



FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS

MÁSTER UNIVERSITARIO EN ASESORÍA FISCAL

TRABAJO DE FIN DE MÁSTER

CURSO ACADÉMICO 2020-2021

TÍTULO:

“La transposición al ordenamiento jurídico español de la DAC 6. Análisis en relación al secreto profesional y el derecho a no declarar contra sí mismo.”

AUTORA:

María Soledad Micone.

TUTORA ACADÉMICA:

Dra. Aurora Ribes Ribes.

CO-TUTORA ACADÉMICA:

Dra. Eva Aliaga Agulló.

ÍNDICE.

Introducción.....	Pág. 4
1.- Obligación de informar sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva.....	Pág. 6
1.1- Marco conceptual y antecedentes.....	Pág. 6
1.2- Regulación actual.	Pág. 12
1.3-La planificación fiscal y la responsabilidad social, ¿conceptos contrapuestos?.....	Pág. 18
2.- La Obligación de declarar mecanismos de Planificación Fiscal y el respeto a los Derechos Fundamentales	Pág. 20
2.1- El secreto profesional.....	Pág. 22
2.2- El derecho a no autoincriminarse.....	Pág. 29
3.- El intermediario fiscal.....	Pág. 37
4.- Conclusiones.....	Pág. 40
5.- Bibliografía.....	Pág. 44
6.- Webgrafía.....	Pág. 45

Resumen.

La Directiva 2018/822/UE impone a los Estados Miembros el deber de transposición a sus ordenamientos internos de la obligación de informar la utilización de mecanismos fiscales de planificación potencialmente agresiva por parte de los intermediarios fiscales o, en su defecto, por los contribuyentes interesados. El objeto de este trabajo es el análisis de dicha transposición con especial referencia al secreto profesional y el derecho a no declarar contra sí mismo; todo ello con particular mención al rol del intermediario fiscal.

Palabras clave: mecanismo transfronterizo de planificación fiscal agresiva, intermediario fiscal, derechos fundamentales.

Abstract.



Directive 2018/822 / EU requires Member States to transpose into their internal regulations the obligation to report the use of potentially aggressive cross-border tax planning by tax intermediaries or, failing that, by interested taxpayers. The object of this work is the analysis of said transposition with special reference to legal professional privilege and the right not to testify against oneself; all this with particular reference to the role of the fiscal intermediary.

Key words: cross-border arrangement of aggressive tax planning, fiscal intermediary, fundamental rights.

Introducción.

En este trabajo se abordará el estudio de la Directiva Europea sobre los Intermediarios Fiscales 2018/822 (en adelante DAC 6) y su transposición al Derecho español, tema que suscita un fuerte debate doctrinario en lo relativo al respeto de derechos fundamentales que, a su vez, se erigen en el fundamento de las relaciones profesionales entre los intermediarios fiscales y sus clientes. En especial es prioritario el análisis de los límites del secreto profesional y el derecho a no declarar contra sí mismo. En términos asequibles de dicho análisis debería resultar cuanto menos una aproximación a la respuesta para las siguientes preguntas:

¿Quién debe cumplir con la obligación y bajo qué condiciones?

¿Qué es lo que se debe declarar?

¿Es la transposición de la DAC 6 al Derecho español respetuosa de los derechos fundamentales?

Y ello porque la DAC 6 dispone que los intermediarios fiscales deben cumplimentar la obligación de declarar los mecanismos de planificación fiscal “potencialmente” agresiva y, con ello, se plantea cómo afectará o podría afectar el cumplimiento de dicha obligación al vínculo cliente – profesional no sólo en términos de la confianza esencial para el desarrollo de dicho vínculo, sino también en términos de cumplimiento de los deberes legales a respetar en el libre ejercicio de una profesión, siendo relevante en este último aspecto si dicha profesión se encuentra reglada o no lo está.

Dicho de otra manera, ¿podría el intermediario fiscal dar cumplimiento a la obligación de informar sin quebrantar el secreto profesional?

Y con la intención de representar la trascendencia de la respuesta a esta pregunta, piénsese en el supuesto de que la misma fuera afirmativa, pues en ese caso las consecuencias

de dicho proceder exceden el ámbito del Derecho Tributario pudiendo conllevar incluso sanciones penales.

Paralelamente, se analizará si el cumplimiento de la obligación de informar sobre los mencionados mecanismos no supone un avasallamiento del derecho a no declarar contra sí mismo.

La relación jurídico tributaria debe analizarse a la luz de los derechos y obligaciones dimanantes de la normativa tributaria y teniendo presente que la relación obligado tributario – autoridad tributaria del Estado ha presentado y presenta serias dificultades, entre otros motivos, porque mientras que la lucha contra el fraude fiscal supone un desafío que se presenta de manera permanente desde hace años como función visceral de los Estados, también se experimenta una sofisticación de los diseños de planificación fiscal por parte de quienes asesoran a particulares o empresas, normalmente con patrimonios y rentas elevadas.

La planificación fiscal en sí misma no supone la comisión de una infracción tributaria ni de un ilícito penal, y por ello se diferencian tres conceptos que refieren a situaciones diferenciadas: la elusión fiscal y la evasión fiscal, consideradas reprochables en términos jurídicos que son los que aquí se analizan con su consecuente reproche legal; y la economía de opción, esto es, la elección que puede realizar el obligado tributario del tratamiento más ventajoso para sus inversiones y los rendimientos de las mismas con el objetivo de minimizar la carga fiscal bien mediante una menor tributación o bien mediante su diferimiento a períodos futuros, cuya utilización es legítima y lícita.

Y es en este contexto que la DAC 6 en consonancia con el principio de transparencia, impone la obligación de informar sobre mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresivos, sin dar un concepto que especifique las adjetivaciones (potencialmente agresivo) y generando, *a prima facie*, inseguridad jurídica. Todo ello en un escenario que poco (o nada) tiene de armonizado y, para sumar más incertidumbre, aplicable a las planificaciones fiscales internacionales.

