligación, en primer lugar, en el obligado tributario que acordara el mecanismo y después en el que lleve a cabo la implementación.

Este mecanismo, como vemos, es altamente indefinido y el temor a ser sancionado puede hacer que la información sea reportada por todos los intermediarios fiscales, los cuales no necesariamente lo harán en igual sentido. Ante lo novedoso de esta obligación resulta necesaria una alta determinación de los sujetos obligados en las diferentes situaciones en las que se puedan encontrar:

- cuando haya más de un obligado tributario involucrado,
- cuando existan intermediarios de diferentes países,
- en supuestos en los que se exonere de obligación a los intermediarios, o
- cuando el cumplimiento por parte de un intermediario exime al resto de intermediarios de cumplir con la obligación de información.

Ante este tipo de situaciones, es necesario que se pongan en marcha por parte de la Administración tributaria campañas informativas para todos los intermediarios fiscales que puedan verse obligados a cumplir con estas nuevas obligaciones.

El **sistema sancionador** que lleva aparejado también va a ser un elemento determinante a definir. Sanciones muy elevadas o desproporcionadas, como las que actualmente se aplican en nuestro país por incumplir la obligación formal de declarar bienes y derechos en el extranjero, pueden causar graves perjuicios en la aplicación práctica de la Directiva. Por un lado, los intermediarios, por miedo a ser sancionados, declararán operaciones de forma masiva, duplicando información e informando

de operaciones que se escapen del ámbito de aplicación de la Directiva. Por otro lado, la divergencia entre la regulación del sistema sancionador por los Estados Miembros, puede dar lugar a asimetrías entre los mismos, al fomentar el establecimiento de determinados mecanismos en aquellas jurisdicciones con sistemas sancionadores más laxos.

En relación con la adecuación del sistema sancionador, se debería valorar la posibilidad de no sólo desincentivar su incumplimiento mediante sanciones elevadas que hagan de efecto disuasorio, sino también de premiar su correcto cumplimiento. Pese a que no sea común que se proceda a realizar campañas de concienciación mediante la promoción de incentivos fiscales, debería valorarse la posibilidad de que se promocionara esta nueva obligación a nivel comunitario mediante la concesión de una serie de ventajas a diferentes niveles (reputacionales, financieros o fiscales).

Otro de los puntos a tener en consideración es el tratamiento que por parte de los Estados se va a dar de la información que se reporte a las diferentes autoridades fiscales. Debe partirse de la premisa de que, los mecanismos transfronterizos que son objeto de información no suponen *per se* una conducta elusiva y sancionable. Esta información, tiene un carácter meramente potencial y debe ser investigada por las autoridades fiscales afectadas para comprobar si efectivamente se ha producido la vulneración del ordenamiento jurídico interno. Además, debe tenerse en cuenta que, la cuantificación que se realice por parte de los intermediarios también es orientativa y no puede tomarse como cierta por parte de las autoridades fiscales. Los intermediarios o los obligados tributarios, sobre todo durante los primeros periodos de obligación, procederán a informar sobre muchísimas operaciones por primera vez, seguramente más de las estrictamente necesarias, dada la incertidumbre inherente al cumplimiento primigenio de esta obligación. Por ello, las autoridades fiscales, a nivel interno y comunitario deben revisar aquellas operaciones y no dar por sentado que el mero reporte de éstas implica que se ha infringido el ordenamiento jurídico. Poder implementar correctamente esto, es de vital importancia, pues de lo contrario, recaerá sobre los propios intermediarios la labor que en última instancia debe quedar en manos de las administraciones tributarias, esto es, la vigilancia en la correcta aplicación de los tributos.

