



A vueltas con el concepto de planificación fiscal agresiva. Consecuencias prácticas, imprecisiones y propuestas de mejora

Alejandro Jiménez López

Abogado

Doctorando en Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Barcelona

alejandro.jimenez@juarezveciana.com | <https://orcid.org/0000-0002-9776-7528>

Este trabajo ha sido finalista del **Premio «Estudios Financieros» 2021** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Agustín Fernández Pérez, don Ubaldo González de Frutos, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, don José Andrés Rozas y don Félix Alberto Vega Borrego.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

La DAC 6 se incorpora al ordenamiento jurídico español a través de su transposición por medio de la Ley 10/2020, de 29 de diciembre. Su principal consecuencia es la implementación de la obligación a los intermediarios fiscales, y en ciertos casos a los contribuyentes, de informar a las Administraciones tributarias sobre ciertas operaciones en las que concurren «señas distintivas» y que se califican como «mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva» sujetos a comunicación.

El presente trabajo trata de advertir sobre las importantes consecuencias prácticas que implica esta obligación de comunicación, además de examinar las imprecisiones que contiene la normativa, y que generan una situación de inseguridad jurídica a la hora de identificar cuándo surge la obligación de revelar estos esquemas.

La indefinición del término planificación fiscal agresiva, junto con la amplitud de las «señas distintivas», puede generar obligaciones desproporcionadas de información a los contribuyentes, y que unido al contundente sistema sancionador hace obligatoria una reflexión acerca de la necesidad de su imposición.

Palabras clave: obligaciones de información; mecanismos transfronterizos; Directiva DAC 6; intermediarios fiscales; planificación fiscal agresiva.

Fecha de entrada: 04-05-2021 / Fecha de aceptación: 10-09-2021 / Fecha de revisión: 27-01-2022

Cómo citar: Jiménez López, A. (2022). A vueltas con el concepto de planificación fiscal agresiva. Consecuencias prácticas, imprecisiones y propuestas de mejora. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 59-92.



Around the concept of aggressive tax planning. Practical consequences, inaccuracies and proposals for improvement

Alejandro Jiménez López

Abstract

DAC 6 Directive is incorporated into the Spanish legal system through its transposition by means of Law 10/2020, of December 29. Its main consequence is the implementation of the reporting obligation for fiscal intermediaries, and in certain cases for taxpayers, to inform the tax administrations about certain operations in which «hallmarks» concur and are qualified as «potentially aggressive tax-planning cross-border arrangements» subject to communication.

This paper tries to warn about the important practical consequences that this reporting obligation implies, in addition to examining the inaccuracies that the regulations contain, and that generate a situation of legal insecurity about identifying when the obligation to reveal these schemes arises.

The lack of definition of the term aggressive tax planning, together with the breadth of the «hallmarks», can generate disproportionate information obligations to taxpayers, and together with the forceful sanctioning system, makes it mandatory to reflect on the need for its imposition.

Keywords: reporting obligations; cross-border arrangements; DAC 6 Directive; tax intermediaries; aggressive tax planning.

Citation: Jiménez López, A. (2022). A vueltas con el concepto de planificación fiscal agresiva. Consecuencias prácticas, imprecisiones y propuestas de mejora. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 59-92.



Sumario

1. Estudio introductorio sobre la planificación fiscal agresiva
 - 1.1. Concepto y señas distintivas
 - 1.2. Análisis comparado de la implementación de obligaciones de comunicación
 2. Indefinición del concepto de planificación fiscal agresiva y generalidad de las señas distintivas
 - 2.1. La interrelación entre la planificación fiscal agresiva y la economía de opción
 3. Imprecisiones
 - 3.1. Retroactividad
 - 3.2. Transparencia
 - 3.3. Secreto profesional
 - 3.4. Propuesta de inclusión de sanción de riesgo reputacional
 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Estudio introductorio sobre la planificación fiscal agresiva

1.1. Concepto y señas distintivas

Si bien el propósito de este artículo no es realizar un análisis exhaustivo de la definición del concepto de planificación fiscal agresiva¹ (PFA), sí cabe señalar que es un término que se acuñó en Estados Unidos tal y como señalan Mulligan y Oats (2009, p. 681)², aunque en palabras de Calderón Carrero y Quintas Seara (2016, p. 50) «la configuración de su significado y alcance internacional se ha desarrollado por la OCDE en el marco de los trabajos sobre la relación cooperativa y el proyecto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)».

En este sentido, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2008) la ha definido como aquella «planificación que implica una situación fiscal que, siendo sostenible, tiene consecuencias tributarias no deseadas e inesperadas», por su parte la Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA) también ha trabajado acerca de este concepto identificándolo como «cualquier esquema en el que el principal propósito o beneficio deriva de la reducción de impuestos y en el que la ventaja fiscal buscada no está claramente sancionada por la ley tributaria» (IOTA, 2011).

En la normativa española, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT), no ofrece una definición, así como tampoco lo hace la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC 6), que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de in-

¹ Este análisis del concepto lo realizan de forma exhaustiva Calderón Carrero y Quintas Seara (2016).

² Mulligan y Oats (2009, p. 681) señalan:

the term «aggressive» in this context arguably originates in the US and is used in the context of tax planning to denote activities that go against the spirit of the law. The term has come into use in the UK without any attempt to clarify its scope and has been further legitimised by the recent *OECD Study into the Role of Tax Intermediaries*.

formación en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, sino que lo que hace es asimilarlo al conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la LGT.

Si bien, unido a la indefinición, cabe señalar que esta Ley 10/2020 que transpone la DAC al ordenamiento jurídico español, únicamente emplea el término «agresivo» en dos ocasiones, y que, curiosamente, coincide con las veces que se emplea la palabra «elusión» o «elusivo».

Asimismo, en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la 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, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego se habla de planificación fiscal abusiva y no agresiva³.

Esta no es cuestión baladí, puesto que aparte de suponer una deficiencia normativa, genera una gran inseguridad jurídica que seguro acarreará más problemas de interpretación o alcance del concepto, si es que todavía no los hubiese.

La doctrina encabezada por Amorós Viñals (2013, p. 32) ha apuntado una serie de elementos que la caracterizan como son:

la artificiosidad, el aprovechamiento de defectos o inconsistencias legales, la ausencia de motivación económica y finalidad exclusivamente fiscal y la utilización de la norma de forma ajena a su espíritu y finalidad. Vinculándose la característica de artificiosidad a la inusualidad, a la inadecuación, a la ausencia de oportunidad o de lógica del esquema operativo.

Si bien la Comisión Europea en 2012 sugirió una propuesta de definición «acuerdo artificial o una serie de acuerdos artificiales que han sido tomados con el propósito esencial de eludir la imposición y que traen por consecuencia un beneficio fiscal, que deben ser ignorados por las autoridades fiscales e interpretados de conformidad a su sustancia económica», posteriormente la DAC 6 lo matiza al no definir el concepto y optar por introducir lo que se denominan «señas distintivas»⁴.

³ Fijémonos aquí que el término «abusivo» no significa lo mismo que «agresivo», es decir, no son sinónimos, y, por tanto, debería diferenciarse y no usarse estos dos conceptos de manera indistinta. Además, en cada Estado seguramente diferirá terminológicamente la forma de designar estas prácticas. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su jurisprudencia ha diferenciado constantemente entre los conceptos de evasión o fraude fiscal y de abuso.

⁴ Considero que esta matización por parte de la Comisión es correcta, puesto que la definición no era muy acertada e induce a confusión, pues como indica Pistone (2016, p. 128) unifica dos fenómenos diversos

Así, en el considerando 9 se señala que «[l]os mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos» para a continuación indicar que «[t]eniendo en cuenta lo anterior, en vez de definir el concepto de planificación fiscal agresiva, sería más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales».

El reflejo del considerando en la parte dispositiva relativo a esas características son las «señas distintivas» (*hallmarks*) del anexo IV de la directiva. Este mecanismo trae causa del proyecto BEPS, en concreto de la acción 12. En relación con estas, el Informe final de la OCDE sobre la acción 12 recomienda que las autoridades tributarias sean especialmente flexibles en la definición de estos marcadores para evitar que una interpretación estricta sirva para eludir la obligación de declaración.

Continuando con la incertidumbre de estas señas distintivas, el Informe final BEPS (acción 12) hace referencia a los problemas que implica la aplicación de unos marcadores genéricos, como sucede en el caso de las señas distintivas de la DAC 6. Así lo apunta también Sánchez Huete (2020, p. 53), quien señala que, al no pivotar el concepto de la PFA sobre una definición concreta sino con márgenes de flexibilidad, esta ambigüedad hace que se desdibuje la institución y sus consecuencias⁵.

El problema no reside únicamente en la directiva, puesto que la ley española tampoco desarrolla ni aclara algunas de las señas distintivas. Así lo precisa López Tello (2019, p. 97) a la hora de analizar la ley, señalando que para la mayoría de las señas distintivas no hay precisiones, es decir, no se añade nada a lo dicho por la DAC 6, lo que no soluciona dicha falta de claridad, sino que la incrementa⁶. En este sentido Alonso González (2019, p. 9) indica que «el detalle al que descende en su Anexo, es de tal calibre que permite abarcar en el concepto una multiplicidad impensable de operaciones que impliquen alguna ventaja fiscal». Esta situación prácticamente haría que cualquier operación transfronteriza, y que por tanto implica diversos sistemas tributarios, fuese considerada una PFA con el panorama actual.

Lo que se persigue con la implementación del concepto de la PFA, en palabras de Calderón Carrero y Quintas Seara (2015, p. 45) es la necesidad de diferenciar «las prácticas

(elusión fiscal y PFA) produciendo efectos negativos tanto para la confianza legítima como posibles repercusiones en medidas posteriores.

⁵ A esta incertidumbre también hace referencia Pistone (2016, p. 111) centrandó su atención en las características y los elementos esenciales, pero sobre todo a su relación con los institutos tradicionales del abuso y la elusión fiscal.

⁶ Siendo lo lógico que, al ser una directiva, cada Estado miembro desarrolle *in extenso* en su normativa interna lo dispuesto por la normativa europea con tal de aclarar posibles dudas y garantizar seguridad jurídica.

fiscales de planificación o economía de opción legítimas de las que se situaban extramuros del sistema». Aunque coincidiendo con Sánchez Huete (2020, p. 54), la PFA a evitar no deriva del mero aprovechamiento de ventajas fiscales, ni de las lagunas o defectos normativos de los ordenamientos nacionales. A mi entender, esto es algo totalmente lícito y que la Unión Europea permite, y así lo tiene reconocido el TJUE por ejemplo en su Sentencia de 22 de diciembre de 2010, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs v RBS Deutschland Holdings GmbH*, C-277/09 (NFJ041071), el apartado 53 reconoce que «generalmente los sujetos pasivos son libres de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas, también a efectos de limitar sus cargas fiscales».

