

MECANISMOS PREVENTIVOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL, TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA DAC6 Y SECRETO PROFESIONAL

PREVENTIVE FISCAL PLANNING MECHANISMS, TRANSPOSITION OF THE DAC6 DIRECTIVE AND PROFESSIONAL SECRET

MARÍA CRESPO GARRIDO

Universidad de Alcalá

Recibido: 13/10/2020

Aceptado: 26/10/2020

Resumen: La transposición de la sexta versión de la Directiva comunitaria que insta a los Estados miembro a facilitar información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva se ha realizado en cada uno de los países en momentos diferentes entrañando dificultades muy diversas.

En el caso español la adaptación de la normativa interna a la Directiva ha puesto en primera línea del debate doctrinal cuál es el límite al secreto profesional por parte de los asesores fiscales, de manera que sean compatibles la obligación de transmisión de información, con el sigilo impuesto por su código de comportamiento. Para conocer estas obligaciones, el intermediario fiscal deberá aclarar, conocer y exponer su grado de participación en la redacción del mecanismo susceptible de comunicación.

La existencia de mecanismos de planificación fiscal agresiva no sólo erosiona las bases imponibles declaradas en los países, sino que evidencia la necesidad de actualizar las listas de territorios no colaborativos y, en el ámbito nacional señala a los códigos de buenas prácticas, como un mecanismo de colaboración con las Administraciones públicas de gran transcendencia como elemento complementario

Palabras clave: DAC6, intercambio de información, mecanismos transfronterizos, señas distintivas, secreto profesional, intermediarios financieros, *compliance*

Abstract: *The transposition of the sixth version of the Community Directive urging Member States to provide information on cross-border aggressive tax planning mechanisms has taken place in each of the countries at different times and has involved a number of difficulties. In the Spanish case, the adaptation of internal legislation to the Directive has put at the fore the doctrinal debate what is the limit to professional secrecy by tax advisers, so that the obligation to transmit information is compatible, with the stealth imposed by their code of conduct. In order to know these obligations, the tax intermediary must clarify, know and explain its degree of participation in the drafting of the mechanism for communication.*

The existence of aggressive fiscal planning mechanisms not only erodes the tax bases declared in countries, but also highlights the need to update lists of non-collaborative territories and, at the national level, points to codes of good practice, as a mechanism of collaboration with high-profile public administrations

Key words: *Information exchange, cross-border mechanisms, distinctive signs, professional secret, financial intermediaries, compliance*

SUMARIO: 1. EL NUEVO ENTORNO INTERNACIONAL EN LOS PAÍSES DE LA OCDE 1.1. Competencia lícita y transparencia en la comunicación. 1.2. Buenas prácticas: medidas preventivas. 2. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN. 2.1. Transposición de DAC 6. 2.1.1. Concepto de intermediario fiscal y tipos. 2.2. Secreto profesional. 2.3. El caso Akzo y el secreto profesional en las prácticas contrarias a la competencia. 2.4. El secreto profesional y la transposición de DAC 6. 3. APLAZAMIENTO EN LA TRANSPOSICIÓN DE DAC 6 CON MOTIVO DE LA PANDEMIA PROVOCADA POR LA COVID-19. 4. CONCLUSIONES. 5. BIBLIOGRAFÍA.

1. EL NUEVO ENTORNO INTERNACIONAL EN LOS PAÍSES DE LA OCDE¹

Las economías de la OCDE han sufrido en los últimos años un deterioro de las bases imponibles que han obligado a la adopción de medidas –tanto en los Estados miembro de la Unión Europea como a los países de la OCDE– dirigidas a eliminar o, al menos amortiguar, la caída de la recaudación derivada de la erosión de las bases imponibles. Este deterioro de recaudación puede ser especialmente relevante en una situación de crisis económica, como la que atenaza a la economía mundial en la era post-COVID².

Por ello, la determinación del lugar de tributación es un elemento esencial a pesar de la existencia de territorios en los que la tributación es inexistente y no se transmite información alguna al país de residencia de la persona física o jurídica. Por esto es necesario que se adopte un criterio único en la definición del “lugar de residencia”, y por tanto de gravamen de los rendimientos y especialmente de las rentas del capital y ganancias patrimoniales percibidas en cualquier lugar del mundo, pues el capital es el factor más fácilmente movable. Y, simultáneamente se trabaje por reducir el número de jurisdicciones no colaborativas en materia de transmisión de información, de manera que cada vez se haga más difícil la deslocalización de rentas.

¹ Resultado del Proyecto La residencia como punto de conexión para la aplicación del derecho. especial referencia a la fiscalidad. Convocatoria 2015 - Proyectos I+D - Programa Estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia. Subprograma estatal de generación de conocimiento REF. DER2015-63533-C4-2-P.

² En este sentido se pronunciaban los autores que analizaban las razones por las que la OCDE publicó las Acciones BEPS en 2015, y que hoy, en 2020, son de plena actualidad:

Como podemos observar, la planificación fiscal agresiva no sólo representa un problema legal, también un problema de política fiscal. Esta situación ha captado más atención como consecuencia de la crisis económica y financiera que venimos sufriendo desde el año 2007, momento a partir del cual los Estados se percataron que parte de sus ingresos fiscales estaban siendo eludidos sufriendo, así, una importante reducción de su presupuesto anual, afectando, por tanto, no sólo a su capacidad de cubrir los gastos derivados de bienes y servicios públicos, sino también a su capacidad de impulso en pro del crecimiento económico y financiero. SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E., “La regla de acceso a los beneficios o propósito principal, BEPS Acción 6, en confrontación con el Derecho europeo”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 5, 2016, p. 80.

Estos conflictos de soberanía fiscal se han solucionado tradicionalmente a través de acuerdos entre países, en los que se establecen las normas de distribución de soberanía, pero a medida que la erosión de bases imponibles se ha agudizado se fue imponiendo la necesidad de establecer una coordinación internacional, aplicable a todos los escenarios. Y en la transmisión de información la colaboración entre Administraciones adquiere un papel muy relevante.

1.1. Competencia lícita y transparencia en la comunicación

La realidad económica internacional de erosión de las bases imponibles³ obliga a poner el foco en aquellas actividades que puedan tipificarse como propias de planificación fiscal perjudicial, en las que se produce un traslado de beneficios a lugares de baja o nula tributación. Para ello, desde la OCDE se ha tratado de minimizar la aplicación de convenios bilaterales, sustituyéndolos por aquellos de carácter multilateral, en aras a garantizar la transparencia y la comunicación entre los Estados. Y, por otro lado, se pretenden reducir los territorios no colaborativos⁴, cuando los países se hayan comprometido a facilitar información.

El entorno internacional de comienzos del siglo XXI ha puesto de manifiesto que la movilidad de capitales está ligada y condicionada, por los aspectos fiscales hasta el extremo de llegar a provocar una erosión de bases imponibles que merman la recaudación en aquellos lugares en los que la fiscalidad no es competitiva. Por esto, es importante que se reduzca el número de territorios no colaborativos, pues será un paso en la mejora de la transparencia en la comunicación entre estados.

³ En la Acción 12 (Comunicación de mecanismos de planificación fiscal agresiva) se diseñan recomendaciones de reglas para obligar a los contribuyentes a informar a las Administraciones tributarias sobre sus esquemas de planificación fiscal agresiva, estableciendo qué se consideran esquemas sobre los que hay que informar; quién debe revelar esa información, cuestiones de identificación de los mismos, umbrales temporales, sanciones, (...) BARRENO, M., BLASCO, A. M., FERRAZ, GUILLERMO, FERRERAS, J., MAS, J., MUSILEK, A., PAREJO, B., RANZ, A. y REOL, T., “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: Resultados finales”, *Crónica Tributaria*, n.º158, 2016, pp. 7-53.

⁴ A la espera de la publicación definitiva del Reglamento que define los llamados “territorios no colaborativos” para España, de acuerdo a lo establecido en el **Real Decreto 116/2003, son:** Emirato del Estado de Bahrein, Sultanato de Brunei, Anguilla, Antigua y Barbuda, Bermuda, Islas Caimanes, Islas Cook, República de Dominica, Granada, Fiji, Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal), Islas Malvinas, Isla de Man, Islas Marianas, Mauricio, Montserrat, República de Nauru, Islas Salomón, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Islas Turcas y Caicos, República de Vanuatu, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Reino Hachemita de Jordania, República Libanesa, República de Liberia, Principado de Liechtenstein, Gibraltar y Macao. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas/_Fiscalidad_de_no_residentes/_Impuesto_sobre_la_Renta_de_no_residentes/_Sin_establecimiento_permanente/_INFORMACION/Normativa_manuales_y_folletos/_Ayuda_Manual_tributacion_No_Residentes/Anexos/Anexo_V_Paraisos_fiscales/Anexo_V_Paraisos_fiscales.html# (consultado en julio 2020).

Nada se opone a la existencia de una competencia fiscal lícita⁵ entre países, pues es un elemento de captación de inversiones, pero es imprescindible distinguir los incentivos fiscales lícitos conducentes a la obtención de un ahorro fiscal, de aquellos que persiguen una competencia fiscal perjudicial que provocan deslocalización de las inversiones y sobre los cuales no se facilita información.

Para tratar de minimizar estas situaciones, es fundamental que la comunicación entre Administraciones sea fluida, veraz y ágil. Y en ello se han empleado tanto la OCDE, con la publicación de las Acciones BEPS, como la Unión Europea mediante la publicación de la sexta versión de la Directiva de intercambio automático y obligatorio de información.

Conocida como DAC 6, la Directiva pretende constituirse como un marco transparente de intercambio de información, como mecanismo para evitar la elusión fiscal, que minimice la erosión de las bases imponibles.

Ya anteriormente la Acción 5 de BEPS⁶ trató esta problemática, con la finalidad de mejorar la transparencia⁷, siendo el elemento fundamental la mejora de la información, ya sea de forma obligatoria o de manera espontánea, especialmente para ciertos *tax rulings*, tratando de mejorar la actividad sustancial⁸ y alineando la

⁵ La distinción entre competencia fiscal lícita y competencia fiscal perjudicial puede estudiarse en profundidad en MALHERBE, J., “Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales”, *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2001, pp. 343-362.

⁶ OCDE, OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. Action 5. Final Report*, OECD Editions, 2015. <https://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm>. (consultado en junio de 2020).

⁷ En el ánimo de conseguir la transparencia se propone un intercambio espontáneo de información con el propósito de disponer de información sobre las decisiones administrativas o acuerdos en relación con los contribuyentes específicos que puedan dar lugar a prácticas elusivas BEPS, tanto en acuerdos futuros, suscritos a partir del 1 de junio de 2016, como determinados acuerdos anteriores al 31 de diciembre de 2016.

La mejora de la transparencia se centra en la aprobación de acuerdos o decisiones administrativas relativas a:

- Acuerdos relativos a establecimientos permanentes.
- Sobre sociedades canalizadoras de rentas (*conduit*).
- Regímenes fiscales preferenciales. Se revisaron 43 regímenes preferenciales, de los cuales 16 se referían a propiedad intelectual, todos incompatibles con el mecanismo de nexo.
- Acuerdos previos sobre valoración de precios transferencia (APA's).
- Ajuste a la baja de beneficios.
- Otros acuerdos que se enmarquen en BEPS.

Los pilares básicos sobre los que actúan las acciones BEPS son; coherencia, sustancia y transparencia.

OCDE, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status” Action 7-2015. Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Resúmenes*, OECD Editions, 2015, p. 22.

⁸ Los tres elementos que plantea la Acción 5 para la determinación de la actividad sustancial, como indicadores aplicables a los regímenes de propiedad intelectual son:

tributación con la realidad económica, de forma que se tribute donde verdaderamente se generó la riqueza, a través de la utilización de indicadores para regímenes de propiedad intelectual, aplicando las normas específicas y transparencia en diversos regímenes preferenciales⁹.

De las 15 Acciones de BEPS¹⁰, todas ellas encaminadas a adoptar soluciones para que los gobiernos se involucren en la eliminación de brechas legislativas que favorezcan la erosión de las bases imponibles, son especialmente relevantes aquellas dirigidas a que se favorezca la información entre los Estados, de modo que se minimicen los espacios de evasión fiscal hacia territorios no colaborativos¹¹.

- La creación de valor, mediante el desarrollo de actividades de I+D, impulsando el crecimiento y el empleo.

- Las funciones, activos y riesgos económicos.

- Un mecanismo del nexo en el que los gastos representan el indicador de la actividad sustancial.

Para otros regímenes se establece como necesaria la realización de actividades que sean generadoras de ingresos susceptibles de ampararse en regímenes preferenciales. Y es necesario que exista un vínculo entre la renta objeto de beneficio y la actividad principal que es necesaria para generar esa renta.

OCDE, *Preventing the Artificial*, cit. p.21.

⁹ De la revisión de los 43 regímenes preferenciales, 16 de los cuales, referidos a propiedad intelectual, el informe alude tanto a los factores ya apuntados por el Informe de 1998, como los criterios de actividad sustancial y transparencia. No obstante, el criterio de actividad sustancial se aplica meramente a los regímenes de propiedad intelectual. OCDE, *Preventing the Artificial...*, cit., p. 22.

¹⁰ *El citado Plan de Acción incluía 15 medidas cuyo desarrollo debía permitir combatir el problema de evasión fiscal, las prácticas fiscales perniciosas y la planificación fiscal agresiva por parte de las empresas multinacionales.*

Tras dos años de intenso trabajo, todos los informes han finalizado, habiendo sido aprobados en primer lugar por el Comité de Asuntos Fiscales y por el Consejo de la OCDE, en septiembre-octubre de 2015, y a continuación por los líderes mundiales reunidos en la Cumbre del G20 celebrada en Antalya (Turquía) los días 15 y 16 de noviembre de 2016. BARRENO, M., et al., "El proyecto BEPS de la OCDE/G20...", cit., p. 9.

¹¹ Los argumentos desplegados por la OCDE y la EU, para regular la competencia fiscal internacional se pueden sintetizar en los siguientes:

- La competencia fiscal internacional es económicamente ineficiente (este argumento sólo es convincente si partimos de la base de la eficiencia vista desde una perspectiva de bienestar global.

- Desvío de capitales e inversiones (desde las jurisdicciones de alta tributación a las de baja tributación);

- Erosión de las bases imponibles de los territorios con tributación alta, haciendo que el bienestar general de esas jurisdicciones se vea reducido.

- Aparición de la figura del *free rider*. Este problema, refleja la tendencia de los individuos dentro de un grupo, de dejar que otros asuman o paguen por aquellos bienes o servicios que benefician al grupo entero, pero evitando pagar por ellos.

- La reducción en la progresividad de los impuestos a la renta debido a que un impuesto a los ingresos, es más progresivo que un impuesto que excluye los ingresos de capital, tal como un tributo al consumo.

- Disminución en el cumplimiento tributario puesto que, si los contribuyentes perciben que dentro de la sociedad, existen algunos miembros que pueden, a razón de su riqueza, evitar o re-

Y para que se cumpla el objetivo descrito es imprescindible la colaboración, no solo de los estados, sino de todos los agentes implicados en el proceso, como son las empresas, los intermediarios, asesores y contribuyentes. En el caso de la colaboración de las empresas, se han establecido una serie de señas de “buen gobierno” que ponen de manifiesto la intención de realizar una actividad transparente, alejada de prácticas elusivas.

1.2. Buenas prácticas: medidas preventivas

Entre las medidas para evitar la transferencia de bases a territorios de baja o nula tributación las instituciones transnacionales aprueban medidas, publican informes u obligan a transponer Directivas a sus Estados miembro, pero en el ámbito interno, también se desarrollan mecanismos específicos dirigidos a mejorar la transparencia.

Además, existen otras medidas que se pueden calificar como preventivas, dirigidas a mejorar la información entre la Administración y los contribuyentes. En concreto, en el caso español la Asociación Española de Normalización publicó el 27 de febrero de 2019 la Norma 19602, denominada “Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Requisitos con orientación para su uso”¹², en la que se establecían las recomendaciones que deberían adoptarse para la puesta en marcha de medidas de gestión que permitan la prevención, detección, gestión y, si procede, eliminación de los riesgos tributarios que sean contrarios a las buenas prácticas del cumplimiento tributario. Para que el modelo de cumplimiento tributario sea exitoso es necesario realizar, con carácter previo a su desarrollo, un análisis del mapa de riesgos, una revisión de los aspectos legales con los que la compañía debe cumplir y una planificación y calendarización de las actividades o sectores objeto de revisión.

En consonancia con la Acción 12 de BEPS, que no contenía ningún estándar mínimo obligatorio sino únicamente preveía la formulación de “una serie de buenas prácticas, a partir del análisis comparado de diferentes modelos de mecanismos obligatorios unilaterales de divulgación de esquemas tributarios (MDR) en los ordenamientos tributarios que ya habían puesto en marcha dichos mecanismos (Estados Unidos, Canadá, Sudáfrica, Portugal, Reino Unido e Irlanda)”.¹³ Constituyen una herramienta que facilita el intercambio obligatorio de información, así como di-

ducir significativamente su carga fiscal, es probable que el cumplimiento general de la legislación fiscal sea menor.

- Aumento de los costes administrativos y de control (como consecuencia de los anteriores argumentos, las jurisdicciones de alta tributación, se ven obligadas a aumentar considerablemente sus gastos, en controles administrativos y de cumplimiento, para reunir la misma cantidad de ingresos fiscales).

¹² Elaborada por el Comité Técnico CTN 165/SC4 “Ética, gobernanza y responsabilidad social de las organizaciones”, <https://www.une.org/encuentra-tu-norma/comites-tecnicos-de-normalizacion/comite?c=CTN%20165> (consultado en enero de 2020).

