

LA OBLIGATORIA DECLARACIÓN DE MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL BAJO LA DIRECTIVA DE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA (DAC 6)

La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal bajo la directiva de cooperación administrativa (DAC 6)

En virtud de la Directiva 2018/822/UE del Consejo (DAC 6), cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución, gestione su ejecución, o preste ayuda, asistencia o asesoramiento en relación con un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal sujeto a la obligación de su declaración es un intermediario. Los intermediarios deben obligatoriamente declarar dichos mecanismos a las autoridades fiscales del correspondiente Estado miembro.

Este artículo pretende pasar revista, necesariamente descriptiva y limitada, a los mandatos de DAC 6 y de los proyectos españoles de transposición en cuanto a qué se declara, quién está obligado a hacerlo y cuándo se ha de declarar.

PALABRAS CLAVE

DAC, DAC 6, Cooperación administrativa, Mecanismos transfronterizos, Señas distintivas, Criterio del beneficio principal.

Mandatory disclosure rules in relation to reportable cross-border tax-planning arrangements under DAC 6

Under Council Directive 2018/822/EU (DAC 6) any person that designs, markets, organizes or makes available for implementation, manages the implementation, or provides aid, assistance or advice with respect to a reportable cross-border tax-planning arrangement is an intermediary (i.e. accountants, advisers, lawyers, banks, etc.). Intermediaries who sell reportable cross-border tax-planning arrangements to their clients, should report information on the arrangement to the tax authorities of their home Member State.

This article intends to briefly analyze how DAC 6, and the Spanish projects of legal provisions to be enacted for complying with the Directive, rule on what is to be reported, who needs to report and time framework for reporting.

KEY WORDS

DAC, DAC 6, Administrative cooperation, Reportable cross-border arrangements, Hallmarks, Main benefit test.

Fecha de recepción: 17-12-2019

Fecha de aceptación: 18-12-2019

DAC 6

Con el acrónimo “DAC 6” se conoce en el mundillo a la Directiva 2018/822/UE del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que supuso la quinta modificación, de ahí lo de seis, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (“DAC”). DAC 6 introduce normas de declaración obligatoria (“MDR”, *mandatory disclosure rules*) de mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva (“RCBA”, *reportable cross-border arrangement*).

La obligación de declarar nacerá a partir del 1 de julio de 2020, pero los mecanismos sujetos a comunicación cuya primera fase se haya ejecutado entre la fecha de entrada en vigor y la fecha de aplicación de DAC 6, esto es, entre 25 de junio de 2018 y 30 de junio de 2020, deben también declararse, a más tardar el 31 de agosto de 2020. Estamos, pues, en capilla.

Aunque la fecha límite de transposición prevista en la Directiva era el 31 de diciembre de 2019, en España lo que tenemos al tiempo de escribir estas líneas son tres proyectos: (i) anteproyecto de Ley de

transposición de DAC 6, por el que se modifica la Ley 58/2003, General Tributaria; (ii) proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (aprobado por el Real Decreto 1065/2017); y (iii) proyecto de Orden por la que se aprueba el modelo 234 de «Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal», el modelo 235 de «Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables» y el modelo 236 de «Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación». Los dos primeros proyectos fueron sometidos a trámite de información pública en junio de 2019, y el de Orden en octubre de ese mismo año.

En lo que sigue pasaremos revista, necesariamente descriptiva y limitada, a los mandatos de DAC 6 y los proyectos españoles de transposición en cuanto a qué se declara, quién está obligado a hacerlo y cuándo se ha de declarar, sin perjuicio de que iremos dejando dicha nuestra opinión sobre algunas de las muchas cuestiones dudosas que la materia ofrece.

A estos efectos se ha de advertir que el obligado a declarar que DAC 6 pretende es el “intermediario”, a quien define en los siguientes términos: “*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*”. El proyecto español de Real Decreto adjetiva a estos intermediarios como “fiscales”. Puesto que la cualidad de intermediario fiscal se adquiere por el diseño, comercialización, organización o participación en la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a declaración, será el conocimiento de cuáles son esos mecanismos el que permita identificar a los intermediarios obligados a declararlos. Por ello, comenzaremos preguntándonos qué se declara antes de quién está obligado a declarar.

¿QUÉ SE DECLARA?

Lo que hay que declarar son los que DAC 6 denomina “*mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información*”, mecanismos transfronterizos, en suma, y dicho así el concepto no resulta nada evidente. Los considerandos de la Directiva proporcionan algo más de luz:

“(2) 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”.

Esto es, estamos hablando de estructuras de planificación fiscal 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. La idea es solo intuitiva, pues la definición legal de “mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información” discurre por otro camino. En efecto, dicha definición es la siguiente: “*cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra como mínimo una de las señas distintivas que figuran en el anexo IV*” (art. 3.19) DAC).

De manera que el mecanismo sujeto a declaración bajo DAC 6 se define por una doble condición: (i) es

transfronterizo y (ii) en él concurre al menos una de las señas distintivas (*hallmarks*) que figuran en el anexo IV de la DAC una vez modificada por DAC 6.

Pero antes de estar adornado por esa doble condición, el mecanismo ha de ser tal, y la Directiva no ofrece más pistas en cuanto al concepto de mecanismo que la referencia a “estructura de planificación fiscal” que antes hemos citado, sin que por otro lado el término inglés equivalente en DAC 6 (*arrangement*) o el francés (*dispositif*) aclaren mucho más. Más ilustrativa resulta la definición de mecanismo contenida en la Recomendación de la Comisión 2012/772/UE, sobre la planificación fiscal agresiva, según la cual:

“4.3. [...] se entiende por mecanismo cualquier transacción, régimen, medida, operación, acuerdo, subvención, entendimiento, promesa, compromiso o acontecimiento. Un mecanismo puede constar de varias fases o partes”.

El proyecto español de Real Decreto identifica la carencia de una definición en nuestro ordenamiento, diciendo que es necesario precisar el concepto de “mecanismo”, habida cuenta que es un término que carece de arraigo en el Derecho español. Dice así que “*tendrá la consideración de mecanismo de planificación fiscal objeto de declaración todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo en el que concurran los requisitos exigibles que obliguen a su comunicación*”, y esta definición positiva se complementa con una afirmación negativa: “*no tendrán la consideración individualizada de mecanismo los pagos derivados de la formalización de mecanismos que deban ser objeto de declaración que no tengan una sustantividad propia que obligue a un tratamiento individualizado, sin perjuicio de su declaración como parte del contenido de este último mecanismo*”.