Esto conlleva la puesta en relación con el artículo 63 (1) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea el cual establece que «[e]n el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

En este punto, debemos traer a colación la flamante Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, *Comisión/España (Obligation d'information en matière fiscale)*, C788/19 (NFJ084680), acerca del modelo 720, la cual declara que la legislación nacional que obliga a los residentes fiscales en España a declarar sus bienes o derechos situados en el extranjero es contraria al Derecho de la Unión, incumpliendo obligaciones en relación con el principio de libre circulación de capitales, pues la legislación va más allá⁷. Veremos si en el futuro se plantea ante el TJUE el fenómeno de una posible desproporción, junto con otras cuestiones jurídicas anunciadas en este artículo, de la nueva obligación de informar sobre mecanismos de PFA.

Esta obligación de comunicación puede suponer una discriminación si atendemos a lo dispuesto en la Sentencia del TJUE de 12 de junio de 2003, *Arnoud Gerritse v Finanzamt Neukölln Nord*, C-234/01 (NFJ014749), donde se estimó que la no deducibilidad de los gastos directos en una situación transfronteriza, cuando esa deducibilidad era posible en circunstancias comparables en una situación puramente doméstica, era una discriminación prohibida por el Tratado. Del mismo modo lo apreció para los gastos indirectos y gastos generales, en la Sentencia de 22 de junio de 2006, *Centro Equestre da Leiziria Grande Lda v Bundesamt für Finanzen*, C-345/04 (NFJ024897).

En el caso objeto de estudio no se pretende la deducibilidad de ningún concepto, pero sí que hay elementos comparables, pues si el esquema o mecanismo no tiene alcance transfronterizo, no está sujeto a la obligación de comunicación, lo cual puede suponer una discriminación.

⁷ Hay que recordar que el Dictamen de la Comisión de 15 de febrero de 2017 ya declaró la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de ciertos aspectos de la obligación.

Aparte de esto, hay que hacer notar que con las vías de información disponibles que tiene la Administración y el incremento de obligaciones formales, la obligación que impone la DAC puede resultar desproporcionada. Así lo apuntaba ya Alarcón García (2016, p. 97) en relación con la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero.

1.2. Análisis comparado de la implementación de obligaciones de comunicación

A nivel comparado⁸, en países como Brasil en 2015 se estableció una obligación de información a través de la medida provisoria n.º 685. La doctrina⁹ se cuestionó la eficacia de la institución de revelación de los mecanismos de planificación fiscal al no ser el instrumento más adecuado para combatir la elusión o evasión fiscal y mejorar la transparencia. Finalmente, la medida provisoria fue considerada calificada de inconstitucional por la mayoría de autores y rechazada por el Congreso Nacional.

Idéntico escenario se planteó en Francia por medio de la Decisión n.º 2013-685 DC del Consejo Constitucional francés, la cual declaró inconstitucional el precepto que imponía a los intermediarios fiscales la obligación de revelar cualquier «esquema de optimización fiscal» que se comercializara, debido a la inseguridad jurídica y a la arbitrariedad que puede acarrear la definición excesivamente ambigua del concepto.

El primer país en instaurar esta obligación fue Estados Unidos, donde desde 1984 existe la obligación de registrar los refugios (*tax shelters* en inglés), y donde los promotores tienen la obligación de informar sobre la identidad de las personas que lo han utilizado, así como la estructura empleada con la finalidad de elaborar una lista. En este sentido, desde la promulgación de la Ley Sorbones-Oxley (SOX) en 2002, se implementó la obligación para los directivos de la publicación de los resultados que midan la eficacia de los controles internos, además de los estados financieros.

El Reino Unido, en gran parte influenciado por los Estados Unidos, implantó en 2004 el sistema conocido como DOTAS (*Disclosure of Tax Avoidance Schemes Rules*). Este, al igual que la DAC 6, impone una obligación de comunicar por parte del usuario del esquema cuando el promotor es no residente o aplica el secreto profesional. Una diferencia con el sistema de la DAC 6 es la obligación que tiene el mismo usuario de informar cuando la estructura se diseña a nivel interno abarcando únicamente el ordenamiento nacional.

⁸ Análisis realizado basándonos en el artículo de Alonso González (2019) y en la comunicación formulada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de Santiago del Estero de 5 de noviembre de 2020 en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

⁹ En este sentido *vid.* Ladeira Nardelli (2018) o Aguirra de Andrade (2019, p. 54).

Otro país con tradición anglosajona y que ha sido de los primeros en instaurar estos mecanismos ha sido Canadá, acogiendo el método de los *tax shelters* estadounidense. La obligación es para el contribuyente, y las sanciones afectan tanto a este como al asesor o promotor del esquema.

En estos países se han mostrado datos en algunos casos positivos, como es el caso del Reino Unido donde se han identificado 57.000 usuarios de esquemas de PFA y se calcula que las oportunidades de elusión fiscal se han rebajado por un importe de 12.000 millones de libras esterlinas (Alonso González, 2019, p. 5). Canadá, Australia o Irlanda son otros ejemplos, pero hay que recordar que están en un plano más avanzado, debido a la diferente mentalidad al ser de órbita anglosajona (Alonso González, 2019, p. 4).

En un ámbito territorial más cercano al español, por ejemplo en Portugal, desde 2008 rige este deber de comunicación amparado en la prevención y lucha de la planificación fiscal abusiva¹⁰. Alejada de esta implementación se encuentra Alemania. Al estar involucrada la identidad del contribuyente en el suministro de información, esta se sujetará al principio de confidencialidad, amparado por el secreto profesional que su legislación protege intensamente.

Como vemos, no puede analizarse de manera objetiva esta obligación de comunicación al entrar en juego la tradición legislativa propia de cada país. Además, al haberse introducido a través de una directiva, permite a las autoridades internas la elección de la forma, así como los medios adecuados para su incorporación fomentando un desarrollo desigual. Esto se dice al albur, por ejemplo, de hacerlo depender de un concepto interno como el secreto profesional, pues hay países que desarrollan de manera muy protectora el secreto profesional, y otros de manera más laxa, lo cual propicia que se adopten estos mecanismos en las jurisdicciones más protectoras, pudiendo generar desigualdades de trato ante situaciones idénticas.

2. Indefinición del concepto de planificación fiscal agresiva y generalidad de las señas distintivas

En relación con la imprecisión y vaguedad de este concepto, ya lo apuntaban Mulligan y Oats (2009, p. 13) preguntándose acerca de qué significa el término «conservador», «agresivo» o «cautelosamente agresivo», poniendo énfasis en la importancia que adquiere el uso del lenguaje en este ámbito. Así lo apunta también la doctrina española, para Cañabate Clau

¹⁰ Es importante volver a remarcar aquí el matiz de la diferencia terminológica empleada, puesto que al hablar de planificación se dice abusiva y no agresiva. Dicotomía conceptual que acarrea inseguridad jurídica, pues los elementos que incurrir en la noción fiscal tradicional de abusivo no son los mismos que en el término agresivo, puesto que aquel se relaciona directamente con la evasión y este no, pues en todo caso mucho la conexión sería con la elusión.

(2015, p. 146) esta expresión carece por completo de un significado técnico-jurídico, lo cual sitúa a estas estrategias en un claro plano de incertidumbre y falta de seguridad jurídica.

En semejantes términos, García-Moncó Martínez y Fuster Gómez (2016, p. 19) reivindican que:

[e]l problema de la delimitación de la figura de la que venimos hablando radica también en qué momento o a partir de qué punto la planificación fiscal legal y legítima se convierte en «agresiva» o «abusiva», términos que, en ocasiones, se utilizan indistintamente, aunque no significan evidentemente lo mismo.

Condiendo con Pistone (2016, p. 127), la línea de separación entre PFA y elusión fiscal está rodeada de un aura de incertidumbre que no resulta de ayuda a la economía y a la protección efectiva de los derechos de los contribuyentes.

Estas imprecisiones se han apreciado también en la doctrina del *case law* por Hasseldine y Morris (2018, p. 445), quienes señalan que los términos «agresivo», «impropio» o «abusivo» no son útiles a la hora de ofrecer una guía a los que deben realizar juicios sobre el comportamiento fiscal. Debido a esto, entre otros factores, García-Moncó Martínez y Fuster Gómez (2016) proponen cambiar el término de PFA por el de «planificación fiscal indebida», al ser más preciso por referirse lo indebido a un resultado contrario al ordenamiento jurídico.

Lampreave Márquez (2018) se hace eco de esta inseguridad al precisar que «la propuesta usa indistintamente el término elusión, evasión, PFA o acuerdos dañinos de igual forma, lo que debería ser objeto de mayor precisión». Por su parte Piantavigna (2017) para tratar esa inseguridad alude a la incongruencia del lenguaje y el alcance del significado de los términos, el cual ha de tenerse en cuenta.

La obligación actual de revelar los esquemas de PFA se caracteriza por la necesidad de concurrencia de determinados elementos. En primer lugar, ha de tratarse de un mecanismo, si bien, este ha de tener alcance transfronterizo y, por último, ha de presentar unas «señas distintivas» (*hallmarks*) que figuran en el anexo IV de la directiva¹¹.

Fijándonos en primer lugar en los mecanismos transfronterizos, de la lectura de la directiva se desprende que los mecanismos a comunicar hacen referencia a operaciones o estructuras que se implementan. A mi parecer, aquí puede surgir un primer problema de interpretación a raíz de la imprecisión, y es que sucede cuando se solicita opinión sobre una operación transfronteriza que pretende crear una estructura. En estos casos, el asesor fis-

¹¹ Dependiendo del autor, enumera las características necesarias para que surja la obligación en dos o tres. La diferencia radica únicamente en separar el término mecanismo de internacional, aunque todas las posturas concluyen en que ha de tratarse de un mecanismo transfronterizo en que concorra alguna señal distintiva.

cal que recibe el encargo da su respuesta a través de la emisión de un dictamen¹², el cual no genera efectos vinculantes, al ser meramente informativo, no naciendo así la obligación de comunicar por ser una opinión profesional.

Coincidimos por tanto con lo expresado por Martín-Abril Calvo (2018, p. 96) acerca de que las valoraciones jurídicas quedarían excluidas del ámbito objetivo de la directiva por exigir esta un plus de actividad en el diseño de la operación¹³.

