

## Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva: Una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes

Diego Martín-Abril y Calvo\*

*De Gómez-Acebo & Pombo*

---

### EXTRACTO

Este trabajo expone las líneas generales de la nueva Directiva (2018/822, de 25 de mayo) que obliga a los intermediarios fiscales a comunicar a la Administración tributaria las operaciones o mecanismos que, con arreglo a la misma, pudieran calificarse de planificación fiscal transfronteriza potencialmente agresiva. Dicha obligación, cuando no medie intermediario o se invoque secreto profesional, se trasladará a los contribuyentes. De esta nueva obligación, que está en línea con la acción 12 de BEPS, cabe destacar su carácter plenamente disuasorio, la inmediatez de los plazos en los que se deben comunicar los mecanismos a la Administración, la definición de dichos mecanismos a través de las denominadas señas distintivas indicativas de riesgo fiscal, el concepto expansivo de intermediario fiscal que se contempla o la «rapidez» con la que se va a aplicar esta Directiva.

Finalmente, será importante la labor del legislador nacional, ya que cuestiones como el funcionamiento del secreto profesional o el régimen sancionador se deberán regular en la norma de transposición.

**Palabras clave:** intermediario fiscal; planificación fiscal potencialmente agresiva; obligación de comunicar los mecanismos transfronterizos; secreto profesional.

---

*Fecha de entrada: 20-04-2018 / Fecha de aceptación: 28-05-2018 / Fecha de revisión: 11-07-2018*

---

\* Con la colaboración inestimable de Soraya Fabo Landa

## Reportable cross-border potentially aggressive tax planning arrangements: A new directive that concerns tax consultants, other intermediaries and the taxpayers themselves

Diego Martín-Abril y Calvo

---

### ABSTRACT

This paper presents the general guidelines of the new Council Directive (EU) (2018/822 of 25 May) which enforces tax intermediaries to disclose to the Tax Authorities the transactions or mechanisms that, according to the said Directive, may qualify as a potentially aggressive cross-border tax-planning arrangement. In the absence of an intermediary or when a legal professional privilege applies, this obligation to disclose falls on the taxpayer. The most relevant aspects of this new reporting obligation are that it is along the line of Action 12 of BEPS, its fully dissuasive nature, the immediacy of the deadlines in which the mechanisms must be communicated to the Tax Authorities, the definition of the said mechanisms through the so-called «hallmarks» that present an indication of a potential risk of tax avoidance, the broad definition of tax intermediary and the «quickness» in which it is going to be implemented.

Finally, the work of the legislators of the Member States will be significant, since they will need to lay down rules regarding the professional privilege application and the penalties regime for infringement of the mandatory disclosure rules.

**Keywords:** tax intermediary; potentially aggressive tax planning arrangement; mandatory disclosure of cross-border arrangements; legal professional privilege.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
- II. Motivación y objetivo de la Directiva del Consejo
- III. Acción 12 de BEPS
- IV. Derecho comparado
- V. Situación en España. Antecedentes
- VI. Base jurídica de la Directiva
- VII. Contenido de la Directiva
- VIII. Mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación
- IX. Obligados a comunicar
- X. Plazos
- XI. Información a comunicar y posterior intercambio a Estados afectados
- XII. Régimen sancionador ante la falta de comunicación del mecanismo y régimen sancionador respecto de las operaciones que se comunican
- XIII. Entrada en vigor
- XIV. Conclusiones

### Cómo citar este estudio:

Martín-Abril y Calvo, D. (2018). Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva: Una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes. *RCyT. CEF*, 427, 69-110.

## I. INTRODUCCIÓN

Con el objeto de reforzar la transparencia fiscal y la lucha contra la planificación fiscal agresiva, el 5 de junio de 2018 se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* (DOUE) la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (en adelante, la Directiva o la Directiva del Consejo).

Como indicábamos, esta Directiva modifica una vez más la actual Directiva 2011/16/UE<sup>1</sup> e introduce nuevas disposiciones con el objeto de reforzar determinados aspectos específicos de transparencia del actual marco fiscal y, en particular, en relación con la obligación de los Estados miembros a:

- a) Establecer normas para la revelación obligatoria a las autoridades nacionales competentes de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva con un elemento transfronterizo (los «mecanismos») por parte de los intermediarios y de los contribuyentes.
- b) Garantizar que las autoridades tributarias nacionales intercambien automáticamente esa información con las autoridades tributarias de otros Estados miembros.

Como antecedente inmediato de la Directiva cabe señalar la invitación que hizo el Consejo de la Unión Europea a la Comisión, en sus conclusiones de 25 de mayo de 2016, a que estudiara iniciativas legislativas que estuviesen ligadas a la acción 12 del proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (en adelante, BEPS) de la OCDE/G20, para «exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva». Un año más tarde, el pasado 21 de junio de 2017, la Comisión presentó la Propuesta de Directiva y comenzó su tramitación oficial.

---

<sup>1</sup> A estos efectos, la Directiva 2014/107/UE del Consejo introdujo un Estándar común de comunicación de información sobre las cuentas financieras dentro de la Unión. Asimismo, la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo introdujo el intercambio automático de información relativa a acuerdos tributarios previos transfronterizos y la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo estableció el intercambio automático obligatorio de información sobre los informes país por país de las empresas multinacionales entre las autoridades tributarias. Finalmente, la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo impuso a los Estados miembros la obligación de otorgar a las autoridades tributarias acceso a los procedimientos de diligencia debida con respecto al cliente aplicados por las entidades financieras en virtud de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Asimismo, el Comité Económico y Social Europeo y el Parlamento Europeo emitieron dictámenes sobre la Propuesta de Directiva del Consejo el pasado 18 de enero y 1 de marzo de 2018 respectivamente. El Comité Económico y Social Europeo respaldó la propuesta de la Comisión, si bien indicó que eran necesarios criterios más precisos para establecer qué transacciones están sujetas a comunicación a fin de evitar que las empresas informen más de lo necesario. Asimismo, para cumplir el requisito de proporcionalidad, el Comité Económico y Social Europeo exigió que los costes administrativos se redujeran al máximo, independientemente del tamaño de la empresa y, como finalmente ocurrió, que se revisara el plazo de cinco días para la comunicación. El Parlamento Europeo, por su parte, introdujo cambios menores en la propuesta de la Comisión.

Finalmente, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) alcanzó en la reunión de 13 de marzo de 2018 el acuerdo político previo a la aprobación definitiva de la Propuesta de Directiva por el Consejo. Esta nueva versión contenía algunas modificaciones relevantes en relación con la que se presentó en junio de 2017, en particular, se ampliaron los plazos de comunicación de los mecanismos por parte de los obligados a la Administración, se modificaron en busca de una mayor seguridad varias de las señas distintivas, se amplió el ámbito subjetivo de los obligados a declarar (test de conocimiento) y, quizás el cambio más importante, se contempló una demora en aplicar la Directiva de un año y medio (del 1 de enero de 2019 al 1 de julio de 2020). No obstante, tal y como se indicará posteriormente, este plazo es en cierto modo «engañoso», ya que también tendrá que informarse sobre los mecanismos transfronterizos que se empiecen a ejecutar («cuya primera fase se haya ejecutado») entre la fecha de entrada en vigor de la Directiva y la fecha de aplicación de la misma. Es decir, aquellos que se hayan empezado a elaborar o ejecutar desde el 25 de junio de 2018.

Una vez aprobada y publicada en el DOUE, sus disposiciones tendrán que ser objeto de transposición a nuestro ordenamiento no más tarde del 31 de diciembre de 2019, siendo de aplicación a partir del 1 de julio de 2020 (con la matización antes señalada). Dicha transposición no podrá ser una mera «copia» de la Directiva, ya que hay cuestiones, muy relevantes, que se han dejado en manos del legislador nacional, por lo que habrá que realizar un adecuado seguimiento de los cambios normativos para ver cómo se implementan cuestiones como el secreto profesional o el régimen sancionador.

En cualquier caso, es de destacar nuevamente la celeridad con la que se ha tramitado esta nueva Directiva (en menos de un año)<sup>2</sup>, en línea con otras precedentes que han tenido como común denominador la lucha contra el fraude y la erosión fiscal o la transparencia fiscal.

En resumen, a través de estas notas se expondrán las principales características de esta nueva obligación, se analizará desde el punto de vista del derecho comparado (incluida la situación en España) y desde la perspectiva de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y, en particular, la acción 12 de BEPS, se describirán, en particular, las señas dis-

---

<sup>2</sup> La Propuesta de Directiva se presenta por la Comisión el 21 de junio de 2017, se avanza de manera considerable durante la presidencia estonia y se cierra durante la presidencia búlgara, periodo en el que se han celebrado cuatro reuniones del Grupo «cuestiones fiscales», otra del Grupo de Alto Nivel y otra del COREPER.

tintivas indicativas de elusión o fraude fiscal, los plazos de comunicación de los mecanismos, los obligados a comunicar y la entrada en vigor. Finalmente, también se entrará al análisis de aquellos aspectos que el legislador español, en el momento de la transposición, debe abordar, en especial, el régimen sancionador y el secreto profesional.

## II. MOTIVACIÓN Y OBJETIVO DE LA DIRECTIVA DEL CONSEJO

Como ya hemos indicado, el objetivo principal de esta Directiva del Consejo es reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva transfronteriza y la transparencia fiscal.

Por un lado, tal y como viene demostrando de forma reiterada tras el inicio de la crisis, la lucha contra la planificación fiscal agresiva constituye una de las prioridades de la Unión Europea dado que dichas estructuras están adquiriendo una complejidad creciente, desarrollándose en varias jurisdicciones y produciendo, en consecuencia, que los ingresos fiscales de los Estados miembros se vean reducidos.

La Directiva pone el foco en el papel que desarrollan determinados **asesores e intermediarios fiscales**, al ayudar activamente a sus clientes en estructuras de planificación fiscal agresiva que les permita reducir su carga fiscal y ocultar dinero en paraísos fiscales. De hecho, el Parlamento Europeo, en línea con la acción 12 del proyecto BEPS de la OCDE, ya venía reclamando medidas más estrictas y desincentivos más eficaces contra los intermediarios que prestan ayuda relacionada con los sistemas de evasión fiscal. En particular, esta acción 12 recomienda que los países introduzcan un régimen para la revelación obligatoria de los mecanismos de planificación fiscal agresiva, si bien no se trata de un estándar mínimo y no define ninguna norma específica que haya que cumplir.

Desde la perspectiva nacional, posteriormente se analizará alguna iniciativa que afecta a los asesores fiscales, si bien, desde el ámbito de la buena gobernanza. No obstante, también parece conveniente traer a colación una Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2017 (rec. núm. 1729/2016 –NFJ066636–) en la que se preguntaba cómo podían no estar procesados los asesores que habían diseñado esas operaciones y que tanta repercusión está teniendo en otros procesos. Concretamente señala la sentencia:

«Ciertamente resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora del Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado. Pero tan insólita actitud de esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado».

Por otra parte, la transparencia fiscal y, en particular, el intercambio de información entre las Administraciones tributarias es otro de los pilares fundamentales de la estrategia de la Comisión para combatir la elusión y evasión fiscales. El objetivo es reforzar dicha transparencia en una fase temprana, antes de que se implemente la estructura en cuestión.

Asimismo, esta disposición complementa a otras normas e iniciativas, tales como el Estándar común de comunicación de información sobre cuentas en el extranjero que entró en vigor en la Unión Europea mediante las normas establecidas en la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, y se aplica a la información relativa a los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, así como a la Cuarta Directiva contra el blanqueo de capitales y su revisión actual, que también adopta una posición firme contra la actual falta de transparencia o la inseguridad respecto de la titularidad real.

La Directiva persigue también conseguir un efecto disuasorio tanto para los intermediarios fiscales, que les abstenga de concebir, comercializar e implementar los mecanismos de planificación fiscal agresiva, como para los contribuyentes que sabrán que su información va a ser objeto de revelación obligatoria. Por su parte, la obtención de información de forma temprana por parte de la Administración tributaria también debiera provocar que la misma reaccione con celeridad y se pronuncie, de forma más o menos formal, sobre la validez de los mecanismos, pudiendo incluso reaccionar a través de propuestas de modificaciones normativas, en la medida en que pueda entender que esas estructuras suponen mecanismos en los que prima el abuso fiscal.