En fin, que mecanismo va a ser a estos efectos prácticamente cualquier acto (acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación) que pueda ser calificado de transfronterizo bajo DAC 6 y en el que concurra alguna seña distintiva de las listadas en la Directiva.

Mecanismo transfronterizo

Dice DAC 6 (art. 3.18) DAC):

“18) “*mecanismo transfronterizo*”: un mecanismo que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país cuando se cumpla, como mínimo, una de las condiciones siguientes:

- i) *no todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción;*

- j) *uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción;*
- k) *uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente;*
- l) *uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción;*
- m) *dicho mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real”.*

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 conviene mucho. Según dice DAC 6, los mecanismos que aquí se pretenden someter a la obligación de declarar habitualmente trasladan los beneficios imposables 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 busca 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, no obstante, 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.

El mecanismo es transfronterizo porque afecta, en el sentido que se acaba de apuntar, a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y una tercera jurisdicción fiscal, pero también requiere que sus participantes sean residentes fiscales en distintas jurisdicciones o, si es un solo participante o varios que residen en la misma jurisdicción, que ejerzan una actividad en otra jurisdicción, a través o no de un establecimiento permanente.

Las señas distintivas (Hallmarks)

Ya se ha mencionado que el mecanismo sujeto a declaración bajo DAC 6 se define por una doble condición: (i) es transfronterizo y (ii) en él concurre al menos una de las señas distintivas (*hallmarks*) que figuran en el anexo IV de la DAC una vez modificada por DAC 6. A estos efectos, el proyecto español de Real Decreto remite directamente a la lista de señas distintivas de la DAC, a las que luego realiza algunas precisiones:

“b) *Requisitos que obligan a la comunicación.*

1.º Deberán ser objeto de declaración ante la Administración tributaria española todos aquellos mecanismos que tengan la consideración de transfronterizos y respecto de los cuales concurren alguna de las señas distintivas a las cuales se refiere el Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE en los términos desarrollados reglamentariamente”.

Las señas distintivas se ordenan en cinco categorías:

- (i) Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal
- (ii) Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal
- (iii) Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas
- (iv) Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real
- (v) Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia

Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal

Tales son:

Un mecanismo en cuyo marco el contribuyente

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

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

- (i) el importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo; o
- (ii) el hecho de que se derive efectivamente o no de ese mecanismo un beneficio fiscal. Ello incluiría la obligación de que el intermediario devuelva total o parcialmente los honorarios cuando no se haya obtenido ni total ni parcialmente el beneficio fiscal previsto derivado del mecanismo.

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

Estas señas distintivas están vinculadas al criterio del beneficio principal, lo que significa que solo pueden tenerse en cuenta cuando se entienda satisfecho el “criterio del beneficio principal”. Según DAC 6, este criterio se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal.

Por su parte, el proyecto español de Real Decreto se refiere al criterio del beneficio principal en los siguientes términos:

“Se entenderá satisfecho este criterio cuando el principal efecto o uno de los principales efectos que una persona puede esperar razonablemente del mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, sea la obtención de un ahorro fiscal”.

Como puede observarse, el proyecto de norma española cambia el “beneficio” esperado del mecanismo en el texto de DAC 6 por el “efecto” esperado del mecanismo, y la “obtención de un beneficio fiscal” por la “obtención de un ahorro fiscal”. En

cualquier caso, lo importante aquí es que el criterio del beneficio principal no se liga a las intenciones, sino a los efectos. Es verdad que, tratándose de efectos razonablemente esperables, la línea divisoria con los propósitos es tenue, pero existe. Por ejemplo, si se diseña u organiza un mecanismo que alguien proclama eficaz para la obtención de un determinado ahorro fiscal, pero que en opinión de otro de los participantes en el mismo es manifiestamente inidóneo para ello, este último no podría razonablemente esperar que la obtención de dicho ahorro se vaya a producir, por lo que para él no sería declarable. Al final, estaríamos en presencia de juicios de valor discrepantes entre los participantes en un mecanismo (por ejemplo, entre dos intermediarios, o entre un intermediario y su cliente), no cerrados de ninguna manera ni en DAC 6 ni en las normas españolas en proyecto.

La indudable similitud que presenta la formulación del criterio del beneficio principal en DAC 6 con la dicción de algunas modernas cláusulas antiabuso (como la de la Directiva antielusión ATAD I, o el *Principal Purpose Test* que el informe final de la acción 6 de BEPS sugiere incluir como cláusula general antiabuso en el Convenio Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición) no puede abonar la idea de que la satisfacción del criterio del beneficio principal de DAC 6 implica una planificación fiscal abusiva. En efecto, existen diferencias de configuración jurídica entre esas cláusulas antiabuso y DAC 6, como se encarga de recordar con toda oportunidad la propia exposición de motivos de la Directiva, que en su apartado (14) subraya que “los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal abusiva, cuyo principal objetivo, o uno de cuyos principales objetivos, es conseguir un beneficio fiscal que anule el objetivo o la finalidad del Derecho tributario aplicable, están sometidos a la normal general contra las prácticas abusivas establecida en el artículo 6 de la Directiva (UE) 2016/1164” (ATAD I). Precisamente esa característica de propósito u objetivo de conseguir un beneficio fiscal que anule la finalidad del Derecho tributario aplicable es la que no está presente en el criterio del beneficio principal en DAC 6. El mensaje lo ponen en positivo de forma rotunda los proyectos españoles de transposición. Así, el anteproyecto de Ley por el que se modifica la Ley General Tributaria afirma en su exposición de motivos que “es necesario aclarar que la obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica, per se, que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en el concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que le hacen

acreedor de la obligación de declaración”. No hay caso, pues.

Ahora bien, el que en el criterio del beneficio principal no esté presente el propósito de conseguir un beneficio fiscal que anule la finalidad del Derecho tributario aplicable, no significa automáticamente lo contrario, esto es, que cuando la finalidad del Derecho tributario aplicable es conceder un beneficio fiscal a un acto o negocio jurídico, la mera realización o conclusión de ese acto o negocio jurídico se convierte inmediatamente en un mecanismo de planificación fiscal que cumple el criterio del beneficio principal. Todo el motivador discurso de la Directiva sobre las “estructuras de planificación fiscal agresiva” que drenan injustamente las haciendas de los pobres Estados miembros, quedaría vacío, y ridículo, si la pretensión de DAC 6 fuera recibir una lista de actos o contratos a los que los Estados miembros han anudado un beneficio fiscal previsto en su legislación que, las más de las veces, ha sido comunicado, explicado y bendecido por los servicios de la Comisión, o está sujeto a su escrutinio. Y ello sin perjuicio de que la aplicación de exenciones, bonificaciones, tipos reducidos, deducciones, criterios de diferimiento de rentas por criterios específicos de imputación fiscal, y en general de regímenes tributarios especiales de toda índole previstos en las leyes, es objeto ya de la oportuna declaración, con todo detalle, a las autoridades fiscales del correspondiente Estado miembro. Basta con que se intercambien dicha información entre ellos. La obtención del ahorro fiscal ha de ser consecuencia del diseño del mecanismo, no de la aplicación de las leyes a los hechos imposables definidos por ellas.