¹³ GARCÍA PRATS, A. “La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6)”, *Papers AEDAF*, n.º 14, 2019, p. 10, <https://www.uv.es/uvcatdres/Catedres/PaperDAC6.pdf> (consultado en octubre de 2020).

suade a los intermediarios fiscales de la utilización de mecanismos transfronterizos que puedan constituir competencia fiscal perjudicial.

La certificación que obtengan las empresas que cumplan los requisitos de la Norma UNE 19602, les acreditará el cumplimiento de la diligencia debida sobre los riesgos tributarios en los que pueda incurrir. Es una garantía añadida al sistema de protección y cumplimiento por parte de la dirección y administradores de la empresa, frente a los *stakeholders*, que va más allá de la simple mejora de la reputación corporativa¹⁴.

Así que tanto la Norma UNE 19602 como los códigos de cumplimiento tributario pueden citarse como instrumentos a través de los cuales las empresas colaboran con las normas de buen gobierno en el camino de facilitar la transparencia y contribuir a la mejora de la comunicación entre las compañías y la Administración tributaria.

2. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

En el ámbito transnacional, y como consecuencia del desarrollo de las Acciones BEPS, en las que se insta a mejorar el intercambio de información como instrumento para evitar la erosión de las bases imponibles, la Comisión Europea aprueba la sexta versión de la Directiva de Asistencia y Cooperación Administrativa entre los Estados Miembro, con la intención de obligar a los intermediarios a facilitar los llamados “mecanismos”¹⁵ de planificación fiscal, cuando existan indicios de planificación fiscal agresiva¹⁶.

La obligación de comunicación en una obligación esencial y será necesaria la actualización de estos mecanismos, que se ponen a disposición del cliente por parte de los intermediarios¹⁷. Estas obligaciones en las que incurren los intermediarios pueden sintetizarse en dos, según indica García Prats (2019):¹⁸

- El intermediario fiscal debe facilitar la declaración informativa sobre determinados esquemas transfronterizos de planificación fiscal agresiva, entre los que se incluyen esquemas, estructuras y operaciones transfronterizas. Esta información se debe comunicar en el plazo de 30 días.

¹⁴ Recientemente (27 de agosto de 2020) en la legislación española se ha adoptado por parte del gobierno catalán el Código de Buenas Prácticas Tributarias de la Administración de la Generalitat y de su Sector Público.

¹⁵ En la legislación española se ha adoptado la denominación de mecanismo como una traducción algo inexacta de *arrangement*.

¹⁶ CARBAJO VASCO, D., “La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información”, *Crónica Tributaria*, n.º 158, 2016, pp. 109-128, analiza cómo el intercambio de información es el mejor instrumento de lucha contra la planificación fiscal agresiva.

¹⁷ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019, realiza un estudio sobre cuáles son los requisitos por los que un intermediario se ve obligado a comunicar los mecanismos de planificación fiscal agresiva y cuáles son los límites a los mismos.

¹⁸ GARCÍA PRATS, A., “La transposición en España de la Directiva...”, cit., p. 11.

- Debe intercambiar de manera obligatoria y automática la información recibida entre los Estados miembro de la Unión Europea.

El intercambio de información afecta tanto al contribuyente y a los intermediarios, como a los Estados miembro, como más adelante se verá.

2.1. Transposición de DAC 6

La deslocalización de rentas y su inmediata erosión de bases imponibles ha puesto el concepto de competencia fiscal perjudicial en el primer plano de la fiscalidad en los países de la OCDE y de la Unión Europea. Por ello, la Comisión Europea en 2008 presentó la Directiva 2011/16/UE¹⁹, de cooperación administrativa en materia fiscal, en la que instaba al intercambio de información entre Administraciones Tributarias²⁰.

¹⁹ Como primer antecedente se puede citar la Directiva 77/700/CEE, de 19 de febrero de 1977, en la que se instaba la cooperación entre Estados miembro, facilitando el intercambio de información. Fue derogada por la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, que estableció una línea de cooperación entre Estados miembro, sobre la base de la asistencia mutua, en un entorno en el que la movilidad internacional hacía necesaria la mejora de la información, para lo que se instó a la cooperación entre países, facilitando el intercambio automático, espontáneo y el que se hiciera a petición de otra jurisdicción. La Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014, modificó la obligatoriedad del intercambio automático de la Directiva anterior, e instó a potenciar la transparencia entre los Estados, mediante una cooperación administrativa eficaz, compatible con las normas básicas del mercado interior. En el ámbito de las entidades financieras, se amplía la lista de productos y entidades sobre los que es necesario dar información. En 2015, la Directiva (UE) 2015/2376, del Consejo de 8 de diciembre de 2015, ante la erosión de las bases imponibles, destacó la necesidad de avanzar en la lucha contra la evasión fiscal y modifica el artículo 8.1 de la anterior Directiva, estableciendo un acuerdo previo con efecto transfronterizo y un acuerdo sobre precios transferencia, de manera que los acuerdos previos bilaterales o multilaterales sobre precios de transferencia celebrados con terceros países quedan excluidos del intercambio automático de información. Estos cambios legislativos culminan en la aprobación de la Directiva (UE) 2016/881, del Consejo, de 25 de mayo de 2016 y en la Directiva 2018/822, del Consejo de 25 de mayo de 2018 conocida por su acrónimo DAC6, que es objeto de estudio detallado a lo largo del artículo.

²⁰ *A nivel comunitario varias normas europeas han venido articulando el intercambio de información en materia tributaria. La más antigua y relevante ha sido la Directiva 77/799/CEE, que ha experimentado tres recientes modificaciones a través de las Directivas del Consejo 2003/93/CE, 2004/56/CE y 2004/106/CE para mejorar su eficacia en la prevención del fraude y la evasión fiscal, hasta su sustitución definitiva por la Directiva 2011/16/UE, de Cooperación Administrativa en materia fiscal. Asimismo, debe señalarse la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE de 26 de junio de 2003, L-157/38), que también articula el intercambio de información entre los Estados miembros aunque referido a los pagos de intereses efectuados a beneficiarios efectivos residentes en Estados miembros y que superó ciertas limitaciones existentes en la anterior Directiva 77/799/CEE para los intercambios de información, como las que permitían rechazar el intercambio de información en aplicación de las normas internas de secreto bancario. En este sentido, la Comisión Europea ha estado a la cabeza en el proceso de adopción de un nuevo standard de intercambio efectivo de información, y ello se reafirma con la reciente aprobación de la Directiva 2011/16/UE, de Cooperación Administrativa en materia fiscal y de la Directiva 2010/24/UE, de Asistencia en la Recaudación Tributaria.*

Conocida por su acrónimo DAC 6 (*Directive on Administrative Cooperation*) consolida el camino en aras a conseguir un alto nivel de transparencia en el intercambio de información, iniciado en 1977. La Directiva se publica el 5 de junio de 2018 y entra en vigor el 25 del mismo mes, sin perjuicio de los plazos aplicables en cada Estado miembro para su transposición. Es de obligado cumplimiento, y su objetivo es garantizar el conocimiento de las operaciones transfronterizas realizadas, como una manera de fortalecimiento de los deberes de colaboración.

Su prioridad es establecer un marco disuasorio hacia los intermediarios financieros y los suministradores de información que permita minimizar la utilización de mecanismos que erosionan las bases imponibles. Se exige que los intermediarios y contribuyentes informen a las administraciones comunitarias, intercambien información de manera automática, estando obligados los intermediarios fiscales a declarar las operaciones que puedan tener la calificación de mecanismo de planificación fiscal agresivo²¹.

De acuerdo a lo previsto en el Anexo IV de la Directiva, las señas distintivas, ligadas al beneficio principal, que serán objeto de transmisión de información tienen una serie de características, que se enumeran a continuación:

A) Indicios generales:

- Que haya cláusulas de confidencialidad para los participantes, para no revelar la forma en que opera el mecanismo.
- Existencia de honorarios en función de que se obtenga el beneficio fiscal o de su cuantía o devolución de honorarios en caso de que no se obtenga total o parcialmente el beneficio esperado.
- Características estándar, o sea, que estemos ante un instrumento generalizable, susceptible de ser utilizado por una pluralidad de contribuyentes sin adaptaciones sustanciales.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”. *InDret Revista para el análisis del derecho*, n.º 3, 2012. Disponible en: <https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/918.es.pdf>, p. 9 (consultado en agosto de 2020).

²¹ La Directiva expone: *A los Estados miembros les resulta cada vez más difícil proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión, ya que las estructuras de planificación fiscal han evolucionado hasta adquirir una especial complejidad y a menudo aprovechan el incremento de la movilidad de personas y capitales dentro del mercado interior. Habitualmente, estas estructuras consisten en mecanismos que abarcan varias jurisdicciones y que trasladan los beneficios imponibles a regímenes fiscales más favorables, o que tienen por efecto la reducción de la factura fiscal global del contribuyente. En consecuencia, los ingresos fiscales de los Estados miembros sufren a menudo una considerable merma, lo que impide a estos últimos aplicar políticas fiscales favorables al crecimiento. Resulta, por tanto, crucial que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa y pertinente sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos. Dicha información permitiría a dichas autoridades reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas y colmar las lagunas existentes mediante la promulgación de legislación o la realización de análisis de riesgos adecuados y de auditorías fiscales. No obstante, la no reacción por parte de las autoridades tributarias con respecto a un mecanismo del que han recibido información no debe implicar la aceptación de la validez o del tratamiento fiscal de dicho mecanismo.* Directiva (UE) 2018/822, del Consejo de 25 de mayo de 2018, cit.

B) Indicios específicos:

- Adquisición de una sociedad con pérdidas para reducir obligaciones tributarias, en la misma o distinta jurisdicción.
- Conversión de rentas en otras de naturaleza distinta o capital, sujetos a un gravamen inferior o fiscalmente exentos.
- Operaciones circulares a través de entidades interpuestas sin otra función principal o mediante operaciones que se anulan entre sí. Se trata de los pagos transfronterizos efectuados entre empresas asociadas, cuando en la jurisdicción del destinatario no se aplica el Impuesto sobre Sociedades o se aplica a tipo cero o casi cero, existe una exención total del Impuesto o un régimen fiscal preferente.²²

Según indica Cruz Amorós (2020) *las restantes señas disparan automáticamente la obligación de comunicación, independientemente de las finalidades que rijan la realización de las operaciones. Operan por:*

- a) *La realización de ciertas operaciones transfronterizas, como reclamar depreciaciones de un activo o deducciones por doble imposición en relación con una misma renta o capital, en más de una jurisdicción y otras similares.*
- b) *La presencia de cualquier “mecanismo” destinado a eludir las obligaciones de comunicar información que impliquen intercambios automáticos de información y, en particular, los relativos a “cuentas financieras”. En este grupo, se incluyen las cadenas de titularidad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicas.*
- c) *Finalmente, por la aplicación del régimen de precios de transferencia, si el mecanismo:*
 - *Conlleva la utilización de un régimen de protección unilateral, como puede ocurrir con APAS unilaterales.*
 - *Conlleva la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar, como ocurre con las marcas por ejemplo.*
 - *Implica una transferencia transfronteriza de funciones, riesgos o activos entre sociedades del mismo grupo, que reduzca en más del 50 por 100 el EBIT del ordenante durante los tres años posteriores*²³.

El Informe sobre el Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo de 2018, establece que:

²² *Todos estos casos de la categoría B del Anexo son supuestos clásicos de nuestra elusión o fraude de ley y pueden agruparse en torno a la noción de “operaciones artificiosas”.*

Más curioso es el último supuesto específico relacionado con el criterio del beneficio principal, ya que en otros escenarios se ha considerado motivo suficiente, por sí solo, para calificarle como planificación fiscal estratégica. CRUZ AMORÓS, M., “DAC 6 (II), Señas de identidad”. Disponible en: <https://elderecho.com/dac-6-ii-senas-identidad> (consultado en agosto de 2020).

²³ Fuente: CRUZ AMORÓS, M., “DAC 6 (II), Señas de identidad”, cit., p. 2.

a) *Estarán obligados a presentar la declaración en concepto de intermediarios siempre que concurra alguno de los criterios de conexión a los que se refiere el apartado 6.a) de este artículo:*

1º. *Toda persona o entidad que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución.*

2º. *Toda persona o entidad que conoce o razonablemente cabe suponer que conoce que se ha comprometido a prestar directamente o por medio de otras personas ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.*

b) *No estarán obligados a presentar la declaración aquellos intermediarios en los que concurran alguna de las siguientes circunstancias:*

1º. *Aquellos en que la cesión de la información vulnere el régimen jurídico del deber de secreto profesional al que se refiere el artículo 93.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo autorización del obligado tributario interesado conforme a lo dispuesto en la disposición adicional vigésima cuarta de dicha Ley.*

En este caso, el intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo y al obligado tributario interesado a través de la comunicación a la que se refiere la disposición adicional vigésimo quinta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la comunicación se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2º. *Cuando existiendo varios intermediarios la declaración haya sido presentada por uno de ellos.*

El intermediario eximido deberá conservar prueba fehaciente de que la declaración ha sido presentada conforme a las reglas legalmente aplicables por otros intermediarios obligados²⁴.

²⁴ Informe sobre el Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, y del Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Por tanto, los límites al secreto profesional se extienden a abogados e intermediarios con ciertas limitaciones, aunque la obligación de facilitar información no alcanza a los datos privados o patrimoniales que se conozcan por razón del ejercicio de su actividad, siempre que atenten al honor o a la intimidad personal o familiar. Además, los profesionales no podrán aducir el secreto profesional para impedir la comprobación de la situación tributaria, con las precisiones que se exponen a continuación.

No obstante, el artículo 93.5 de la Ley General Tributaria no vincula la reserva del secreto profesional a todas las profesiones. *“los datos confidenciales obtenidos del cliente” en relación con la profesión de la abogacía no puede ser distinto, sino equivalente al ámbito objetivo del secreto profesional establecido en la LOPJ, en coherencia con el artículo 24.2 LOPJ. En este sentido debe recordarse que la STC 110/1984 refirió el ámbito objetivo del secreto profesional de los abogados al “ámbito de las relaciones profesionales concretas entre el cliente y el abogado”, a “la zona específica de relaciones cubiertas por el secreto profesional”. Por tanto, en la configuración constitucional del secreto lo protegido no son datos concretos o específicos que pudieran calificarse de confidenciales, sino la relación profesional misma²⁵.*

En el intercambio de información es preciso determinar si el intermediario se puede acoger o no al secreto profesional para evitar comunicar información relativa al mecanismo transfronterizo. En cualquier caso, el sujeto pasivo es la persona obligada a declarar información sobre el mecanismo considerado como potencialmente elusivo

2.1.1. Concepto de intermediario fiscal y tipos

Se entiende como intermediario cualquier encargado del diseño, comercialización, organización, puesta a disposición y gestión de la ejecución del mecanismo. Así como cualquiera que con conocimiento directo o por medio de otras personas, preste ayuda o asesoramiento²⁶.

Existen distintos tipos de intermediarios²⁷, siguiendo la definición de la Directiva. Por una parte, los llamados “intermediarios de primer nivel” que son los que

²⁵ Informe sobre el Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE), cit.

²⁶ Siempre que sea residente en un Estado Miembro, preste en él sus servicios, se constituya o esté sujeto a la legislación de un Estado Miembro o esté inscrito en una asociación profesional de un Estado Miembro. El intermediario será responsable de revelar el mecanismo transfronterizo, salvo que pruebe el desconocimiento o la presunción irrazonable. GARCÍA PRATS, A., “La transposición en España de la Directiva sobre...”, cit., p. 40.

²⁷ Los sujetos obligados a efectuar la declaración son los intermediarios que se definen en unos términos muy amplios en el artículo 3.21 de la DAC, en la redacción dada por la DAC 6:

“Intermediario”: cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución. Significa asimismo cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de

tienen una participación directa en el diseño, organización y comercialización del mecanismo transfronterizo. Y, por otro lado, los que podrían denominarse como intermediarios “de segundo nivel”, quienes prestan directa o indirectamente ayuda, asistencia o asesoramiento en el diseño, creación y comercialización del mecanismo transfronterizo, y puede considerarse que realizan un asesoramiento “neutral”. En todo caso, la obligación de comunicar la información sobre los mecanismos de planificación fiscal agresiva llevados a cabo se traslada al contribuyente interesado²⁸.

Para la determinación de si el intermediario se ve o no amparado en el secreto profesional, es necesario determinar ante qué tipo de intermediarios nos encontramos.

2.2. Secreto profesional

Uno de los aspectos más cuestionados en la transposición de la Directiva DAC6, tanto por la falta de unanimidad en la interpretación, como por la responsabilidad en el ejercicio de la profesión de asesor fiscal, es el referido al secreto profesional. Se plantea la obligación de información, a los intermediarios financieros; asesores, abogados, instituciones financieras, ... y deben comunicar los mecanismos transfronterizos; operaciones, negocios jurídicos, acuerdos... que pudiendo ser objeto de planificación fiscal, se conozcan o se hayan realizado para sus clientes.

La obligación de información se refiere a los datos de trascendencia tributaria, quedando excluidos aquellos datos privados no patrimoniales y confidenciales conocidos por el intermediario con motivo de la relación profesional y de asesoramiento. Y, por otro lado, los intermediarios definidos como de “primer nivel” no podrán invocar el secreto profesional para evitar transmitir datos, pues son los que comercializan, diseñan, organizan o ponen a disposición del cliente los mecanismos transfronterizos sujetos a información. Sin embargo, sí podrían invocar el secreto profesional aquellos intermediarios de “segundo nivel”, considerados como intermediarios neutrales.

En el caso en el que el intermediario pueda invocar la dispensa a facilitar información aludiendo al secreto profesional, o en los casos en los que no exista tal intermediario, la obligación de comunicación se traslada al contribuyente interesado. Además, la Directiva establece un orden de prelación en la obligación de transmitir la información, siendo el contribuyente que acordó el mecanismo con el intermediario, el primer obligado a comunicar la información y posteriormente es obligado el contribuyente que gestiona su implantación.

otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Cualquier persona tendrá derecho a presentar pruebas de que no sabía o no cabía razonablemente suponer que sabía que estaba implicada en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. A estos efectos, dicha persona podrá hacer referencia a todos los hechos y circunstancias pertinentes, así como a la información disponible y a su experiencia y conocimientos en la materia”. Informe sobre el Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE), cit.

²⁸ Informe sobre el Anteproyecto de ley de transposición de la Directiva (UE), cit.

La obligación de comunicación para el intermediario²⁹ se circunscribe a que el intermediario conozca o quepa esperar que está participando en el diseño, comercialización, organización, puesta a disposición o gestión del mecanismo³⁰.

Aunque para que esta obligación les afecte es necesario que se pueda probar la existencia del vínculo entre el profesional y el contribuyente y aquél se vea obligado a comunicar los mecanismos susceptibles de planificación fiscal. Es por tanto imprescindible que exista una relación profesional por la que el cliente le paga unos honorarios al intermediario, y este mecanismo le haya producido un ahorro fiscal al cliente. Por tanto, se exigen criterios de conexión entre ambos, que según Moreno (2019) se concreta en que la *obligación de información puede trasladarse a otro intermediario o al contribuyente en dos casos: (i) si el intermediario goza de una prerrogativa de secreto profesional, en cuyo caso esta circunstancia debe notificarse sin demora a cualquier otro intermediario que pueda verse afectado o, si no lo hay, al contribuyente; (ii) cuando no exista intermediario, sea porque es el propio contribuyente quien concibe y ejecuta el mecanismo (in house arrangements), sea porque el intermediario carece de nexos con algún Estado miembro*³¹.

El plazo para informar de estos mecanismos transfronterizos³² sujetos a comunicación, es de 30 días desde que el mecanismo esté disponible para su implantación.

²⁹ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*, Cuadernos Fiscalidad Lefebvre, Barcelona, 2018, lleva a cabo un estudio detallado y actualizado sobre cuáles son las obligaciones de revelación de mecanismos por parte de los intermediarios.

³⁰ MORENO GONZÁLEZ, S., “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2019, pp. 46-47.

³¹ MORENO GONZÁLEZ, S., “La Directiva sobre revelación, ...”, cit., pp. 46.

³² *Así pues, para ser transfronterizo un mecanismo ha de afectar “a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y una tercera jurisdicción fiscal”, dice el proyecto español de Real Decreto. Ahora bien, ¿qué significa afectar? De las 12 acepciones del diccionario del verbo “afectar”, ninguna nos resulta inmediatamente ilustrativa. En un contexto de prevención de la planificación fiscal agresiva, que parecería el adecuado aquí, quizá la quinta (menoscabar; perjudicar; en este caso a la Hacienda) pudiera ser la aplicable. Pero no convence mucho. Según dice DAC 6, los mecanismos que aquí se pretenden someter a la obligación de declarar habitualmente trasladan los beneficios impositivos entre jurisdicciones a la más favorable, o tienen por efecto la reducción de la factura fiscal global del contribuyente. No parece que lo que se busque solo sean los mecanismos que perjudiquen, a la vez, la Hacienda de más de un Estado miembro, o de un Estado miembro y una tercera jurisdicción fiscal. La expresión inglesa usada en DAC 6 para transfronterizo (cross-border) designa algo más sencillo e inmediato, entre diferentes países, de modo que sería tanto como un mecanismo que tiene o puede tener efectos jurídicos o económicos en más de un Estado, sin que necesariamente esos efectos sean un menoscabo de las Haciendas de todos los países concernidos. No se olvide, que lo que acabamos de decir sería de aplicación para calificar un mecanismo como transfronterizo, pues la obligatoriedad de su declaración requerirá además la concurrencia de alguna señal distintiva donde, aquí sí, entrará en juego un indicador legalmente tasado (la señal distintiva) de perjuicio real o presunto de los ingresos impositivos de un contribuyente como consecuencia del mecanismo en cuestión.*

LÓPEZ TELLO, J., “La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal bajo la directiva de cooperación administrativa (DAC 6)”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 53, 2019, pp. 90-91.

Su incumplimiento supone la imposición de sanciones potestativas de los Estados miembro, y sobre las que la Unión Europea simplemente aconseja que sean eficaces, proporcionadas y disuasorias.

2.3. El caso Akzo y Akcros y el secreto profesional en las prácticas contrarias a la competencia

Para analizar de manera más precisa el secreto profesional que ampara a los abogados *in house*, a continuación se analiza la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de septiembre, en el asunto C-550/07P, conocido como el caso “Akzo y Akcros” en la que el Tribunal desestimó la petición de protección de la confidencialidad de las comunicaciones con el asesor jurídico interno de Akzo Nobel Chemicals Ltd³³.

La Decisión C(2003) 559/4 adoptada por la Comisión obligaba a Akzo y a sus filiales a someterse a verificaciones, de acuerdo al artículo 14, apartado 3 del Reglamento nº 17 al objeto de recabar pruebas de actividades realizadas por la compañía consideradas como contrarias a la competencia.

Habiéndose realizado, por parte de funcionarios de la Comisión Europea la inspección de los locales de la compañía con la intención de verificar si se estaban llevando a cabo prácticas en contra de la competencia, los representantes de Akzo alegaron que algunos de los documentos podían estar amparados por la protección de la confidencialidad de las comunicaciones entre abogados y clientes.

El 8 de mayo de 2003, la Comisión adoptó la Decisión C(2003) 1533 final, por la que denegaba la solicitud de protección de los documentos que habían sido objeto de discusión, basándose en el artículo 14, apartado 3 del Reglamento nº 17.

³³ *Quisiera resaltar que es correcto que el abogado debe de ser independiente por lo que el Tribunal tiene insistir precisamente en este requisito. Ahora bien, también es cierto que la Gran Sala niega el privilegio sin ni siquiera distinguir entre un tipo de abogados internos y otros. ¿Si el abogado interno en cuestión se dedica al Derecho de la Competencia y si las comunicaciones están relacionadas con la defensa de la empresa en asuntos relacionados con el Derecho de la Competencia porque las empresas no pueden acogerse al privilegio? Precisamente el Derecho de la Competencia es una materia muy compleja que requiere asesoramiento especializado tanto desde el punto de vista meramente legal como desde el punto de vista económico. Por ello, las empresas tienen que ser asesoradas por personas que de una parte conozcan el marco legal y de otra conozcan el funcionamiento del mercado afectado, productos y las estrategias de la empresa. Para que la defensa sea efectiva, la empresa no sólo precisa de un abogado externo, sino que también necesita un jurista interno que conozca los entresijos de su empresa y sepa trasladárselos al abogado externo. Ambos de forma conjunta podrán entonces desarrollar la estrategia de defensa más adecuada. El abogado interno ejercerá en ocasiones de interlocutor y en otras completará la defensa de la empresa. Curiosamente, si ejerce de interlocutor, por ejemplo, informando internamente de las conclusiones de un abogado externo este informe sí está protegido tal y como establece la sentencia del TPI en el asunto Hilti.*

SUDEROW, J., “Nota sobre la Sentencia del TJCE AKZO Nobel y otros de 14 de septiembre de 2010: Límites al privilegio legal de las comunicaciones entre abogados y sus clientes”, *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 3/1, 2011, pp. 316-325.

Es importante señalar la diferencia que el Tribunal de Justicia hace respecto a los abogados internos y externos de la compañía, que dice textualmente: *En cuanto a las características esenciales de las dos categorías de abogados, en concreto, sus respectivos estatutos profesionales, de los apartados 45 y 49 de la presente sentencia se desprende que, a pesar de su eventual inscripción en el Colegio de Abogados y de estar sometido a un cierto número de normas profesionales, un abogado interno no tiene el mismo grado de independencia respecto a su empresario que los abogados que ejercen su profesión en un bufete externo respecto de sus clientes. Como ha puesto de manifiesto la Abogado General en el punto 83 de sus conclusiones, esta diferente independencia sigue siendo relevante aunque el legislador nacional, en el presente asunto, el de los Países Bajos, haya intentado equiparar jurídicamente los abogados externos y los internos, pues tal equiparación se refiere exclusivamente al acto formal de autorización concedida al jurista de una empresa para ejercer como abogado y a las obligaciones profesionales que se derivan para él de su inscripción en un Colegio de Abogados. Al contrario, esta equiparación legal no incide en absoluto en la dependencia económica y la identificación personal del abogado interno con su empresa. De estas consideraciones se desprende que el abogado interno se encuentra en una posición esencialmente distinta de la de un abogado externo, por lo que sus situaciones respectivas no son comparables en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 55 de la presente sentencia.*

Por su parte Akzo y Akros consideran que debe aplicarse el principio de confidencialidad, pues los Derechos nacionales no reconocen unánime y claramente la protección de la confidencialidad de las comunicaciones con los juristas de la empresa y el Derecho de la Unión podría establecer criterios jurídicos superiores para la protección del derecho de defensa, por lo que solicitan al Tribunal de Justicia que modifique la jurisprudencia derivada de la Sentencia AM& S/Comisión³⁴.