El Consejo considera que la planificación fiscal agresiva constituye un falseamiento del funcionamiento del mercado interior, al provocar una situación de competencia fiscal desleal cuando determinadas empresas trasladan sus beneficios hacia jurisdicciones de bajo nivel impositivo, viéndose afectados de forma negativa aquellos Estados miembros en los que se han generado dichos beneficios. Pues bien, según afirma el Consejo, esta información ayudará a los Estados miembros a proteger sus bases imponibles directas y a aumentar los ingresos fiscales.

Finalmente, el Consejo observa que las disposiciones destinadas a atajar la planificación fiscal agresiva adoptadas a escala nacional no pueden ser plenamente eficaces y, por tanto, es necesario emprender una acción colectiva a nivel de la Unión Europea, con el fin de garantizar un enfoque uniforme de los problemas detectados.

### III. ACCIÓN 12 DE BEPS

Como ya se ha señalado, esta Directiva tiene su origen en la invitación (más bien mandato) del Consejo de la Unión Europea a la Comisión para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva transfronteriza y la transparencia fiscal.

A partir de aquí, y antes de entrar de lleno en los elementos que conforman la Directiva objeto de estos comentarios, se describen a continuación las líneas generales de la acción 12 de BEPS con el objeto de ir viendo posteriormente el grado con el que la referida Directiva se adecua a los principios con los que la OCDE entiende que deben diseñarse estos regímenes de declaración obligatoria.

De forma muy resumida, la acción 12 de BEPS hace un llamamiento a los países para que establezcan normas de declaración obligatoria de operaciones o estructuras potencialmente

agresivas que permitan a las Administraciones tributarias tener conocimiento de las mismas con antelación suficiente, teniendo como uno de sus objetivos fundamentales el disuadir a los intermediarios y a los contribuyentes que implementen estos mecanismos, junto con la posibilidad de que la Administración pueda reaccionar de manera anticipada ante estas prácticas, incluso por la vía normativa. Junto con este llamamiento, formula recomendaciones sobre el diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos tanto para las Administraciones tributarias como para las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que ya contaban con tales normas. Asimismo, se establecen recomendaciones específicas relativas a estructuras de planificación fiscal internacional y puesta en práctica de un intercambio de información más eficaz y una colaboración reforzada entre Administraciones tributarias.

Todas estas recomendaciones no constituyen un estándar básico, por lo que cada país ha venido decidiendo libremente el introducir o no un régimen de declaración obligatoria y, en caso afirmativo, lo ha podido implantar sin tener que sujetarse necesariamente a dichas recomendaciones.

Pues bien, y por lo que ahora nos interesa, el Informe de la acción 12 de BEPS concluye que los regímenes de declaración obligatoria deben ser claros y fáciles de entender; deben encontrar el justo equilibrio entre los costes de cumplimiento adicionales soportados por los contribuyentes y los beneficios que se derivan para la Administración tributaria; deben ser eficaces para alcanzar los objetivos prefijados; deben identificar con precisión aquellas estructuras sujetas a la obligación de declaración; deben ser lo suficientemente flexibles y dinámicos para permitir a la Administración tributaria competente adaptar el sistema con el fin de dar respuesta a nuevos riesgos; y deben garantizar que la información recopilada se utilice de forma eficaz.

En este sentido, el Informe de la acción 12 de BEPS recomienda a aquellos países que adopten regímenes de declaración obligatoria que:

- Apliquen la obligación de declarar tanto al promotor del mecanismo como al contribuyente o, en su caso, bien al promotor o bien al contribuyente (en la Directiva se cumple con este requisito, incluso se amplía su ámbito subjetivo de aplicación, tal y como veremos en el epígrafe VIII).
- Apliquen de manera combinada rasgos genéricos –aquellos que se centran en características que son frecuentes en las estructuras fomentadas, tales como el requisito de confidencialidad o el pago de una elevada comisión– y rasgos específicos –aquellos que afectan a diversos ámbitos que suscitan especial preocupación como podría ser, por ejemplo, la utilización de pérdidas (en la Directiva se cumple con creces este requisito)–.
- Establezcan un mecanismo de seguimiento que permita vincular las declaraciones efectuadas por promotores y clientes. Concretamente, se propone exigir a los contribuyentes la inclusión de números de identificación de los diferentes mecanismos en las declaraciones tributarias y para los asesores fiscales se propone que comuni-

quen listados de clientes o usuarios de los diferentes mecanismos de planificación fiscal<sup>3</sup> (en la Directiva ninguno de estos dos requisitos se contempla).

- Vinculen el plazo de declaración al momento en que se ponga la estructura a disposición del contribuyente cuando la obligación de declarar recaiga en el promotor o cuando la obligación de declarar recaiga en el contribuyente, lo vinculen a la implantación de la estructura en cuestión (en la Directiva se cumple con este requisito).
- Impongan sanciones (incluidas las no pecuniarias) que garanticen el cumplimiento de las normas de declaración obligatoria con arreglo a lo dispuesto en sus respectivas normativas internas (en la Directiva se cumple con este requisito, si bien el régimen sancionador se deja en manos de cada uno de los Estados).

#### IV. DERECHO COMPARADO

Como indicábamos anteriormente, la acción 12 del proyecto BEPS no funciona como un estándar mínimo y, por tanto, su aplicación en la Unión Europea podría diferir notablemente entre los distintos Estados miembros (y, de hecho, así es respecto de los países que la tienen establecida).

A estos efectos, el Informe final de 2015 establecía que entre los países de la OCDE y del G20, se habían introducido normas de declaración obligatoria en Estados Unidos (1984), Canadá (1989), Sudáfrica (2003), Reino Unido (2004), Portugal (2008), Irlanda (2011), Israel y Corea.

En la mayoría de los países (Reino Unido, Irlanda, Portugal o Sudáfrica), los obligados a presentar la comunicación son los intermediarios (denominados promotores por la acción 12 del proyecto BEPS). No obstante, los contribuyentes (denominados usuarios por la acción 12 del proyecto BEPS) deben declarar la estructura cuando haya sido diseñada internamente, el intermediario sea no residente o se aplique el derecho al secreto profesional.

En Estados Unidos, además de la obligación de comunicar del «asesor material», el contribuyente está obligado a proporcionar información detallada de la operación y sus ventajas fiscales en una declaración adicional que se adjunta a la declaración de impuestos. En general, los mecanismos sujetos a declaración se clasifican en rangos distintivos genéricos y rangos distintivos es-

---

<sup>3</sup> En esta línea, recientemente (de acuerdo con la información publicada en la prensa), la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) efectuó un requerimiento al Poder Judicial en el que se solicitaba suministrar información relativa a la participación de abogados y procuradores en todos los procedimientos judiciales durante los años 2014, 2015 y 2016. La información que requiere la AEAT (a través de la ONIF) es la relativa a la identificación de cada abogado y procurador que haya intervenido en procesos judiciales en cualquiera de los juzgados y tribunales con sede en cualquier parte del territorio nacional. Dicha información debe incluir, según la petición, el nombre completo y el número de identificación fiscal (NIF) del abogado o procurador y su número de colegiado, la fecha de inicio y de cese de la intervención en el procedimiento, el juzgado o tribunal ante el que ha intervenido, la localidad, la identificación del procedimiento, el importe del litigio y la identificación del cliente.

pecíficos. Sin embargo, Estados Unidos distingue entre cinco categorías diferentes (operaciones catalogadas, operaciones confidenciales, operaciones con protección contractual, operaciones de pérdidas y operaciones de interés). En cualquier caso, los rangos distintivos de estos países son muy similares a los establecidos en la Directiva. El sistema también establece un umbral en la mayoría de las categorías a partir del cual debe declararse la operación, eliminando, de esta forma, aquellas operaciones de menor riesgo fiscal.

En el Reino Unido, la ley exige la declaración de las estructuras comerciales cuando el intermediario las hace disponibles para su implantación, esto es, cuando se han establecido todos los elementos necesarios para la implantación de la estructura y se ha comunicado al cliente que puede considerar la realización de las operaciones que formen parte de la misma. Si bien este requisito pretendía generar la obligación de declaración de una estructura en la fase inicial de comercialización, algunos intermediarios tomaban medidas para evitar presentar la declaración hasta el mismo momento de la implantación y, en consecuencia, impedían a las autoridades fiscales reaccionar a tiempo. Para evitar esta situación, Reino Unido instauró la prueba de «realización de un enfoque firme/contacto comercial» y, en la actualidad, el intermediario queda obligado a presentar la declaración de una estructura comercializada desde que tiene lugar el primer contacto comercial, esto es, desde que toma medidas para comercializar la estructura a potenciales clientes. Una consecuencia relevante de estos esquemas en el Reino Unido es la reacción del legislador ante estos mecanismos; así, de los 2.350 esquemas comunicados, 925 han sido contrarrestados con modificaciones normativas (concretamente, a través de 42 cambios legislativos).

En Portugal, esta obligación de comunicación entró en vigor el 15 de mayo de 2008. La idea subyacente de la Administración lusa era disponer de una base de datos completa en la que se incluyeran los diferentes esquemas de planificación fiscal y que estuviera disponible para los inspectores en los procedimientos de investigación y comprobación.

Finalmente, como dato de interés, según consta en la Directiva, 39 de los 131 participantes de una consulta pública respondieron que, en el caso de que no existiera una acción de la Unión Europea, no se introducirían los requisitos de transparencia y 107 afirmaron que era probable o muy probable que los requisitos que se introdujeran en materia de transparencia fueran divergentes. Es por ello que la introducción de un requisito de comunicación de información a través de la legislación de la Unión Europea relacionado con el intercambio de información resolvería los problemas detectados y contribuiría a mejorar el funcionamiento del mercado interior.

## V. SITUACIÓN EN ESPAÑA. ANTECEDENTES

En España no tenemos una norma en línea con la de otros países como las indicadas (eminentemente, anglosajona), ni en el sentido de la Directiva que comentamos. No obstante, sí es cierto que, a través de otros mecanismos, la Administración tributaria ha podido y puede tener conocimiento previo de posibles operaciones de planificación fiscal agresiva como, por ejemplo, a través de las consultas tributarias (cuyo destinataria es la Dirección General de Tributos) o a

través de los instrumentos de transparencia fiscal que se vienen aplicando dentro del denominado Código de buenas prácticas y, en particular, el informe de transparencia al que posteriormente haremos referencia (cuya destinataria es la AEAT). Las diferencias con los mecanismos son claras, empezando porque las consultas e informe de transparencia están en el ámbito de la voluntariedad, que solo alguna de las consultas que se presentan o algunas de las operaciones que se comunican en el informe de transparencia pueden encajar dentro de lo que serían los mecanismos de planificación, porque, en general, no existe un intercambio posterior con otras Administraciones (salvo determinadas consultas que pueden entrar dentro del ámbito de la Directiva 2015/2376, de 8 de diciembre de 2015, relativa al intercambio de los acuerdos previos, *tax ruling*, etc.), porque no existe ni puede existir un régimen sancionador, y así un amplio etcétera. Pero también hay notables similitudes, sobre todo con el contenido del informe de transparencia en el que se comunican, como decimos, operaciones muy similares a las que se deben comunicar conforme a esta nueva Directiva.

Otro ejemplo normativo que podemos destacar (en cierto modo en línea con la transparencia y lucha contra el fraude) es la reciente modificación del artículo 206 bis de la Ley General Tributaria (LGT), en el que se contempla, en relación con los conflictos en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 de la LGT), la posibilidad de publicar los citados conflictos. Una vez publicados y antes de que se presente la oportuna declaración, se establece que cualquier otro supuesto u operación que siga el mismo esquema, y siempre que se acredite que existe identidad sustancial, constituirá infracción tributaria. En este sentido, el artículo 194.6 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria contempla que trimestralmente se publicarán, sin identificar a los sujetos intervinientes, los informes de la Comisión consultiva en los que se haya apreciado la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En definitiva, estamos ante una norma que dará publicidad a operaciones que previsiblemente pueden encajar dentro del ámbito objetivo de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva.

Por otra parte, aunque fuera del ámbito normativo, en el foro de asociaciones y colegios profesionales tributarios y la AEAT se ha aprobado recientemente un código de buenas prácticas de profesionales tributarios que, de acuerdo con las actas del propio foro, se ha elaborado teniendo en cuenta las observaciones y comentarios recibidos de los colaboradores sociales, siendo su objetivo avanzar en el modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las asociaciones y colegios e integrando también a los intermediarios fiscales como elemento fundamental para generalizar las buenas prácticas tributarias entre los contribuyentes.