Por lo demás, el proyecto español de Real Decreto delimita el concepto de “ahorro fiscal” del siguiente modo:

“A estos efectos será ahorro fiscal cualquier minoración de la base o cuota tributaria, en términos de deuda tributaria, incluyendo el diferimiento en el devengo de la misma, que hubiera correspondido si no se hubiese realizado el mecanismo transfronterizo sometido a declaración o cuando se evite total o parcialmente la realización de hecho imponible mediante la realización de dicho mecanismo. Igualmente se considerará ahorro fiscal la generación de bases, cuotas deducciones o cualquier otro crédito fiscal susceptible de compensación o deducción en futuro.

Cuando en el mecanismo participen personas o entidades que tuvieran la consideración de empresas asociadas a las que se refiere el artículo 3.23) de la Directiva

2011/16/UE, la calificación de la existencia de ahorro fiscal a los efectos de este apartado se efectuará considerando los efectos a los que se refiere el párrafo anterior en el conjunto de las entidades asociadas, con independencia de la jurisdicción de tributación”.

La acotación del proyecto español va más allá del contorno de la producción de un beneficio fiscal propuesto en la Recomendación de la Comisión 2012/772/UE, sobre la planificación fiscal agresiva, que invitó a las autoridades nacionales a comparar el importe del impuesto adeudado por el contribuyente, teniendo en cuenta el mecanismo o mecanismos en cuestión, con el importe que ese mismo contribuyente tendría que pagar en las mismas circunstancias en ausencia de dicho mecanismo o mecanismos; y, en ese contexto, a considerar si se produce una o varias de las siguientes situaciones: (i) un importe no está incluido en la base imponible, (ii) el contribuyente se beneficia de una deducción, (iii) se registra una pérdida a efectos fiscales, (iv) no se adeuda ninguna retención en origen, o (v) se compensa el impuesto extranjero. Todos estos supuestos pueden reducirse a dos: (i) una minoración en la base o en la cuota tributaria del impuesto adeudado por el contribuyente respecto del que se habría generado de no existir el mecanismo, y (ii) la generación de un crédito fiscal que permitirá esa minoración en el futuro.

El proyecto español de Real Decreto va más allá. Se refiere también a la obtención de un diferimiento en el devengo de la base o de la cuota tributaria, lo que puede resultar admisible en el contexto de DAC 6, donde como ya tenemos dicho se reportan mecanismos indiciarios de planificación fiscal no necesariamente abusivos. Lo que es incomprensible es que se considere ahorro fiscal la no realización del hecho imponible. Ya suponemos que esto está tomado directamente del artículo 15 de la Ley General Tributaria, donde en relación con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (eufemismo del fraude de ley tributario) se dice eso mismo de que “se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible”, pero si no hay hecho imponible no hay renta, y si no hay renta no es que haya un ahorro fiscal, es que no hay impuesto, puesto que no hay renta (capacidad económica) que gravar.

Finalmente, el proyecto de Real Decreto hace la importante precisión de que, cuando se trate de un mecanismo en el que participen varias empresas asociadas, la calificación de la existencia de ahorro fiscal se efectuará considerando los efectos en el

conjunto de las entidades asociadas, con independencia de la jurisdicción de tributación.

La definición de “empresa asociada” que proporciona la Directiva es la siguiente (art. 3.23) DAC):

“23) *“empresa asociada” a efectos del artículo 8 bis ter: una persona vinculada a otra persona, como mínimo, en una de las siguientes formas:*

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

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

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

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

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

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

La precisión es importante en sí misma, desde luego, pero tiene un efecto colateral no menos importante. Se trata de que, como veremos más adelante, intermediario obligado a declarar va a ser, además que quien diseña, comercializa u organiza un meca-

nismo (el llamado intermediario principal), también cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible, así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información (el denominado intermediario secundario). Pues bien, la práctica de muchos años nos enseña que, en el asesoramiento fiscal a grupos multinacionales de matriz extranjera, incluso el más avezado de los tributaristas españoles carece usualmente de información y conocimientos suficientes para evaluar el efecto de la obtención de un ahorro fiscal en el conjunto de las entidades asociadas y, por tanto, para aplicar el criterio del beneficio principal, lo que determinará que no sea un intermediario obligado a declarar a efectos de DAC 6. Dejemos aquí apuntada la cuestión, que desarrollaremos algo más cuando nos ocupemos de quiénes están obligados a declarar.

Terminado este no corto excursus en torno al criterio del beneficio principal, volvamos a las señas distintivas generales vinculadas a él.

En relación con la seña distintiva relativa a la percepción de honorarios relacionados con el beneficio (ahorro) fiscal derivado del mecanismo, el proyecto español de Real Decreto precisa que se entenderá que concurre con independencia de que la vinculación de los honorarios con el ahorro fiscal sea total o parcial.

Y en relación con la seña distintiva relativa a mecanismos que cuenten con una documentación o estructura sustancialmente normalizadas y que estén a disposición de más de un contribuyente interesado sin que sea necesario adaptarlos sustancialmente para su ejecución, el proyecto de Real Decreto establece que tendrá la consideración de mecanismo normalizado el mecanismo comercializable definido en el apartado 24) del artículo 3 DAC. Dicho apartado 24, añadido por DAC 6, define “mecanismo comercializable” como “un mecanismo transfronterizo diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial”; y esta definición sirve igualmente para lo opuesto, pues a continuación el

apartado 25 del mismo artículo define “mecanismo a medida” como “cualquier mecanismo transfronterizo que no sea un mecanismo comercializable”. Este es otro caso de distinción que tiene importancia por sí misma y también por sus efectos colaterales. Aquí el efecto colateral se produce en relación con la dispensa de declaración por aplicación del secreto profesional del intermediario, en los términos que más adelante veremos.

Por lo demás, el tráfico moderno está repleto de actos y negocios jurídicos estandarizados o casi, de todo tipo, que pueden ser utilizados por distintos sujetos sin necesidad de adaptación sustancial. Y como los mecanismos sujetos a declaración se definen, como hemos visto, no con una definición material, sino en función de la concurrencia de señas distintivas, esta seña distintiva crea un círculo vicioso sin salida en sus propios términos. La satisfacción o no del criterio del beneficio principal será seguramente el único puerto seguro.

Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal

Tales son:

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

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

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

También aquí el criterio del beneficio principal ha de ser satisfecho, pues de otro modo el mecanismo no es declarable.

El proyecto español de Real Decreto no hace precisiones o aclaraciones en relación con estas señas distintivas.

Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas

Estas son:

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

- (i) el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal;
- (ii) aunque el destinatario reside a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, esta:
 - no aplica ningún impuesto de sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero o casi cero, o
 - figura en una lista de jurisdicciones de terceros países que han sido calificadas conjuntamente por los Estados miembros o en el marco de la OCDE como no cooperadoras;
 - el pago se beneficia de una exención total del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales;
 - el pago se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales;

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

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

Existe un mecanismo que incluye transferencias de activos y en el que hay una diferencia significativa en el importe considerado pagadero como contrapartida por los activos en dichas jurisdicciones implicadas.

La primera seña distintiva de entre las vinculadas a las operaciones transfronterizas, los pagos transfronterizos que no tributan en el destinatario, requiere que el pago se efectúe entre empresas asociadas. Ya tenemos dicho que la definición de empresa asociada se contiene el artículo 3.23) DAC, que ya reprodujimos antes al tratar del criterio del beneficio principal.

En este sentido, el proyecto español de Real Decreto precisa: (i) que el término “pagos transfronterizos” incluirá los gastos transfronterizos con independencia de que se hubiera realizado el pago, (ii) que también se considerará que el pago se realiza

entre empresas asociadas cuando el pago se realice de forma indirecta a través de una o varias personas o entidades interpuestas, y (iii) que se reputará destinatario del pago transfronterizo el perceptor indirecto de los pagos, si estos hubieran sido fiscalmente atribuidos o imputados al perceptor en virtud de regímenes tributarios de transparencia fiscal, imputación de rentas o equivalentes.

Debe advertirse, además, que tanto DAC 6 como el proyecto español de Real Decreto incluyen la seña distintiva contemplada en el apartado 1, letra b), inciso i) anterior (pagos transfronterizos entre empresas asociadas cuando el destinatario reside fiscalmente en una jurisdicción que no aplica ningún impuesto de sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero o casi cero) entre las que necesitan de la concurrencia del criterio del beneficio principal para que queden sujetas a la obligación de declaración. Es decir, que el principal efecto o uno de los principales efectos del acuerdo, negocio, esquema u operación en cuyo seno se produce el pago sea la obtención de un ahorro fiscal, que hay que entender que consiste en la deducibilidad fiscal del pago para el pagador, sin correlativo sometimiento a tributación en sede del destinatario, que reside fiscalmente en una jurisdicción que no aplica ningún impuesto de sociedades o lo aplica a tipo cero o casi cero. O, dicho de otro modo, que la realidad, necesidad y proporcionalidad económica y comercial de los insumos o adquisiciones que el pagador retribuye con el pago debería desvirtuar la seña distintiva por falta de concurrencia del criterio del beneficio principal.

Precisando esta misma seña, el proyecto español de Real Decreto aclara: (i) que tendrá la consideración de impuesto sobre sociedades todo aquel impuesto idéntico o análogo al impuesto sobre sociedades exigido en España, y (ii) que se entenderá que se aplica un tipo cero o casi cero cuando el país o territorio de residencia del destinatario determina un nivel impositivo efectivo inferior al 1 %. Esto último solo cambia un problema por otro, pues a saber qué quiere decir “nivel impositivo efectivo”. Y lo del “impuesto idéntico o análogo al impuesto sobre sociedades exigido en España” ha sido fuente inagotable de litigios con la Administración tributaria. Eso a pesar de contar nuestro ordenamiento con alguna definición. Por ejemplo, la contenida en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 (a la que vamos a volver a hacer referencia enseguida), que dice que “*tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como fina-*

lidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta”.

En cuanto a la seña distintiva del apartado 1, letra b), inciso ii) anterior (pagos transfronterizos entre empresas asociadas cuando el destinatario reside fiscalmente en una jurisdicción no cooperadora), el proyecto español de Real Decreto precisa que se considerarán como “jurisdicciones de terceros países no cooperadoras” de acuerdo con las normas de la OCDE aquellos países, territorios y regímenes a los que se refiere como “jurisdicciones no cooperativas” la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Salvo error u omisión, dicha disposición adicional primera de la Ley 36/2006 no utiliza la expresión “jurisdicciones no cooperativas”, sino que lo que hace es definir paraíso fiscal, país o territorio de nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria. Dentro de la perplejidad, habrá que entender que “jurisdicciones no cooperadoras” a estos efectos son los paraísos fiscales, pues los países o territorios de nula tributación quedan subsumidos en el inciso i) anterior (jurisdicción que no aplica ningún impuesto de sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero o casi cero). La lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales varía en el tiempo y se va publicando en el *Diario Oficial de la Unión* ([https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020XG0227\(01\)&from=es](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020XG0227(01)&from=es)). Respecto a la OCDE, el *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* no tiene a día de hoy una lista terminada, tan solo Trinidad y Tobago es considerada jurisdicción no cumplidora. Por lo demás, conviene destacar que esta seña distintiva no requiere la concurrencia del criterio del beneficio principal.

Finalmente, la última precisión del proyecto español de Real Decreto respecto de las señas distintivas relativas a los pagos transfronterizos que no tributan en el destinatario se refiere a la seña distintiva de la letra d), esto es, que el pago se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales. Dice el proyecto de Real Decreto que “*no tendrá la consideración de régimen fiscal preferente aquel que hubiera sido autorizado conforme a derecho por la Unión Europea*”, lo que no resuelve el problema de qué es un régimen fiscal preferente. Quizá un punto razonable de partida sea utilizar los *regímenes preferenciales* a que se refiere la Acción 5 de BEPS (“*Combatir las prácti-*

cas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”).

Pasando ya a las señas distintivas vinculadas a las operaciones transfronterizas distintas de los pagos que no tributan en el destinatario, ninguna de ellas sometida a la satisfacción del criterio del beneficio principal, la primera es la acreditación de deducciones por la misma depreciación de un activo en más de una jurisdicción. Un caso típico podría ser el de bienes arrendados residiendo arrendador y arrendatario en dos jurisdicciones fiscales diferentes, las cuales permiten la amortización fiscal del activo por ambos. No hay precisiones en el proyecto español de Real Decreto sobre esta seña distintiva.