El Tribunal expone que: *del apartado 171 de la sentencia recurrida se desprende que, según el examen del Derecho comparado efectuado por el Tribunal de Pri-*

³⁴ El Tribunal de Justicia señaló, en el apartado 24 de la sentencia AM & S/Comisión, antes citada, que la exigencia relativa a la situación y calidad de abogado independiente que debe reunir el asesor legal del que emane la correspondencia que debe protegerse procede de la concepción de la función del abogado como un colaborador de la Justicia que debe proporcionar, con toda independencia y en el interés superior de ésta, la asistencia legal que el cliente necesita. La contrapartida de esta protección es la disciplina profesional, impuesta y controlada en interés general. En dicho apartado de esta sentencia el Tribunal de Justicia también indicó que tal concepción responde a las tradiciones jurídicas comunes a los Estados miembros y se encuentra igualmente en el ordenamiento jurídico comunitario, como se desprende del artículo 19 del Estatuto del Tribunal de Justicia.

(...)

En los apartados 19 y 20 de la sentencia AM & S/Comisión, antes citada, el Tribunal de Justicia indicó que, aunque se reconoce con carácter general la protección de la correspondencia entre los abogados y sus clientes, su alcance y los criterios de aplicación varían entre los distintos ordenamientos jurídicos. No obstante, el Tribunal de Justicia reconoció, sobre la base de esta comparación, que la confidencialidad de las comunicaciones entre abogados y sus clientes debe estar protegida con arreglo al Derecho de la Unión, siempre que se cumplan los dos requisitos enunciados en el apartado 21 de dicha sentencia. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de septiembre de 2010 - Asunto C-550/07P, en el asunto C-550/07 P.

mera Instancia, todavía existe un gran número de Estados miembros que excluyen a los abogados de empresa de la protección de la confidencialidad de las comunicaciones entre abogados y clientes. Por otro lado, el referido examen revela que un número considerable de Estados miembros no permite que los abogados de empresa se inscriban en los Colegios de Abogados y, por lo tanto, no les atribuyen la condición de abogados³⁵.

En definitiva, el Tribunal entiende que no existe una protección de confidencialidad de las comunicaciones en el seno de las empresas en sus relaciones con sus abogados, y esto no existe en ninguno de los ordenamientos jurídicos de los 27 Estados miembro, por lo que los abogados están obligados por el deber de comunicación de los posibles mecanismos de planificación fiscal, no pudiendo ampararse en el secreto profesional para eludir tal responsabilidad.

Poniendo en relación este caso con la transposición de la Directiva DAC6, hay que recordar que una de las cuestiones planteadas en España es la responsabilidad del asesor fiscal según sea un abogado interno o externo de la compañía, por lo que su responsabilidad, de cara a la comunicación de los posibles mecanismos de planificación fiscal será diferente, como más adelante se ve.

2.4. El secreto profesional y la transposición de DAC6

La Directiva de Intermediarios fiscales, conocida como DAC6 busca un equilibrio entre la obligación de información de los intermediarios y el secreto profesional, no obstante, deja a los Estados miembro libertad³⁶ para realizar la transposición en aras al cumplimiento de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, de modo que los Estados pueden concretar³⁷ el modo de realizar la adaptación de sus legislaciones a la Directiva³⁸ de la manera que entiendan que deben realizarlo.

³⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de septiembre (...), cit.

³⁶ “5. Cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro. En estas circunstancias, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado. Los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definen sus profesiones”.

Informe sobre el Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo de 2018 (...), cit.

³⁷ Para un estudio más amplio ver, RODRÍGUEZ, J., “El secreto profesional y la transposición de la DAC6”. Disponible en: <https://elderecho.com/secreto-profesional-la-trasposicion-la-dac-6> (consultado en septiembre de 2020).

³⁸ “Ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (...)

Cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfron-

De la lectura de la Directiva se pone en cuestión la obligación de transmisión de información de aquellos sujetos considerados intermediarios, que por razón de su profesión puedan estar amparados por el deber de secreto profesional y, en consecuencia, estuvieran exonerados del deber de informar y cada Estado debe regularlo convenientemente.

Aunque en la Directiva no se remite a ninguna profesión concreta, la cuestión se plantea sobre los asesores fiscales (abogados, economistas, entidades de inversión, entidades financieras, ...), que pueden ejercer la actividad de manera interna en la empresa o realizando un asesoramiento externo. En España la profesión de asesor fiscal carece de regulación propia, lo que pone de manifiesto la necesidad de desarrollar una regulación específica que ampare correctamente las exigencias de la profesión, pues es un colectivo especialmente afectado por la transposición de la Directiva.³⁹

En este sentido, las modificaciones introducidas por el Proyecto de Ley suscitaron una serie de críticas por parte de la Asociación Española de Asesores Fiscales que se pronunciaron en estos términos: *el proyecto opta por restringir el alcance del secreto profesional al denominado ‘asesoramiento neutro’ y, además, no alcanza*

terizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro. En estas circunstancias, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado. Los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones”. Directiva (UE) 2018/822 DEL CONSEJO de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Artículo 8.bis Ter apartado 5.

³⁹ *Una última reflexión, telegráfica, sobre el secreto profesional de la abogacía. La regulación del secreto profesional de la abogacía está, en lo fundamental, en la Ley Orgánica del Poder Judicial, cuyo artículo 542.3 ordena que “los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional”, y esas modalidades de actuación profesional se delimitan en el apartado 1 del mismo artículo, según el cual “corresponde 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”. De este modo, el abogado debe guardar secreto sobre todos los hechos y noticias que conozca por razón del ejercicio de su función prestando asesoramiento y consejo jurídico a su cliente. El artículo 542.3 de la LOPJ es superior en rango al artículo 93.5 de la LGT, y en él lo protegido no son datos concretos, que también, sino la propia relación abogado-cliente. De manera que todos esos hechos y noticias, sin necesidad de profundizar sobre si además son o no secretos empresariales, son confidenciales a los efectos del art. 542.3 LOPJ, y por tanto del art. 93.5 LGT. Dicho lo cual, tampoco nos parece que el secreto profesional de la abogacía llegue a amparar a los mecanismos comercializables, precisamente por ese componente de asesoramiento teórico cuasi normalizado y previo a un cliente con el que propiamente la relación abogado-cliente todavía no está establecida en relación con el mecanismo que es objeto de comercialización. LÓPEZ TELLO, J., “La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de (...), cit. p. 100.*

tampoco a los intermediarios que asesoren sobre la evaluación de la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable si se encargan de procurar o facilitar la implantación del mismo. La regulación actual sigue siendo más restrictiva que lo previsto en la Directiva y no respeta el reconocimiento constitucional y legal previo que nuestro ordenamiento atribuye al deber de secreto profesional⁴⁰.

La legislación española nada prevé respecto a los asesores fiscales, tanto si son abogados como aquellos que tienen otra titulación, o ejercen el asesoramiento sin titulación alguna, y también se consideran intermediarios otro tipo de profesionales como los intermediarios financieros, por lo que el tratamiento no puede ser el mismo. En el caso de los abogados, es necesario remitirse al Estatuto de Abogacía y el Código Deontológico de la profesión para conocer cómo se regula el secreto profesional de los abogados, que pueden ampararse en el secreto profesional para negarse a la obligación de informar de los mecanismos de planificación fiscal reportable. Aunque los abogados no son los únicos intermediarios que podrían acogerse al secreto profesional para no transmitir información.

El Anteproyecto de modificación de la Ley General Tributaria⁴¹ permite que el intermediario quede liberado del deber de comunicación cuando le ampare el deber de secreto profesional, respecto a los datos privados no patrimoniales y datos confidenciales a los que se refiere el artículo 93.5 de la Ley 58/2003, y todo ello con independencia de su profesión. De esta forma, la transposición de la Directiva no modifica la situación de los asesores fiscales previa a DAC 6, pero permite establecer un mecanismo por el que el obligado tributario puede exonerar⁴² al intermediario

⁴⁰ ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, 2020, <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/47416/la-reforma-de-la-ley-general-tributaria-para-transponer-la-dac6-supondra-un-mayor-control-al-contribuyente-y-afectara-a-la-seguridad-juridica> (consulta en octubre de 2020).

⁴¹ “Se consideraran titulares del deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5) del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a dicha Directiva, con independencia de la actividad económica desarrollada, con respecto a los datos privados no patrimoniales y datos confidenciales a los que se refiere el artículo 93.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que reciban u obtengan de los obligados tributarios interesados en un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva. El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado”.