Asimismo, el documento contiene una serie de principios como son la voluntariedad en la adhesión al código, el carácter bilateral de los compromisos a asumir, la transparencia y confianza entre las partes, la colaboración para lograr un sistema tributario eficaz, la confidencialidad y privacidad de la información suministrada, dada la reserva de los datos tributarios recogida en la LGT y el deber de secreto profesional, y la facilidad en la comunicación, propiciada por la mayor utilización de medios electrónicos. En el documento se recogen también una serie de compromisos a asumir por las partes, pudiendo destacar, por lo que ahora interesa:

Por parte de las asociaciones y colegios:

- Realizar labores de formación y actualización tributaria y fomentar el uso de los instrumentos previstos en el ordenamiento jurídico para evitar conflictos, tales como consultas, acuerdos previos de valoración o actas con acuerdos.
- Contar con manuales de cumplimiento voluntario a asumir tanto por sus asociados como por sus clientes, que contengan la verificación de conductas contrarias al ordenamiento jurídico, como pueden ser la existencia de una doble contabilidad, la interposición de personas jurídicas, opacidad de estructuras societarias, utilización de efectivo superando los límites legales, etc.
- ...

Por los intermediarios fiscales (en el que se puede observar un importante paralelismo con la nueva obligación que establece la Directiva):

- Prestar asesoramiento dentro de la legalidad tributaria y aduanera y velar para que la actuación de sus clientes sea conforme con la legislación.
- Evitar la utilización de estructuras opacas en la planificación de estrategias fiscales.
- Prevenir y, en su caso, corregir las conductas de sus clientes encaminadas a provocar riesgos fiscales importantes, para lo que será de aplicación el contenido del manual de cumplimiento voluntario que establezca la asociación o colegio profesional.
- Promover las relaciones con la Agencia Tributaria en formato electrónico.
- Poner en conocimiento de la asociación o colegio, las irregularidades de trascendencia que detecten los asociados o sus clientes respecto de conductas fraudulentas generalizadas en un sector que afecten al normal funcionamiento del sistema tributario o a la competencia en el mercado.

Por parte de la Agencia Tributaria:

- Se establecerá un canal de comunicación específico en la página web de la AEAT donde las asociaciones y colegios puedan formular distintas cuestiones y, en especial, aquellas que tengan que ver con la aplicación de los tributos en los casos de cambios legislativos significativos.
- Se publicarán los criterios susceptibles de ser aplicados con carácter general.
- Se favorecerá la utilización de los instrumentos previstos en el ordenamiento jurídico tendentes a la minoración de la conflictividad.
- ...

En fin, por la vía de la colaboración (y con cierta contrapartida, como el reconocimiento expreso de estar acogido a este código), se establece una serie de pautas para los intermediarios que tienen en parte el mismo objetivo que la Directiva que comentamos, en particular, los intermediarios, como no podría ser de otra manera, se comprometen a evitar estructuras opacas en la planificación o evitar riesgos fiscales importantes de los clientes.

Como puede observarse, por distintos caminos se busca el mismo objetivo, lo único que los mismos son muy distintos, uno el de la buena gobernanza, más en la línea con los estándares actuales del compromiso voluntario y otro, el de la obligación, más en la línea tradicional del poder coactivo del Estado. Curiosamente, el primero de ellos se enmarca en el ámbito nacional y el segundo en el ámbito comunitario.

En cualquier caso, estamos en una etapa en la que, de una forma u otra, se entra a regular la actividad del asesor fiscal, y con la Directiva de referencia, si cabe, un poco más, al imponerle la obligación de comunicar el diseño y contenido de las operaciones en las que ha participado. Lo anterior, quizás sea una lógica consecuencia de que la profesión del asesor fiscal tiene como objetivo los impuestos, los tributos, en fin, los ingresos públicos.

## VI. BASE JURÍDICA DE LA DIRECTIVA

El fundamento legal de esta Directiva se contiene en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), el cual establece:

«Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior».

Por tanto, estamos hablando de un artículo que busca aproximar las disposiciones nacionales para mejorar el funcionamiento de los mercados interiores, tratando de eliminar distorsiones que puedan poner trabas a los mismos.

En este sentido, es importante recordar que las distintas directivas que se han venido aprobando o están en trámite de discusión, y que afectan a la fiscalidad directa, siempre han tenido su base jurídica en el citado artículo.

A estos efectos cabe indicar de nuevo que la Directiva constituye la quinta modificación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (la DAC) desde 2014, todas ellas aprobadas al amparo del referido artículo 115 del TFUE (concretamente, las Directivas del Consejo 2014/107/UE, (UE) 2015/2376, (UE) 2016/881 y (UE) 2016/2258).

Otras directivas ya aprobadas como las de ATAD I y II<sup>4</sup> también han utilizado como base el artículo 115, señalando las mismas que los sistemas nacionales del impuesto sobre sociedades son dispares y una acción independiente por parte de cada Estado miembro no haría sino reproducir la actual fragmentación del mercado interior en materia de fiscalidad directa. De este modo, persistirían las ineficiencias y falseamientos en la interacción de las distintas medidas nacionales, lo cual se traduciría en descoordinación. También indica que gran parte de la ineficacia observada en el mercado interior provoca esencialmente problemas de carácter transfronterizo, por lo que las medidas para hacerle frente deben adoptarse preferentemente a escala de la Unión.

En el terreno de las Propuestas de Directiva, cabe resaltar por su importancia y, por supuesto, por compartir el mismo artículo de amparo jurídico, las relativas a una base imponible común del impuesto sobre sociedades y a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades<sup>5</sup>, las cuales, de acuerdo con su exposición de motivos, se justifican en que tratan de facilitar las actividades económicas dentro de la Unión Europea, sometiendo a los contribuyentes a un código normativo único en materia de impuesto sobre sociedades que sea aplicable en todo el mercado interior y que dote al sistema de mayor resiliencia y fortaleza frente a la planificación fiscal agresiva. Ambos objetivos inciden de manera determinante y directa en el mercado interior, puesto que pretenden eliminar precisamente las distorsiones observadas en su funcionamiento.

Por su parte, la presente Directiva del Consejo considera necesario aproximar las disposiciones nacionales para mejorar el funcionamiento de los mercados interiores y eliminar las distorsiones que puedan poner trabas a los mismos. En este sentido, la dimensión transfronteriza de un número considerable de estructuras pone de manifiesto la necesidad de emprender una acción colectiva a nivel de la Unión Europea. De lo contrario, una actuación descoordinada de los Estados miembros llevaría a la creación de un mosaico de normas relativas a la revelación de los mecanismos por los intermediarios en las que unos países actuarían y otros no y, en consecuencia, existiría la posibilidad de que se produjera una competencia fiscal desleal entre los Estado miembros.

Finalmente, la Directiva del Consejo estima relevante que la implementación de esta medida, junto con el intercambio de información, permitirá a las Administraciones tributarias obtener un panorama completo de la incidencia de las operaciones transfronterizas sobre la base imponible global.

---

<sup>4</sup> Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2006/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

<sup>5</sup> La tramitación de estas propuestas está siendo anormalmente dilatada en comparación con aquellas otras que están teniendo por objeto la lucha contra el fraude o la transparencia fiscal. Cabe recordar que estas propuestas de Directiva de base común se presentaron por la Comisión en octubre de 2016, con base en otra propuesta de marzo de 2011.

En definitiva, el Consejo consideró que la opción legislativa de aprobar una directiva presenta claras ventajas en términos de eficacia, eficiencia y coherencia, ya que permitiría abordar los problemas detectados incurriendo en costes mínimos. No obstante, habrá quien cuestione si esta norma realmente es proporcional al objetivo que se persigue, toda vez que la misma debe conllevar un exhaustivo control de las operaciones que pueda realizar una empresa de cara a analizar en cada caso, en un tiempo muy reducido, si las mismas encajan en alguna de las señas distintivas que determinan la exigencia de comunicación a las autoridades tributarias nacionales. En este punto cabe anticipar que no existe ningún umbral cuantitativo a partir del cual se excluyan de la obligación de comunicar operaciones de escasa relevancia fiscal o realizadas por pequeñas empresas.

Finalmente cabe recordar que el artículo 115 del TFUE establece expresamente que la legislación en este ámbito solo puede adoptar la forma jurídica de una directiva, como es el caso, requiriendo, además, que se acuerde por el Consejo bajo el principio o regla de la unanimidad.

## VII. CONTENIDO DE LA DIRECTIVA

La Directiva impone a los intermediarios la obligación de revelar a la Administración tributaria los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva si participan en ellos, en el ejercicio de su actividad profesional, mediante la concepción y promoción de los mismos. Esta obligación se limita a las situaciones transfronterizas, es decir, aquellas situaciones que afectan a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país.

A fin de garantizar la máxima eficacia de las medidas aprobadas, teniendo en cuenta la dimensión transfronteriza de los mecanismos sujetos a comunicación, la información revelada deberá intercambiarse automáticamente entre las Administraciones tributarias nacionales.

De forma esquemática, la legislación aprobada se compone principalmente de los siguientes elementos:

- Revelación de los mecanismos a las autoridades tributarias combinada con un posterior intercambio automático de información.
- Sujetos obligados a la revelación de los mecanismos; conflictos en los que existan varias personas que puedan venir obligadas a comunicar.
- Plazos para la revelación y el intercambio automático de información.
- Sustitución de la definición del concepto de planificación fiscal agresiva por una lista de señas distintivas.
- Intercambio automático de información entre Administraciones tributarias a través de la red común de comunicación de la Unión Europea (CCN).
- Sanciones efectivas en caso de incumplimiento a nivel nacional.

## VIII. MECANISMO TRANSFRONTERIZO SUJETO A COMUNICACIÓN

Como venimos indicando, la Directiva establece normas para la revelación obligatoria a las autoridades nacionales competentes de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva con un elemento transfronterizo (los «**mecanismos**») por parte de los intermediarios.

Sin embargo, tratar de definir el concepto de «planificación fiscal potencialmente agresiva» resulta realmente complejo, máxime cuando estos posibles mecanismos van mutando y evolucionando con el tiempo ante la reacción y medidas que, a su vez, van adoptando las Administraciones tributarias. De esta dificultad es plenamente consciente la Directiva y de ahí que renuncie a efectuar una mínima definición de lo que podrían ser estos mecanismos.

A partir de aquí, la Directiva apuesta por un método que trata de ser lo más objetivo posible (y no siempre es posible), para lo cual incorpora una lista de características y elementos de las operaciones que pueden presentar claros indicios de elusión o fraude fiscal, denominados «señas distintivas» o *hallmarks*. La propia Directiva define una señal distintiva como «una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal». Dichas señas, a las que posteriormente haremos referencia, se enumeran en el anexo IV de la Directiva.

En el momento en el que en una determinada operación concorra alguna de estas «señas distintivas» (con una es suficiente), la operación se tornará en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.

Conviene señalar que la Directiva exige que se trate de un «**mecanismo transfronterizo**», es decir, que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país. Recordemos que el fundamento legal de la Directiva se encuentra en el artículo 115 del TFUE y, en consecuencia, busca aproximar las legislaciones nacionales para mejorar el funcionamiento de los mercados internos. Nada dice de los mecanismos que tengan ámbito exclusivamente nacional, lo cual no quiere decir ni impide que cualquier Estado miembro pueda establecer una regulación que contemple mecanismos de planificación «interna» (por ejemplo, en el caso de España, donde el régimen fiscal común convive con los regímenes forales).

La Directiva define «transfronterizo» cuando se cumpla, como mínimo, una de las condiciones siguientes:

- a) Que no todos los participantes en el mecanismo sean residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción.
- b) Que uno o varios de los participantes en el mecanismo sean simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción.
- c) Que uno o varios de los participantes en el mecanismo ejerzan una actividad en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción.

dicción, y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de la actividad de ese establecimiento permanente.

- d) Que uno o varios de los participantes en el mecanismo ejerza una actividad en otra jurisdicción sin ser residentes a efectos fiscales y sin crear un establecimiento permanente situado en esta jurisdicción.
- e) Que dicho mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

Por tanto, las líneas definitorias de los mecanismos transfronterizos son muy amplias, de tal forma que se puede afirmar que todas las operaciones, salvo las que sean puramente nacionales, entran dentro del concepto de transfronterizo.