La siguiente seña distintiva es la acreditación de una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción. Tampoco el proyecto de Real Decreto contiene precisiones sobre ella. Un caso posible podría ser el de un préstamo de valores (acciones) transfronterizo, en el que por la diferente configuración del derecho a la deducción por doble imposición por dividendos en distintas jurisdicciones, prestamista y prestatario, residentes en jurisdicciones distintas, resultasen titulares de tal derecho.

La última de las señas distintivas vinculadas a las operaciones transfronterizas son las transferencias de activos donde haya una diferencia significativa en el importe considerado pagadero como contrapartida en las jurisdicciones implicadas. A esta seña dedica el proyecto español de Real Decreto un par de precisiones relevantes:

- (i) No se incluirán las diferencias significativas que se hayan producido como consecuencia de la diferencia de valores a efectos exclusivamente contables y no fiscales. Esto es, que lo que aquí interesa son las diferencias en valoraciones a efectos fiscales y no contables.
- (ii) Tendrá la consideración de diferencia significativa aquella diferencia superior a un 25 % entre los valores fiscales en ambas jurisdicciones.

- 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 “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 jurídicas:

- (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 jurídicas; 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.

- Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia

Tales son:

- (i) Un mecanismo que conlleva la utilización de un régimen de protección unilateral.
- (ii) Un mecanismo que conlleva la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar. El término “activos intangibles difíciles de valorar” se refiere a los activos intangibles y a los derechos sobre activos intangibles con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas:

- no existen activos comparables fiables; y
- en el momento en que se celebran las operaciones correspondientes, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se

prevé obtener del activo intangible transferido o las hipótesis empleadas para su valoración son sumamente inciertas, por lo que resulta difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia.

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

La primera señal distintiva específica relativa a los precios de transferencia es un mecanismo que conlleve la utilización de un “régimen de protección unilateral”. El proyecto español de Real Decreto nada dice sobre lo que debe entenderse por tal. La versión inglesa de DAC 6 usa la expresión “unilateral safe harbour rules”, la cual proporciona una pista certera de dónde buscar el concepto. En efecto, se trata de los regímenes de protección (*safe harbours*) a que se refiere el párrafo 93 y siguientes del Capítulo IV (“Procedimientos administrativos”) de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia. Así:

“4.94 Las dificultades que suscita la aplicación del principio de plena competencia pueden atenuarse determinando las circunstancias en las que los contribuyentes pueden recurrir a un conjunto de reglas simples cuyo seguimiento determine la aceptación automática de los precios de transferencia por la administración tributaria nacional. Tales disposiciones se conocen como “régimen de protección” (“safe harbour” o “safe haven”). En el ámbito tributario, un régimen de protección es una reglamentación que se aplica a una categoría determinada de contribuyentes, exonerándolos de ciertas obligaciones impuestas por la norma tributaria, haciéndolos beneficiarios de un régimen excepcional, normalmente más simple. En el caso concreto de los precios de transferencia, el conjunto de reglas administrativas aplicables a un régimen de protección puede ir desde la exoneración total para los contribuyentes seleccionados de la obligación de someterse a la legislación nacional en materia de precios de transferencia y su reglamentación, hasta la obligación de atenerse a diversas reglas de procedimiento para poder beneficiarse del régimen de protección. Estas reglas podrían, por ejemplo, imponer a los contribuyentes la determinación de sus precios de transferencia o de sus resultados siguiendo un proceso concreto; por ejemplo, aplicando un método simplificado de determinación de precios de

transferencia establecido por la administración tributaria, o cumpliendo determinadas disposiciones relativas a la comunicación de información o a la conservación de documentación sobre las operaciones con empresas asociadas”.

Por lo demás, el proyecto español de Real Decreto precisa que “se entenderá que no concurre ninguna de las señales distintivas relativas a precios de transferencia [...] cuando los valores del mecanismo hayan sido determinados por un acuerdo de valoración de los regulados en el capítulo X del Título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades”. En fin, resulta descorazonador que la Administración española se vea en la necesidad de precisar que un acuerdo de valoración aprobado por ella, un APA en suma, el instrumento de colaboración entre la Administración tributaria y los contribuyentes más perfecto y acabado, usualmente negociado durante más de un año cuando no en años, no es un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal agresiva. Hasta este punto hemos llegado en la manía persecutoria que en los últimos tiempos rodea la fiscalidad internacional.

Finalmente, la tercera señal distintiva relativa a precios de transferencia se refiere a un mecanismo que implique transferencias de funciones, riesgos y activos entre personas del mismo grupo que supongan una disminución del resultado de explotación del ordenante, y el proyecto español de Real Decreto aclara que tendrán la consideración de personas del mismo grupo aquellas personas que tuvieran la consideración de empresa asociada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 23) del artículo 3 DAC, ya reproducido más arriba.

¿QUIÉN ESTÁ OBLIGADO A DECLARAR?

Los intermediarios fiscales

Hemos dicho antes que el obligado a declarar que DAC 6 pretende es el “intermediario”, a quien define como “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”, y que el proyecto español de Real Decreto adjetiva a estos intermediarios como “fiscales”. Los servicios de la Comisión Europea tienen claro a quién buscan y, sin más preámbulos, apuntan a contables, asesores, abogados y bancos (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/dac-6-council-directive-2018_en.pdf).

Hemos visto que las señas distintivas cuya concurrencia desencadena que un mecanismo transfronterizo quede sujeto a declaración pueden clasificarse en tres grupos: (i) señas caracterizadas por la obtención de un beneficio fiscal, las cuales serían las vinculadas al criterio del beneficio principal y a las operaciones transfronterizas, (ii) señas relativas a los precios de transferencia, y (iii) señas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real.

Dejando a un lado por el momento las señas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real, el diseño, comercialización u organización de mecanismos transfronterizos que presenten las señas distintivas de beneficio fiscal y de precios de transferencia requiere conocimientos de tributación internacional de un elevado grado de sofisticación, y relaciones internacionales entre intermediarios también sofisticadas y fluidas. Los intermediarios prototípicos aquí son las ramas fiscales de las grandes firmas de auditoría y, quizá, algunos despachos de abogados con presencia en distintas jurisdicciones, directamente o mediante fórmulas de colaboración entre despachos.

El problema surge cuando se trata de profesionales de toda índole que prestan ayuda o asesoramiento, la mayoría de las veces solo localmente, en relación con un mecanismo transfronterizo que no han diseñado, comercializado ni organizado, y cuyo significado global normalmente desconocen. DAC 6 es consciente del problema y dedica una definición específica a los intermediarios secundarios que intervienen en mecanismos que no han diseñado. Así, dice la Directiva (art. 3.21) DAC) que “intermediario”:

“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 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”.