Si surgen problemas con un concepto definido por la DAC 6 como el de mecanismos transfronterizos¹⁴, no hacer lo propio con las señas distintivas genera aún más tensión. Como bien señala Marín Benítez (2021), estas señas sufren de falta de claridad y precisión¹⁵ (de la que adolecen también los dos primeros conceptos) pero se muestra con mucha mayor elocuencia en estas. Se nos ocurre aquí, por poner un ejemplo, la escasa utilidad práctica que tienen las interminables listas encargadas de incluir o excluir conductas, las cuales son superadas rápidamente por la propia reacción legislativa posterior dirigida a combatir el dinámico ritmo de situaciones que van creándose.

Partiendo de la base de la definición que dan García-Moncó Martínez y Fuster Gómez (2016, p. 10), la planificación ha de preverse como un todo, la cual vendrá dada en cualquier estrategia empresarial¹⁶. Esto llevaría a un sinsentido como es que cualquier planificación que conlleve algún elemento de internacionalidad, deberá comunicarse por tener ese alcance transfronterizo, en cambio, si es a nivel interno no se deberá hacer aun tratándose de idéntica operación económica.

En la actualidad, y al menos desde el plano teórico, se está tratando de fomentar una mejor relación ciudadano-Administración, desde donde se insiste en que se está trabajando para

¹² Sobre este concepto, la RAE lo define como aquella «[o]pinión y juicio que se forma o emite sobre algo».

¹³ Ahora bien, como expone el propio autor, el problema que se debería aclarar surge cuando el dictamen se utiliza por el contribuyente en operaciones posteriores análogas.

¹⁴ Cabe aquí hacer mención a lo analizado por Lampreave Márquez (2018), quien señaló que en la propuesta no se definía qué se entendía por mecanismo, la cual hubiera sido lógica y necesaria. Parece que finalmente la DAC 6 ha optado por definir el concepto, aunque dicha inclusión no acaba de generar mucha seguridad.

¹⁵ Infringiendo así lo recomendado en el Informe final de la acción 12 de BEPS que las normas deben ser claras y fáciles de entender. Pero el resultado práctico negativo de esto puede ser que se reciba por la Administración mucha información, pero esta sea de baja calidad o irrelevante.

¹⁶ Esto se hace latente desde el primer momento en que decides emprender un negocio, ya sea creándolo o ampliando el ya existente, puesto que surge la duda de cómo financiar dicha expansión, con capital propio o ajeno (la tradicional distinción de *equity vs. debt*), ya que esto tiene incidencia no únicamente en materia tributaria, sino en la vertiente privada de buscar créditos en bancos, recibir financiación de familiares, nuevos socios... siendo así, por tanto, la planificación no solo admisible sino imprescindible en cualquier ámbito social.

simplificar las obligaciones, pero lo cierto es que es más bien al contrario, ya que cada vez se imponen un mayor número de estas. Esto no es ninguna novedad, pues viene instaurándose desde la implementación del sistema de autoliquidación, siguiendo por la obligación de comunicar bienes en el extranjero y llegando a esta obligación de comunicación bajo la DAC 6.

En este punto, resulta necesario traer a colación el Informe final de la acción 12 de BEPS el cual hace referencia a los problemas que implica la aplicación de unos marcadores genéricos, como sucede en el caso de las señas distintivas de la DAC 6. La OCDE remarca la necesidad de elaborar una correcta definición de los mismos al ser el elemento central del régimen e incardinarlos en una adecuada determinación de los umbrales de declaración¹⁷.

Además, como apuntan García-Moncó y Fuster Gómez (2016, p. 47), se hace necesario incorporar conceptos analíticos de la conducta que se pretende evitar, tratando así de superar la técnica de las enumeraciones de prácticas que son siempre desbordadas por la fértil imaginación de los defraudadores.

Para Pistone (2016) es necesaria la subsistencia simultánea de tres requisitos para poder calificar una operación de ahorro fiscal a nivel transnacional como PFA. El primer elemento apuntado por el autor es la explotación de las discordancias para obtener una ventaja fiscal; en segundo lugar, se ha de dar el «efecto desalineación» y, como último elemento, la doble no imposición involuntaria. Consideramos acertada esta visión tripartita a la hora de analizar la existencia de agresividad en las operaciones para que deban declararse, la cual puede aportar claridad a las *hallmarks* del anexo.

De este análisis se desprende la necesidad de elaborar una definición concreta del término, ya que la mera inclusión de una lista de señas distintivas o características es insuficiente para luchar contra esos mecanismos, debido a que si se crean otras estructuras con diferentes elementos harán desaparecer la obligación de informar, haciendo estéril todo el esfuerzo de las autoridades tributarias.

2.1. La interrelación entre la planificación fiscal agresiva y la economía de opción

Por ello, en este punto y una vez analizada la indefinición del concepto, cabe hacer referencia a la estrecha relación que guarda la economía de opción con el término de la

¹⁷ Alude aquí a dos extremos, con los cuales coincido. En primer lugar la incertidumbre de la aplicación del *Principal Purpose Test* (PPT) señalándolo como inadecuado, y sugiriendo la aplicación de una regla de mínimos, para evitar la obligación de comunicación en casos de operaciones de poca o escasa trascendencia tributaria. En segundo lugar, el mero disfrute de una ventaja fiscal basado en las asimetrías de los diferentes sistemas tributarios no presupone por sí sola la existencia de una PFA, por ello ha de emprenderse una correcta definición de los marcadores genéricos de declaración así como del concepto como tal.

planificación fiscal. Si bien se trata de conceptos diferentes, algunas de sus finalidades, principalmente la de conseguir un ahorro fiscal, coinciden. Así lo destaca Ruiz Toledano (1998, p. 27) quien argumenta que referirse a la economía de opción no es correcto, sino que debe emplearse el término planificación fiscal.

No obstante, este último inciso debe matizarse. A mi entender el término «planificación fiscal» es un concepto que abarca un ámbito de actuación más amplio, al incluir cualquier decisión del contribuyente que suponga no únicamente una minoración de sus obligaciones de liquidación, sino también formales o materiales, de cumplimentación, así como en otros ámbitos que no forman parte propiamente de la rama fiscal. En contraposición, la economía de opción se ciñe más a un criterio economicista y que encuentra su plena implicación en el derecho fiscal.

La economía de opción, tal y como la define Larraz (1952, pp. 61-62), son las conductas de los contribuyentes en las que se da concordancia entre lo formalizado y la realidad, no existe de ningún modo simulación, no se contraría ni la letra ni el espíritu de la ley y se procura un ahorro tributario. Pont Clemente (2006, p. 14) añade que este concepto es «la expresión de la libertad de actuación de los contribuyentes para buscar lícitamente las vías negociales fiscalmente menos onerosas»¹⁸.

Para el Tribunal Supremo (TS) (Sentencia del TS 1336/2002, de 15 de julio, Sala de lo Penal, rec. núm. 2313/2000 –NFJ012842–)¹⁹,

la llamada economía de opción solo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas.

Ahora bien, parece que el TS ha ido restringiendo el ámbito de aplicación de la economía de opción, pues como precisa en su Sentencia 4147/2011, de 30 de mayo (rec. núm. 1061/2007 –NFJ043872–), «el motivo económico válido se convierte en test para la apreciación de la economía de opción». Esto es, ciñe la aplicación de la economía de opción a que esta obedezca a motivos económicos válidos, ampliando el ámbito de actuación de este principio.

¹⁸ Por su parte, Rosembuj Erujimovich (1994, p. 53) entiende que en el ámbito de la economía de opción el sujeto no está vinculado por normas imperativas, sino que es perfectamente libre.

¹⁹ En idéntico sentido se pronuncia la Sala de lo Contencioso-Administrativo acogiendo el criterio de la Sala de lo Penal en las Sentencias 354/2010, de 27 de enero (rec. núm. 5670/2004), o 6618/2012, de 20 de septiembre (rec. núm. 6231/2009 –NFJ049183–), entre otras.

Como sabemos, los motivos económicos válidos son un concepto jurídico indeterminado que proviene del derecho anglosajón y tiene una gran interrelación con la interpretación económica de las normas. Esta interpretación contraviene el artículo 12 de la LGT, ya que este remite al apartado 1 del artículo 3 del Código Civil (CC) lo cual significa un rechazo formal a cualquier criterio de interpretación económica como apuntan Alonso González, Casanellas Chuecos y Tovillas Morán (2013, p. 56).

Al no existir en el ordenamiento nacional una definición del concepto PFA y ser el artículo 15 de la LGT el que lo regula, esto supone una gran indefinición que genera inseguridad jurídica como indica Villar Ezcurra (2004, p. 111).

Coincidimos aquí con la opinión de Falcón y Tella (2012, p. 11) quien concluye que «[p]arece, por tanto, que solo existe economía de opción cuando la alternativa negociada elegida se apoya en motivos distintos del ahorro fiscal» para a continuación exponer la opinión de Larraz (citado en Falcón y Tella, 2012) quien defendía una interpretación principialista de las normas tributarias, pero al mismo tiempo afirmaba el derecho del contribuyente que actúa buscando un ahorro fiscal a que se le aplique la norma vigente, sin que Hacienda pueda imponer «otra interpretación perjudicial para el administrado distinta de la que resulta de la literalidad del precepto».

No olvidemos que la economía de opción engarza directamente con la autonomía de la voluntad y libertad de contratación regulada en el artículo 1.255 del CC. Así lo apuntaba Alonso González (2006, p. 29) al mencionar que:

la pretensión del máximo ahorro fiscal a través de una adecuada planificación fiscal encuentra respaldo constitucional en los artículos 10 y 38 de nuestra Constitución en la medida en que garantizan la libertad personal y de contratación, y en lo referente a la actividad empresarial, la libertad de organización y el margen de discrecionalidad de decisión del empresario.

En este punto, resulta interesante traer a colación la alusión de Rozas Valdés (2016, p. 12) a un famoso pronunciamiento del TS norteamericano²⁰, donde ya se afirmaba que «no existe un deber patriótico de satisfacer cuantos más impuestos sea posible, sino única y exclusivamente los que de conformidad con la ley resulten exigibles». En idéntico sentido, García Novoa (2015, p. 76) alude a que «el contribuyente solo debe el tributo correspondiente al hecho imponible que haya realizado».

²⁰ Ese pronunciamiento es el caso Gregory v Helvering 293 US 465 de 1935 el cual reconoce «the legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted». También *vid.* as. Duke of Westminster (1936, AC 1) que constituye el origen de toda una línea argumental, y experimenta un giro copernicano en Ramsay (1982, AC 300) que después se matiza en Barclays Mercantile (2004, UKHL 51).

Con este análisis lo que se pretende es señalar como cada vez más se ha ido restringiendo el concepto de la economía de opción, decantándolo hacia el extremo de llegar a considerar que cualquier planificación fiscal es conducente a una evasión de impuestos. Esto tampoco supone una conclusión novedosa, pues así lo significaba ya Cros Garrido (1998, p. 492) «algunos sectores de la Administración que de forma casi generalizada vienen aplicando el principio *in dubio pro fisco*, con lo cual la interpretación más "correcta" acaba siendo la más gravosa para el contribuyente».

Por tanto, parece que con todas las medidas impulsadas por las cláusulas antiabuso y la adopción del concepto de PFA, algo tan legítimo como la articulación de la economía de opción a través de una debida planificación, actualmente se penaliza. Así, en palabras de González García (2001, p. 18), la economía de opción «es tan legítima que carece de interés tratar de precisar con mayor nitidez sus contornos jurídicos»²¹, aunque distinto parecer tiene la Administración, pues pone en tela de juicio casi cualquier tipo de planificación.

Así lo ha señalado también Sanz Gómez (2017, p. 138) haciendo hincapié en que con el proyecto BEPS, las Administraciones tributarias han intentado reducir el ámbito de la planificación fiscal legítima, lo cual genera tensiones interpretativas que se trasladan a la vía judicial, con el consiguiente incremento de la litigiosidad.

Es decir, cada vez más se busca que se actúe no únicamente conforme a la letra de la ley, sino también conforme al espíritu de la norma, pero como señalan Correia y Reibel (2014, p. 271), la mayor parte de la legislación fiscal persigue un fin financiero que no es otro que recaudar recursos monetarios a favor de un ente público. Dicho esto, podemos traer a colación el paradigma clásico apuntado por Cañal García (2014) que «en la relación tributaria existen dos sujetos: la Administración, que pretende maximizar la recaudación, y el contribuyente, que procura pagar lo menos posible».

El exigir actuar siempre conforme al espíritu de la ley plantea problemas tanto conceptuales, como de legalidad y seguridad jurídica, puesto que ese espíritu no es fácilmente determinable antes de realizar la operación por ser un concepto subjetivo y de difícil distinción con la norma, que, en ocasiones, tampoco es clara como apuntan Calderón Carrero y Quintas Seara (2016, p. 53).

Además, como acertadamente suscribe Marín Benítez (2013, p. 333), conviene señalar la imposibilidad de hacer un juicio ético o moral sobre el quantum del tributo que supere o trascienda la legalidad tributaria. Esto es, el importe del impuesto justo (o injusto), no es competencia de la moral sino del legislador, que es quien determina la configuración y elementos esenciales de los impuestos y del sistema tributario en su conjunto. Además,

²¹ Si bien, esta irrelevancia jurídica hay que matizarla como hace Pont Clemente (2006, p. 16), puesto que en la práctica supone muchos problemas doctrinales y jurisprudenciales, y hay que darle la importancia que merece, y así lo refleja en su trabajo.

conviene destacar la aseveración de Fuest *et al.* (2013, p. 20) relativa a que tanto la planificación fiscal, así como el traslado o la transferencia de beneficios, aun considerándose agresivas, no suponen violaciones de la ley, aunque entren en conflicto con el espíritu o con la pretensión de la norma.

Como precisa Delgado Pacheco (2017, p. 293), este juicio de moral subjetivo puede vulnerar el principio de seguridad jurídica, debido a la imprecisión sobre qué puede entender el juzgador como lícito o como operativa habitual de hacer negocios. Así lo tiene reconocido además el TJUE en su doctrina (Sentencias de 5 de julio de 2012, *SIAT*, C-318/10 –NFJ047556–, apartado 54, y de 3 de octubre de 2013, *Itelcar*, C-282/12 –NFJ052007–, párrafo 44) donde sostiene que las normas, especialmente cuando pueden tener consecuencias desfavorables para los contribuyentes, deben ser claras, precisas y predecibles.

Pero es que esta falta de claridad no solo hace que sea muy difícil para los contribuyentes conocer su alcance, sino también para las autoridades tributarias. Esto es, ante esta incertidumbre interpretativa y dinamismo legislativo, se hace indispensable poder prever con un cierto grado de certeza si un mecanismo cae dentro del alcance de la DAC 6 y está sujeto a la obligación de comunicación, o si por el contrario está fuera²².

Afirmación esta que se podría relacionar en el polo opuesto. Esto es, ciertos elementos de la obligación de información pueden atentar contra la ética o moral de la actividad económica, que no es otra que obtener beneficios, cuestionándose por tanto la propia ética y libertad empresarial regulada en el artículo 38 de la Constitución (CE).

Así lo apuntaba Alonso González (2006, p. 29):

la pretensión del máximo ahorro fiscal a través de una adecuada planificación fiscal encuentra respaldo constitucional en los artículos 10 y 38 de nuestra Constitución en la medida en que garantizan la libertad personal y de contratación, y en lo referente a la actividad empresarial, la libertad de organización y el margen de discrecionalidad de decisión del empresario.

Suscribimos estas palabras, pues existe el ahorro fiscal legítimo el cual no es contrario a ninguna normativa.

²² Así se pronuncia el abogado general Yves Bot en los párrafos 175 y ss. de sus conclusiones al caso C-182/08, de 17 de septiembre de 2009, as. *Glaxo Wellcome*, señalando que la inconcreción no puede ser resuelta por los Estados miembros, pues no es a estos a quienes incumbe establecer presunciones irrefutables de abuso. Esto es trasladable a la PFA, pues los Estados no pueden establecer por ellos mismos una definición o unas señas distintivas claras, ya que eso produciría una gran disparidad entre la legislación de los diferentes Estados miembros, conduciéndonos a una falta de armonización total y propiciando el tratar de acogerse a la normativa de los Estados más laxos, lo cual conllevaría una gran inseguridad jurídica.

Lamoca Pérez (2020, p. 28) se hace una pregunta, ¿buscar esos «acomodos fiscales» resulta ilegítimo o ilegal?, para a continuación responderla oportunamente precisando que: «[s]olo en tanto en cuanto no se cumpliera la normativa, la operación sí que se calificaría de ilegal. Pero si no se conculca la ley, el ejercicio de esa economía de opción, nunca resultará ilegítima». En idéntico sentido García Novoa (2015, p. 176) se refiere a que «toda planificación en la medida en que no constituya vulneración directa de la norma es legal. Y en la medida en que no constituye elusión es lícita».

Sin duda la implantación de la obligación de informar sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva afecta a cualquier tipo de planificación, sea agresiva o no, y por consiguiente a la economía de opción como acertadamente observó Lampreave Márquez (2018), al afectar a todo tipo de planificación, la lícita y la ilícita.

No podemos dejar de hacer referencia en este momento al concepto de contribución justa o *fair share of taxes* (término usado por la doctrina anglosajona). Esta idea ha sido muy debatida por la doctrina a raíz de asuntos como Apple o Starbucks, sobre todo por la presión social y mediática ejercida sobre las grandes multinacionales. Pero como indican Barrenechea Elorrieta y Monreal Lasheras (2020, p. 98):

nuestro sistema jurídico descansa precisamente en que la legislación aplicable define la parte justa de contribución tributaria que corresponde a cada contribuyente y no la apreciación individual sobre si los impuestos que corresponda liquidar alcanzan el ideal de justicia tributaria que cada uno puedan tener.

Este concepto de contribución justa es propiciado por la presión de los medios de comunicación, y la doctrina lo considera como una consecuencia de la aplicación ética o moral de la ley. Se viene señalando que esta manera de entender la ley conforme a la ética entronca con el cumplimiento cooperativo, pues se nutre de la fluidez del intercambio de información contribuyente-Administración.

Si bien es cierto que para avanzar hacia una relación cooperativa, es necesario facilitar datos e información a la Administración por parte del contribuyente, no es menos cierto que la Administración ha de facilitar mecanismos que informen y den asistencia al contribuyente para poder cumplir voluntariamente. No puede caer todo el peso sobre los ciudadanos a los cuales se les impone cada vez mayores obligaciones formales, en ocasiones desdibujadas, para las cuales se han de trazar unas directrices más claras²³.

²³ Se expone a raíz del concepto aquí debatido, el cual debería definirse en línea con lo que han hecho otros países de nuestro entorno para crear mayor seguridad jurídica, pero es extrapolable a cualquier ámbito de las relaciones ciudadano-Administración. Esto es, se deben ofrecer facilidades al cumplimiento, como herramientas de información y asistencia que compensen el esfuerzo de las numerosas obligaciones formales basándose en el principio de buena administración para lograr el común entendimiento y la disposición al cumplimiento del obligado tributario.

3. Imprecisiones

3.1. Retroactividad

La disposición transitoria única de la Ley 10/2020, encargada de regular el régimen transitorio, estipula que deberán declararse los mecanismos en los que su primera fase de ejecución se haya realizado entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020. Es decir, impone declarar obligaciones nacidas con carácter previo a la entrada en vigor de la ley, lo cual desde la perspectiva del derecho constitucional supone una retroactividad propia o de grado máximo originando gran inseguridad jurídica.

Por tanto, la DAC 6 impone obligaciones a situaciones que posiblemente ya están consolidadas, lo que podría conllevar que, cuando se realizó la operación, no se tenía conocimiento de dicha obligación de declarar. En este sentido, tal y como señala Rodríguez Márquez (2018, p. 81), hasta el momento de transposición de la directiva, los intermediarios y contribuyentes desconocían extremos importantes de las obligaciones a declarar en ese periodo transitorio, tales como el alcance del secreto profesional o de las señas distintivas.

Aunque en general las normas tributarias no tienen efecto retroactivo, la doctrina del TC tiene reconocido que no hay un principio general que la prohíba. Por ello, el legislador tiene un amplio margen para aplicar la retroactividad siempre que no colisione con principios constitucionales como el de seguridad jurídica. Según la redacción del artículo 10 de la LGT las normas tributarias no tienen efecto retroactivo «salvo que se disponga lo contrario». Ahora bien, esto ha de ponerse en relación con el artículo 9.3 de la CE que determina que «[l]os límites a la retroactividad están vinculados a la retroactividad *in peius*, esto es, si perjudican al contribuyente», sirviendo este inciso como cortapisa a la cláusula tipo salvo disposición en contra.

Así, la Sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), señala que tampoco «existe una prohibición constitucional de legislación tributaria retroactiva», y posteriormente la Sentencia del TC 102/2015, de 26 de mayo (NCJ060026), reconoce que tampoco hay ningún principio general que prohíba las normas retroactivas en nuestro ordenamiento.

Por ello, el «legislador dispone así de un amplio margen de discrecionalidad política para establecer normas tributarias retroactivas» (Sentencia del TC 150/1990, de 4 de octubre –NFJ004014–) porque «mantener la imposibilidad de toda retroactividad para las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal» (Sentencia del TC 173/1996, de 31 de octubre –NFJ004656–).