En el desarrollo de los epígrafes que componen este trabajo se analizarán en detalle las premisas aquí planteadas empleando las normativas comunitaria y nacional, como así también bibliografía diversa, en miras de asimilar los antecedentes y el desarrollo de la temática escogida; y todo ello desde la perspectiva del respeto de los derechos y garantías del obligado tributario no sólo porque considero que son los que deben prevalecer sino, también, porque ese respeto como su exigencia en caso de que así no sea son indicadores saludables de la existencia del Estado de Derecho en el primer caso, o del adecuado funcionamiento democrático en el segundo.

1.- Obligación de informar sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva.

1.1.- Marco conceptual y antecedentes.

La planificación fiscal es la actividad dirigida a reducir o diferir la tributación de una operación económica transnacional dentro de la legalidad mediante la utilización de las normativas fiscales tanto internas como internacionales más beneficiosas.

Desde el punto de vista del mayor o menor respeto al ordenamiento jurídico, la planificación fiscal puede calificarse como simulación en los términos del art. 16 de la Ley General Tributaria cuando se recurre al falseamiento de la realidad para la utilización de la estrategia planificada; fraude de ley cuando las formas y negocios jurídicos utilizados no son los que corresponden y con ello se evita el nacimiento del hecho imponible aunque ello no suponga vulnerar el ordenamiento jurídico; y, finalmente, como economía de opción cuando la planificación fiscal se ajusta a Derecho desde el punto de vista sustancial y formal. En opinión de Nocete Correa, sólo la conducta desarrollada en fraude de ley se basa en el abuso del derecho que tiene la consideración de planificación fiscal ilegítima en el Derecho de la Unión.¹

¹ NOCETE CORREA, Francisco. “Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE?” En Quincena Fiscal, núm. 5, 2016, pág. 15 en BARCIELA PÉREZ, José “Planificación fiscal agresiva y abuso del derecho en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.”, en Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales, núm. 5, 2017. Págs. 2 y 3.

La elusión fiscal es la reducción o diferimiento de la tributación abusiva mediante la utilización de negocios artificiosos o impropios conforme lo preceptuado en el art. 15 de la Ley General Tributaria.²

El planteamiento de estos dos conceptos en abstracto se presenta claramente diferenciable en el marco de conductas lícitas, aunque abusiva en el caso de la elusión. Ahora bien, al observar que en la práctica los mecanismos de planificación fiscal se diseñan con alta complejidad derivada del conocimiento de la normativa, irrumpe en la práctica tributaria un nuevo concepto cual es el de planificación fiscal agresiva que se caracteriza por la utilización de esquemas que, aún siendo formalmente legales, explotan las inconsistencias y asimetrías normativas para lograr una infra/desimposición y/o trasladar la riqueza imponible a jurisdicciones fiscalmente más favorables.

Como indica SOLER ROCH, María Teresa, la planificación fiscal agresiva constituye "un concepto jurídico indeterminado más bien un <no concepto> que no pasa de ser una expresión destinada a <marcar territorio> respecto de lo que el poder tributario considera admisible, con independencia de que las oportunidades de planificación fiscal sean una consecuencia de asimetrías normativas o de reclamos incentivados por los propios Estados".³

Formalmente la planificación fiscal agresiva no constituye ilícito tributario y puede, incluso, no constituir abuso; el aspecto reprochable viene dado por los efectos que provoca

² Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

³ SOLER ROCH, M.^a Teresa. "Los retos tributarios del siglo XXI", En Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 183, 2019, pág. 34 en MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. "Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse." En Civitas Revista Española de Derecho Financiero 187, 2020, pág. 134.

contrarios a la finalidad de la norma provocando consecuencias lesivas para la recaudación y justicia tributarias.

Ante esta nueva realidad los organismos internacionales, como la OCDE, y la UE reaccionan con un estrechamiento de los márgenes de la planificación fiscal. Y así, se comienza a regular hace tiempo ya la planificación fiscal considerada agresiva tanto a través de normas antiabuso como las BEPS, como a través de normativa comunitaria entre las cuales se encuentra aquella que es objeto de estudio en este trabajo.

En concreto, el Plan de Acción de la OCDE sobre BEPS contiene en la Acción 12 la recomendación de que los Estados establezcan la obligatoriedad de revelar previamente los mecanismos de planificación fiscal. En el caso de España esa recomendación no fue tomada en cuenta, pese a la posibilidad de incluirla desde el 2015, hasta que la Directiva 2018/822/UE, en adelante DAC 6, impone la regulación de la obligación a los Estados Miembros.⁴

En un contexto de lucha contra el fraude fiscal en un mundo globalizado cuyas relaciones suelen tener cada vez más frecuentemente elementos que denotan el paso de internas a internacionales, es menester la colaboración entre los Estados, derivada de la previa relación de colaboración de los contribuyentes con sus respectivas administraciones, y es en ese marco que se redacta la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa entre Estados miembros, la cual fue modificada por:

- Directiva 2014/107 (DAC 2) que amplía los supuestos de intercambio automático.
- Directiva 2015/2376 (DAC 3) sobre intercambio automático de información tax rulings, acuerdos transfronterizos.

⁴ SOLER ROCH, M.^a Teresa en MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pág. 14.

- Directiva 2016/881 (DAC 4) sobre intercambio automático informe país por país de multinacionales.

- Directiva 2016/2258 (DAC 5) sobre acceso a información blanqueo de capitales.