Lo decisivo entonces para que un intermediario secundario quede obligado a declarar es la información de que dispone y su experiencia y conocimientos en la materia. Si la información de que dispone es parcial o incompleta y, en cualquier caso, si el profesional carece de experiencia y conocimientos en materia de tributación internacional, *no es un intermediario* a los efectos de DAC 6, aunque la carga de la prueba de estas circunstancias recaiga sobre él. Quiere esto decir que, por ejemplo, si un despacho de abogados interviene en una operación internacional redactando un contrato o un acuerdo social y ninguno de sus profesionales intervinientes es experto en tributación internacional, no cabe razonablemente suponer que sabía que estaba implicado en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. No se olvide que ello no significa en modo alguno que el mecanismo no sea objeto de declaración, pues habrá otro intermediario que lo habrá diseñado u organizado y habrá de declararlo, y si no lo hubiera, la obligación de declaración recaerá sobre el contribuyente interesado, como más adelante veremos.

En cuanto a los mecanismos que presentan señas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real, el elenco de profesionales que como intermediarios pueden resultar afectados es mucho más amplio, abarcando abogados y asesores de toda índole, banqueros y gestores de negocios y patrimonios.

- La dispensa por secreto profesional

Dice DAC 6 (art. 8 bis ter.5 DAC):

“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 [...] 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”.

A estos efectos, el proyecto de Real Decreto proyecta disponer lo siguiente:

“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”.

Así pues, la transposición española de DAC 6 parece encaminada a hacer descansar esta cuestión sobre el contenido del artículo 93.5 de la Ley General Tributaria. Dicho artículo reza como sigue:

“5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

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

En lo que aquí interesa, y si los proyectos se convierten en normas tal y como están, el ámbito del secreto profesional va a venir entonces delimitado por dos nociones: (i) la de datos confidenciales de los clientes, y (ii) la de servicios profesionales de asesoramiento (pues los de defensa se desarrollan extramuros de DAC 6).

Dice el diccionario que confidencial es lo “que se hace o se dice en la confianza de que se mantendrá la reserva de lo hecho o lo dicho”. Y reserva, también según el diccionario, es tanto como secreto. Hay muchas definiciones y discursos sobre lo que es y lo que no es secreto en el tráfico, pero hoy es una muy buena guía la Ley 1/2019, de Secretos Empresariales, que transpuso la Directiva (UE) 2016/943 del Parlamento Europeo y del Consejo. Para dicha Ley, secreto empresarial es cualquier información o conocimiento que es secreto “en el sentido de que, en su conjunto o en la configuración y reunión precisas de

sus componentes, no es generalmente conocido por las personas pertenecientes a los círculos en que normalmente se utilice el tipo de información o conocimiento en cuestión, ni fácilmente accesible para ellas”.

En cuanto a los servicios profesionales de asesoramiento, habrá que descender a la regulación específica de la profesión de que se trate, para discernir si se ha tenido conocimiento de los datos confidenciales del cliente como consecuencia de la prestación de los servicios profesionales de asesoramiento en cuestión. Esta posición de análisis casuístico ha sido la tradicional del Tribunal Supremo cuando se ha enfrentado con anterioridad a litigios relativos a la aplicación del artículo 93.5 LGT.

Queda por decir que, en los términos de dicho artículo, parece difícil que la dispensa por secreto profesional pueda alcanzar al “mecanismo comercializable” definido en el apartado 24) del artículo 3 DAC como “un mecanismo transfronterizo diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial”. En efecto, esa no necesidad de adaptación sustancial sugiere un diseño cuasi normalizado, previo a, e independiente de, la toma de conocimiento sobre datos confidenciales de los potenciales clientes.

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 ampa-

rar 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.

- La dispensa por declaración previa de otro intermediario

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 vigésimo 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.

- Obligados a declarar a la Administración tributaria española

El proyecto de Real Decreto regula los puntos de conexión que colocan a un intermediario en la

posición de obligado a declarar a la Administración tributaria española:

“a) Cuando el obligado a informar sea el intermediario, deberá presentar la declaración a la Administración tributaria española cuando concorra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden:

- 1º. Que el intermediario sea residente fiscal en España.
- 2º. Que el intermediario facilite los servicios de intermediación respecto del mecanismo desde un establecimiento permanente situado en España.
- 3º. Que el intermediario se hubiera constituido en España o se rija por la legislación española.
- 4º. Que el intermediario esté registrado en un colegio o asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría.

Cuando concorra en otro Estado miembro alguno de los criterios de conexión señalados en el apartado 3 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, que determine una obligación múltiple de información, el intermediario estará exento de presentar la declaración ante la Administración tributaria española siempre que disponga de prueba fehaciente de la presentación de la declaración en el otro Estado miembro”.

La obligación múltiple de declaración a varios Estados miembros de la UE a que se refiere el párrafo anterior, esto es, la prevista en el art. 8 bis ter.3 DAC, se resuelve del siguiente modo:

“3. Cuando el intermediario sea responsable de presentar la información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información a las autoridades competentes de más de un Estado miembro, dicha información se presentará únicamente en el Estado miembro que figure el primero de la lista expuesta continuación:

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

Como puede observarse, los puntos de conexión que DAC 6 utiliza para establecer el orden de prelación en

cuanto al Estado miembro a quien corresponde declarar son reproducidos literalmente por el proyecto español para delimitar la competencia de España, lo que parece una buena manera de evitar conflictos.

El contribuyente interesado

De lo que se ha señalado antes en relación con los intermediarios —esto es: (i) que no es un intermediario obligado a declarar bajo DAC 6 el profesional que carece de la información o de la experiencia y los conocimientos necesarios para saber que está prestando ayuda o asesoramiento en relación con un mecanismo transfronterizo sujeto a declaración, y (ii) que el intermediario puede estar dispensado de la obligación de declaración por secreto profesional— se deriva que sea el contribuyente que ejecuta o va a ejecutar el mecanismo quien resulte obligado a declararlo. Así lo ordena la Directiva (art. 8 bis ter.6 DAC):

“6. Cada Estado miembro tomará todas las medidas necesarias para exigir que, cuando no haya ningún intermediario o el intermediario notifique al contribuyente interesado o a otro intermediario la aplicación de la dispensa establecida en el apartado 5, la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información recaerá en el otro intermediario notificado, o de no existir este, en el contribuyente interesado”.

“Contribuyente interesado” es (art. 3.22 DAC):

“22) “contribuyente interesado”: cualquier persona a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o ha ejecutado la primera fase de tal mecanismo”.