Ahora bien, un límite fijado por el TC es si la retroactividad «entra en colisión con otros principios consagrados en la Constitución» (Sentencia 126/1987, de 16 de julio –NFJ000307–), como el de seguridad jurídica, el cual «[p]rotege la confianza de los ciudadanos, que ajustan

su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad» (Sentencias 182/1997, de 28 de octubre –NFJ005623– y 150/1990, de 4 de octubre –NFJ004014–).

En este sentido, como se ha indicado con anterioridad, la DAC 6 obliga a declarar mecanismos en los que su primera fase de ejecución se haya ya puesto en marcha en el pasado (2018) a pesar de transponerse al ordenamiento jurídico español en 2020 y, además, da un tiempo muy reducido para hacerlo. Esta cuestión no es baladí, y por ello hay que examinar el grado de retroactividad de la norma y sus circunstancias específicas (Sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre –NFJ005623–)²⁴.

A mi entender, con la transposición de la DAC 6 y la extensión de la comunicación a situaciones anteriores a su transposición (que, por tanto, pueden estar plenamente consolidadas), se incurriría en retroactividad de grado máximo. No olvidemos que este grado de retroacción solo puede estar motivada por exigencias cualificadas de interés general, las cuales podrían justificar el sacrificio del principio de seguridad jurídica.

En el presente caso, aunque es identificable el interés general, que abarca la lucha contra el fraude fiscal, se podría haber optado por otorgar a la norma retroactividad impropia o de grado medio, o bien sencillamente imponer la obligación a situaciones a partir de la transposición para no generar así una desproporcionalidad en la recopilación y entrega de información para cumplir con la obligación, pues no todo vale en la lucha contra el fraude fiscal.

Tal y como señala Moreno González (2016, p. 122), las invocaciones genéricas a la crisis financiera (en nuestro caso sería al fraude fiscal) no permite «tener por justificado cualquier grado de retroactividad por el mero hecho de que este pueda facilitar que se atajen economías de opción». La autora incide en que la lucha contra prácticas elusivas de impuestos, por mucho que persiga la finalidad de una mayor justicia tributaria (que es un mandato constitucional) «ello no permite, sin más, que el legislador pueda anudar a una disposición una retroactividad de efectos tan amplios».

Por ello las Sentencias del TC 126/1987, de 16 de julio (NFJ000307), FJ 11, y 116/2009, de 18 de mayo (NCJ049593), FJ 3, exigen:

la protección de la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razo-

²⁴ No se va a hacer un estudio en profundidad de la retroactividad, pero hay que diferenciar entre grado máximo y grado medio. Mientras que la primera afecta a situaciones anteriores a la propia ley y ya consumadas, que a mi parecer es la que entra en juego aquí; la segunda tiene efectos sobre situaciones aún no concluidas.

nablemente previsible, ya que la retroactividad posible de las normas no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad.

Además, y en relación con la retroactividad, considero imprecisa la mera alusión al concepto «primera fase» como hecho generador de la obligación de revelar mecanismos. Sobrevolando brevemente el concepto, se considera que está en la primera fase cuando su puesta en marcha genera algún efecto jurídico o económico.

Esta cuestión hace volver a un problema apuntado con anterioridad en el epígrafe 2 relativo a que sucede en casos en que, por ejemplo, se emitió un dictamen en el periodo transitorio y que es posteriormente utilizado por el contribuyente en otras operaciones. El hecho de subsumir la obligación de comunicar retroactivamente a la generación de algún efecto jurídico puede alargar *sine die* esa obligación, con la desprotección que eso conlleva, extremo que debería haberse regulado en la norma de transposición, y que no se ha hecho. Es decir, conforme a los requisitos de ese momento no se tenían que declarar, pero claro, el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, regula una serie de conceptos que habrán de tenerse en cuenta para que nazca la obligación, y quizás si se hubiesen conocido, quizás no se habría hecho esa operación o se habría realizado bajo otros parámetros²⁵.

Por tanto, opino al respecto que imponer estas obligaciones de comunicación con un alcance tan amplio de retroactividad, con el duro mecanismo sancionador que conlleva, me hace inclinarme hacia la postura señalada por Moreno González (2016, p. 123) la cual supone desconocer abiertamente un valor central del ordenamiento jurídico como es el principio de confianza legítima, corolario del principio de seguridad jurídica.

3.2. Transparencia

Tras el análisis de los diferentes sistemas comparados que han venido utilizando estos métodos de revelación de los mecanismos de planificación fiscal como obligaciones de comunicación impuestas, puede concluirse que todos ellos tienen un elemento común, que es la transparencia.

²⁵ Una reciente Sentencia del TJUE de 25 de enero de 2022, *VYSOČINA WIND a.s. contra Česká republika- Ministerstvo životního prostředí*, C-181/20 (NFJ085017), ha declarado que las normas que incidan retroactivamente sobre situaciones consolidadas antes de su entrada en vigor contravienen el principio de irretroactividad, pero, en cambio, aquellas que incidan sobre efectos futuros de situaciones surgidas con anterioridad, no lo son. Desde mi punto de vista, y sin entrar a valorar el fondo de la cuestión, este pronunciamiento genera una clara situación de inseguridad jurídica y pone en entredicho principios como el de buena fe y confianza legítima que debe ofrecer todo poder público (art. 3 (1) e) Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público).

En los últimos años y en aras de implementar una relación más cooperativa entre la Administración y el contribuyente, se ha venido defendiendo que la transparencia es uno de los pilares para mejorar esta relación.

Hay que señalar que, a pesar de venderse la transparencia como un producto para ese fin, lo cierto es que esta ha versado únicamente mediante la imposición al contribuyente de más obligaciones de información. En este sentido, como señala Tsoukas (1997), la información proporcionada a través de los diferentes proyectos de transparencia no es neutral, puesto que se produce con un propósito y la elección de información mostrará dicho propósito.

Debemos detenernos por ello en el papel que juega la transparencia en el ámbito de la PFA, pues si bien es cierto que las intenciones aparentemente son muy buenas y acompañadas de unas justificaciones muy bien redactadas, hay que analizar los efectos potenciales que puede llegar a tener la transparencia, los cuales también pueden ser perniciosos.

Esto es, tal y como señala el inicio del preámbulo de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno «[l]a transparencia, el acceso a la información pública y las normas de buen gobierno deben ser los ejes fundamentales de toda acción política». De ello se desprende, por tanto, que, cualquier iniciativa legislativa debe ajustarse a estos principios y la actuación de la Administración debe acomodarse al artículo 103.1 de la CE, el cual señala que esta «sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

A estos efectos, me parece especialmente relevante traer a colación una frase del preámbulo de esta ley que reza «cuando los ciudadanos pueden conocer cómo se toman las decisiones que les afectan [...] o bajo qué criterios actúan nuestras instituciones». Esto es, en el ámbito de la comunicación de estos mecanismos, hay una gran intromisión en la esfera privada de los contribuyentes, quienes están obligados a revelar estos mecanismos, no olvidemos bajo riesgo de sanción por no hacerlo, y qué menos que exigir claridad acerca de qué tipo de mecanismos se han de comunicar, así como el criterio de la Administración.

Es necesario remarcar que el mandato del artículo 9.3 de la CE es hacia los contribuyentes, que son los obligados, y para ello han de tener un total conocimiento del contenido de las normas y posibles interpretaciones para así poder acomodar su conducta a dicha exigencia conforme a sus derechos y obligaciones²⁶.

²⁶ Con esto, a lo que vengo a referirme es a que, si se considera por parte de la Administración que ese mecanismo es potencialmente agresivo, se abrirá el correspondiente procedimiento de gestión o inspección, según corresponda, para examinar sus efectos, el cual vendrá acompañado casi con total certeza, de un procedimiento sancionador, ya sea por simulación o conflicto en la aplicación de la norma donde incurran los elementos típicos de la infracción, que vendrán amparados por esos motivos de la potencial evasión, lo que puede asemejarse a una autoinculpación. Es decir, se produce una especie de régimen

Esto es, como señala Huelin Martínez de Velasco (2021) con la justificación constitucional del objetivo del artículo 31.1 de la CE (establecimiento de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad), los órganos de la Administración tienen atribuidas potestades y facultades exorbitantes que les legitiman para inmiscuirse en las entrañas del patrimonio jurídico de los ciudadanos, quienes, además, están positivamente obligados a prestarles colaboración (arts. 93.1 y 142.3 LGT), bajo amenaza de sanción ex artículo 203 de la LGT.

El autor llega a una conclusión que cae por su propio peso y con la que estamos totalmente de acuerdo, al señalar que cuanto mayor sea la capacidad de penetración del poder público en la esfera jurídica de los ciudadanos, más transparente debe presentarse (el poder público) ante la sociedad. Esta debería ser la consecuencia lógica en cualquier Administración de un Estado de Derecho.

A raíz de esta conclusión, se puede colegir otra. Según mi punto de vista, si lo que se busca es establecer un sistema cooperativo²⁷ basado en la confianza (contribuyente-Administración), es ineficaz que únicamente se establezcan obligaciones a los contribuyentes. Es decir, el camino para fomentar las relaciones colaborativas es de doble sentido, esto es, si el contribuyente da cierta información, a cambio va a querer, y es legítimo que así lo exija, que la Administración haga público su criterio, o como mínimo que informe del mismo, garantizando así la seguridad jurídica.

Como precisan Hansen *et al.* (2015, p. 20), aunque la transparencia puede lograr nobles objetivos, no obstante, puede producir efectos secundarios no deseados, incluyendo entre ellos incertidumbre y sospecha.

En el ámbito de la PFA, donde no hay una concepción clara sobre lo que hay que comunicar, la ley ejerce su *vis expansiva* para que se notifiquen cuantos más mecanismos mejor y esto puede generar inconvenientes al poder llevar a una sobreinformación o saturación de información, así como una posible duplicidad informativa al imponerse la obligación de declaración al intermediario o bien al propio obligado²⁸.

de sanción paralelo que afecta al mismo elemento, esto es, no sancionará la falta de comunicación, pues se ha comunicado, sino que tratará de sancionar el mecanismo junto con sus elementos como tal, basando la culpabilidad en intencionalidad de defraudar del mecanismo, con el consiguiente perjuicio económico para el fisco.

²⁷ La RAE define el verbo «cooperar» como «[o]brar juntamente con otro u otros para la consecución de un fin común».

²⁸ Estos potenciales efectos negativos podrían relajarse si se estableciera un sistema más tasado de los mecanismos sobre los que hay que informar, definiendo adecuadamente todos los elementos, para evitar así una saturación de información que haría inviable separar la información intrascendente de la que realmente tiene relevancia, haciendo ineficiente todo el sistema al imposibilitar el examen de toda la información en poder de la Administración.