- Directiva 2018/822 (DAC 6) sobre la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

Como puede observarse en el plazo de diez años se produce un cambio sustancial ya que de las recomendaciones de la OCDE de 2008 instaurando un principio de relación colaborativa entre la Administración y los administrados, y que fuera plasmado en España en el art. 92.2 de la Ley General Tributaria y en el Código de Buenas Prácticas Tributarias⁵, en el año 2018 esa relación de colaboración parece convertirse exclusivamente en una relación obligacional con todas las consecuencias que ello genera en la percepción de la sociedad y en el respeto a la normativa existente en tanto supone el ejercicio del poder coercitivo y éste no debe realizarse sin el debido respeto al ordenamiento jurídico como se verá en el desarrollo de este trabajo. Sólo mencionar por ahora la precisión efectuada por Sánchez Huete respecto a que “el adverbio “potencialmente” inaugura una nueva tipología de planificación que pretende anticipar el riesgo fiscal admisible.”⁶

El ordenamiento tributario español cuenta con dos normativas cuya finalidad es la prevención y lucha contra la planificación fiscal agresiva cuales son: a) la posibilidad de adhesión a programas de cumplimiento cooperativo por parte de las empresas cuya finalidad es preventiva y disuasoria de la utilización de mecanismos de planificación fiscal agresiva;

⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales.” Ob. Cit., pág. 56 y ss.

⁶ SÁNCHEZ HUETE, Miguel. “La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios.” En Revista Quincena Fiscal núm. 12, 2020, pág. 2.

así se da entre la Administración tributaria y el contribuyente un intercambio de certeza para éste último a cambio de la transparencia que implica que los contribuyentes voluntariamente se sumen a las buenas prácticas fiscales; b) el artículo 15 de la LGT, norma general antiabuso, que habilita a la Administración tributaria la actuación por la utilización de mecanismos de planificación fiscal agresiva cuya obtención de ventajas fiscales se instrumente mediante negocios impropios o artificiosos. Existiendo este marco regulatorio cabría preguntarse si hay necesidad de instaurar una nueva obligación de información de la utilización de mecanismos de planificación fiscal agresiva, máxime si se tiene presente que la misma podría implicar una vulneración de derechos fundamentales regulados a nivel nacional y comunitario.⁷

A modo de ejemplo para responder a esta pregunta puede observarse que respecto a las señas distintivas algunas de ellas hacen “referencia a situaciones o mecanismos que en algunos, si no en todos, países están explícitamente contemplados en su normativa interna, bien de manera unilateral, bien de aplicación de los acuerdos del Plan BEPS y/o Directivas comunitarias (limitación de gastos financieros, asimetrías) o de orientaciones y recomendaciones de la OCDE (convenios de doble imposición, precios de transferencia). Por lo tanto, el establecimiento de una obligación de comunicación al amparo de la DAC 6 parece no sólo redundante e innecesario, sino que la comunicación de lo que podría ser una infracción del ordenamiento legal constituiría un supuesto de autoinculpación.”⁸

También es menester tener presente que “a nivel de la Unión Europea, los Estados miembros se encuentran obligados por el Convenio Europeo de Derechos Humanos y, en cierta medida, por la Carta de Derechos Fundamentales. Estos derechos constituyen principios generales de la Unión Europea, de acuerdo con el artículo 6 del Tratado de la UE, e imponen algunas limitaciones a los Estados, en el ejercicio de su poder legislativo, incluso cuando se trata de implementar la normativa europea. Así pues, en relación con el

⁷ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Ob. Cit. Pág. 72.

⁸ QUINTAS BERMÚDEZ, Jesús. “Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC6): síntesis y crítica.” En Revista Quincena Fiscal núm. 22, 2018, pág. 24.

establecimiento de la declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva a nivel estatal, hay que tener en cuenta determinados aspectos controvertidos de la normativa europea con el fin de que la regulación nacional sea respetuosa con los derechos fundamentales, principalmente, con el derecho a un proceso justo y el derecho a la intimidad de los sujetos implicados en el cumplimiento de este nuevo deber tributario.”⁹

La finalidad de la DAC 6 está directamente relacionada con la transparencia y el acceso a la información en una fase temprana, generando ventajas tales como la rapidez y la precisión en la evaluación de los riesgos por parte de la Administración y, en consecuencia, la adopción de medidas que regulen esos mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresivos. Además, impuesto el intercambio de información entre Estados contribuye a la eficacia de las funciones de las Administraciones tributarias en el ámbito intracomunitario.¹⁰

Estos objetivos resultan muy loables aunque en la práctica pueden no resultarlos, a modo de ejemplo en el marco comunitario se reconoce la libertad de circulación de personas y capitales, teniendo ello en cuenta sólo las prácticas fiscales ilegales pueden ser sancionables pero piénsese por ejemplo en el cambio de domicilio fiscal a un Estado miembro con fiscalidad más beneficiosa, ello puede resultar nocivo para el mercado interior aunque no ilegal y en ese supuesto la actuación legislativa de los Estados miembros resultará inconducente.¹¹

Otro ejemplo de como la implementación de la obligación de informar sobre mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva puede afectar derechos y garantías reconocidos en el ordenamiento interno es que el cumplimiento de la misma por el intermediario fiscal y/o el contribuyente implica una calificación de su parte que “produciría una inversión en la carga de la prueba dentro del procedimiento que se haya iniciado para

⁹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Ob. Cit. Págs. 135 y 136.

¹⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Ob. Cit. Pág. 49.

¹¹ LAMOCA PÉREZ, Carlos. “Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal vs. Armonización fiscal”. En Revista Centro de Estudios Financieros, junio, 2020, págs. 6 y 7.

dilucidar si hay o no abuso, en tanto el contribuyente quedaría constreñido a aportar una prueba suficiente para desvirtuar su previa calificación.”¹²

1.2.- Regulación actual.

La DAC6 fue transpuesta al ordenamiento español a través de la Ley 10/2020 que modifica la LGT añadiendo las DA 23º y 24º. La ley reconoce en la Exposición de Motivos dos fines fundamentales cuales son la lucha contra la elusión y la evasión fiscal, y la disuasión en la utilización de mecanismos de planificación fiscal agresiva, esta última finalidad porque “es posible afirmar que el cumplimiento de la obligación de informar por parte de los asesores fiscales que intermedian en la planificación fiscal agresiva va a conllevar, casi de forma necesaria, la comprobación de los sujetos considerados usuarios de estas estructuras no aceptadas por la Administración tributaria. Y en este argumento se encuentra la clave del efecto disuasorio del régimen, tanto para los promotores como para los contribuyentes que usualmente demandan el asesoramiento de esquemas de planificación fiscal agresiva, ya que la idea de que dichas estructuras tendrán que ser declaradas por los intermediarios fiscales y, en consecuencia, podrán ser investigadas por la Administración, desincentiva su utilización por los usuarios habituales.”¹³

Es procedente observar que con una misma información se pretende tratar dos situaciones bien distintas: por un lado, detectar conductas prohibidas por el ordenamiento y que constituyen supuestos de fraude y, simultáneamente, disuadir la realización de conductas que se consideran susceptibles de riesgo, pero no prohibidas. Esta diversidad de fines necesariamente debe contar con garantías diferentes, “pues no es lo mismo prevenir la evasión fiscal, conducta ilícita y posiblemente delictiva, que disuadir conductas lícitas. ...

¹² MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José. “La Directiva UE 2018/822 y la nueva obligación de los intermediarios fiscales”. En Revista Quincena Fiscal núm. 3, 2019, pág. 4.

¹³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Ob. Cit. Pág. 111.

Con esta doble función existe el riesgo de prohibir de forma indirecta comportamientos lícitos.”¹⁴

Resulta pertinente puntualizar que la obligación de declarar no implica el carácter elusivo o evasor del mecanismo transfronterizo informado sino sólo que en él se presentan signos indiciarios de los reseñados en el Anexo IV de la Directiva como señas distintivas y sólo por ello surge el deber de dar cumplimiento a la obligación de informar; igualmente la falta de reacción de la Administración ante la información suministrada no implica la aceptación de la legalidad de los mecanismos transfronterizos declarados.

La DA 23^o contiene el esquema de la obligación de información sobre mecanismos de planificación fiscal determinando el ámbito subjetivo, ámbito objetivo y régimen sancionador.

A la pregunta ¿quiénes tienen la obligación de informar?, la respuesta es las personas y entidades que tengan la consideración de intermediarios o de obligados tributarios interesados a los efectos de esta obligación, según el artículo 3, apartados 21 y 22, 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 y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

Las definiciones contenidas en la norma de referencia son:

“21.- Intermediario: cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución.

Significa asimismo cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de las

¹⁴ SÁNCHEZ HUETE, Miguel y PÉREZ TENA, Juan. “Las nuevas infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y proporcionalidad.” En Revista Quincena Fiscal, núm. 1, 2021, pág. 5.

experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabía 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.

Para ser intermediario, una persona deberá cumplir, como mínimo, una de las siguientes condiciones:

1. Residencia: residir a efectos fiscales en un Estado miembro.
2. Establecimiento Permanente: disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo.
3. Constitución/legislación aplicable: haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado miembro.
4. Inscripción en asociación: estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro.

2.- 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.”¹⁵

¹⁵ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A02011L0016-20200701> Consultado el 28 de mayo de 2021.

A la pregunta ¿qué es lo que se debe informar?:

“a) Información de mecanismos transfronterizos definidos en el artículo 3.18 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo en los que intervengan o participen cuando concurren alguna de las señas distintivas determinadas en el Anexo IV de la citada Directiva.

b) Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a los que se refiere el artículo 3.24 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo.

c) Información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal a que se refieren las letras a) y b) anteriores.

A los efectos de esta obligación de información, no tendrán la consideración de mecanismo transfronterizo de planificación fiscal objeto de declaración aquellos acuerdos, negocios jurídicos, esquemas u operaciones transfronterizas basadas en regímenes fiscales comunicados y expresamente autorizados por una decisión de la Comisión Europea.”¹⁶

La definición de mecanismo transfronterizo está regulada en la Directiva 2011/16/UE como aquél 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:

a) No todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción; b) unos o varios de los participantes son simultáneamente residentes fiscales en más de una jurisdicción; c) uno o varios de los participantes 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; d) uno o varios de los participantes ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente

¹⁶ <https://www.boe.es/eli/es/l/2020/12/29/10> . Consultado el 28 de mayo de 2021.

que esté situado en esta jurisdicción; e) dicho mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.”¹⁷

La DAC 6 introduce conceptos que califican a los mecanismos transfronterizos de que se trate. Intentando definir el adjetivo agresivo en relación con la planificación fiscal, Sánchez Huete nos proporciona algunos criterios a tener en cuenta. El primero es que la planificación fiscal será considerada agresiva cuando se evalúe su relación con los riesgos potenciales en el marco de una relación cooperativa, y el segundo en relación a los esquemas jurídicos utilizados. “La existencia de una planificación agresiva requiere, de un lado, la obtención de una ventaja tributaria sin que existan motivos que justifiquen la obtención de tal beneficio y, de otro lado, el empleo de una forma jurídica artificiosa (impropia, inadecuada, agresiva...) en relación con el fin. Ambos requisitos resultan básicos y necesarios para que proceda corregir la conducta.”¹⁸ Es lógico que así sea ya que si sólo se exigiera la obtención de ventaja tributaria sin la utilización de formas jurídicas extrañas se estaría eliminando de facto la economía de opción.