Ya está dicho que el contribuyente interesado, llamado “obligado tributario interesado” en los proyectos de transposición españoles, será el obligado a declarar cuando no haya intermediarios o a los que haya les sea de aplicación la dispensa por secreto profesional. ¿Qué sucede cuando sean varios los contribuyentes interesados concurrentes? El proyecto de Real Decreto lo resuelve así:

“b) Cuando exista más de un obligado tributario interesado con el deber de presentación de la declaración, esta se efectuará la persona o entidad que figure primero en la siguiente lista:

1º. Que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

2º. Que gestiona la ejecución de dicho mecanismo”.

Finalmente, y al igual que para los intermediarios, el proyecto de Real Decreto establece los puntos de conexión que determinarán la obligación de declarar a la Administración española. Dice lo siguiente:

“b) Cuando el obligado a informar sea el obligado tributario interesado, deberá presentar la declaración a la Administración tributaria española cuando concurra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden:

1º. Que el obligado tributario interesado sea residente fiscal en España.

2º. Que el obligado tributario interesado tenga un establecimiento permanente situado en España que se beneficie del mecanismo.

3º. Que el obligado tributario interesado perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios.

4º. Que obligado tributario interesado realice una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad.

Cuando concurra en otro Estado miembro alguno de los criterios de conexión señalados en el apartado 7 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, que determine una obligación múltiple de información, el obligado tributario interesado estará exento de presentar la declaración ante la Administración tributaria española siempre que disponga de prueba fehaciente de la presentación de la declaración en el otro Estado miembro”.

Y también aquí el orden de puntos de conexión españoles reproduce el orden de prelación que DAC 6 establece (art. 8 bis ter.7 DAC) para cuando el contribuyente interesado esté obligado a declarar el mecanismo transfronterizo a las autoridades competentes de más de un Estado miembro.

¿CUÁNDO SE DECLARA?

Los intermediarios

Dice DAC 6 (art. 8 bis ter.1 DAC) que los intermediarios deberán presentar la información que obre en su conocimiento, posesión o control en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a declaración en un plazo de 30 días a partir de:

a) el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución, o

- b) *el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sea ejecutable, o*
- c) *el momento en que se haya realizado la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información,*
lo que ocurra primero.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, los intermediarios a los que hace referencia el artículo 3, punto 21, párrafo segundo, también estarán obligados a presentar información en un plazo de 30 días que comenzará el día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento”.

El último párrafo de la cita, que alude específica y separadamente a los denominados intermediarios secundarios, permite colegir que las letras a), b) y c) anteriores se refieren en exclusiva a los intermediarios primarios, esto es, a los diseñadores, comercializadores u organizadores —promotores en suma—, del mecanismo. Para ambos tipos de intermediarios la cuestiones fundamentales que aquí se suscitan son dos: (i) el cómputo del plazo de declaración, y (ii) la definición de los eventos que desencadenan el *dies a quo* de dicho cómputo.

- El cómputo del plazo de declaración de DAC 6

El art. 3.4 del vigente Reglamento (CEE, Euratom) 1182/71 del Consejo, de 3 de junio de 1971, por el que se determinan las normas aplicables a los plazos, fechas y términos, dispone que “*los plazos comprenderán los días feriados, los domingos y los sábados, salvo si éstos quedan expresamente excluidos o si los plazos se expresan en días hábiles*”. No habiendo expresa exclusión de días feriados ni referencia a días hábiles, el plazo de 30 días de DAC 6 es un plazo de días naturales.

Por lo que se refiere al cómputo del plazo, el art. 3.1, segundo párrafo, del mismo Reglamento, establece:

“Si un plazo expresado en días, semanas, meses o años debe contarse a partir del momento en que sobrevenga un acontecimiento o se cumplimente un acto, el día durante el cual ocurra dicho acontecimiento o se cumplimente dicho acto no se computará en el plazo”.

El mandato se aplica con naturalidad a la letra c) del art. 8 bis ter.1 DAC, pues los 30 días se cuentan a partir del momento en que se haya realizado la primera fase de la ejecución del mecanismo. Como

dicho momento ocurrirá en un día, el día del suceso no se computará en el plazo y el primer día del plazo de 30 será el día siguiente.

Pero la malhadada costumbre de señalar los plazos “a partir del día siguiente” al día en que sucede algo lo contamina todo, y DAC 6 utiliza este infeliz redactado en las letras a) y b) del art. 8 bis ter.1 DAC. ¿Quiere esto decir que el *dies a quo* de las letras a) y b) es distinto del de la letra c)? Cuando dos frases son distintas suelen significar cosas distintas. Aunque la desventurada experiencia de muchos ciudadanos con los plazos acredita que en esta materia esto no es así. En fin, por prudencia aconsejamos interpretar el *dies a quo* de las letras a) y b) del art. 8 bis ter.1 DAC de la misma forma en que se ha hecho antes con la letra c), esto es, considerar el día siguiente al del acaecimiento del evento el primer día del plazo de declaración de 30 días.

El proyecto de Orden por la que se aprobará el modelo 234 de «Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal», el modelo 235 de «Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables» y el modelo 236 de «Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación» nos llevará con toda seguridad a cómputo de plazos por normas españolas, tampoco ajenas a dimes y diretes. Así, el modelo 234 deberá presentarse “en el plazo de los 30 días siguientes al nacimiento de la obligación” de declaración. Tomando en cuenta que el *dies a quo* de dicha obligación de declaración, como veremos inmediatamente a continuación, repite en el proyecto español de Real Decreto la técnica de DAC 6 con lo de “el día siguiente” para la puesta a disposición del mecanismo para su ejecución y para el hecho de que el mecanismo sea ejecutable, y va directamente al día del suceso para la realización de la primera fase de la ejecución del mecanismo, pues vale *mutatis mutandis* lo que ya tenemos dicho antes.

Finalmente, nótese que el artículo 30 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, dispone:

“2. Siempre que por Ley o en el Derecho de la Unión Europea no se exprese otro cómputo, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos.

Cuando los plazos se hayan señalado por días naturales por declararlo así una ley o por el Derecho de la Unión

Europea, se hará constar esta circunstancia en las correspondientes notificaciones”.

- Eventos que desencadenan el dies a quo del plazo de declaración

Para los *intermediarios primarios*, los eventos de DAC 6 son: (i) la puesta a disposición del mecanismo para su ejecución, (ii) el hecho de que el mecanismo sea ejecutable, y (iii) la realización de la primera fase de la ejecución del mecanismo, lo que ocurra primero. En nuestra opinión, un buen galimatías. No se entiende muy bien cómo la realización de la primera fase de la ejecución del mecanismo podría ocurrir antes que la puesta a disposición del mecanismo para su ejecución.