Como indicábamos, un mecanismo transfronterizo estará sujeto a comunicación cuando concurra como mínimo una de las «señas distintivas» definidas en el anexo IV de la Directiva. En este sentido, la Unión Europea ha seguido claramente las propuestas BEPS, al optar por establecer también un sistema de señas distintivas. Recordemos que la acción 12 de BEPS sugiere que se combinen reglas genéricas (confidencialidad, elevadas comisiones retributivas, productos estandarizados, etc.) y reglas o rasgos específicos (utilización de pérdidas, híbridos, conversión de ingresos, etc.), con el objetivo de que el sistema sea flexible y pueda adaptarse a una realidad cambiante.

Las señas que ahora se aprueban, en relación con la primera versión de la propuesta de Directiva de junio de 2017, han variado en algunos casos sensiblemente si bien, con carácter general, podemos decir que la mayoría de los cambios han tenido como objetivo la seguridad jurídica (las señas, en nuestra opinión, son más precisas y de una mayor claridad que las de la redacción original).

Como detallaremos a continuación, las señas distintivas generales, las específicas de la letra B y determinadas de la letra C del anexo IV giran en torno al criterio o prueba del beneficio principal. Según lo establecido en la Directiva, este criterio se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de una ventaja fiscal.

Inicialmente, la Propuesta de Directiva entendía cumplido este requisito cuando el beneficio principal del mecanismo era la obtención de una ventaja fiscal. La redacción final, siendo consciente de la dificultad de determinar cuál es el beneficio principal de una operación, da un paso más, y señala que deberán comunicarse todos aquellos mecanismos en los que el beneficio principal o unos de estos beneficios principales sea la ventaja fiscal. Efectivamente, la norma pretende que en el momento en el que uno de los beneficios principales (no el principal sin más) del mecanismo sea el ahorro fiscal, y concurra alguna de las señas distintivas antes indicadas debe comunicarse el mismo. Este esquema, en la práctica, seguramente se traduzca en que ante el mero hecho de que el mecanismo conlleve una ventaja fiscal, el intermediario, por prudencia y seguridad, lo comunique (salvando las posibles reticencias de los contribuyentes destinatarios de los mecanismos).

En cualquier caso, en nuestra opinión, la prueba del beneficio principal, a pesar del carácter expansivo con el que se ha regulado, será un elemento conflictivo y, en ocasiones, difícil de valorar. Analizar si el mecanismo tiene como objetivo principal una ventaja fiscal o como uno de sus objetivos principales dicha ventaja, se antoja, desde nuestro punto de vista, complejo. Por tanto, nos podremos encontrar con una importante fuente de litigios y controversias, no solo entre Administración y obligado a comunicar, sino también entre el propio asesor fiscal o intermediario y el contribuyente. No es baladí para el contribuyente que se comunique o no el mecanismo por parte del intermediario, recordemos que en estos casos estamos comunicando mecanismos que se califican de planificación fiscal potencialmente agresivos. Y, por supuesto, habrá que ver finalmente cuál será el régimen sancionador que se establezca ante la falta de comunicación.

En relación con este criterio del beneficio principal, no debemos olvidar que en nuestra norma interna ya tenemos ejemplos análogos que desgraciadamente vienen acompañados de numerosos litigios entre Administración y contribuyente. Sin duda, el más relevante es el que se refiere a las operaciones de reestructuración empresarial, conforme a lo establecido en el artículo 89.2 de la LIS<sup>6</sup>, el cual dispone que «No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal».

Es decir, en nuestra norma, para que sea de aplicación el régimen de neutralidad y diferimiento en las operaciones de reestructuración, se exige lógicamente que haya motivos económicos válidos, no pudiéndose considerar como tal la mera ventaja fiscal. En la Directiva, como decimos, parece que se va más allá para una mayor seguridad en la obligación de comunicar, ya que la simple existencia de esa ventaja junto con una señal distintiva (que puede ser por ejemplo el sistema de retribución acordado) exige la comunicación.

La Directiva<sup>7</sup> no ha establecido ningún límite cuantitativo de mínimos de cara a filtrar o excluir de la obligación de declarar aquellas operaciones que, por su cuantía, puedan tener una menor relevancia (operaciones en las que el posible beneficio fiscal es reducido u operaciones en las que el propio importe de la operación es menor). Tampoco se establece ninguna exclusión en función del tamaño de la empresa. Por tanto, si en la operación se da alguna de las señas distintivas, tendrá

<sup>6</sup> En nuestro ordenamiento tributario, podemos encontrar numerosas referencias a los motivos económicos válidos, entre otras: la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de gastos financieros (art. 15 h) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades –LIS–), la condición de entidad residente en territorio español (art. 8 de la LIS), exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades (art. 21 de la LIS), reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 de la LIS) o la transparencia fiscal internacional (art. 100 de la LIS).

<sup>7</sup> De cara a la futura transposición tampoco parece que haya margen para que el legislador interno establezca algún umbral cuantitativo excluyente de la obligación de comunicar.

que declararse, por pequeña que sea la operación, por reducida que sea la empresa y por mínimo que pueda ser el riesgo fiscal. En nuestra opinión, quizás hubiese sido conveniente establecer algún mínimo (o varios) ya que, previsiblemente, la declaración de un mayor número de operaciones, de reducida cuantía o por empresas con escaso riesgo fiscal, poco aportará a la Administración mientras que, para los intermediarios y, en su caso, contribuyentes, incrementará sus costes administrativos.

Y una última cuestión, la Directiva está referida exclusivamente a la imposición directa, quedando excluido, en consecuencia, cualquier mecanismo en el que el protagonismo lo tuvieran el impuesto sobre el valor añadido o los impuestos especiales.

Las señas distintivas, conforme al anexo IV de la Directiva, son las siguientes:

#### A. Señas distintivas generales vinculadas a la prueba 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 las autoridades tributarias.

2. Un mecanismo en cuyo marco el **intermediario tiene derecho a percibir honorarios** (o intereses, retribuciones para financiar los 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 parcialmente 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 aplicación».

Todas estas señas distintivas generales, para que provoquen el nacimiento de la obligación de comunicar el mecanismo, exigen que concurra el requisito previamente indicado del beneficio principal, y este, como ya se ha insistido, será el principal problema, ya que las señas que ahora se comentan, básicamente, son de carácter objetivo.

En la primera seña distintiva, la exigencia de una cláusula de confidencialidad, obviamente, es una característica objetiva que no debe ser objeto de discusión, existe o no. Dicha cláusula, en nuestra norma interna, respecto a terceros intermediarios, será plenamente operativa; no

obstante, no parece que debiera serlo frente a la Administración tributaria, dada la primacía con la que debe jugar el artículo 93 de la LGT. Como es conocido, dicho artículo establece «el deber general de los contribuyentes de proporcionar a la Administración toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, por lo que dicha cláusula de confidencialidad ante la Administración tributaria, en el supuesto de que exista», debiera decaer inmediatamente ante la rotundidad con la que se expresa la norma señalada.

Sobre la segunda de las señas pocos comentarios caben realizar, de nuevo estamos ante una combinación del criterio del beneficio principal junto con un esquema objetivo de retribuciones (más o menos habitual en la práctica) que, a partir del momento en que sea de aplicación esta nueva obligación, no parece que pueda tener mucha continuidad.

Frente a las dos señas anteriores, objetivas en cuanto a la forma de retribución o la confidencialidad, la tercera puede resultar menos precisa ya que, en la práctica (para la Administración no para el intermediario), no siempre será tarea sencilla determinar si la documentación está normalizada o sustancialmente normalizada. En cualquier caso, cumple con su cometido.

Finalmente, aunque puede resultar un tanto obvio, cabe aclarar que estas reglas generales (confidencialidad, esquema de retribución o normalización) no tienen ninguna restricción en cuanto al tipo de operación a comunicar, por lo que cualquier operación que se implemente (por ejemplo, a través de transmisiones, valoraciones, aportaciones...) puede resultar afectada, siempre que, de alguna manera, prime el beneficio fiscal.

## B. Señas distintivas específicas vinculadas a la prueba 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».

Al igual que las señas anteriores, las tres señas recogidas en esta letra B, para que sean de aplicación, tienen que venir acompañadas de la prueba del beneficio principal.

La primera de las señas, reiteradamente recomendada en el ámbito de la acción 12 de BEPS, se refiere a la utilización de pérdidas mediante un supuesto muy tasado en el que se tienen que dar las tres condiciones reseñadas. Si se cumplen estas condiciones, la Directiva destaca como característica ejemplificadora, en particular, que el mecanismo se articule mediante el traslado de las pérdidas a otra jurisdicción o la aceleración en la aplicación de las mismas. Una nota a resaltar de esta seña es que los participantes, para beneficiarse de las pérdidas, adopten medidas artificiosas, entendiéndose por artificioso, en términos de la RAE, medidas falsas, ficticias o artificiales. Y en términos más fiscales recordemos que la LGT, para definir en su artículo 15 el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (antiguo fraude de ley) exige que los actos que lo provocan, individualmente considerados o en su conjunto, deben ser notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, es decir, la ventaja fiscal. Ciertamente, la definición de esta seña distintiva encaja perfectamente en lo que «nosotros» denominamos conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

La segunda de las señas, más sofisticada y que, en ocasiones, puede estar cercana a los híbridos, se refiere a los mecanismos que transforman la renta gravable en otras formas de renta más ventajosas fiscalmente. Quizás los ejemplos más ilustrativos se encuentren en el ámbito de los rendimientos del trabajo y, en particular, cuando se diseñan planes que tratan de recalificarlos, por ejemplo, en rentas del ahorro.

Y en similar sentido, la tercera de las señas se aplica cuando se utilizan sociedades interpuestas que no tienen ninguna función «real» (desde el punto de vista de los motivos económicos válidos) y se mueven fondos, básicamente, de manera artificial con el objeto, no lo olvidemos, de obtener una ventaja fiscal. Efectivamente, la mera descripción de la seña apunta de forma muy clara hacia el abuso o la elusión fiscal. Un ejemplo de lo anterior podrían ser los mecanismos que se han venido utilizando para erosionar bases imponibles mediante la utilización de los denominados «gastos financieros», donde normalmente existía un flujo circular del dinero vía préstamos dentro de los propios grupos societarios.

### C. Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas

«1. Un mecanismo que implica la **deducibilidad de los pagos transfronterizos** efectuados entre dos o varias empresas asociadas cuando se cumple, como mínimo, una de las siguientes condiciones:

- a) el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal;
- b) aunque el destinatario reside a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, esta:
  - i. no aplica ningún impuesto de sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero o casi cero, o

ii. figura en una lista de jurisdicciones de terceros países que han sido calificadas conjuntamente por los Estados miembros<sup>8</sup> o en el marco de la OCDE como no cooperadoras<sup>9</sup>;

c) el pago se beneficia de una exención total del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales;

d) el pago se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales;

2. Se reclaman **deducciones por la misma depreciación** del activo en más de una jurisdicción.

3. Se reclama una **deducción por doble imposición** en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción.

4. Existe un mecanismo que incluye **traslados de activos** en los que se observa una diferencia significativa en el importe que se considera a pagar como contrapartida de los activos en las jurisdicciones implicadas».

La primera de las señas solo aplica cuando los pagos se realizan entre empresas asociadas (o vinculadas en terminología del impuesto sobre sociedades). El apartado 23 del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE, dispone que a efectos del artículo 8 bis ter, se considera «empresa asociada» a una persona vinculada a otra persona, como mínimo, cuando participe en la gestión de otra persona o participe en el control de la misma a través de una participación que supere el 25% de los derechos de voto<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> En la actualidad, esta lista la conforman nueve jurisdicciones: Bahamas, Guam, las Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Namibia, Palaos, Samoa, Samoa Americana, San Cristóbal y Nieves, y Trinidad y Tobago. Esta lista será objeto de revisión, como mínimo, con carácter anual.

No obstante, el reciente Informe del Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) sugiere eliminar de la lista anterior las jurisdicciones de Bahamas y San Cristóbal y Nieves.

<sup>9</sup> Desde junio de 2017, esta lista únicamente la conforma Trinidad y Tobago, dado que, según fuentes de la OCDE, esta jurisdicción no fue capaz de demostrar progresos en relación con el intercambio de información que permitieran un cambio de categoría.

<sup>10</sup> El apartado 23 del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE establece:

«Empresa asociada» a efectos del artículo 8 bis ter: una persona vinculada a otra persona, como mínimo, en una de las siguientes formas:

- a) participa en la gestión de otra persona por estar en situación de ejercer una influencia notable sobre esta última;
- b) participa en el control de otra persona a través de una participación que supere el 25% de los derechos de voto;
- c) participa en el capital de otra persona mediante un derecho de propiedad que, directa o indirectamente, sea superior al 25% del capital;
- d) tiene derecho al 25% o más de los beneficios de otra persona.

Pues bien, esta primera seña se refiere a operaciones en las que se presume que el destinatario de los pagos no va a tributar por los mismos como consecuencia de que la sociedad receptora esté situada en un país de baja o nula tributación. La seña afecta a cualquier tipo de pago y no se condiciona a que tenga distinta calificación en cada jurisdicción. No debiera afectar a las operaciones meramente comerciales toda vez que las mismas no se realizan con ánimo de obtener una ventaja fiscal. En cuanto a la indefinición de la Directiva en lo que respecta a que la jurisdicción de destino tenga un tipo casi 0, es difícil pronunciarse sobre cuál debiera ser ese límite, siendo deseable alguna aclaración normativa al respecto. Finalmente, recordemos que en la acción 12 de BEPS se sugiere que se comuniquen aquellas operaciones que se quieren combatir y que se han puesto de manifiesto en el propio seno de BEPS. Asimismo, los pagos a los que se refiere la letra b), inciso i), así como los de las letras c) y d), deben venir acompañadas del criterio del beneficio principal.

Entrando en el terreno de los híbridos, tanto en BEPS como, posteriormente, en ATAD II<sup>11</sup> se recogen múltiples operaciones que coinciden o tienen similitudes con las que ahora se tienen que

---

Si más de una persona participa, a tenor de las letras a) a d), en la gestión, el control, el capital o los beneficios de la misma persona, todas las personas implicadas se considerarán empresas asociadas.

Si las mismas personas participan, tenor de las letras a) a d), en la gestión, el control, el capital o los beneficios de más de una persona, todas las personas implicadas se considerarán empresas asociadas.

A efectos del presente punto, la persona que actúe conjuntamente con otra persona respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital de una entidad será tratada como el titular de una participación en la totalidad de los derechos de voto o de la propiedad del capital de dicha entidad correspondientes a la otra persona.

En las participaciones indirectas, para determinar el cumplimiento de los requisitos de la letra c) se determinará multiplicando los porcentajes de participación en los niveles sucesivos. Se considerará que una persona que posea más del 50% de los derechos de voto posee el 100% de dichos derechos.

Una persona física, su cónyuge y sus ascendientes o descendientes directos se considerarán una sola persona».

<sup>11</sup> «ATAD II define asimetría híbrida como una situación en la que esté implicado un contribuyente o una entidad cuando:

- a) un pago realizado con arreglo a un instrumento financiero da lugar a una deducción sin inclusión y: dicho pago no se incluye en un plazo razonable, y la asimetría en resultados es atribuible a diferencias en la calificación del instrumento o del pago realizado en virtud del mismo.
- b) un pago realizado a una entidad híbrida dé lugar a una deducción sin inclusión y dicha asimetría en resultados sea consecuencia de las diferencias existentes en la atribución de los pagos realizados a la entidad híbrida con arreglo a la legislación de la jurisdicción en la que esté establecida o registrada la entidad híbrida y de la jurisdicción de toda persona que tenga una participación en dicha entidad híbrida;
- c) un pago realizado a una entidad con uno o más establecimientos permanentes dé lugar a una deducción sin inclusión y dicha asimetría en resultados sea consecuencia de las diferencias en la atribución de pagos entre la sede de dirección y el establecimiento permanente o entre dos o más establecimientos permanentes de la misma entidad con arreglo a la legislación de las jurisdicciones en las que opera la entidad;
- d) un pago dé lugar a una deducción sin inclusión como resultado de un pago realizado a un establecimiento permanente no computado;
- e) un pago realizado por una entidad híbrida dé lugar a una deducción sin inclusión y dicha asimetría se deba a que, en virtud de la legislación de la jurisdicción del beneficiario, no se computa el pago;
- f) un pago presumible entre la sede de dirección y el establecimiento permanente o entre dos o más establecimientos permanentes dé lugar a una deducción sin inclusión y dicha asimetría se deba a que, en virtud de la legislación de la jurisdicción del beneficiario, el pago no se computa, o
- g) se produce una doble deducción».

comunicar. Dos ejemplos habituales son los que se describen en los apartados 2 (doble amortización de un activo) y 3 (doble deducción por doble imposición) de esta seña, en los que ya no se exige que ese doble aprovechamiento se realice entre empresas asociadas ni deben venir acompañados de la prueba del beneficio principal, es decir, activan la obligación de comunicar directamente.

Finalmente, el mecanismo previsto en el último apartado puede resultar difícil de identificar, máxime, cuando se exige que se aplique con independencia de que las empresas intervinientes estén asociadas o no. En efecto, la obligación de comunicar surgirá cuando estemos en presencia de una transferencia de activos (ya sean tangibles o intangibles) y entre los importes considerados como «pagaderos» en cada jurisdicción exista una diferencia significativa (concepto sobre el que sería conveniente que se efectuara alguna aclaración adicional). Dada la generalidad con la que está redactada la seña, el concepto de activo no parece que tenga ninguna limitación, no siendo descartable que también pueda referirse a los activos corrientes.

#### D. Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real

«1. Un mecanismo que pueda tener por efecto **menoscabar la obligación de comunicar información** establecida en las normas de aplicación de la legislación de la Unión o cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre "cuentas financieras", incluidos los acuerdos con terceros países, o que aproveche la inexistencia de tal legislación o de tales acuerdos. Estos mecanismos incluirán como mínimo lo siguiente:

a) la utilización de una cuenta, producto o inversión que no sea, o pretenda no ser, una "cuenta financiera", pero que presente características sustancialmente similares a las de una "cuenta financiera";

b) la transferencia de "cuentas financieras" o activos a jurisdicciones que no están obligadas al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras" con el Estado de residencia del contribuyente interesado, o el recurso a tales jurisdicciones;

c) la reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras";

d) la transferencia a, o la conversión de, una "institución financiera" o una "cuenta financiera" o de sus activos, a, o en, una "institución financiera" o una "cuenta financiera" o activos no sujetos a comunicación de información con arreglo al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras";

e) la utilización de entidades, instrumentos y estructuras jurídicos que eliminan o pretendan eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras";

2. Los mecanismos que socavan o explotan las vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia debida empleados por las "instituciones financieras" para cumplir sus obligaciones de comunicar información sobre "cuentas financieras", entre los que se incluye el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o insuficientes o cuyas exigencias de transparencia a las personas o instrumentos jurídicos son insuficientes.

3. Un mecanismo que implica una **cadena de titularidad formal o real no transparente**, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicos:

a) que no realizan una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas; y

b) que están constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumento o estructura jurídicos; y,

c) en los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras jurídicos, en la definición de la Directiva (UE) 2015/849, no son identificables».

Todas estas señas tienen como común denominador evitar la elusión de las normas de transparencia y de lucha contra la opacidad que se han aprobado a lo largo de estos últimos años en la Unión Europea, respaldadas muchas de ellas por el principio de transparencia global que ha venido liderando la OCDE y la Unión Europea (y en el que España, a través del denominado G5<sup>12</sup>, ha sido una pieza relevante). En este sentido, recordemos que la Unión Europea ha aprobado un conjunto de directivas relativas al intercambio automático de información, muy centradas en el ámbito financiero que han tenido reflejo en nuestra norma interna principalmente a través del Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua. Este real decreto encuentra su fundamento en el ámbito interno en el artículo 1.2 y en el artículo 29 bis de la LGT, relativos a las obligaciones tributarias relacionadas con la asistencia mutua y, más específicamente, en la disposición adicional vigésimo segunda de la citada LGT, que establece la obligación de las instituciones financieras de identificar la residencia de los titulares de determinadas cuentas financieras y de suministrar información a la Administración tributaria respecto de tales cuentas, así como la obligación de los titulares de las cuentas de identificar su residencia fiscal ante las instituciones financieras. Recordemos que el concepto de cuenta financiera recogido en la normativa de asistencia mutua (internacional) y en el real decreto citado es muy amplio, abarcando, en particular, las cuentas de depósito, de valores, de inversión o de seguros.

<sup>12</sup> Además de España, componen este grupo en la Unión Europea, Francia, Italia, Reino Unido y Alemania.

Llama la atención el detalle con el que finalmente se han regulado las señas de esta letra D en relación con las inicialmente propuesta por la Comisión, quizás tratando de dotar a las mismas de una mayor precisión en aras de la seguridad jurídica. Pues bien, en el caso de que los mecanismos encajen en cualquiera de las señas distintivas anteriores, los intermediarios (y aquí probablemente tengan un cierto protagonismo las entidades financieras) vendrán obligados a comunicar estas operaciones, sin que se aplique ningún requisito adicional.

#### E. Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia

«1. Un mecanismo que conlleva la utilización de un **régimen de protección unilateral**.

2. Un mecanismo que conlleva la **transmisión de activos intangibles difíciles de valorar**<sup>13</sup>.

3. Un mecanismo que implica una **transferencia transfronteriza entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos**, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes, es inferior al 50% del EBIT anual previsto de ese ordenante u ordenantes de no haberse realizado la transferencia».

Frente a la versión original de la Propuesta de Directiva de junio de 2017 en la que se contemplaba un régimen de comunicación muy amplio ligado a los precios de transferencia, ahora nos encontramos con tres casos tasados y más objetivos.

El primero de los supuestos exige la comunicación de aquellos mecanismos que conllevan la utilización de un régimen de protección unilateral, debiéndose entender por tal régimen, de acuerdo con las directrices OCDE de precios de transferencia, cuando existe una norma que se aplica a determinados contribuyentes u operaciones al margen del régimen general, concediéndose un régimen excepcional, normalmente, más simple. De acuerdo con lo anterior, no parece que puedan englobarse en esta seña los acuerdos previos de valoración (APA) unilaterales (en cualquier caso, debiera aclararse por el legislador nacional o comunitario). Para entender mejor el objetivo de esta seña distintiva, es conveniente volver a la redacción original de la Directiva, en la que se exigía al intermediario la comunicación de los mecanismos cuando las operaciones entraban en el

<sup>13</sup> El término «activos intangibles difíciles de valorar» se refiere a los activos intangibles y a los derechos sobre activos intangibles con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas:

- a) no existen activos comparables fiables; y
- b) en el momento en que se celebran las operaciones correspondientes, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener del activo intangible transferido o las hipótesis empleadas para la valoración del mismo son sumamente inciertas, por lo que resulta difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia.

ámbito de aplicación del intercambio de información sobre acuerdos previos<sup>14</sup>, y los mismos no se comunicaban ni eran objeto de intercambio. Ante la dificultad de concretar estos supuestos, la Directiva opta ahora por buscar una fórmula objetiva no condicionada por si se debe entrar en el terreno del intercambio de información previsto en otras normas. Ahora, si hay un régimen de protección unilateral, debe comunicarse por el intermediario o por el contribuyente (y en todo caso).

La segunda de las señas de esta letra, compleja, ataca la transferencia de activos intangibles o de derechos sobre los mismos de difícil valoración (supuesto bastante habitual), exigiéndose, a estos efectos, que no existan comparables fiables y que las proyecciones de flujos de ingresos futuros que se prevea obtener sean inciertas, por lo que es difícil prever el éxito final del intangible.

Finalmente, la tercera de las señas se refiere a las transmisiones, en principio, relevantes de funciones, riesgos o activos (cualesquiera que sean las funciones, riesgos o activos). Al margen de cualquier operación en la que específicamente se transfieran dichas funciones, riesgos o activos, especial atención habrá de prestarse a las operaciones de reestructuración general (transfronterizas) por si también pudieran resultar afectadas por la referida seña. La norma, eso sí, pretende ser objetiva, estableciendo un límite cuantitativo preciso para activar la obligación de comunicar el mecanismo.