En lo que respecta a las señas distintivas contenidas en el Anexo IV de la DAC 6 Quintas Bermúdez las clasifica en señas generales vinculadas al criterio del beneficio principal dentro de las cuales especifica: confidencialidad, retribución participativa y diseño estandarizado; y señas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal, a operaciones transfronterizas, al intercambio automático de información o titularidad fiscal y a precios de transferencia.¹⁹

Específicamente se establece la dispensa de la obligación de informar como sigue:

¹⁷ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A02011L0016-20200701>. Consultado el 28 de mayo de 2021.

¹⁸ SÁNCHEZ HUETE, Miguel. “La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios.” Ob. Cit. Pág. 5.

¹⁹ QUINTAS BERMÚDEZ, Jesús. “Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC6): síntesis y crítica.” Ob. Cit. Págs. 6 a 8.

“2. Estarán dispensados de la obligación de información por el deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a dicha Directiva, con independencia de la actividad desarrollada, y hayan asesorado con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo.

El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.

3. El cumplimiento por los intermediarios de la obligación de información de mecanismos de planificación fiscal a que se refiere la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en los términos legalmente exigibles, no constituirá, conforme al régimen jurídico aplicable, violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, no implicando para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de dicha información.”²⁰

Si bien el cumplimiento de la obligación de información no supone una violación contractual ni responsabilidad alguna respecto del interesado titular de la información, hay que considerar que puede configurarse responsabilidad solidaria tributaria y responsabilidad penal. La primera por considerar al intermediario fiscal como causante o colaborador activo en la comisión de una infracción tributaria por aplicación del art. 42.1 a) LGT. La segunda por intervenir en una operación que constituya delito contra la Hacienda pública o por delito de blanqueo de capitales a tenor del 304 del CP.²¹ Aspecto éste sobre el que profundizaremos más adelante.

²⁰ <https://www.boe.es/eli/es/l/2020/12/29/10> . Consultado el 28 de mayo de 2021.

²¹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Ob. Cit. Pág. 118.

En lo referente a las señas distintivas, como ya se indicó no existe una definición de planificación fiscal agresiva, sino que, se determina una enumeración de elementos y características que hacen presumir el carácter potencialmente agresivo de la planificación fiscal de que se trate atribuyendo carácter indiciario a dichas señas de configurar supuestos de elusión fiscal.

Igualmente, remitimos a lo dispuesto por los arts. 47 y 49 bis del RDL 243/2021 donde se reglamentan las señas distintivas y la publicación informativa de los resultados respectivamente.

Por último, determina un régimen sancionador en caso de incumplimiento que excede el estudio que aquí se está realizando y, por ello, remitimos a la norma para su consulta.

1.3.- La planificación fiscal y la responsabilidad social, ¿conceptos contrapuestos?

En opinión de Barciela Pérez la relación entre planificación fiscal y responsabilidad social es controvertida; la Comisión indica que no hay planificación fiscal sin vulneración de los principios de responsabilidad social, olvidando así que la planificación fiscal lícita, los supuestos de ejercicio de economía de opción, puede resultar también responsable socialmente en la medida que se desarrolle con transparencia y se analicen los fines de interés general que pueda perseguir.²²

No puede afirmarse que el cumplimiento estricto de las obligaciones tributarias configure una actitud socialmente responsable pues limitaríamos el análisis a una mera cuestión formal, como así tampoco puede decirse que la utilización de mecanismos de planificación fiscal implique necesariamente la no consideración de los fines que importan a

²² BARCIELA PÉREZ, José. “Planificación fiscal agresiva y abuso del derecho en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo”. Ob. Cit. Pág. 7.

la responsabilidad social. Y es que el planteamiento que aquí se realiza tiene un contenido ético y ajurídico más complejo que el mero análisis literal de la norma.²³

Desde la perspectiva de los intereses involucrados, tanto el general como el particular, se debe tener presente tanto la protección constitucional a la libertad personal, en consonancia con el paradigma liberal de estar permitido todo aquello que no está expresamente prohibido, como el reconocimiento constitucional de la propiedad privada y la libertad de empresa, permitiendo al contribuyente una esfera de autodeterminación que supone límites a la actuación del Estado.²⁴

La planificación fiscal, descrita por Sánchez Huete como una actividad consciente, técnica, que se proyecta sobre el futuro como una tarea preordenada, principalmente, en términos de ahorro fiscal en la que confluyen distintos tipos de fines que abarcan desde los estrictamente fiscales hasta los éticos y que incluyen fines propios de la responsabilidad social que coadyuva al cumplimiento de políticas sociales. Atendiendo a esos fines puede considerarse la mayor o menor reprochabilidad ética de la planificación desarrollada; piénsese en los supuestos en que la planificación fiscal tenga por objeto reducir las obligaciones formales pudiendo suponer como consecuencia indirecta una menor tributación o en la situación en que la planificación fiscal supone una mayor carga tributaria dado que la finalidad es el blanqueo de capitales. Desde un punto de vista estrictamente positivista, ésta última acción será considerada socialmente responsable por el simple hecho de contribuir económicamente al sostenimiento de las políticas sociales, cuando si se analizaran las actividades que dan origen a esos capitales es probable que se concluya que provocan daño

²³ NOCETE CORREA, Francisco. “¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE?”, Ob. Cit. Pág. 115. Asimismo, GRAU RUÍZ, M. Amparo, “Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial”, Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad, núm. 1, 2013, pág. 33 en MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Ob. Cit. Pág. 25.

²⁴ SÁNCHEZ HUETE, Miguel. “Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal.” Ob. Cit. Pág. 10.

a la sociedad toda o, más aún, que sean la causa primigenia de las políticas fiscales que ahora se financian.²⁵

Hasta aquí todo indica que es posible la planificación fiscal socialmente responsable siempre que se trate de una actividad desarrollada “en el contexto de la economía de opción, ya sea por la existencia de opciones expresas, o tácitas, por la existencia de lagunas legales que permitan el comportamiento. Pero, obviamente, nacida la obligación tributaria nunca será una opción su cumplimiento.”²⁶

Y para calificar a la planificación fiscal lícita como socialmente responsable la elección de la opción fiscal no vendrá determinada exclusivamente por criterios fiscales, sino que se tendrán en cuenta criterios de repercusión social, prevaleciendo éstos últimos. Es lo que Sánchez Huete denomina como planificación ultrafiscal, que va más allá de la fiscalidad, aunque acatándola.²⁷

Mientras en la planificación fiscal lícita sólo se tiene en cuenta el ahorro fiscal, “en la planificación ultrafiscal se plantea la opción, entre operaciones fiscalmente favorables, y otras que son, alternativa o simultáneamente, favorecedoras de acciones propias de la RS, y se elige a éstas últimas.”²⁸

2.- La Obligación de declarar mecanismos de Planificación Fiscal y el respeto a los Derechos Fundamentales.

En este apartado se analizará si la DAC 6 y su transposición al Derecho español son garantistas en tanto respetuosas de los derechos fundamentales consagrados en el ordenamiento jurídico.

²⁵ *Ibid.*, pág. 14 y ss.

²⁶ *Ibid.*, pág. 23.

²⁷ *Ibid.*, pág. 24.

²⁸ *Ibid.*, pág. 26.

Específicamente se referirá a dos de los puntos que han suscitado mayor controversia cuáles son el secreto profesional y el derecho a no autoinculparse, y que, desde mi punto de vista, se muestran como dos caras de la moneda en tanto si quien cumple con la obligación es el intermediario fiscal puede vulnerar el secreto profesional y, a la vez, autoincriminarse en determinados supuestos.

Como punto de partida debe señalarse:

La DAC 6 en el punto 18 de sus considerandos postula dicho respeto como sigue: “La presente Directiva respeta los derechos fundamentales y observa los principios reconocidos en especial en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”. Asimismo, en punto 5 de sus considerandos se expresa afirmando una percepción que parte de la doctrina considera la implantación de una presunción de culpabilidad: “Es preciso recordar cómo determinados intermediarios financieros y otros asesores fiscales parecen haber ayudado activamente a sus clientes a ocultar dinero en el exterior...”²⁹.

Respecto a la razonabilidad de que la obligación recaiga primordialmente en los intermediarios fiscales, ello responde a criterios de eficacia y eficiencia administrativa “puesto que si lo que se pretende es facilitar una información temprana de la Administración tributaria que le permita responder mediante una adecuada evaluación de riesgos, inspecciones tributarias o modificando la legislación vigente, el intermediario fiscal es quien mejor conoce la estructura propuesta y las ventajas fiscales que produce y dispone de toda la información que la Administración necesita conocer.”³⁰

²⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>. Consultado el 30 de mayo de 2021.

³⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse”. Ob. Cit. Pág. 135.

2.1.- El secreto profesional.

La regulación de la dispensa por el secreto profesional es delegada por la DAC 6³¹ a la transposición que efectúen los Estados Miembros en sus respectivas normativas nacionales. Teniendo en cuenta que cada uno de ellos tienen una regulación nacional que respetar en la transposición de la Directiva parece lógico que así se haya determinado, aunque no puede dejar de observarse que es probable que se presenten regulaciones desemejantes cuando ello no resultaría aconsejable en un contexto de deseable armonización que evite distorsiones en la normativa de los Estados miembros.

Vista la transposición efectuada al ordenamiento español el intermediario fiscal se libera de esta obligación si quien informa a la Administración tributaria es el propio contribuyente “sin que esté prevista la posibilidad de que el contribuyente pueda alegar la confidencialidad de la información para no afectar su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.”³² u otro intermediario que participe en la ejecución del mecanismo. Sólo podrá utilizar la dispensa del secreto profesional cuando se realice un asesoramiento neutral. ¿Y cuándo un asesoramiento es considerado neutral? Se afirma mayoritariamente que cuando el asesor describe el tratamiento fiscal de un determinado mecanismo sin recomendar como estructurarlo ni instrumentarlo, estamos ante un asesoramiento neutral. Ahora bien, “si se quería introducir un territorio conflictivo por indefinido, se consigue plenamente. Aunque se pueda enumerar un listado de «neutralidad», el concepto es tan inexpresivo, tan deslizante y movedizo que nunca, se podrá cerrar del todo, obligando a la jurisdicción a examinar caso a

³¹ Artículo 8 bis ter: 5. Cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro. En estas circunstancias, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado.

Los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definen sus profesiones.

³² MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse”. Ob. Cit. Pág. 140.

caso para construir, el mismo, de forma jurisprudencial. Algo que no se consigue en unos pocos años, por cierto, y siempre, litigio a litigio.”³³

Y también cabría preguntarse si es posible la realización de un asesoramiento neutral. Me resulta imposible imaginar que un profesional cualificado analice la situación de que se trate desde un punto de vista en el que, según la definición de la palabra neutral, no beneficie a ninguna de las partes, cuando justamente la función del intermediario fiscal es proporcionar la mejor solución para su cliente utilizando todas las herramientas (lícitas claro está a estas alturas) que su formación especializada le proveen. En el mejor de los casos, y es recomendable que así sea, se puede hablar de asesoramiento “objetivo” como aquél que se basa en los hechos y la lógica con independencia del pensamiento personal de quien lo proporciona.

En este marco normativo en el cual queda claro que la invocación del privilegio del secreto profesional queda limitada en gran medida, aunque sin olvidar que es la piedra angular de la relación profesional-cliente “porque es el fundamento principal de la confianza que inexcusablemente ha de guiar la prestación del servicio de asesoría”³⁴; resulta necesario analizar qué profesionales están comprendidos en dicha prerrogativa y bajo qué circunstancias es posible limitar su utilización en concordancia con la normativa nacional y la comunitaria y los pronunciamientos judiciales existentes sobre la materia.