Proyecto de Ley 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, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

⁴² “Disposición adicional vigésima cuarta. Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

1. Los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberán comunicar fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos, sobre quienes recaerá la obligación de presentar la declaración, en los términos establecidos reglamentariamente.

del deber de secreto profesional, para que pueda revelar cualquier mecanismo de planificación fiscal⁴³.

El deber de información, en todo caso, está ligado a la existencia de señas distintivas, que la Directiva identifica con el “beneficio principal”, siempre que se haya obtenido un ahorro fiscal. Y es precisamente la existencia de este ahorro fiscal el que se vincula a la percepción de los honorarios, con independencia de que el ahorro sea total o parcial.

Recientemente en el Boletín Oficial de las Cortes se publicó el Proyecto de Ley de transposición de la Directiva, a través del cual se introduce una Disposición Adicional Vigésimotercera de la Ley General Tributaria que dispensa del deber de información a quienes se puedan acoger al secreto profesional, liberando de tal obligación al intermediario en los casos en los que el contribuyente haya realizado la comunicación.

Algunas de las modificaciones introducidas en el Proyecto de Ley referidas al secreto profesional se basan en el Informe del Consejo General del Poder Judicial, de 26 de septiembre de 2019 y en el Dictamen núm. 1072/2019 del Consejo de Estado, de 5 de marzo de 2020, por los que dejan fuera del deber de sigilo debido por el secreto profesional, a aquellos mecanismos realizados en el ámbito del “asesoramiento participativo”, de forma que los intermediarios que realicen este tipo de asesoramiento no podrán ampararse en el secreto profesional para no comunicar los mecanismos de planificación fiscal agresivos en los que hayan participado.

En cuanto a las obligaciones entre particulares, la Disposición Adicional Vigésima Cuarta regula que los intermediarios eximidos de presentar la declaración

2. Las personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y que hubieran presentado la declaración, deberán comunicar fehacientemente su presentación, en los términos reglamentariamente establecidos, al resto de intermediarios o, en su caso, al resto de obligados tributarios interesados, quienes, en virtud de aquella, quedarán eximidos de la obligación de declarar:

Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (...), cit.

⁴³ *Un intermediario no está obligado a presentar la declaración, dice el proyecto de Real Decreto, “cuando existiendo varios intermediarios la declaración haya sido presentada por uno de ellos”, añadiendo que “el intermediario eximido deberá conservar prueba fehaciente de que la declaración ha sido presentada conforme a las reglas legalmente aplicables por otros intermediarios obligados”, y aclarando que “a estos efectos tendrá la consideración de prueba fehaciente la comunicación a la que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional vigésima quinta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”. La disposición adicional 25.ª de la Ley General Tributaria es precisamente una de las dos disposiciones adicionales –la otra es la 24.ª– que se pretenden introducir en dicha ley como transposición de DAC 6. El apartado 2 de esa proyectada DA 25.ª dispone lo que sigue: “2. Las personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y que hubieran presentado la declaración, determinando dicha presentación la exención del resto de los intermediarios o, en su caso, del resto de obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos transfronterizos, deberán comunicar fehacientemente dicha presentación a los citados obligados eximidos, en los términos establecidos reglamentariamente”. Así pues, la ley impondrá al intermediario que hubiera presentado la declaración sobre un determinado mecanismo la obligación de comunicar esa presentación al resto de los intermediarios y obligados tributarios que participen en ese mecanismo, y esa comunicación servirá a sus receptores como prueba fehaciente de que el mecanismo ya ha sido declarado. LÓPEZ TELLO, J., “La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de ...”, cit., p. 101.*

de los mecanismos de planificación fiscal, acogidos al secreto profesional, deberán comunicar fehacientemente tal exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados, que participen en los mecanismos. El incumplimiento del deber de comunicación es constitutivo de infracción tributaria⁴⁴.

Sobre la información que debe transmitirse, la Directiva 2018/822 identifica las señas distintivas sin acotar específicamente todas y cada una de las acciones que pueden suponer planificación fiscal agresiva, si bien, la Directiva enumera los elementos que pueden concurrir en una realidad de planificación fiscal agresiva.⁴⁵

Finalmente, en cuanto al régimen sancionador, la falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas es constitutiva de una infracción grave a la que se le atribuye una sanción consistente en una multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo, con un mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o que

⁴⁴ “3. Constituyen infracciones tributarias:

a) *La falta de comunicación a la que se refiere el apartado 1 de esta disposición adicional en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos.*

La infracción será considerada leve y se sancionará con una multa pecuniaria fija de 600 euros”.

Esta infracción tendrá la consideración de grave cuando la ausencia de comunicación en plazo concorra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo de planificación fiscal a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 de la disposición adicional vigésima tercera de esta ley por otro intermediario o, en su caso, por el obligado tributario interesado que hubieran debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación. En estos casos, la sanción será la que hubiera correspondido a la infracción por la falta de presentación de la declaración mencionada, prevista en el párrafo a) del apartado 4 de la disposición adicional vigésima tercera de esta ley.

b) *La falta de comunicación a la que se refiere el apartado 2 de esta disposición adicional en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos.*

La infracción de este artículo será considerada leve y se sancionará con una multa pecuniaria fija de 600 euros”.

Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 (...), cit.

⁴⁵ Se define el mecanismo transfronterizo como aquellos que ponen en relación más de un Estado miembro o un Estado miembro con un tercer país. Los participantes son residentes de diferentes países, o en varias jurisdicciones, o si se ejercen actividades económicas a través de establecimientos permanentes en otra jurisdicción o bien uno o varios de los participantes llevan a cabo actividades económicas en otras jurisdicciones sin establecimiento permanente. También se incluyen en este tipo de mecanismos a aquellos que puedan tener consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real del mismo.

Mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información es cualquier estrategia u operación transfronteriza en la que esté presente alguna de las señas distintivas sujetas a obligación de intercambio de información, previstas por esta directiva.

Se entiende por seña distintiva la particularidad o cualidad de un mecanismo transfronterizo que lo señala como posible estrategia de fraude o elusión fiscales. Las señas distintivas atienden al criterio de beneficio principal, en terminología de la propia Directiva.

deban percibirse por cada mecanismo. En el caso en el que no existan honorarios, el límite se refiere al valor de mercado de la actividad que haya dado lugar a la consideración de intermediario, de acuerdo a lo previsto en el artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ⁴⁶.

3. APLAZAMIENTO EN LA TRANSPOSICIÓN DE DAC 6 CON MOTIVO DE LA PANDEMIA PROVOCADA POR LA COVID-19

Estaba previsto que tras la entrada en vigor de la Directiva el 25 de junio de 2018, su transposición al ordenamiento nacional se efectuara con fecha máxima de 31 de diciembre de 2019. Sin embargo, cada país ha tenido un plazo diferente de transposición, lo que ha suscitado un profundo debate sobre la posible retroactividad de la aplicación de la norma en aquellos casos, como el español, en el que la entrada en vigor de la transposición se ha producido el 1 de julio de 2020.

La Comisión Europea, a petición de algunas entidades afectadas y ciertos Estados miembro, propuso retrasar tres meses algunos plazos para el reporte e intercambio de información que establecía la Directiva 2011/16/UE, establecido en el Anexo IV de DAC6. La fecha prevista para el primer intercambio de información sobre mecanismos transfronterizos, sujetos a comunicación, se aplaza del 31 de octubre de 2020 al 31 de enero de 2021.

Es obligatoria la declaración de cualquier mecanismo transfronterizo en el plazo de 30 días. Y para los mecanismos ⁴⁷realizados y que debían comunicarse el 1 de julio de 2020 se aplaza al 1 de octubre de 2020 la obligatoriedad de declaración. Se modificaba la fecha de comunicación de los mecanismos transfronterizos ⁴⁸, corres-

⁴⁶ Para un análisis más exhaustivo del nuevo marco europeo sobre esquemas transfronterizos que deben declarar los intermediarios fiscales, revisar: CALDERÓN CARRERO, J. M., “El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las “EU tax disclosure rules” y sus implicaciones”, *Quincena Fiscal*, n.º 10, 2018 (BIB 2018\9125).

⁴⁷ *A fin de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior y evitar lagunas en el marco normativo propuesto, la obligación de comunicar información debe imponerse a todos los agentes que suelen participar en la concepción, la comercialización, la organización o la gestión de la ejecución de una transacción transfronteriza sujeta a comunicación de información, o de una serie de tales transacciones, así como a quienes prestan asistencia o asesoramiento. Tampoco conviene ignorar que, en determinados casos, el intermediario no está sujeto a la obligación de comunicar información debido a una prerrogativa de secreto profesional, o no existe a intermediario alguno, por ejemplo, debido a que es el propio contribuyente quien concibe y ejecuta el mecanismo internamente. Así pues, resultaría esencial que, en tales circunstancias, las autoridades tributarias no perdiesen la posibilidad de obtener información sobre mecanismos fiscales que puedan estar vinculados a una planificación fiscal agresiva. Por tanto, en esos casos sería necesario trasladar la obligación de comunicar información al contribuyente que se beneficie del mecanismo.* Directiva (UE) 2018/822, del Consejo de 25 de mayo de 2018.

⁴⁸ *Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real Son las siguientes: Un mecanismo que puede tener por efecto menoscabar la obligación de comunicar información establecida en las normas de aplicación de la legislación de la Unión o cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre*

pondientes al período transitorio (los producidos entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020), del 31 de agosto de 2020, al 30 de noviembre de 2020. No obstante, tras la aprobación del Proyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria⁴⁹, como consecuencia de la transposición de la Directiva DAC6 a la legislación española, el plazo para comunicar los mecanismos realizados entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020 se amplía hasta enero-febrero de 2021.

Para el intercambio de información de cuentas financieras, se propone un aplazamiento de tres meses, de forma que la información puede transmitirse hasta el 31 de diciembre.

Existe un nuevo período transitorio, aplicable como consecuencia de la pandemia mundial COVID19, entre el 1 de julio y el 30 de septiembre, aplicable no sólo a los esquemas que se comiencen a ejecutar, sino a aquellos que se pongan a disposición para su ejecución, o estén listos para ejecutarse en esas fechas y que deberán declararse antes del 31 de octubre de 2020.

Aquellos mecanismos que se comiencen a ejecutar o se pongan a disposición, para su ejecución, a partir del 1 de octubre, deberán declararse en el plazo de 30 días. Los Estados miembro tienen como plazo para publicar la normativa nacional hasta el 31 de mayo.

4. CONCLUSIONES

La Directiva DAC6 es la última norma que se transpuesto a las legislaciones nacionales, como vía para convertir la *Soft Law* contenida en los principios generales previstos en las Acciones BEPS en *Hard Law*, de obligado cumplimiento en los Estados miembro de la Unión Europea. Se concibe como instrumento que debe agilizar la transferencia de información entre los países, de forma que se minimicen los efectos derivados de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva.

El objetivo principal de la Directiva conocida como DAC6 es establecer un marco disuasorio hacia los intermediarios financieros y los suministradores de in-

“cuentas financieras”, incluidos los acuerdos con terceros países, o que aproveche la inexistencia de tal legislación o de tales acuerdos. Un mecanismo que implica una cadena de titularidad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicos: (i) que no realizan una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas; (ii) que están constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumentos o estructuras jurídicos; y (iii) en los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras jurídicas, en la definición de la Directiva (UE) 2015/849, no son identificables. Sobre estas señas distintivas el proyecto de Real Decreto contiene la importante precisión, probablemente obvia, de que el régimen jurídico de todas ellas se interpretará de acuerdo con las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información (“CRS”, Common Reporting Standard) y estructuras extraterritoriales opacas y su comentario de la OCDE. LÓPEZ TELLO, J.: “La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos...” cit., p. 97.

⁴⁹ Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, ...” cit.

formación en relación con los posibles mecanismos fiscales que puedan utilizar para erosionar las bases imponibles. Para ello se exige que tanto los contribuyentes como los intermediarios tributarios faciliten información y, por otro lado, se obliga a los propios Estados miembro a que realicen un intercambio de información a través de una base de datos centralizada. Ambos requisitos se desenvuelven en el marco común en el que se debe garantizar el intercambio automático de determinados mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos, en aras a mejorar la transparencia de la información fiscal en el ámbito transnacional.

El legislador europeo pone el foco en el derecho al secreto profesional en el que se amparan los intermediarios financieros para reducir el nivel de información facilitada, sin que el mismo pueda constituir una excepción a la obligación de revelación de mecanismos en la mayoría de los casos.

En España, al no existir una norma que regule la profesión de asesor fiscal, el périmetro de actuación se ve desdibujado, lo cual no obsta para que los intermediarios financieros puedan eludir la obligación de transmitir la información requerida. Por esto es importante delimitar qué tipo de intermediario es el obligado a transmitir la información. Y se puede concluir que por un lado, los asesores *in house* pueden acogerse al secreto profesional para no revelar los posibles mecanismos, mientras que los intermediarios que actúan por cuenta propia, deberán delimitar su grado de implicación en el diseño y colaboración con la redacción del mecanismo de planificación fiscal agresiva para establecer su deber de transmisión de información o si el sigilo debido por su obligación de mantener el secreto profesional les impide comunicar ningún tipo de información.

Los llamados intermediarios de segundo nivel se pueden acoger al secreto profesional para no comunicar la información debida, pues se entiende que han realizado un asesoramiento neutral. Sin embargo, el asesoramiento “participativo” no podrá ampararse en el secreto profesional, ya que actúa como intermediario de primer nivel, siendo gestor de intereses ajenos su actuación no quedaría cubierta por el secreto profesional y no se puede acoger al mismo para no revelar tal información. En todo caso, la obligación de comunicar la información referida al mecanismo transfronterizo recae sobre el contribuyente. Y, para que el intermediario se vea obligado a facilitar la información es necesario que exista un vínculo profesional y/o mercantil con el contribuyente.

Por otro lado, en la reciente modificación del artículo 95 de la Ley General Tributaria se ha desaprovechado la oportunidad de definir cuáles son los límites al deber de información de manera mucho más concreta. Es también una asignatura pendiente el desarrollo de un marco profesional estable de los asesores fiscales que delimite sus obligaciones tanto con el contribuyente como con la Administración, en lo que a revelación de información se refiere.

5. BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2020. https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Fiscalidad_de_no_residentes/_Impuesto_sobre_la_Renta_de_no_

residentes_/Sin_establecimiento_permanente/_INFORMACION/Normativa_manuales_y_folletos/_Ayuda_Manual_tributacion_No_Residentes/Anexos/Anexo_V__Paraisos_fiscales/Anexo_V__Paraisos_fiscales.html#(9) (consulta en junio de 2020).

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, 2020. Disponible en: <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/47416/la-reforma-de-la-ley-general-tributaria-para-transponer-la-dac6-supondra-un-mayor-control-al-contribuyente-y-afectara-a-la-seguridad-juridica> (consulta en octubre 2020)

BARRENO, M., BLASCO, A. M., FERRAZ, G., FERRERAS, J., MAS, J., MUSILEK, A., PAREJO, B., RANZ, A. y REOL, T., “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: Resultados finales”, *Crónica Tributaria*, n.º 158, 2016.

CALDERÓN CARRERO, J. M., “El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las «EU tax disclosure rules» y sus implicaciones”, *Quincena Fiscal*, n.º 10, 2018.

CARBAJO VASCO, DOMINGO, “La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información”, *Crónica Tributaria*, n.º 158, 2016, pp. 109-128.

COMITÉ TÉCNICO CTN 165/SC4 “Ética, gobernanza y responsabilidad social de las organizaciones”. Disponible en: <https://www.une.org/encuentra-tu-norma/comites-tecnicos-de-normalizacion/comite?c=CTN%20165>

CRUZ AMORÓS, M., “DAC 6 (II), Señas de identidad”. Disponible en: <https://elderecho.com/dac-6-ii-senas-identidad> (consultado en agosto de 2020).

GARCÍA PRATS, A., “La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6)”, *Papers AEDAF*, n.º 14, 2019. <https://www.uv.es/uvcatedres/Catedres/PaperDAC6.pdf> (consultado en octubre de 2020).

LÓPEZ TELLO, J., “La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal bajo la directiva de cooperación administrativa (DAC 6)”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 53, 2019.

MALHERBE, J.: “Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales”, *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2001.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019.

MORENO GONZÁLEZ, S., “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2019.

OCDE (2015a), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status” Action 7-2015. Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Resúmenes*, OECD Editions, 2015.

— (2015b): *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency*

- and Substance. Action 5. Final Report*, OECD Editions, 2015. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm> (consultado en junio de 2020).
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, *InDret Revista para el análisis del derecho*. 3/2012. <https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/918.es.pdf> (consultado en agosto de 2020).
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales”, *Cuadernos Fiscalidad Lefebvre*, 2018.
- RODRÍGUEZ, J., “El secreto profesional y la trasposición de la DAC6”, Lefebvre, NO HAY CIUDAD, 2020. <https://elderecho.com/secreto-profesional-la-trasposicion-la-dac-6> (consultado en septiembre de 2020).
- SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E., “La regla de acceso a los beneficios o propósito principal, BEPS Acción 6, en confrontación con el Derecho europeo”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 5, 2016.
- SERRAT ROMANÍ, M., “De la DAC6 al *Compliance* Tributario pasando por los Intermediarios”, *Noticias de Derecho*, 2019. *LEGALTODAY*. Disponible en: <https://www.legaltoday.com/actualidad-juridica/noticias-de-derecho/de-la-dac6-al-compliance-tributario-pasando-por-los-intermediarios-2019-02-25/> (junio 2020).
- SUDEROW, J., “Nota sobre la Sentencia del TJCE AKZO Nobel y otros de 14 de septiembre de 2010: Límites al privilegio legal de las comunicaciones entre abogados y sus clientes”, *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 3/1, 2011.