Tratando de ordenar el tráfico, el proyecto español de Real Decreto toma una aproximación más práctica, asignando los tres eventos de la Directiva a los distintos tipos de mecanismos.

Así, para los mecanismos comercializables sin adaptación sustancial, el *dies a quo* será el siguiente a aquel en que el mecanismo se ponga a disposición para su ejecución, precisando el proyecto a continuación que *“se considerará que la puesta a disposición se produce cuando el intermediario transmita y el obligado tributario interesado acepte de forma definitiva la prestación de servicios que ha determinado la consideración del primero como intermediario”*; y que, a los efectos de probar dicha puesta a disposición, *“se podrán admitir cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho conforme a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley [...] General Tributaria. En particular, los documentos tales como hojas de encargo y aceptación, informes, facturas, entre otros”*.

El momento decisivo para que tenga lugar la puesta a disposición del mecanismo es, pues, cuando el obligado tributario “acepte de forma definitiva” la prestación de servicios por el intermediario. En la práctica, esa aceptación definitiva es una decisión del obligado tributario que conecta directamente con que la puesta a disposición del mecanismo lo es “para su ejecución”. Por mucho que el intermediario piense que su trabajo está terminado, es el obligado tributario —que es su cliente, por cierto— el que va a decidir que el mecanismo está listo para ser ejecutado y que no necesita ninguna ayuda o asesoramiento adicional. De manera que, en términos reales, el momento de aceptación definitiva de los servicios prestados por el intermediario no puede ser otro que aquel en que el cliente —el obli-

gado tributario— acepte que le sea enviada la correspondiente factura a fin de satisfacer los honorarios del profesional. Y sí, la prueba de esa aceptación podrá valerse de las hojas de encargo y aceptación, correspondencia ordinaria y digital entre las partes, informes y memoranda, factura o facturas y demás medios de prueba admisibles en Derecho.

Para los “mecanismos que cuenten con documentación o estructura sustancialmente normalizadas pero que requiera de una modificación relevante para su ejecución”, el proyecto de Real Decreto sitúa el *dies a quo* para su declaración en el día siguiente a aquel en que el mecanismo “sea ejecutable”. Y considera que el mecanismo es ejecutable *“cuando, una vez efectuada la modificación relevante a que se refiere el párrafo anterior de este número, se hubiera puesto a disposición del obligado tributario interesado”*.

Es decir, que para los mecanismos comercializables el evento decisivo es la puesta a disposición del mecanismo para su ejecución, si bien cuando el mecanismo requiera una modificación relevante de su documentación o estructura, la puesta a disposición se evalúa una vez efectuada dicha modificación relevante. Ya está dicho que, fuera de comportamientos patológicos que no hacen al caso, el momento de la puesta a disposición del mecanismo para su ejecución será en el tráfico el momento en que el cliente —el obligado tributario— acepta definitivamente que el servicio que se le ha prestado está completo, y expresa esa aceptación estando dispuesto a abonar la correspondiente factura que documente los servicios prestados y los honorarios devengados por el profesional —el intermediario—.

Para los mecanismos no comercializables —los “mecanismos a medida” de DAC 6—, el evento es el momento en que se haya realizado la primera fase de ejecución del mecanismo, primera fase que el proyecto de Real Decreto considera realizada cuando el mecanismo “se ponga en práctica generando algún efecto jurídico o económico”. Este evento va a suscitar problemas de difícil solución. En el mundo real serán frecuentes los casos en que, dependiendo la puesta en práctica del mecanismo de la sola voluntad del cliente —el obligado tributario—, éste no informe al profesional que le asesoró —el intermediario— de si o cuando lo ha puesto en práctica. La exclusión de la condición de intermediario por falta de información suficiente —en este caso, sobre si se ha iniciado la ejecución del mecanismo generando algún efecto— parece difícil de aplicar a este

supuesto, pues dicha exclusión está prevista para los intermediarios secundarios y aquí el proyecto de Real Decreto está pensando en una actuación como intermediario principal. Habría que ajustar la dicción del futuro Real Decreto para posibilitar la exclusión y que la obligación de declaración recaiga sobre quien tiene el dominio del hecho, esto es, sobre el obligado tributario interesado.

En cuanto a los intermediarios secundarios, la obligación de declaración nacerá, según el proyecto de Real Decreto, “al día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento”. También un semillero de futuros problemas. Ya tenemos dicho que la condición de intermediario secundario en DAC 6 viene marcada de forma indeleble por la disposición de información, y de experiencia y conocimientos, suficientes para saber que se está prestando ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto a un mecanismo transfronterizo sujeto a declaración. Y en el mundo real lo más habitual para cualquier profesional en estos casos es comenzar a trabajar sobre una cuestión local o parcial y luego, en su caso, evolucionar hacia un conocimiento más completo de la operación que se está desarrollando. De manera que el momento en el que se dispone de información suficiente para saber que se está implicado en un mecanismo transfronterizo sujeto a declaración será prácticamente siempre un momento posterior o muy posterior al día siguiente a aquel en el que se prestó la primera asistencia o asesoramiento. El futuro Real Decreto debería colocar el *dies a quo* en el momento en el que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como

de su experiencia y conocimientos en la materia, el profesional —el intermediario secundario— *supo o pudo razonablemente saber* que estaba prestando ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto a un mecanismo transfronterizo sujeto a declaración.

Los contribuyentes interesados

Dice DAC 6 (art. 8 bis ter.7 DAC):

“7. El contribuyente interesado en el que recaiga la obligación de informar presentará la información en un plazo de 30 días, a partir del día siguiente a aquel en que el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se haya puesto a disposición de dicho contribuyente para su ejecución, o en que sea ejecutable por este, o en que se haya realizado la primera fase de su ejecución en relación con el contribuyente interesado, lo que ocurra primero”.

El proyecto de Real Decreto no contiene normas específicas sobre el nacimiento de la obligación de declaración para el contribuyente —obligado tributario— interesado, y opta por una regulación fundada en los distintos tipos de mecanismos, en los términos que se acaban de exponer. Dichos términos serán aplicables con independencia de quien resulte obligado a declarar, lo que, por otro lado, tampoco es diferente de lo previsto en la Directiva, pues aunque DAC 6 contiene preceptos distintos para los intermediarios y los contribuyentes interesados (los apartados 1 y 7 del art. 8 bis ter DAC), su contenido material es esencialmente el mismo.

JESÚS LÓPEZ TELLO (*)

(*) Abogado del Área de Derecho Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid).