

Artículos

La nueva obligación de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva



[José Manuel Ortiz de Juan](#)

Consejero de CUATRECASAS

TIEMPO DE LECTURA: 11 MIN

Publicado: 28/04/2021

“Las grandes firmas jurídicas y los grupos multinacionales han de estar ya preparados para informar las operaciones reportables de los últimos 33 meses”

EN BREVE

Una nueva vertiente del **compliance fiscal**, la obligación de información relativa a mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva recae, entre otros, sobre el colectivo de los **profesionales del asesoramiento**, particularmente los **abogados** y los **asesores fiscales**. El cumplimiento de esta nueva obligación, además de tensionar el equilibrio entre el deber de secreto profesional y el de colaboración con la Administración tributaria, conlleva nuevos costes de cumplimiento y altas dosis de complejidad por culpa de la normativa aplicable, deliberadamente abierta en muchos de sus conceptos jurídicos.

SUMARIO

1. Antecedentes y justificación
2. ¿Qué hay que informar?
3. ¿Quiénes están obligados a informar?
4. Plazos y sanciones.
5. Apuntes sobre la abogacía y el *compliance* ante DAC 6

I.- ANTECEDENTES Y REGULACIÓN

Con el objetivo de reforzar la **transparencia** y la **seguridad jurídica**, el Informe Final de la Acción 12 del **Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)** publicado en 2015 recomienda que los países miembros exijan a los contribuyentes que revelen a la Administración sus mecanismos de planificación fiscal agresiva mediante un sistema obligatorio de suministro e intercambio automático de información. De ese modo los países responderían con prontitud a eventuales riesgos de fraude tributario mediante la adecuada evaluación de dichos riesgos, las correspondientes inspecciones tributarias o modificaciones legales.

La recepción de estas recomendaciones en la Unión Europea se plasmó en 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 fiscal en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, conocida como “**Directiva de Intermediarios**” o “**DAC 6**”. La Directiva pretende, por una parte, que los Estados miembros conozcan las estructuras de planificación fiscal agresiva para reaccionar con rapidez contra las prácticas fiscales nocivas y, en su caso, cubran las lagunas jurídicas existentes mediante nueva legislación o actuaciones de comprobación tributaria y, por otra, disuadir a los contribuyentes de realizar operaciones de planificación fiscal agresiva.

“Sólo califican como intermediarios obligados a informar quienes tengan un conocimiento pleno del mecanismo transfronterizo reportable”

España ha incorporado la Directiva a Derecho interno mediante modificaciones de la [Ley General Tributaria](#) y el **Reglamento General de las actuaciones** y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y mediante una orden por la que se aprueban los nuevos modelos 234, 235 y 236. La regulación se completa con una Resolución de la [Agencia Tributaria](#) sobre el formato y contenido mínimo de las comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos reportables, y una batería de Preguntas Frecuentes centradas en aspectos formales.



“Los conceptos jurídicos indeterminados de la Directiva han llevado a algunos Estados miembros a elaborar guías interpretativas muy didácticas que ayudan a entender las señas distintivas” (Foto: Economist & Jurist)

II.- ¿QUÉ SE DEBE INFORMAR?

Deberán informarse los mecanismos transfronterizos que cumplan alguna de las señas distintivas del Anexo IV de la Directiva.

Un **mecanismo**, entendido como un acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación, será **transfronterizo** si afecta a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país, siempre que concorra cualquiera de las siguientes condiciones: (i) no todos los participantes del mecanismo residen en la misma jurisdicción; (ii) uno o más de los participantes del mecanismo residen simultáneamente en más de una jurisdicción; (iii) uno o varios de los participantes del mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción fiscal 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; (iv) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residentes a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de dicha actividad económica; (v) dicho mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información de cuentas financieras o la identificación de la titularidad real.

No se informarán los mecanismos que no sean transfronterizos (“mecanismos internos”) ni los que afecten a los **impuestos no cubiertos por la Directiva** (IVA, aranceles aduaneros e impuestos especiales).

Para que un mecanismo transfronterizo sea reportable es necesario que cumpla alguna de las siguientes **señas distintivas** del Anexo IV de la Directiva, características indicativas de un posible riesgo de elusión fiscal que se dividen en dos grupos:

<p>Señas distintivas de mecanismos en los que la obtención de un beneficio fiscal sea el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona pueda razonablemente esperar del mecanismo (<i>main benefit test</i>)</p>	<p>Señas distintivas no vinculadas al criterio del “beneficio principal”, cuya concurrencia es suficiente para que el mecanismo sea reportable</p>
<p>A.1. Cláusula de confidencialidad que obligue a no revelar a otros intermediarios o la Administración tributaria la forma en que el mecanismo otorga ventaja fiscal.</p> <p>A.2. Retribución del intermediario con honorarios variables vinculados al beneficio fiscal.</p> <p>A.3. Mecanismos normalizados que cuentan con una documentación o estructura sustancialmente normalizadas y pueden ejecutarse sin necesidad de adaptación sustancial.</p> <p>B.1. Adquisición de sociedad con pérdidas seguida del cese de su actividad principal y la utilización de las pérdidas para reducir las obligaciones tributarias mediante su transferencia a otra jurisdicción o la aceleración de su utilización.</p> <p>B.2. Conversión de rentas en capital, donaciones u otras rentas con gravamen inferior o exentas.</p> <p>B.3. Operaciones circulares de “ida y vuelta” de fondos mediante</p>	<p>C.1.a) y C.1.b)(ii). Pagos transfronterizos entre dos o varias empresas asociadas, de tal forma que quien realiza el pago lo deduce fiscalmente y quien lo recibe no reside en ninguna jurisdicción o reside en un paraíso fiscal.</p> <p>C.2. Doble deducción por depreciación de un activo en más de una jurisdicción.</p> <p>C.3. Doble deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción.</p> <p>C.4. Transferencias de activos con diferente valoración fiscal en diferentes jurisdicciones.</p> <p>D.1. Menoscabo de obligaciones de intercambio automático de información sobre cuentas financieras.</p> <p>D.2. Mecanismos que utilizan cadenas de titularidad real o formal no transparente, con personas o estructuras</p>

<p>entidades interpuestas sin otra función comercial principal u operaciones que se compensan o anulan mutuamente, o que presentan otras características similares.</p> <p>C.1.b) (i), C.1.c) y C.1.d). Pagos transfronterizos entre dos o varias empresas asociadas, de modo que quien realiza el pago lo deduce fiscalmente y quien lo recibe reside en una jurisdicción que: no aplica un impuesto sobre sociedades o lo aplica a un tipo cero o casi cero; se beneficia de una exención total del impuesto; o se beneficia de un régimen fiscal preferente.</p>	<p>interpuestas activas y cuyos titulares reales no son identificables.</p> <p>E.1, E.2 y E.3. Mecanismos relativos a precios de transferencia: (i) utilización de regímenes de protección unilateral; (ii) transmisión de intangibles difíciles de valorar y (iii) transferencia transfronteriza, entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los 3 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.</p>
---	---

A la declaración de información de mecanismos transfronterizos (a través del modelo 234), se añaden la **obligación de actualización de los mecanismos comercializables de la seña A.3** (modelo 235) y la obligación de declaración de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos que hubieran debido ser reportados (modelo 236).

“Las grandes firmas jurídicas y los grupos multinacionales han de estar ya preparados para informar las operaciones reportables de los últimos 33 meses y, de cara a futuro, necesitarán protocolos internos ágiles y efectivos para detectar y diagnosticar bajo el prisma de DAC 6 los encargos profesionales que reciban de sus clientes.”

III.- ¿QUIÉN DEBE INFORMAR?

Las obligaciones de información recaen sobre los intermediarios y, subsidiariamente, sobre los obligados tributarios interesados.

Los intermediarios son las personas o entidades que diseñen, comercialicen, organicen, pongan a disposición para su ejecución o gestionen la ejecución de un mecanismo transfronterizo reportable (**intermediarios principales**) y también las personas o entidades que saben o razonablemente cabe suponer que saben que se han 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 reportable (**intermediarios secundarios**).