Así lo señala McBarnett (1991) quien expresa que un exceso de transparencia puede conllevar a detalles abrumadores o excesivos, lo cual oscurece los objetivos de las actividades tendentes a evitar la planificación fiscal potencialmente agresiva. En línea con esto, Stohl *et al.* (2016, p. 33) llaman a este fenómeno «opacidad inadvertida», que consiste en que la tan perseguida viabilidad produce cantidades tan grandes de información que partes importantes de esa información se ocultan inadvertidamente en detrimento de información importante.

Por ello, de este análisis se deduce que han de imponerse unos criterios más tasados para evitar la comunicación innecesaria de ciertos mecanismos, que bien por su cuantía, por los efectos fiscales que tiene o por cualquier otro motivo puede generar una desmesurada comunicación de mecanismos que conlleve una carga de trabajo excesiva que haga quimérico el análisis detallado de la información. Por tanto, esto nos lleva a cuestionar si el exigir una mayor transparencia o un mayor suministro de información equivale a mayor eficacia, pues en palabras de Tsoukas (1997) más información puede conducir a una menor comprensión.

En el ámbito tributario se cuestionan la eficacia de la transparencia doctrina tan autorizada como Oats y Tuck (2019, p. 573), quienes señalan que se trata de un concepto multidimensional, complejo y que no siempre conduce a soluciones claras y ordenadas. En sentido similar Ananny y Crawford (2016, p. 6), pero yendo un paso más allá al señalar que la transparencia puede hacer mucho daño, y que, si no se implementa con cuidado, puede inhibir una relación honesta.

Forstater (2017, p. 569) centrando su análisis en la transparencia fiscal, denota que, si bien hay un amplio consenso en que las compañías no deben realizar prácticas elusivas, hay muy poca claridad en el debate sobre lo que significa y su alcance. Hace además una precisión muy acertada y que es trasladable a la PFA, pues afirma que los datos por sí solos pueden no resolver el problema. Es decir, hay que dar sentido y coherencia los datos obtenidos, no únicamente exigir comunicar para acumular la mayor información posible, sino hacerlo con una finalidad clara.

En la misma línea se posicionan Gribnau y Jallai (2018, p. 15) al precisar que el acceso como tal a los datos no garantiza la comprensión, además de que no debe darse por sentado que las personas utilizarán la información para tomar decisiones y juicios racionales. Por su parte Freedman (2018) aboga por vincular transparencia y confianza, señalando que, si aumenta la transparencia, pero no la confianza justificada en las instituciones, no se cumplirán los objetivos perseguidos por la transparencia.

Haciendo nuestra la conclusión de Oats y Tuck (2019, p. 573), la transparencia sin discernimiento o comprensión puede no ser una herramienta eficaz. Esto es, imponer una obligación que implica suministro de información sin tener claros los límites de la norma, puede no ser efectivo para la finalidad por la cual inicialmente se propuso.

Junto a todo lo expuesto y con especial énfasis en el exceso de información, adquiere relevancia un aspecto ya anunciado que es la idoneidad de establecer un umbral mínimo para declarar, como hacen otros países. En ese punto, y coincidiendo con Cubiles Sánchez-Pobre (2017, p. 897), de lo que se trata es de lograr un equilibrio entre los beneficios y costes de la obligación impuesta, careciendo de sentido la obligación de comunicar o deber de informar si económicamente no alcanza una relevancia suficiente.

Asimismo, como acertadamente señala Baker (2015, p. 89) para crear el equilibrio relevante, las reglas deben elaborarse de tal manera que se dirijan solo a esquemas que verdaderamente supongan una PFA.

3.3. Secreto profesional

Como se puede ver, la implantación de este sistema de obligación de comunicación no deja de ser conflictivo, tanto por la inseguridad jurídica que crea como por el exceso de obligaciones formales que puede generar traer consigo una sobreinformación que haga decaer la finalidad inicial. Pero es que, además, otra consecuencia es la interrelación de dicha obligación con el secreto profesional²⁹.

En el ordenamiento español el secreto profesional está regulado básicamente en los artículos 24.2 de la CE y 542.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ). De la misma manera, se encuentra en los artículos 32, 34 y 42 del Estatuto General de la Abogacía Española y en el artículo 5 del Código Deontológico.

En su delimitación, se predica a la vez como un deber y una garantía para el adecuado ejercicio de la abogacía, reconociéndolo así desde antiguo el TS para quien «constituye la piedra angular del ejercicio de la abogacía»³⁰.

En relación con este deber, como ya defendía el autor sudafricano Zeffertt (1988, p. 248), los documentos facilitados a los asesores con el fin de obtener asesoramiento legal son confidenciales y están protegidos contra la incautación por parte de las autoridades. Además, continúa asegurando que para el abogado es imposible asesorar adecuadamente

²⁹ Aquí se añade un punto más a la problemática, y es que al no existir una definición a nivel europeo del concepto «secreto profesional», cada país elabora la suya, lo cual genera una falta de armonización que conlleva la existencia de lagunas normativas para la obligación de declarar, pues se generan desigualdades en función de la definición que le dé cada país. Existiendo por ello disparidad de criterios sobre cuándo se debe declarar.

³⁰ En este sentido *vid.* las Sentencias del TS (Sala 3.ª, de lo Contencioso-Administrativo) 3142/1999, de 10 de mayo, o 1431/2003, de 3 de marzo, entre otras.

al cliente a no ser que esté seguro de que este no le oculta nada, pero tal certeza es difícil obtenerla si el cliente cree o sabe que sus asesores pueden verse obligados a revelar toda la información y documentación.

Cabe traer a colación una sentencia del TJUE y otra del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) que se pronuncian sobre el alcance del secreto profesional en referencia a la normativa del blanqueo de capitales. Ambas se pronuncian en un sentido similar, indicando que el secreto profesional únicamente entra en juego cuando se realizan tareas propias de la defensa y asesoramiento jurídico. Esto puede entrar en conflicto con la amplia definición del concepto intermediario que realiza la DAC 6, puesto que, si aplicamos esta jurisprudencia, el secreto profesional entraría únicamente cuando hay un procedimiento judicial en curso *stricto sensu*³¹ (Sentencia del TJUE de 26 de junio de 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros contra Conseil des ministres*, C-305/05 –NCJ040529–, y Sentencia del TEDH de 6 de diciembre de 2012, *Michaud c. Francia*).

Todo parece apuntar a que próximamente habrá una respuesta del TJUE sobre este extremo, pues el 21 de diciembre de 2020 el Tribunal Constitucional belga (*Grondwettelijke Hof*) planteó petición de decisión prejudicial acerca del alcance del secreto profesional sobre la normativa de transposición belga de la DAC 6 (C-694/20)³². Aparecen, entre otras cuestiones, la compatibilidad de la Directiva 2018/822 con los artículos 7 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea relativos al derecho al respeto de la vida privada y a un proceso equitativo. Sin duda alguna, este no será el último conflicto que se plantee en este ámbito, debido a que el deber de secreto profesional es un derecho constitucional del cliente, necesario para obtener la tutela judicial efectiva y un efectivo derecho de defensa³³.

³¹ El párrafo 32 de la Sentencia del TJUE de 26 de junio de 2007, C-305/05 (NCJ040529), señala que:

[e]l abogado no estaría en condiciones de cumplir adecuadamente su misión de asesoramiento, defensa y representación del cliente, quedando este, por tanto, privado de los derechos que le confiere el artículo 6 del CEDH, si, en el contexto de un procedimiento judicial o de su preparación, aquel estuviera obligado a cooperar con los poderes públicos transmitiéndoles la información obtenida con ocasión de las consultas jurídicas efectuadas en el marco de tal procedimiento.

³² Como sabemos, el Auto del TS de 28 de junio de 2021 (rec. núm. 170/2021 –NFJ082958–) rechazó suspender cautelarmente la aplicación del Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, que modifica el RGAT, puesto que la regulación no parece vulnerar el secreto profesional de los abogados y por declararse incompetente. Concluye además que el secreto profesional no puede ser evaluado caso por caso por la Administración, y que sea esta la que pueda valorar o dirimir el alcance y contenido del derecho al secreto profesional, como excepción al deber de información, guardando interrelación con la tutela judicial efectiva.

³³ Debemos señalar aquí además los posibles pronunciamientos de los Tribunales Constitucionales nacionales que reciban cuestiones acerca del alcance del secreto profesional y su compatibilidad con la directiva.

A mi entender, hay que poner en relación el secreto profesional con la definición que realiza el artículo 542.1 de la LOPJ³⁴ de la profesión de abogado, ya que, por ejemplo, en un procedimiento inspector seguido ante Hacienda, el secreto profesional no estaría garantizado si atendemos a esa jurisprudencia europea.

Sin embargo, el TC en su Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre (NFJ000067), en su fundamento de derecho décimo, en relación con el ámbito de aplicación del secreto profesional en un procedimiento inspector señaló que:

[I]a cuestión podría suscitarse si la Inspección, al pedir los antecedentes y datos de determinadas operaciones, penetrase en el ámbito de las relaciones profesionales concretas entre el cliente y, en este caso, el Abogado. Solo entonces podría, y debería, negarse el contribuyente a facilitar datos que supusiesen la violación del secreto profesional.

Por su parte, la Sentencia del TS 5964/1996, de 30 de octubre (rec. núm. 6269/1991 –NFJ005372–), en el fundamento de derecho quinto, establece que «lo que no puede indagar ni conocer la Inspección de Hacienda, es la cuestión jurídica sobre la que se pide el asesoramiento o el dictamen, o las pretensiones inherentes a la demanda en juicio». Aquí se vuelve a suscitarse la cuestión ya planteada relativa a las valoraciones jurídicas (Martín-Abril Calvo, 2018, p. 96), puesto que los dictámenes también abarcan datos concernientes al secreto profesional, para los que el autor señala, con quien coincidimos, que están fuera del ámbito de aplicación de la directiva.

A mi parecer, y en sintonía con Rodríguez Márquez (2018, p. 43), la solución que adopta la directiva relativa a que es cada Estado miembro el que tiene que acometer la labor de definición y alcance del secreto profesional no es la más adecuada, ya que esto puede provocar que algunos países regulen de forma muy amplia el secreto profesional, convirtiéndose en puertos seguros donde realizar esa labor. Esto conlleva una gran inseguridad jurídica, puesto que la directiva es una norma armonizadora, y no realiza esa labor al acometer la definición de este concepto.