Asimismo, al margen del anexo IV, la Directiva define «mecanismo comercializable» como aquel mecanismo transfronterizo diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial. En sentido contrario, la Directiva define «mecanismo a medida» como cualquier mecanismo transfronterizo que no sea un mecanismo comercializable.

Pues bien, la Directiva ha establecido que, en el caso de mecanismos comercializables, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para exigir que el intermediario presente un informe periódico cada tres meses en el que se facilite una actualización que contenga la nueva información que deba comunicarse y de la que se disponga a partir de la presentación del último informe.

Esta nueva información que deberá comunicarse consistirá, en particular, en a) la identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, su NIF y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente asociado; b) la fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; c) la determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; y, d) la determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

<sup>14</sup> La regulación sobre el intercambio de información de acuerdos previos, *rulings*, etc., se contiene en la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DAC 2).

Finalmente, y no por ello menos importante (todo lo contrario), nos queda por delimitar si dentro de los mecanismos de planificación fiscal podrían estar englobadas las valoraciones jurídicas que puedan realizar los asesores fiscales. Ya se ha reiterado que en la Directiva no tenemos una definición de mecanismo transfronterizo y que debemos acudir a un conjunto de señas distintivas que no resuelven la duda planteada.

No obstante, de la redacción de la Directiva parece deducirse que el mecanismo objeto de comunicación debe referirse a operaciones que se diseñan o a estructuras que se implementan, es decir, hay una actividad clara en ese posible *montaje* por parte del intermediario fiscal. En este sentido, cuando la norma regula los plazos de comunicación, hace referencia al momento en el que el mecanismo se pone a disposición del contribuyente para su implementación o cuando se haya procedido a realizar la primera fase de ejecución del mecanismo. En definitiva, parece que la Directiva exige un plus de actividad en el diseño de la operación y no una simple valoración jurídica, por lo que nos inclinamos a pensar que dichas valoraciones jurídicas (los dictámenes fiscales) deben quedar excluidas del ámbito objetivo de la Directiva y de lo que debe ser objeto de comunicación. Quizás sea más difícil de resolver la duda, si la pregunta se refiere a la utilización de ese dictamen en operaciones posteriores del contribuyente que resulten especialmente análogas. En cualquier caso, parece imprescindible que la norma de transposición aclare debidamente esta cuestión.

## IX. OBLIGADOS A COMUNICAR

En principio, la obligación de revelar información recae en las personas físicas o jurídicas o entidades sin personalidad jurídica identificadas como intermediarios.

A estos efectos, la Directiva define intermediario como cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución o gestione la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Posteriormente, en la tramitación de la Propuesta de Directiva se dio un paso adelante y se incorporaron como intermediarios todos aquellos que cumplieran con el denominado «test del conocimiento».

Así, también tendrá esta calificación de intermediario cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible, así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Eso sí, cualquier persona tendrá derecho a presentar pruebas que demuestren que no sabía o no cabía razonablemente suponer que supiera que estaba implicada en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. A estos efectos, las personas podrán hacer referencia a todos los hechos y circunstancias pertinentes, así como a la información disponible y a su experiencia y conocimientos en la materia.

La fuerza expansiva de esta norma es más que relevante a la par que conflictiva y no olvidemos que la ausencia de comunicación lleva aparejada una sanción que no parece que vaya a ser testimonial. De acuerdo con lo anterior parece que están incluidos como intermediarios, abogados, contables, asesores fiscales y financieros, bancos o consultores.

Asimismo, la Directiva establece que, para ser intermediario, una persona deberá cumplir, como mínimo, una de las siguientes condiciones adicionales:

- a) Residir a efectos fiscales en un Estado miembro.
- b) Disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo.
- c) Haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado miembro.
- d) Estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría con un Estado miembro.

No obstante, cuando la obligación de comunicación vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del derecho nacional de un determinado Estado miembro, el Estado miembro de referencia adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora a cualquier otro intermediario o al contribuyente interesado sobre sus obligaciones de comunicación.

Por tanto, cuando resulte de aplicación una prerrogativa de secreto profesional, el intermediario no esté presente en el territorio de la Unión Europea o no exista intermediario alguno porque sea el propio contribuyente quien conciba e implemente el mecanismo internamente, la obligación de revelación se transferirá a los contribuyentes que utilicen el mecanismo.

En relación con el secreto profesional, cabe recordar que este concepto encuentra cobijo en el artículo 24 in fine de la Constitución española que establece: «La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos».

En este sentido, el artículo 5<sup>15</sup> del Código Deontológico de la Abogacía Española señala que la confianza y la confidencialidad en las relaciones entre cliente y abogado impone a este último

---

<sup>15</sup> El artículo 5 del Código Deontológico de la Abogacía Española determina:

«1. La confianza y confidencialidad en las relaciones entre cliente y abogado, ínsita en el derecho de aquel a su intimidad y a no declarar en su contra, así como en derechos fundamentales de terceros, impone al abogado el deber y le confiere el derecho de guardar secreto respecto de todos los hechos o noticias que conozca por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, sin que pueda ser obligado a declarar sobre los mismos como reconoce el artículo 437.2 de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial.

2. El deber y derecho al secreto profesional del abogado comprende las confidencias y propuestas del cliente, las del adversario, las de los compañeros y todos los hechos y documentos de que haya tenido noticia o haya recibido por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional.

el deber primordial de guardar secreto respecto de todos los hechos o noticias que conozca por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, sin que pueda ser obligado a declarar sobre los mismos. En este punto nos podríamos preguntar hasta dónde podría alcanzar el secreto profesional en estos mecanismos, ya que dicho secreto está claro que se podrá predicar respecto de la información que obtiene el intermediario del cliente, pero no respecto de lo que el intermediario comunique al cliente, y no nos olvidemos que el intermediario es el que traslada el propio mecanismo que elabora al cliente (eso sí, con la información del cliente).

Por su parte, el apartado 8 del citado artículo 5 del Código Deontológico de la Abogacía Española establece que en los casos excepcionales de suma gravedad en los que la obligada preservación del secreto profesional pudiera causar perjuicios irreparables o flagrantes injusticias, el decano del Colegio aconsejará al abogado con la finalidad exclusiva de orientar y, si fuera posible, determinar medios o procedimientos alternativos de solución del problema planteado ponderando los bienes jurídicos en conflicto. Ello no afecta a la libertad del cliente, no sujeto al secreto profesional, pero cuyo consentimiento por sí solo no excusa al abogado de la preservación del mismo.

Asimismo, el artículo 542.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial indica que «los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o notificaciones de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos».

Si bien hay quien entiende que el secreto profesional únicamente sería oponible cuando un abogado actúe prestando su asistencia jurídica en un proceso judicial o extrajudicial, también hay un sector doctrinal que entiende que el mismo es predicable cuando realiza funciones de asesoramiento. Bajo esta segunda corriente parece que debe enmarcarse la necesaria transposición de la Directiva.

3. El abogado no podrá aportar a los tribunales, ni facilitarle a su cliente las cartas, comunicaciones o notas que reciba del abogado de la otra parte, salvo expresa autorización del mismo.
4. Las conversaciones mantenidas con los clientes, los contrarios o sus abogados, de presencia o por cualquier medio telefónico o telemático, no podrán ser grabadas sin previa advertencia y conformidad de todos los intervinientes y en todo caso quedarán amparadas por el secreto profesional.
5. En caso de ejercicio de la abogacía en forma colectiva, el deber de secreto se extenderá frente a los demás componentes del colectivo.
6. En todo caso, el abogado deberá hacer respetar el secreto profesional a su personal y a cualquier otra persona que colabore con él en su actividad profesional.
7. Estos deberes de secreto profesional permanecen incluso después de haber cesado en la prestación de los servicios al cliente, sin que estén limitados en el tiempo.
8. El secreto profesional es un derecho y deber primordial de la abogacía. En los casos excepcionales de suma gravedad en los que la obligada preservación del secreto profesional pudiera causar perjuicios irreparables o flagrantes injusticias, el decano del Colegio aconsejará al abogado con la finalidad exclusiva de orientar y, si fuera posible, determinar medios o procedimientos alternativos de solución del problema planteado ponderando los bienes jurídicos en conflicto. Ello no afecta a la libertad del cliente, no sujeto al secreto profesional, pero cuyo consentimiento por sí solo no excusa al abogado de la preservación del mismo».

Desde la perspectiva tributaria, el artículo 93.1 de la LGT regula de forma muy «generosa» el deber de informar a la administración tributaria en los siguientes términos:

«Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas».

Por su parte el apartado 5 de este mismo artículo señala lo siguiente:

«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. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria».

A nuestro modo de ver, estas normas no parece que puedan ser suficientes para clarificar cómo puede incidir el secreto profesional para ver quién debe comunicar el correspondiente mecanismo, ya sea el intermediario, ya sea el contribuyente. En definitiva, en este punto también hará falta una norma específica y precisa que aclare estas cuestiones.

Indudablemente, de cara a su transposición, y con el objeto de que exista la debida armonización, quizás haya que ver cómo juega el secreto profesional en el resto de Estados miembros, ya que no sería muy coherente una regulación dispar en un tema como este.

En particular, el Código Deontológico de los Abogados en la Unión Europea<sup>16</sup> establece en el artículo 2.3<sup>17</sup> que el secreto profesional es un derecho y una obligación fundamental y pri-

<sup>16</sup> Adoptado en la Sesión Plenaria del CCBE de 28 de octubre de 1988 y modificado en las Sesiones Plenarios de 28 de noviembre de 1998 y de 6 de diciembre de 2002.

<sup>17</sup> El artículo 2.3 del Código Deontológico de los Abogados de la Unión Europea dispone:

«2.3.1. Forma parte de la esencia misma de la función del abogado que sea depositario de información que el cliente no transmitiría a otras personas y de otras informaciones basadas en la confianza. Sin la garantía de confidencialidad no puede existir confianza. Por lo tanto, el secreto profesional es un derecho y una obligación fundamental y primordial del abogado.

La obligación del abogado relativa al secreto profesional sirve al interés de la Administración de Justicia, y al del cliente. Esta obligación, por lo tanto, es titular de una protección especial del Estado.

mordial del abogado, siendo esta obligación titular de una protección especial del Estado. Asimismo, parece que este Código amplía el ámbito de este secreto profesional al establecer que un abogado debe respetar el secreto de toda información de la que tuviera conocimiento en el marco de una actividad profesional.

También habrá que ver si el secreto se predica individualmente de los despachos o de los profesionales que trabajan en el mismo. En este punto, de nuevo parece que lo lógico sea que el secreto se predique del despacho y no del profesional de forma individualizada (no olvidemos que en los despachos también hay profesionales que no son abogados y efectúan análogo asesoramiento). En cualquier caso, el artículo 5.5 del Código Deontológico de la Abogacía Española establece que, en caso de ejercicio de la abogacía en forma colectiva, el deber de secreto se extenderá frente a los demás componentes del colectivo. El artículo 5.6 del mismo Código, por su parte, afirma que, en todo caso, el abogado deberá hacer respetar el secreto profesional a su personal y a cualquier otra persona que colabore con él en su actividad profesional.

Por otra parte, dejando ya la cuestión del secreto profesional, la Directiva establece una serie de reglas para evitar duplicidades en cuanto al Estado miembro ante el que se debe comunicar el mecanismo, como respecto del propio obligado a comunicar cuando intervienen varios intermediarios.

Así, cuando el intermediario sea responsable de presentar la información sobre el mecanismo en más de un Estado miembro, dicha información se presentará únicamente en el Estado miembro que figure el primero en la siguiente relación:

- «a) el Estado miembro en el que el intermediario tenga su residencia fiscal;
- b) el Estado miembro en que el intermediario tenga un establecimiento permanente, a través del cual se faciliten los servicios en relación con el mecanismo;
- c) el Estado miembro en el que el intermediario esté constituido o por cuya legislación se rija;
- d) el Estado miembro en el que el intermediario esté registrado en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría».

Para que no sea de aplicación lo anterior y el intermediario esté exento de presentar la información en los otros Estados, deberá disponer de una prueba, de conformidad con el derecho nacional, de que se ha presentado dicha información en el estado competente conforme a la lista antes citada.

---

2.3.2. Un abogado debe respetar el secreto de toda información de la que tuviera conocimiento en el marco de su actividad profesional.

2.3.3. La obligación de secreto profesional no está limitada en el tiempo.

2.3.4. Un abogado debe requerir la observancia de la misma obligación de secreto profesional a sus socios, empleados y a cualquier persona que colabore con él en su actividad profesional».

Por otra parte, cuando haya más de un intermediario (lo cual puede ser habitual), la obligación de presentar información sobre el mecanismo recaerá, en principio, en todos los intermediarios que participen. No obstante, un intermediario quedará exento de presentar la información en la medida en que pueda probar, de conformidad con la legislación nacional, que dicha información ya ha sido presentada por otro intermediario.

En este punto cabe advertir que durante el periodo en el que debe aplicarse la Directiva de forma un tanto retroactiva (de 25 de junio de 2018 a 30 de junio de 2020), la prueba de que el mecanismo se ha presentado por otro intermediario es y será inaplicable en la práctica, por lo que los distintos intermediarios que intervengan deberán conservar toda la documentación e información que conlleva esta nueva obligación de comunicación, en tanto se establezcan las reglas nacionales definitivas.

Finalmente, dispone la Directiva que cuando la obligación de comunicar recaiga en el contribuyente y haya más de un contribuyente interesado, deberá presentar la comunicación el que figure el primero de la siguiente lista:

- «i) El contribuyente interesado que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
- ii) El contribuyente interesado que gestiona la ejecución de dicho mecanismo».

Por supuesto, el contribuyente interesado solo estará exento de presentar la información en la medida en que tenga una prueba de que dicha información ya ha sido presentada por otro contribuyente interesado.

Hemos visto que el colectivo de obligados a comunicar es amplio y en ocasiones puede resultar confuso quién debe ser el obligado a comunicar el mecanismo, pudiendo existir, por supuesto, duplicidades. Y también es cierto que en ocasiones pueden existir controversias entre el intermediario y el contribuyente sobre la necesidad o no de comunicar el mecanismo. Indudablemente, la tentación del intermediario, por seguridad, será la de comunicar a la Administración el correspondiente mecanismo, lo que quizás no siempre conlleve la aceptación por parte del contribuyente y, a partir de aquí, podrán surgir determinados conflictos que habrá que ver en qué ámbito de la justicia (tributaria o no) deben resolverse. No olvidemos que se están comunicando mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresivos.

## X. PLAZOS

En relación con los plazos de declaración, existe bastante consenso internacional en cuanto a que los mismos deben ser reducidos. De hecho, siempre se ha seguido este criterio en los países que tienen regulada esta obligación. Asimismo, en la acción 12 de BEPS se propone que los plazos se vinculen al momento en que el intermediario ponga a disposición del contribuyente el correspondiente mecanismo, y en el caso de que sea el contribuyente el obligado a declarar, el

plazo debe vincularse al momento de la implantación de la estructura. Por supuesto, los plazos de declaración a la Administración deben ser inmediatos.

En la Propuesta de Directiva de junio de 2017, los plazos que propuso la Comisión eran exageradamente breves, cinco días, y fueron incluso criticados por el Comité Económico y Social Europeo, de ahí que en su tramitación se hayan modificado dando un mayor margen de plazo a los intermediarios y a los contribuyentes para su declaración ante la Administración, fijándose el plazo en treinta días.

La Directiva establece que los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación deben revelarse, obviamente, antes de su implementación efectiva. En particular, se establece un nuevo plazo de treinta días a contar, lo que ocurra primero, desde:

- a) El día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución.
- b) El día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sea ejecutable.
- c) El momento en el que se haya realizado la primera fase de ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

Alguno de los conceptos anteriores puede resultar confuso o, mejor dicho, difícil de verificar, en especial, el segundo de los indicados: ¿se puede demostrar realmente cuándo un mecanismo está listo para su ejecución?: Complicada demostración. Y también, como cuestión a valorar, nos podríamos preguntar, ¿es razonable que se deban comunicar los mecanismos aunque no se ejecuten?: Indudablemente, hay argumentos a favor y en contra, y el legislador, en materia de lucha contra la elusión fiscal, opta por la vía expansiva.

Por su parte, a los intermediarios que cumplan con el denominado test del conocimiento, la Directiva les exige la obligación de presentar información en un plazo de treinta días a contar desde el día siguiente al que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento. Por tanto, este colectivo de intermediarios (en principio, menores) puede resultar obligado a comunicar en un plazo anterior al del intermediario «principal», lo cual, puede resultar un tanto paradójico.

Por su parte, el contribuyente en el que recaiga la obligación de comunicar presentará la información en un plazo de treinta días, a computar desde el día siguiente en el que se haya puesto a disposición de dicho contribuyente interesado el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación para su ejecución o esté listo para su ejecución por parte de dicho contribuyente, o cuando se haya realizado la primera fase de ejecución en relación con el contribuyente interesado, lo que ocurra primero.

Por su parte, el intercambio automático de información ulterior sobre estos mecanismos tendrá lugar con periodicidad trimestral.

## XI. INFORMACIÓN A COMUNICAR Y POSTERIOR INTERCAMBIO A ESTADOS AFECTADOS

La Directiva establece, en el apartado 14 del artículo 8 bis ter, que la información que deberá comunicar la autoridad competente de un Estado miembro a las autoridades competentes de todos los demás Estados miembros, mediante el intercambio automático de información, será la siguiente:

Identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados, incluido su nombre, su fecha y lugar de nacimiento (en caso de una persona física), residencia fiscal, su NIF y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado.

- a) Información pormenorizada sobre las señas distintivas que hacen que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse.
- b) Un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información que incluya una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público.
- c) La fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.
- d) Información pormenorizada de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.
- e) El valor del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.
- f) La determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualesquiera otros Estados miembros que tengan probabilidad de resultar afectados por el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.
- g) La determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

Alguna de las informaciones que se exigen no serán siempre fáciles de concretar o valorar: así, por ejemplo, el valor del mecanismo transfronterizo (¿en términos de beneficio fiscal?), o la exigencia de comunicar cualquier persona afectada (¿incluso mínimamente?).

Con el objeto de facilitar el citado intercambio de información, la Directiva establece que la Comisión adoptará las modalidades prácticas necesarias para su aplicación como, por ejemplo, medidas destinadas a normalizar la comunicación de la información anterior. En este sentido, la Comisión adoptará formularios normalizados para el intercambio automático de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación. Concretamente, la Directiva alude al meca-

nismo introducido por la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo. La información se registrará en un directorio central seguro relativo a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Antes del 31 de diciembre de 2019, la Comisión desarrollará y pondrá a disposición, con el correspondiente apoyo técnico y logístico, un directorio central seguro destinado a los Estados miembros y dedicado a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, en el que se registrará la información que deba comunicarse, con el fin de efectuar el citado intercambio automático.

En este sentido, las autoridades competentes de todos los Estados miembros tendrán acceso a los datos registrados en dicho directorio. La Comisión, por su parte, también tendrá acceso a la información archivada, salvo a aquella información a la que se refieren las letras a), c) y h) anteriores.

Finalmente, el plazo para que los Estados miembros realicen el intercambio automático de información es de un mes a contar desde el final de trimestre en que esta se haya presentado. A estos efectos, la Directiva establece que la primera información se comunicará, a más tardar, el 31 de octubre de 2020.

## **XII. RÉGIMEN SANCIONADOR ANTE LA FALTA DE COMUNICACIÓN DEL MECANISMO Y RÉGIMEN SANCIONADOR RESPECTO DE LAS OPERACIONES QUE SE COMUNICAN**

La Directiva exige a los Estados miembros que establezcan el correspondiente régimen sancionador en caso de incumplimiento de las disposiciones nacionales que transpongan la misma al ordenamiento jurídico nacional. Dicha exigencia se efectúa con una gran discrecionalidad, ya que la única condición que se establece es que las mismas deberán ser eficaces, proporcionadas y disuasorias.

Desde la perspectiva del Derecho comparado, en el Reino Unido el contribuyente es multado si no declara una estructura que se encuentre comprendida en las categorías que implican la obligación de declarar, sin tener causa justificada para ello y con independencia de que la estructura funcione o no. También pueden aplicar sanciones por inexactitudes en la comunicación de la estructura o por retrasos en la aportación de la misma.

En Estados Unidos, por su parte, el IRC establece la imposición de sanciones por no declarar una operación sujeta a declaración, así como por la inexactitud en el supuesto de infravaloración de operaciones sujetas a declaración. En este último caso, la sanción se calcula como un 20% de la infravaloración de la operación en cuestión cuando esta ha sido debidamente declarada y en un 30% en el caso contrario, y establecen normas de coordinación especiales con otras sanciones que podrían derivarse de la operación. Llama poderosamente la atención que cuando un contribuyente no declare una operación sujeta a la correspondiente obligación, también podrá perder la posibilidad de alegar que tenía una causa razonable para aplicar el tratamiento fiscal a la operación.

Sirvan estos ejemplos para comprobar que lo que hay en otros países no es un régimen sancionador menor, por lo que habrá que analizar adecuadamente lo que se pruebe tanto en España como en el resto de Estados miembros. A estos efectos, el régimen sancionador que se establezca debiera tener en cuenta que el régimen de comunicación no es tan objetivo como otros regímenes de comunicación de información que, sin duda, son suficientemente precisos y claros como para tipificarlos de sancionables con mayor facilidad. En este caso, la Directiva, a pesar de pretender también esa objetividad (tarea por supuesto muy compleja), no lo consigue en todos los casos. Téngase en consideración que estamos ante una norma que identifica 15 señas distintivas (y algunas se desdoblan en varias), que muchas de ellas deben venir acompañadas del criterio de prueba del beneficio principal, que la mayoría de las señas son interpretables, que otras son excesivamente genéricas, en fin, que en cada caso concreto habrá que valorar adecuadamente si el mecanismo se enmarca con claridad en alguna de las señas distintivas y, ante la ausencia de comunicación, imponer la sanción que corresponda.

Como ya hemos señalado, ante la duda a la hora de comunicar o no el mecanismo por parte del intermediario, es previsible que el mismo opte por la comunicación. Y si no opta, no debe olvidarse que si existen dudas interpretativas podría entrar en juego lo establecido en el artículo 179.2 d) de la LGT<sup>18</sup> y pueda exonerarse de sanción la falta de comunicación.

A partir de aquí, encontrar un régimen sancionador eficaz, proporcional y disuasorio, no es tarea sencilla para nuestro legislador. En los últimos años se han establecido regímenes de comunicación de información que, o bien se han enmarcado dentro del régimen general sancionador (información país por país o información sobre cuentas financieras...) o bien han tenido su régimen específico, como, por ejemplo, el relativo a la declaración de bienes en el extranjero (modelo 720). En nuestra opinión, es bastante previsible que se establezca un régimen sancionador específico, prescindiendo del régimen general, por otra parte, difícil de aplicar a estos supuestos. En esta opción de aprobar un régimen singular, habrá que ver si las sanciones son distintas en función de las señas distintivas que califican para comunicar el mecanismo, si se tendrá en cuenta el posible

<sup>18</sup> A estos efectos, el artículo 179.2 d) de la LGT establece:

«2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: [...]

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados.

A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior».

beneficio fiscal, si habrá una sanción mínima por falta de presentación y adicionales por mecanismos, sanciones por presentación de las declaraciones fuera de plazo, en fin, como decimos, el legislador tiene un reto importante que abordar en el que deberán conjugarse adecuadamente los tres principios antes citados: eficacia, proporcionalidad y que sea disuasorio.

Una vez que se ha indicado que la falta de comunicación de estos mecanismos ante la Administración puede conllevar la correspondiente sanción, nos podemos preguntar hasta qué punto la debida comunicación de la operación puede justificar que posteriormente no haya sanción en el caso de que se entienda que la operación objeto de comunicación no es plenamente conforme a Derecho.

Antes de entrar en este análisis, conviene hacer una breve referencia al Código de Buenas Prácticas y al Informe de Transparencia que «voluntariamente» pueden presentar las empresas acogidas a dicho Código, por si se pudiera establecer un cierto paralelismo o una cierta comparación con los mecanismos de planificación objeto de la Directiva. Recordemos que son instrumentos que carecen de regulación normativa y las empresas se pueden adherir al mismo voluntariamente. Las acciones incluidas en el Código de Buenas Prácticas están orientadas a optimizar la relación bilateral entre la Administración tributaria y las empresas y a obtener una mejora reputacional de las mismas.