Los **obligados tributarios interesados** son las personas o entidades a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que se disponen a ejecutar un mecanismo, o han ejecutado la primera fase de un mecanismo.

Como excepción, no estarán obligados a informar los intermediarios que estén sujetos al **deber de secreto profesional**, que se reconoce exclusivamente para las actuaciones de asesoramiento “neutral”, es decir, cuando el asesoramiento prestado tenga como único objeto evaluar la adecuación del mecanismo transfronterizo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo. Esta excepción resultará aplicable a todos los intermediarios con independencia de la actividad económica que desarrollen, lo cual incluye no sólo a los abogados sino también a otros profesionales del asesoramiento fiscal, economistas, consultores, etc. El intermediario exceptuado de declarar por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado de dicha excepción si el obligado tributario interesado lo autoriza expresamente.

Los intermediarios eximidos de informar por el deber de secreto deberán comunicarlo a los demás intermediarios y **obligados tributarios interesados**, quienes entonces estarán obligados a informar. Cuando existan varios intermediarios o varios obligados tributarios obligados a declarar, el que haya presentado la declaración deberá comunicarlo al resto de intermediarios o, en su caso, al resto de obligados tributarios interesados, quienes quedarán eximidos de declarar. El plazo para realizar estas comunicaciones es muy breve: **cinco días desde la fecha en que nace la obligación de informar el mecanismo**.

IV.- PLAZOS Y SANCIONES

El plazo para presentar la declaración de información de un mecanismo reportable (modelo 234) es muy breve: 30 días naturales a contar desde el día siguiente a alguna de las siguientes fechas, la que acontezca primero:

- La fecha en que el mecanismo se **ponga a disposición** del obligado tributario para su ejecución, es decir, cuando este último adquiera de forma definitiva la prestación de servicios recibida del intermediario.
- La fecha en que el mecanismo **sea ejecutable**, es decir, cuando esté en condiciones de ser ejecutado por el obligado tributario.
- La fecha en que se haya realizado la **primera fase de ejecución** del mecanismo, es decir, cuando el mecanismo se ponga en práctica generando algún efecto jurídico o económico.

Cuando la obligación de declarar recaiga en un intermediario secundario **el cómputo del plazo se iniciará el día siguiente a aquél en que facilitó ayuda**, asistencia o asesoramiento respecto del mecanismo. Y si recae sobre un obligado tributario porque el intermediario estuviese eximido por el deber de secreto profesional, el plazo para informar iniciará su cómputo desde la fecha en que se reciba la comunicación que debe remitir el intermediario eximido de informar.

Para los **mecanismos del período transitorio** se establece un plazo especial:

- Mecanismos cuya primera fase de ejecución tuvo lugar entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020 (“primer período transitorio”): se declararán en el plazo de 30 días naturales a contar desde el 14 de abril de 2021, no más tarde del 14 de mayo de 2021.
- Mecanismos cuya fecha de nacimiento de la obligación de informar se hubiese producido entre el 1 de julio de 2020 y el 14 de abril de 2021 (“segundo período transitorio”): se declararán también en el plazo de los 30 días naturales siguientes al 14 de abril de 2021, no más tarde del 14 de mayo de 2021.

La declaración de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables (modelo 235) **se presentará dentro del mes natural siguiente a la finalización del trimestre natural** en el que se hayan puesto a disposición mecanismos comercializables con posterioridad al mismo mecanismo originariamente declarado. Tratándose de la actualización de

mecanismos comercializables realizada entre el 1 de julio de 2020 y el 31 de marzo de 2021, la presentación deberá realizarse no más tarde del 14 de mayo de 2021.

La declaración de información de la utilización de mecanismos transfronterizos de planificación (modelo 236) se presentará durante el último trimestre del año natural siguiente a aquél en el que se haya producido la utilización en España de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados.

La falta de declaración en plazo o la presentación en plazo de forma incompleta, inexacta o con datos falsos es una infracción grave sancionable con multa de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos no declarados (o por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso), referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido ser incluido en la declaración, con un **límite mínimo de 4.000 euros y un límite máximo igual al importe de los honorarios percibidos por cada mecanismo** (si el infractor es un intermediario) o el valor del efecto fiscal de cada mecanismo (si el infractor es el obligado tributario). Las sanciones y límites anteriores se reducen a la mitad por presentación fuera de plazo sin requerimiento previo.