Comenzar señalando que dentro del concepto amplio de intermediarios se incluyen tanto abogados, sean internos o externos, como asesores fiscales, y si bien ambas profesiones están enmarcadas en términos de colegiación a través de Colegios Profesionales o asociaciones profesionales, la actividad que desarrollan los asesores fiscales no se encuentra reglada mientras que la de los abogados sí lo está.

³³ LAMOCA PÉREZ, Carlos. “Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal vs. Armonización fiscal”. Ob. Cit. Pág. 22.

³⁴ *Ibidem*.

En la normativa nacional el artículo 93 de la LGT establece el límite del deber de suministro o entrega de información con trascendencia tributaria en respeto del secreto profesional.³⁵

En opinión de la Asociación Española de Asesores Fiscales, "el artículo 93.5 de la LGT ampara el secreto profesional no solo a los profesionales encargados de la defensa del obligado tributario, sino que también cubre a los profesionales encargados de su asesoramiento, sin distinguir en este caso el tipo de asesoramiento y la capacitación profesional del prestador de dichos servicios profesionales de asesoramiento", y considera evidente "que las actuaciones de asesoramiento fiscal quedan amparadas en el ámbito de aplicación del secreto profesional"³⁶.

Por su parte, el art. 542.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial establece que "“Los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos”³⁷. En este mismo sentido se pronuncian tanto el artículo 32.1 del Estatuto General de la Abogacía como el artículo 5 del Código Deontológico de la Abogacía que, para más inri, en su apartado 10 dispone que "el consentimiento del cliente no excusa de la preservación del secreto profesional", por lo que la posibilidad de relevación del secreto profesional por autorización del contribuyente previsto en la DA 23 de la LGT, entraña una contradicción con este precepto normativo que, probablemente, será objeto de controversias judiciales.³⁸

³⁵ Art. 93.5. *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.*

³⁶ "La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6)", Paper núm. 14, 2019, pág. 57. En MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. "Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no auto inculparse". Ob. Cit. Págs. 141 y 142.

³⁷ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-12666> . Consultado el 30 de mayo de 2021.

³⁸ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. "Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no auto inculparse". Ob. Cit. Pág. 151.

En el mismo sentido, “el art. 24 ap. 13 del Estatuto Orgánico de la Profesión de Gestor Administrativo, aprobado en Decreto 424/1963, de 1 de marzo, establece como obligación general de los gestores administrativos guardar el secreto profesional de lo que conozca por razón de su actividad; y en el caso de los economistas, su Código deontológico también recoge el derecho y deber del secreto, abarcando a las confidencias del cliente y de todos los hechos y documentos que hubiese conocido en relación a su actuación profesional, extendiéndose a los empleados del despacho profesional y colaboradores, amparando las comunicaciones y conversaciones, cualquiera que sea su forma de transmisión o registro, con diferentes opciones de dispensa.”³⁹

Queda evidenciado así que estamos ante la presencia de un derecho – deber en tanto el fundamento de la prerrogativa del secreto profesional viene dado por el respeto del derecho del cliente a la confidencialidad de los datos revelados dentro de la relación de confianza, tanto sea para preservar su derecho a la intimidad como su derecho de defensa y a un juicio justo consagrados en el artículo 24 de la CE y los artículos 47 y 48 de la CDEH.

Así lo ha sostenido STS de 14 de junio de 2018: "el fundamento de esta dispensa está íntimamente relacionado con la necesidad de asegurar un eficaz ejercicio del derecho de defensa. La relación entre el Abogado y su cliente es de tal naturaleza que, sin la garantía legal de reserva que incumbe al Letrado, se resentirían las posibilidades de una estrategia de defensa"⁴⁰ y en su sentencia de 10 de octubre de 2018, "desvelar lo que debe ser secreto se traduce pues en una lesión del derecho a la intimidad del cliente, pero también a la tutela judicial sin sufrir indefensión".⁴¹ Y en el mismo sentido STC 110/1984, de 26 de noviembre (RTC 1984, 110), donde señaló que la cuestión acerca de la violación del secreto profesional "podrá suscitarse si la Inspección, al pedir los antecedentes y datos de determinadas operaciones, penetrase en el ámbito de las relaciones profesionales concretas entre el cliente

³⁹ “El secreto profesional de los intermediarios fiscales ante la Hacienda Pública”. Ref. CISS 284/2019. https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=EX0000140944_20190114.html . Consultado el 30 de mayo de 2021.

⁴⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no auto inculparse”. Ob. Cit. Pág. 143.

⁴¹ *Ibid.*, pág. 151.

y, en este caso, el abogado. Sólo entonces podría y debería negarse el contribuyente a facilitar datos que supusiesen la violación del secreto profesional".⁴²

A modo de resumen el esquema planteado por la normativa puede estructurarse como sigue:

- Si el intermediario tiene la condición de asesor fiscal sólo podrá ampararse en el secreto profesional si la actividad que realiza es el análisis de la adecuación a la normativa aplicable de un mecanismo cuya estructura no fue diseñada por él.