El informe de transparencia, básicamente, consiste en plasmar en un informe el acuerdo entre la Administración tributaria y las empresas sobre el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal. Este informe debe respetar en todo caso el derecho a la protección de datos con trascendencia tributaria.

Adviértase que determinados apartados del mismo pueden tener cierta coincidencia con los mecanismos que ahora se tienen que comunicar al amparo de la nueva Directiva, entre otros, presencia en paraísos fiscales<sup>19</sup> (seña distintiva C.1), financiación<sup>20</sup> (señas distintivas B.2 y C.1), gestión de propiedad industrial e intelectual<sup>21</sup> (señas distintivas C.4 y E.2), servicios intragrupo<sup>22</sup>

<sup>19</sup> En particular, descripción de la tipología de las actividades desarrolladas en estos territorios, así como de las funciones, riesgos y dimensión de las entidades del grupo que las realizan, así como de otros datos que permitan analizar y justificar tales actividades.

<sup>20</sup> Descripción de los aspectos principales de la estructura de financiación del grupo con la explicación que se considere oportuna y suficiente sobre las empresas que obtienen financiación ajena al grupo, del grupo, o bien conceden financiación en el seno del grupo. Explicación de la utilización de las condiciones de prestación de los servicios de *cash pooling*. Descripción de la política general del grupo en relación con la utilización de instrumentos financieros derivados y con el reparto de dividendos (intra y extragrupo).

<sup>21</sup> Descripción de los principales intangibles del grupo y dónde se localizan los centros dedicados a actividades de investigación y desarrollo. Descripción de los principales acuerdos de creación, adquisición, licencia y cesión de intangibles vigentes en el ejercicio, tanto entre entidades del grupo con entidades ajenas al grupo.

<sup>22</sup> Descripción de los servicios prestados por entidades del grupo a otras entidades del mismo con especial referencia a los denominados *management fees*. Descripción de la existencia de servicios «bajo demanda» o «a disposición» y

(seña distintiva E.3), grado de congruencia con los principios y acciones BEPS<sup>23</sup>, así como operaciones de especial riesgo fiscal.

Resulta relevante incidir en la información a aportar respecto del grado de congruencia con los principios y acciones BEPS, que fue descrita en la Propuesta para el Reforzamiento de las Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal Empresarial de las Empresas Adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias (28 de octubre de 2016) y resulta totalmente coincidente con la señas distintivas específicas vinculadas a la prueba del beneficio principal (señas distintivas B) y señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas (señas distintivas C) conforme a lo siguiente:

«En este sentido, se expondrán todas aquellas operaciones, actos o hechos que puedan dar lugar a dobles deducciones de gasto, doble aprovechamiento de beneficios fiscales, doble aprovechamiento de pérdidas, utilización de entidades o instrumentos híbridos, doble no imposición, con la explicación de su justificación y grado de congruencia con los principios y acciones BEPS».

En relación con las operaciones de especial riesgo fiscal, destaca la información sobre cambios significativos en estructuras *holding* y *subholding*<sup>24</sup> y operaciones societarias más significativas<sup>25</sup>.

Como hace referencia la Propuesta para el Reforzamiento de las Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal Empresarial de las Empresas Adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias (28 de octubre de 2016), la aportación voluntaria por parte de las empresa de este informe de transparencia resulta en una mejora reputacional de la empresa y en la construcción de una relación cooperativa útil con la Administración tributaria en la medida en que las empresas, a cambio de esta transparencia, recibirán una valoración temprana de la Inspección sobre determinados aspectos a los que se refiere el informe, consiguiendo con ello también la reducción de la litigiosidad sobre esos mismos aspectos de su tributación. Finalmente, no podemos dejar de citar lo que se indica en el modelo de informe de transparencia sugerido por la AEAT cuando indica

---

«de bajo valor añadido». Descripción de la forma de determinar las retribuciones de los citados servicios intragrupo y del método de valoración elegido. Explicación de si el grupo dispone de una «central de compras» y, en su caso, de su funcionamiento y remuneración.

- <sup>23</sup> Explicación del grado de congruencia del comportamiento fiscal de la empresa, en relación con los principios y acciones BEPS, con la información que se considere suficientemente justificativa.
- <sup>24</sup> Explicación de la realización de cambios significativos en las estructuras *holding* y *subholding* que se hayan ejecutado total o parcialmente en el ejercicio y explicación de las operaciones y sus motivos económicos.
- <sup>25</sup> Explicación de las operaciones societarias más significativas, incluyendo sucursales y establecimientos permanentes y operaciones de adquisición o transmisión de negocios intra y extragrupo que se hayan ejecutado en el ejercicio, con indicación de las operaciones y sus motivos económicos.

que «la empresa podrá valorar proporcionar información sobre posibles operaciones sometidas a obligación de revelación en otras jurisdicciones».

En esta misma línea, la Ley de sociedades de capital ha incorporado en los últimos años una serie de reglas relativas a la buena gobernanza que implican, en última instancia, que el Consejo de Administración se involucre en la toma de decisiones fiscales de mayor relevancia en sede de las sociedades cotizadas. Como consecuencia de lo anterior, salvo que su aprobación corresponda a la Junta General, el Consejo de Administración deberá aprobar aquellas operaciones de especial riesgo fiscal (esto es, inversiones y operaciones de elevada cuantía o con características especiales, así como inversiones en sociedades situadas en territorios que tengan la consideración de paraíso fiscal). En este punto también nos deberíamos preguntar si no resultaría conveniente (o necesario) que los Consejos de Administración debieran conocer y, en su caso, aprobar, los mecanismos que se pueden encuadrar en esta nueva obligación de comunicación.

Señalado lo anterior, parece que toda aquella información que se suministre a la AEAT bajo el paraguas de la buena gobernanza y, en especial, lo que se comunique a través del referido informe de transparencia, a pesar de que jurídicamente no se establezca de forma expresa la no sanción, parece más que defendible que, una vez comunicado y transcurrido un plazo razonable de tiempo sin que la Administración se haya pronunciado de alguna manera, dichas operaciones, en caso de regularización, no debieran ser objeto de un procedimiento sancionador.

En nuestro caso, la Directiva no regula ni establece ninguna consecuencia para el que comunica, ya sea el intermediario o ya sea el propio contribuyente, por lo que no parece que pueda responderse de manera positiva para el contribuyente a la pregunta antes realizada, es decir, independientemente de que se comunique, la operación objeto de comunicación no queda exonerada de sanción, lo cual, *a priori*, podría resultar lógico. No obstante, lo que sí se aclara en la norma es que la falta de respuesta de la Administración ante una comunicación no supone aceptar la validez del tratamiento fiscal de dicho mecanismo. Es curioso que la Directiva aclare esta cuestión, toda vez que en ningún momento se indica que la Administración deba contestar de alguna manera ante la información que pueda recibir, pero es indicativo de la ausencia de efectos jurídicos positivos para los contribuyentes.

Recordemos que la propia Directiva define una señal distintiva como «una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal», por lo que la tentación para que, en el caso de que regularicen estas operaciones, las mismas puedan sancionarse, puede ser elevada.

No obstante, siendo esta una norma claramente disuasoria, en la que el plus de transparencia es muy relevante (se comunica toda la operación) o la antelación con la que deben comunicarse (por supuesto, antes de la presentación de la declaración), en la práctica, en el caso de que la Administración tributaria entienda que debe regularizarse la operación, puede estar justificado en muchos supuestos que las mismas no se deban sancionar, en especial, si esa misma operación se ha comunicado también voluntariamente por el contribuyente en el correspondiente informe de transparencia. En cualquier caso, nada dice la norma y parece que habrá que estar al supuesto concreto.

### XIII. ENTRADA EN VIGOR

La Directiva establece que los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2019, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva, comunicando a la Comisión el texto de dichas disposiciones.

Con el objeto, parece, de dar cierto margen a los posibles afectados, la Directiva señala que la aplicación de dichas disposiciones no se producirá hasta el 1 de julio de 2020, es decir, en principio, habrá al menos un margen de seis meses para conocer los términos exactos de la transposición en la que se concrete esta nueva obligación de información.

En este punto cabe recordar que la Propuesta de Directiva, en su versión inicial de 21 de junio de 2017, contemplaba como fecha última de transposición el 31 de diciembre de 2018 y como fecha de aplicación, el inmediato día después, es decir, el 1 de enero de 2019. Tal y como se indicaba en la introducción de este documento, quizás haya sido este el cambio más importante que ha sufrido la Directiva, retrasando en un año y medio la aplicación efectiva de la Directiva, dando un plazo más generoso a los Estados para que efectúen una adecuada transposición y a que los distintos sectores afectados, en especial el colectivo de los «intermediarios fiscales» (asesores fiscales), dentro del poco margen que queda, puedan dar su opinión sobre los términos en los que debe realizarse la misma.

De todos modos, esta fecha de aplicación puede resultar un tanto engañosa, ya que la Directiva, en el apartado 12 del artículo 8 bis ter, señala que cada Estado miembro tomará las medidas necesarias para exigir que los intermediarios y los contribuyentes interesados presenten información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información cuya primera fase se haya ejecutado entre la fecha de entrada en vigor y la fecha de aplicación de la presente Directiva. Los intermediarios y los contribuyentes interesados, según corresponda, presentarán información sobre dichos mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación a más tardar el 31 de agosto de 2020.

De acuerdo con lo anterior, cualquier mecanismo cuya primera fase se haya ejecutado, una vez transcurridos 20 días desde la publicación de la Directiva en el DOUE (esto es, desde el 25 de junio de 2018) y el 1 de julio de 2020, deberá registrarse adecuadamente por las empresas y por los intermediarios, ya que dichos mecanismos también tendrán que comunicarse a las autoridades fiscales, en este caso, antes del 31 de agosto de 2020. Este apartado, parece claro que pretende que el objetivo disuasorio de la Directiva respecto de estos mecanismos tenga un efecto inmediato, no obstante, no estará exento de dificultades, toda vez que los posibles afectados deberían conocer los términos concretos de la transposición, términos que, por ejemplo, pueden incluso afectar al obligado a comunicar el mecanismo (en este sentido, en función de los términos en los que se regule cómo va a jugar el secreto profesional, el mecanismo se tendrá que comunicar por el intermediario o por el propio contribuyente). En definitiva, esta «retroactividad» de la Directiva conllevará importantes problemas, algunos, de imposible solución.

## XIV. CONCLUSIONES

La Unión Europea sigue siendo el estandarte de las acciones BEPS, en este caso, de la 12, al establecer ahora para todos los Estados miembros normas de revelación obligatoria para los intermediarios fiscales de los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos.

Esta Directiva tiene por objeto la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la transparencia fiscal, constituyendo un instrumento claramente disuasorio para intermediarios y contribuyentes en cuanto a la implementación de estos mecanismos. Asimismo, debiera dotar a la Administración de una gran agilidad y flexibilidad de cara a reaccionar ante los mecanismos mediante la comunicación directa con los contribuyentes e, incluso, provocando los correspondientes cambios normativos.

No define la Directiva los mecanismos, sustituyéndose por un conjunto de 15 señas distintivas indicativas de riesgo fiscal. Si el mecanismo cumple con una de estas señas, el mismo deberá ser objeto de revelación a la Administración tributaria. No obstante, en varias de ellas se exige adicionalmente que vengan acompañadas de un beneficio fiscal relevante (criterio del beneficio principal).

La obligación de comunicar recae inicialmente en los intermediarios, no obstante, en ausencia de un intermediario o cuando prevalezca el secreto profesional, dicha obligación se traslada al contribuyente.

Los plazos de comunicación a la Administración son reducidos: treinta días desde que el intermediario lo ponga a disposición del contribuyente o treinta días desde que empiece su ejecución.

El régimen sancionador se deja en manos de los Estados miembros, estableciéndose como requisitos que el mismo sea eficaz, proporcional y disuasorio.

Como fecha de entrada en vigor se establece el 1 de julio de 2020, no obstante, se deberán comunicar aquellos mecanismos cuyo primer paso se haya implementado una vez que transcurran 20 días desde la publicación de la Directiva en el DOUE (esto es, desde el 25 de junio de 2018).

Finalmente, cabe señalar que resta una importante labor de transposición para el legislador nacional. Cuestiones como el secreto profesional, el régimen sancionador o si las valoraciones jurídicas deben ser objeto de comunicación, resultan básicas en la regulación de esta nueva obligación, máxime, cuando su entrada en vigor ya se ha producido.