V.- APUNTES SOBRE LA ABOGACÍA Y EL COMPLIANCE ANTE DAC 6

El **compliance DAC 6** plantea a los abogados un conflicto deontológico porque enfrenta dos obligaciones legales incompatibles entre sí: por una parte, el deber de colaboración con la Administración tributaria en la lucha contra el fraude fiscal; y, por otra, el deber de secreto profesional de la abogacía, manifestación del principio de tutela judicial efectiva que el artículo 542 de la [Ley Orgánica del Poder Judicial](#) circunscribe a los hechos o noticias que el abogado conozca por razón de sus actuaciones profesionales de dirección y defensa en juicio así como de sus actuaciones de asesoramiento y consejo jurídico a clientes.

“Sería deseable una Resolución interpretativa de la Dirección General de Tributos sobre las señas distintivas y/o, idealmente, unas *guidelines* uniformes de la Comisión europea que aporten seguridad jurídica.”

La Directiva, consciente de este conflicto, faculta a los Estados miembros para que reconozcan a los intermediarios (no sólo a los abogados) el derecho a no informar cuando ello vulnere el deber de secreto profesional “en virtud del

Derecho nacional” de cada Estado. Como se ha expuesto, España ha ejercido esta opción, aunque no tanto para eximir del deber de informar a quienes se deban al secreto profesional en los términos que ya prevé la legislación que les resulte aplicable, sino para restringir su ámbito objetivo a efectos del cumplimiento DAC 6. Esta actuación podría estar excediendo el mandato de la Directiva y se ha materializado en una disposición con rango de ley ordinaria en lugar de una disposición con rango de ley orgánica.

Más allá de la discusión sobre el secreto profesional, muchos abogados cuya práctica profesional transfronteriza es ajena al Derecho tributario no tienen claro si les afecta la normativa aprobada. La duda parece despejarse en las preguntas frecuentes publicadas por la AEAT, donde se señala que son intermediarios quienes tengan un **conocimiento pleno del mecanismo** lo que, en principio, excluiría de la obligación de informar a quienes asesoren sobre un elemento parcial del mecanismo o cuyo asesoramiento sea no fiscal y no precise más información que la estrictamente necesaria para la prestación diligente de sus servicios.

Quienes claramente se vean afectados por la obligación de informar - despachos colectivos de abogados, grandes firmas de servicios legales, grupos de empresas multinacionales, etc.- **han de estar ya preparados para informar**, en su caso, las operaciones reportables en las que hayan intervenido en los últimos 33 meses y, de cara a futuro, contar con protocolos internos ágiles y efectivos que permitan detectar y diagnosticar bajo el prisma de DAC 6 los encargos profesionales que reciban de sus clientes. Es precisamente en la labor de análisis de operaciones donde se manifiesta el principal problema de cumplimiento con DAC 6 debido a la redacción de las señas distintivas de la Directiva, deliberadamente abierta e imprecisa para que el número de operaciones reportables sea máximo.

Los conceptos jurídicos indeterminados de la Directiva **han llevado a algunos Estados miembros a elaborar guías interpretativas muy didácticas que ayudan a entender** -con ejemplos- **las señas distintivas**, pero difieren unas de otras porque la trasposición en cada Estado presenta diferencias. Y en España las Preguntas Frecuentes publicadas por la Agencia Tributaria apenas abordan cuestiones de interpretación, por lo que sería deseable una Resolución interpretativa de la Dirección General de Tributos sobre las señas distintivas y/o, idealmente, unas *guidelines* uniformes de la Comisión europea que aporten la máxima seguridad jurídica, ausente por el momento.

CUADRO DE LEGISLACIÓN

- 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.
- Ley 10/ 2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, 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.
- Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, 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, 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.
- Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, 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.
- Resolución de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración.
- Preguntas frecuentes publicadas por la Agencia Tributaria sobre la obligación de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.