Ante esta diversidad normativa Muñoz Pérez (2021, p. 186) apunta que los que planteen una regulación más protectora del secreto profesional recibirá de forma preferente a

³⁴ Este precepto indica que «[c]orresponde en exclusiva la denominación y función de abogado al licenciado en Derecho que ejerza profesionalmente la dirección y defensa de las partes en toda clase de procesos, o el asesoramiento y consejo jurídico». Especial énfasis debe hacerse en el inciso final relativo a toda clase de procesos, o el asesoramiento y consejo jurídico, ya que la profesión abarca mucho más que el mero proceso judicial, y más el ámbito del derecho fiscal que tiene un alcance tan amplio. Esto hace aparecer la necesidad de acometer una regulación específica de la profesión de asesor fiscal, que, entre otros temas, abarque el concepto de secreto profesional.

unos clientes, naciendo así una nueva modalidad de elección de ley más favorable, el *adviser shopping*.

Por ello, esa falta de armonización puede generar en cierto modo una discriminación indirecta, articulada por una diferencia de trato³⁵, ya que desde una perspectiva equitativa, definición única del concepto, sería una herramienta útil para establecer la igualdad de oportunidades y reducir el desplazamiento interesado a ciertos países más proteccionistas para realizar estas operaciones.

3.4. Propuesta de inclusión de sanción de riesgo reputacional

En mi opinión, la transposición de la DAC 6 y sus obligaciones generan dudas en lo relativo a su ámbito sancionador. Es decir, se emplaza a los Estados miembros a regular sanciones relativas a la no información sobre estos mecanismos, cuando el concepto no está definido y las señas distintivas son imprecisas.

En líneas generales, la DAC 6 establece únicamente en el considerando 15 que las sanciones «deben ser efectivas, proporcionadas y disuasorias», y en el artículo 25 bis que estas «serán eficaces, proporcionadas y disuasorias», debiendo concurrir en las sanciones esos elementos finalistas.

Tal y como señala Pérez Royo (2019, p. 454), dado que para que la conducta en fraude de ley sea sancionable se requiere la previa publicación del criterio de la Comisión. Lo que se castiga es «la desobediencia, la contumacia en el error: la puesta en práctica de un esquema de PFA de nuevo cuño, de última generación, no ensayado con anterioridad, aun cuando sea sometido a expediente de conflicto y declarado no admisible, no quedaría sujeto a sanción».

En este caso, no hay un criterio claro de qué mecanismos se consideran agresivos o no, pues como indican Freedman *et al.* (2009, p. 75) la Administración y los contribuyentes pueden tener diferentes visiones de cuál es el nivel de riesgo aceptable o de qué es PFA y qué planificación legítima.

En este sentido Lamoca Pérez (2020, p. 1) identifica que en muchas situaciones esa «potencial agresividad fiscal» no es otra cosa que un posicionamiento «defensivo», una

³⁵ Refiriéndonos a esta como la condición que deriva de una disposición que contenga una regulación aparentemente neutra, pero que coloque en situación de desventaja a unos países frente a otros por el efecto señalado por la ley. Así, la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, anteriormente citada, señala en relación con el modelo 720 (párrafo 19) que esa obligación de informar establece una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos.

economía de opción, que el propio ordenamiento jurídico-tributario posibilita, cuando no indirectamente impulsa, merced a su descoordinación y desarmonización. En parecidos términos, para Sánchez Huete (2020, p. 54) no podrá ser reprobado el comportamiento del obligado cuando la calificación suponga un estado de cosas no imputable, como es la ausencia de una adecuada armonización de los ordenamientos nacionales generadora de errores y distorsiones.

A mi entender, lo señalado por Sánchez Huete es extensible a los efectos sancionadores, pues según el punto de vista del operador del mecanismo, este puede no considerarlo como agresivo, y por consiguiente no comunicarlo, pero desde la Administración puede entenderse que sí lo es. Este supuesto acarreará una sanción por disparidad de criterio³⁶ que puede ser perfectamente una interpretación razonable de la norma que excluiría cualquier tipo de sanción bajo el paraguas del artículo 179.2 d) de la LGT.

Por ello, si realmente el objetivo que se busca con las sanciones es disuasorio (y no recaudador), en este ámbito parece que el riesgo reputacional es un aspecto muy a tener en cuenta. Este parecer se generaliza tras el caso Enron, puesto que los efectos de sanciones pecuniarias, quizás a las empresas pequeñas les supone una gran cortapisa a la hora de planificar, pero a las multinacionales, que son quienes realmente emplean métodos de planificación fiscal internacional que pueden ser sancionados, el efecto pecuniario es ínfimo.

Esto quiere decir que mediante el principal mecanismo de coerción que es la sanción pecuniaria, no se consigue el pretendido efecto disuasorio para evitar las PFA, pues dichas empresas asumen el riesgo tanto monetario como de acudir a los tribunales por discrepancias tributarias, pues lo ven como un coste más a la hora hacer negocios (Mulligan y Oats, 2009, p. 687).

Con gran acierto Mulligan y Oats (2009, p. 690) concluyen que las grandes empresas seguirán haciendo planificación fiscal al poder costear de largos procesos primeramente administrativos y posteriormente judiciales.

Del análisis de los diferentes sistemas normativos y del régimen sancionador obrante en España, el cual únicamente prevé sanciones monetarias, si realmente la finalidad de la sanción es disuadir la utilización de este tipo de planificaciones, queda demostrado que un

³⁶ Además de la sanción establecida por la no comunicación, se impondría la sanción por disparidad de criterio, al considerar que no existe esa obligación de comunicar. Esto colocaría al contribuyente en una clara situación prohibida por el principio *non bis in idem*, y es que la indefinición de los mecanismos a declarar es la que provoca esa disparidad de criterios que comporta, en primer lugar, la sanción por no declaración y, posteriormente, en el caso de que se abra procedimiento de gestión o inspección, casi con total seguridad, la sanción por conducta culpable, ya que la Administración apreciará ánimo de defraudar.

castigo más duro que las sanciones pecuniarias sería el reputacional, el cual influye de manera notoria a la hora de realizar la planificación fiscal como señala Power (2004).

La disuasión pasa por, junto con las multas pecuniarias, complementarlas con el castigo de hacerlas públicas³⁷. Ahora bien, siempre tras haber realizado un adecuado juicio de proporcionalidad en función de la gravedad del incumplimiento, pues la proporción es un requisito impuesto por la DAC 6³⁸.

Si se decide regular este tipo de sanción que provoca un daño reputacional, se actuaría en consonancia con el Reglamento General de Protección de Datos³⁹. Serían medidas ejemplificativas que tratarían de disuadir del incumplimiento de la normativa, pues ese daño mediático incide de manera directa en la imagen que los consumidores tienen de las empresas, que es un valor principal de la misma. Así, el riesgo reputacional o de imagen genera como resultado una publicidad adversa, con la consiguiente pérdida de confianza de los clientes, impactando negativamente en las ventas y consiguiente disminución de capacidad económica.

4. Conclusiones

El hecho de que se haya optado por el mecanismo de señas distintivas, sin otorgar la debida importancia a la definición del concepto, desemboca en una noción excesivamente amplia, lo que podría generar obligaciones formales de declaración desproporcionadas a los contribuyentes. Además, el hecho de no imponer un límite cuantitativo de las obligaciones de información puede dar lugar a una sobreinformación.

Esta recapitulación masiva de información provocaría que la Administración tributaria no sea capaz de realizar un análisis debido de la misma por la diversidad de operaciones recogidas en las señas distintivas.

³⁷ La publicidad podría realizarse con la publicación en el BOE y la difusión en los canales informativos de los medios de comunicación que provocarían que fuera conocida tanto por clientes como interesados en la empresa (como accionistas, bancos, proveedores...) viéndose manchada la imagen de la empresa.

³⁸ Especial atención merecía ya la proporcionalidad, si bien ahora tras la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, anteriormente citada, declara en su párrafo 61 y en relación con el modelo 720 que las «multas pecuniarias fijas no guarda proporción alguna con el importe de las impuestas a los contribuyentes en virtud de los artículos 198 y 199 de la LGT» y a continuación en el apartado 62 que «establecen una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales».

³⁹ A primera vista, este daño reputacional puede aparentar ser de menor calado, pues su efecto no es inminente, pero sí que genera varias consecuencias potenciales, como consumidores perdidos, disminución del precio de las acciones de la compañía y subsiguiente dificultad para generar innovación por la menor entrada de inversores, etc.

Esta obligación de información supone un amplio e intenso poder de la Administración para entrometerse en la esfera privada de los contribuyentes sin ir acompañado de la necesaria transparencia de los poderes públicos que, aunque se ha aumentado, todavía no se ha conseguido el nivel buscado. A esto hay que añadir la situación de incerteza que genera la retroactividad de la obligación, al dejar huérfanas operaciones ya ejecutadas en el pasado y que no se habrían comunicado por no concurrir las circunstancias necesarias, o bien que el asesor que lo hizo ya no presta sus servicios al obligado y esta pueda desconocer la obligación, entre otras circunstancias.

El desarrollo reglamentario dicta ciertas circunstancias novedosas que pueden discernir con los requisitos concurrentes en el momento de realizar la operación, que conociéndolas se habría ejecutado de otra manera o no se habría hecho, así como dificultades de recopilación de información que puede haber sido eliminada. En síntesis, provoca una situación de inseguridad jurídica y de pérdida de confianza legítima en los poderes públicos al poder afectar a situaciones anteriores.

A mi parecer, la acción 12 de BEPS es incardinable dentro del sistema cooperativo que se persigue, pero está muy lejos de implantarse en España, y es un punto a tener en cuenta. Por ello, la obligación de comunicación debe ir acompañada de certeza para su debida cumplimentación. Si lo que se pretende es instaurar una relación cooperativa basada en la confianza y transparencia, ha de ser en doble sentido, interactuando activamente y proporcionando ambas partes información y elementos que la otra no dispone.

Implementar esta obligación acota la posibilidad de planificar fiscalmente hasta el extremo de afectar no únicamente a las estructuras calificadas como agresivas, sino también a las lícitas. Por eso, la posición del asesor fiscal se ve inmiscuida, ya que la relación de confianza con el cliente se ve afectada por la colaboración con el fisco a través de la comunicación de estos esquemas.

Este extremo se agudiza por la falta de existencia de un concepto unitario de secreto profesional, conlleva disgregación de conceptos que propicia una situación de desigualdad en función de la regulación interna más o menos proteccionista que acometa cada Estado miembro del concepto.

No olvidemos que si a esa diversidad de ordenamientos jurídicos europeos, que provocan una descoordinación, le añadimos el contexto globalizado, son inevitables las operaciones fiscales transfronterizas, y esa falta de armonización es la principal causa que propicia la planificación fiscal indebida.

Ello por dos motivos, en primer lugar, por las asimetrías entre los ordenamientos, y en segundo lugar, por la elección del país que tenga mayor protección del secreto profesional para poder hacer esas planificaciones, ya que no habrá obligación de comunicar para el intermediario. Para evitar ese fenómeno, debe concretarse una regulación y definición europeas de secreto profesional.

Además, no se puede pretender solucionar este problema únicamente obligando a los contribuyentes o a sus asesores a comunicar los esquemas que se consideren agresivos, pues lo que realmente evitaría las deslocalizaciones de empresas y atajaría esa PFA sería la armonización.

A esa regulación se debería incluir en el régimen sancionador, aparte de sanciones pecuniarias, posibles penas reputacionales en función de la intensidad del incumplimiento, y siempre una vez superado el juicio de proporcionalidad y que se intuya que dicho castigo cumple con un fin disuasorio y eficaz.

Referencias bibliográficas

- Aguirra de Andrade, L. (2019). *A informação obrigatória de planeamento tributário e os seus limites*. (Tesis doctoral). Universidade de São Paulo. <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-07082020-141506/pt-br.php>>.
- Alarcón García, E. (2016). *La obligación de información sobre activos en el extranjero*. (Tesis doctoral). <<https://www.tesisenred.net/handle/10803/403763>>.
- Alonso González, L. M. (2006). Planificación fiscal y economía de opción (Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª, núm. 374, 554, 689 y 896 de 2004). *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 6, 29-52.
- Alonso González, L. M. (2019). Dos desafíos fiscales de actualidad: la obligación del asesor de «delatar» y la nueva tributación de las plataformas digitales. 17.º Congreso Tributario, Dr. Vicente Oscar Díaz. Mar del Plata (Argentina). <<https://www.consejo.org.ar/formacion-profesional/congresos-y-eventos/congreso/congresos-realizados/17-congreso-tributario>>.
- Alonso González, L. M.; Casanellas Chuecos, M. y Tovillas Morán, J. M. (2013). *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. (2.ª ed.). Atelier.
- Amorós Viñals, A. (2013). La planificación fiscal agresiva. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 362, 23-58.
- Ananny, M. y Crawford, K. (2016). Seeing without knowing: limitations of the transparency ideal and its application to algorithmic accountability. *New Media and Society*, 20(3), 973-989.
- Baker, P. (2015). The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. *Intertax*, 43(1), 85-90.
- Barrenechea Elorrieta, S. y Monreal Lasheras, A. (2020). Algunas consideraciones sobre la responsabilidad social corporativa en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 87-104.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015). *Cumplimiento tributario cooperativo y Buena gobernanza fiscal en la era BEPS*. (1.ª ed.). Thomson Reuters Civitas.

- Calderón Carrero, J. M., y Quintas Seara, A. (2016). Una aproximación al concepto de «planificación fiscal agresiva» utilizado en los trabajos de la OCDE. *Revista Contabilidad y Tributación. CEF*, 394, 41-92.
- Cañabate Clau, D. (2015). *Los precios de transferencia en las operaciones de reestructuración empresarial*. (Tesis doctoral). <<http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/96686>> (consultado el 26 de enero de 2021).
- Cañal García, F. J. (9 de septiembre de 2014). Los contribuyentes quieren cumplir mejor y la Administración inspeccionar menos. *Blog de la Revista Catalana de Dret Públic*. <<https://eapc-rmdp.blog.gencat.cat/2014/09/09/los-contribuyentes-quieren-cumplir-mejor-y-la-administracion-inspeccionar-menos-francisco-jose-canal-garcia/>> (consultado el 25 de enero de 2021).
- Correia, F. y Reibel, R. (2014). Change of climate in taxation: Are you prepared for extended responsibilities? *European Union. European Taxation*, 54(6), 270-273.
- Cros Garrido, J. (1998). El fraude de ley en el ámbito tributario. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 14(1), 473-493.
- Cubiles Sánchez-Pobre, P. (2017). La acción 12 del Proyecto BEPS: la obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva. En C. Hoyos Jiménez (Coord.), C. García Novoa (Coord.) y J. A. Fernández Cartagena (Coord.), *Nueva fiscalidad. Estudios en homenaje a Jacques Malherbe*. (1.ª ed., pp. 889-902). Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Delgado Pacheco, A. (2017). *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*. (Tesis doctoral). <<https://repositorio.uam.es/handle/10486/679948>> (consultado el 30 de enero de 2021).
- Falcón y Tella, R. (2012). La doctrina de la sustancia económica y su codificación en Estados Unidos. *Quincena fiscal*, 17, 11-17.
- Forstater, M. (2017). Inditex: the limits of CBC data, and the meaning of «aggressive avoidance». *Tax Notes International*, 85, 565-569.
- Freedman, J. (2018). Restoring trust in the «fairness» of corporate taxation: increased transparency and the need for institutional reform. En S. Goslinga (Ed.), L. van der Hel-van Dijk (Ed.), P. Mascini (Ed.) y A. van Steenbergen (Ed.). *Tax and Trust: Institutions, interactions and instruments*. (1.ª ed., pp. 121-141). Eleven.
- Freedman, J.; Loomer, G. y Vella, J. (2009). Corporate tax risk and tax avoidance: new approaches. *British Tax Review*, 1, 74-116.
- Fuest, C.; Spengel, C.; Finke, K.; Heckemeyer, J. H.; Nusser, H. (2013). Profit Shifting and «Aggressive» Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform. *ZEW Discussion Paper*, 13(078), 1-25.
- García-Moncó Martínez, A. y Fuster Gómez, M. (2016). Planificación fiscal internacional «posible» vs «indebida»: problemas actuales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 405, 5-54.
- García Novoa, C. (2015). *El derecho tributario actual. Innovaciones y desafíos*. (2.ª ed.). Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- González García, E. (2001). *El fraude a la Ley tributaria en la jurisprudencia*. (1.ª ed.). Aranzadi.
- Gribnau, H. y Jallai, A. (2018). Sustainable tax governance and transparency. En S. Arvidsson, (Ed.). *Challenges in managing sustainable business: reporting, taxation, ethics and governance*. (1.ª ed., pp. 337-369), Palgrave Macmillan.

- Hansen, H.; Christensen, L. y Flyverbom, M. (2015). Introduction: logics of transparency in late modernity: paradoxes, mediation and governance. *European Journal of Social Theory*, 18, 117-131.
- Hasseldine, J. y Morris, G. (2018). Unacceptable behaviour and corporate responsibility. En N. Hashimzade (Ed.) y Y. Epifantseva (Ed.). *The Routledge Companion to Tax Avoidance Research*. (1.ª ed., pp. 430-457). Routledge.
- Huelin Martínez de Velasco, J. (4 de marzo de 2021). Poder tributario y transparencia. *Taxlandia*. <<https://www.politicafiscal.es/equipo/joaquin-huelin-martinez-de-velasco/poder-tributario-y-transparencia>> (consultado el 5 de marzo de 2021).
- Intra-European Organisation of Tax Administrations [IOTA]. (2011). *Aggressive Tax Planning. IOTA Report for Tax Administrations*. <<https://www.iota-tax.org/publication/iota-report-tax-administrations-atp-aggressive-tax-planning>>.
- Ladeira Nardelli, M. (2018) *Planejamento tributário e segurança jurídica: Estabilidade da interpretação jurídica de planejamentos tributários submetidos previamente à análise do fisco*. (Trabajo fin de máster). <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30430>>.
- Lamoca Pérez, C. (Junio 2020). Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal vs armonización fiscal. *Fiscal-Impuestos*. <<https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/articulo-express-2020.pdf>>.
- Lampreaue Márquez, P. (2018). El Intercambio de información sobre estructuras transnacionales potencialmente agresivas. *Carta tributaria*, 39.
- Larraz, J. (1952). *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*. (1.ª ed.). Revista de Derecho Privado.
- López Tello, J. (2019). La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal bajo la directiva de cooperación administrativa (DAC 6). *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 53, 89-105.
- Marín Benítez, G. (24 de enero de 2021). Prisionera de Azkabán. *FiscalBlog*. <<http://fiscalblog.es/?p=6279>> (consultado el 27 de enero de 2021).
- Martín-Abril 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. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 427, 69-110.
- McBarnett, D. (1991). Whiter than white collar crime: tax, fraud insurance and the management of stigma. *British Journal of Sociology*, 42(3), 323-344.
- Moreno González, S. (2016). Seguridad jurídica y retroactividad de normas tributarias: Análisis de la STC 121/2016, de 23 de junio, y sus posibles implicaciones sobre la declaración de bienes situados en el extranjero. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 405, 119-128.
- Mulligan, E. y Oats, L. (2009). Tax Risk Management: Evidence from the US. *British Tax Review*, 6, 680-703.
- Muñiz Pérez, J. C. (2021). *En busca del paraíso perdido: Los paraísos fiscales hoy*. (1.ª ed.). Aranzadi.
- Oats, L. y Tuck, P. (2019). Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution? *Accounting and Business Research*, 49, 565-583.
- Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD]. (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. <<https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>>.

- Pérez Royo, F. (2021). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. (31.ª ed.), Aranzadi.
- Piantavigna, P. (2017). Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. *World Tax Journal*, 9(1), 47-98.
- Pistone, P. (2016). La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global. *Revista española de derecho financiero*, 170, 109-151.
- Pont Clemente, J. F. (2006). *La economía de opción*. (1.ª ed.). Marcial Pons.
- Power, M. (2004). *The Risk Management of Everything: Rethinking the politics of uncertainty*. (1.ª ed.). Demos.
- Rodríguez Márquez, J. (2018). *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*. (2.ª ed.). Lefebvre.
- Rosembuj Erujimovich, T. R. (1994). *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*. (1.ª ed.). Marcial Pons.
- Rozas Valdés, J. A. (2016). Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva del Derecho comparado desde el sistema tributario español. *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, 6, 1-102.
- Ruiz Toledano, J. I. (1998). *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. (1.ª ed.). CISS.
- Sánchez Huete, M. A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios. *Quincena fiscal*, 12, 51-72.
- Sanz Gómez, R. (2017). *Cumplimiento cooperativo y grandes empresas en España: un pacto de cristal*. (1.ª ed.). Instituto de Estudios Fiscales.
- Stohl, C.; Stohl, M. y Leonardi, P. M. (2016). Managing opacity: information visibility and the paradox of transparency in the digital age. *International Journal of Communication Systems*, 10, 123-137.
- Tsoukas, H. (1997). The tyranny of the light: the temptations and the paradoxes of the information society. *Futures*, 29, 827-843.
- Villar Ezcurra, M. (2004). Los efectos en el Derecho español de la doctrina del *business purpose* y de la noción comunitaria de motivo económico válido. *Noticias de la Unión Europea*, 239, 109-119.
- Zeffertt, D. T.; Paizes, A. P. y Skeen, A. (2003). *The South African Law of Evidence*. (2.ª ed.). LexisNexis/Butterworths.