La Administración tributaria española, ha informado que el hecho de que en un primer momento las autoridades fiscales no revisen un mecanismo reportado, no significa que éste se considere adecuado, pero remarcamos, tampoco debe considerarse lo contrario. Las autoridades españolas hacen hincapié en la facultad revisora de éstas, para comprobar todas las operaciones de las que se informen cuando se vea involucrada nuestra jurisdicción. En este punto, consideramos necesario establecer un límite de esta facultad revisora, para proteger el principio de seguridad jurídica. Un límite lógico sería el plazo de prescripción de la administración para determinar la deuda tributaria. Ahora bien, ¿desde cuándo se empieza a contar este plazo de prescripción? Pudiera ser desde el momento en el que surge la obligación de ingresar, o pudiera ser que el plazo de prescripción empezara a contar desde el momento en el que se informa a la administración tributaria por parte del intermediario o el obligado tributario del mecanismo. Este punto, debe ser perfectamente delimitado en la transposición, para evitar que se vea vulnerado el principio de seguridad jurídica y una determinada operación pueda resultar eternamente revisable.

De acuerdo con lo anterior, hay muchos desafíos a los que se enfrentan las autoridades nacionales a la hora de su implementación. Para cumplir con los retos que la DAC 6 exige, es necesario llegar a un acuerdo sobre cuál es el enfoque que van a seguir los Estados Miembros. La transposición puede hacerse de «mínimos», es decir, limitándose a cumplir con las obligaciones impuestas en la Directiva, o ir más allá y ampliar internamente las obligaciones a cumplimentar por los sujetos obligados a reportar esta información. Una transposición descoordinada puede derivar en que algunos Estados Miembros implementen la Directiva de manera ampliada, exigiendo, por ejemplo, que se reporten no sólo los mecanismos transfronterizos sino también los estrictamente nacionales, mientras que otras jurisdicciones pueden acotar la transmisión a los mínimos exigidos por la Directiva, imponiendo a sus residentes fiscales que informen simplemente sobre las operaciones transfronterizas consideradas como potencialmente elusivas.

Estas disparidades darían lugar a lo que denominamos como «*intermediary shopping*», localizando en determinadas jurisdicciones con normativa más laxa aquellas operaciones que pudieran considerarse como potencialmente elusivas, lo que, en consecuencia, supondría distorsionar la eficacia de los objetivos buscados por la Directiva. Es más, la exigencia de unas obligaciones máximas en unos Estados respecto de otros, podría incluso vulnerar los derechos y libertades consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea de libre circulación de personas, capitales o de libertad de establecimiento.

#### **IV. ENCAJE DEL SECRETO PROFESIONAL EN LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN DE**

## **LOS INTERMEDIARIOS FISCALES**

Un aspecto que goza de especial relevancia en la regulación de la obligación de información de mecanismos transfronterizos potencialmente elusivos es el **encaje del secreto profesional en el correcto cumplimiento de estas obligaciones.**

La propia Directiva dispone que, quedan exonerados de cumplir con la obligación de información aquellos intermediarios que queden amparados por el secreto profesional. En estos casos, deben ser los obligados tributarios los que informen del mecanismo.

De acuerdo con lo establecido en la Directiva, el intermediario atendiendo a su profesión y la normativa reguladora de la misma, debe poder alegar que se encuentra amparado por el secreto profesional.

En nuestro país, el secreto profesional ampara a los abogados, pero no al resto de profesionales que pueden ser considerados como intermediarios (economistas, asesores, auditores). La profesión de asesor fiscal, carece de regulación propia en nuestro país, lo que pone de manifiesto la necesidad de que se adopte por parte de las autoridades españolas una regulación propia de la materia al mismo tiempo que se prepara la transposición de la Directiva de intermediarios fiscales para poder encajar correctamente las exigencias que en ellas se derivan respecto de la profesión de asesor fiscal, quien, a la postre, va a resultar el colectivo más afectado por estas nuevas obligaciones de información.

Esta Directiva debe suponer un impulso a la correcta regulación de la profesión de asesoría fiscal en nuestro país, equiparándola a la regulación realizada por parte de otros estados miembros. Así, por ejemplo, podría reconocerse el secreto profesional de la misma, como ocurre en Alemania, aunque con posibilidad de dispensa en supuestos en los que se observen mecanismos altamente agresivos, como los que busca prever la DAC 6.

Respecto del secreto profesional de los abogados y su encaje con la obligación de información de los intermediarios fiscales, es importante poner de relieve que, el Estatuto de la abogacía, que vincula a todos los abogados colegiados en el ejercicio de su profesión, reconoce el derecho al secreto profesional. No obstante, hay determinados supuestos en los que se excepciona este privilegio del secreto profesional. Por ejemplo, en materia de blanqueo de capitales, los abogados deben informar de aquellas conductas que perciban puedan ser constitutivas de blanqueo de capitales o financiación del terrorismo o sea solicitado su asesoramiento en determinadas operaciones que puedan ser constitutivas de tales delitos. Cuando sean los propios abogados encargados de la defensa o hayan tenido conocimiento de la operativa como consecuencia de un litigio, el derecho a su secreto profesional se mantendría intacto.

Un buen mecanismo para mantener el equilibrio entre el secreto profesional y la obligación de información sería, mantener el mismo esquema que se sigue en materia de blanqueo de capitales en nuestro país. Esto es, quedar amparados por el secreto profesional en el asesoramiento posterior y durante el litigio, pero no en el asesoramiento previo. Con este planteamiento, se cumplirían con los objetivos de la DAC 6, en la detección de mecanismos transfronterizos potencialmente elusivos y la disuasión en la implantación de los mismos, pero se mantendría el derecho al secreto profesional. Todo ello, ampliando la regulación misma, como ya hemos dicho, a aquellas profesiones en las que a día de hoy no alcanza, y en concreto a la de asesor fiscal.

Un último punto a considerar en relación con el secreto profesional en relación con la obligación de reportar la información, sería si éste alcanza a los abogados «*in-house*», esto es, los abogados de empresa. La Administración tributaria, ha trasladado que, en principio, el secreto profesional no ampararía a los abogados internos de las empresas en relación con la obligación de reportar los mecanismos transfronterizos considerados como potencialmente elusivos. La AEAT, entiende que el secreto profesional lo tienen aquellos abogados externos y que pueden ser intermediarios. En consecuencia, los abogados internos son considerados por la Agencia como parte del obligado tributario principal. De este modo, si no alcanzan la condición de intermediario para el fisco, tampoco deben estar obligados a reportar ninguna información, más allá de la que esté obligada a reportar el obligado principal, por formar parte de éste, en aquellos casos en los que los intermediarios queden exonerados de informar. Los colegios profesionales, han planteado serias dudas a este planteamiento realizado por la Administración tributaria, ya que, en puridad, todos los abogados en el ejercicio de su profesión, sean abogados de empresa o no, quedan obligados por lo dispuesto en el Estatuto de la Abogacía respecto de las reglas que regulan su profesión.



Al respecto, la regulación de aquellos supuestos en los que los profesionales a los que le afecte el secreto profesional deban informar de los mecanismos transfronterizos, se encuentra aún en su estado embrionario y será necesario establecer cauces de comunicación multilateral para que la regulación que finalmente se adopte, proteja este derecho y al mismo tiempo cumpla con los objetivos consagrados en la Directiva de intermediarios fiscales.

## V. BIBLIOGRAFÍA

— A.A.V.V., *Observaciones de la Asociación Española de asesores fiscales en el Trámite de consulta pública previa sobre la transposición al Derecho Español de la Directiva 2018/822*. Madrid. Enero 2019.

— ARRIBAS PLAZA, Diego. *La Directiva de intermediarios fiscales y el concepto de abuso fiscal*. Legaltoday. Octubre 2018.

— Directiva 2018/822/EU 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.

— GARCÍA ESPINAR, Eduardo. *Algunos problemas prácticos derivados de la aplicación de la DAC-6*. AEDAF. 2018.

— GIL GARCÍA, Elizabeth y JIMÉNEZ-VALLADOLID, Domingo. *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 de 2018.

---

(1) Directive on Administrative Cooperation.

[Ver Texto](#)

(2) Base Erosion and Profit Shifting.

[Ver Texto](#)

(3) *Reportable cross-border arrangements*, en la versión traducida al inglés de la Directiva 2018/822 de 25 de mayo.

[Ver Texto](#)