- Si el intermediario es un abogado habrá que diferenciar si el asesoramiento es estrictamente jurídico y posterior a la utilización de un mecanismo transfronterizo en el que no haya intervenido con anterioridad, podría ampararse en el secreto profesional porque nos encontramos en una situación que se enmarca ya en el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente del art. 24 CE. En cambio, cuando el asesoramiento es participativo según lo denomina el Consejo General de la Abogacía, es decir, el asesoramiento que se desarrolla previamente al diseño de la operación, no se encuentra amparado por el secreto profesional, y existe la obligación de cumplir con el deber de informar impuesto por la normativa.⁴³ Además, en la figura del intermediario abogado debemos hacer una breve referencia a la modalidad *in-house* o abogado de empresa con vinculación de naturaleza laboral que tiene importancia en el ámbito comunitario desde que el TJUE se pronunciara en el asunto Akzo el 14 de septiembre de 2010, C-550/07, en materia de competencia, que podría llevar a considerar que el secreto profesional no ampararía a los abogados internos de las empresas, teniendo en cuenta que ni la doctrina constitucional ni la normativa

⁴² *Ibid.*, pág. 142.

⁴³ *Ibid.*, págs. 147 y 148.

reguladora del secreto profesional de los abogados hacen distinciones en función de la modalidad del desempeño de la profesión.⁴⁴

La DA 23^a acota la posibilidad de ampararse en el secreto profesional que se regula en el art 93.5 LGT tomando como antecedentes el Informe del Consejo del Poder judicial de 26 de septiembre de 2019 que considera que “cuando un abogado participa en la creación de un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal como “intermediario de primer nivel” puede considerarse que actúa más bien como gestor de intereses ajenos que como profesional de la abogacía desempeñando «la dirección y defensa de las partes en toda clase de procesos, o el asesoramiento y consejo jurídico» (art. 542.1 LOPJ) y, por tanto, cabría entender que su actuación no quedaría cubierta por el secreto profesional”, y en relación con el bien jurídico protegido “los intereses públicos implicados (posibilitar la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos) en la obtención de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal justifican la interferencia en el libre desarrollo de una actividad profesional consistente en la obligación de declarar a la autoridad tributaria determinados datos sobre estos mecanismos por parte de quienes tengan la consideración de intermediarios⁴⁵; y “el Dictamen del Consejo de Estado de 5 de marzo de 2020, donde se indicaba que “no cabe duda de que el intermediario que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución o gestione su ejecución, se encuentra obligado a informar a las autoridades tributarias españolas. En cambio, si el intermediario presta 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, la respuesta no puede ser unívoca. En el caso de que se trate de un asesoramiento dirigido a procurar o facilitar la aplicación de dicho mecanismo -el cual no puede considerarse comprendido

⁴⁴ MORENO GONZÁLEZ, Saturnina. “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: Transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales.” En Revista Nueva Fiscalidad, núm. 2, 2019, págs. 57 y 58.

⁴⁵ <https://www.poderjudicial.es/cgpi/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Informes/Informe-sobre-el-Anteproyecto-de-Ley-de-transposicion-de-Directiva--UE--2018-822-del-Consejo--de-25-05-2018--que-modifica-Directiva-2011-16-UE-por-lo-que-se-refiere-al-intercambio-automatizado-y-obligatorio-de-informacion-en-el-ambito-de-la-fiscalidad-en-relacion-con-mecanismos-transfronterizos-sujetos-a-comunicacion-de-informacion-y-del-Proyecto-de-RD-que-modifica-el-Rgto--Gral--de-las-actuaciones-y-los-procedimientos-de-gestion-e-inspeccion-tributaria-y-de-desarrollo-de-las-normas-comunes-de-los-procedimientos-de-aplicacion-de-los-tributos--aprobado-por-el-RD-1065-2007--de-27-de-julio> . Consultado el 01 de junio de 2021.

dentro de los límites de la profesión-, el intermediario está obligado a informar a las autoridades tributarias, sin que pueda dispensarse por razones de secreto profesional. Al margen de esta obligación deben quedar aquellos supuestos en que el asesoramiento haya sido solicitado con el fin de valorar el riesgo fiscal del mecanismo en cuestión y el asesor, una vez emitida su opinión jurídica, no colabore en la implantación del mismo".⁴⁶

Analizando las consecuencias del posible distinto tratamiento que puede darse a los intermediarios fiscales según sean asesores o abogados, debemos recordar que los primeros no tienen una actividad reglada mientras que los segundos sí, y si bien la DA 23^a equipara desde el punto de vista subjetivo la obligación de informar, no debe perderse de vista que dentro de la regulación de la profesión por parte de los abogados ya se mencionó que la protección otorgada al secreto profesional por el Código Deontológico de la Abogacía colisiona con la transposición de la directiva en tanto ésta establece la ausencia de consecuencias ante el cumplimiento de la obligación de informar en desmedro del secreto profesional, mientras aquella estipula la no violación del secreto profesional aún en el caso de dispensa por parte del cliente; estas consideraciones pueden generar, además de lo ya analizado, un trato discriminatorio respecto de los asesores porque lo lógico es que ante la posibilidad de elegir a un profesional que pueda valerse del privilegio del secreto profesional, el contribuyente escogerá a éste en vez de a un asesor que no pueda exonerarse de la obligación de informar; “no tanto en beneficio de los que realizan la profesión, sino como derecho a la defensa y a la intimidad del cliente”⁴⁷. Y si bien, la vulneración de los deberes de carácter deontológico, en principio, da lugar a la posibilidad de una sanción colegial, esta no es una cuestión menor desde la perspectiva de un profesional que está conminado al cumplimiento de unas normas de conducta en el ejercicio de la profesión para lograr la permanencia en la colegiatura que le da acceso al ejercicio de su actividad.⁴⁸

⁴⁶ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no auto inculparse”. Ob. Cit. Pág. 149.

⁴⁷ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Ob. Cit. Pág. 142.

⁴⁸ *Ibid.*, pág. 139 y ss.

En términos de competitividad, no sólo debe tenerse presente el distinto tratamiento en el ámbito interno sino también en relación a las regulaciones que realicen los distintos Estados miembros “con la finalidad última de última de no dejar a los operadores españoles en una posición menos favorable o menos competitiva respecto a sus homólogos de otros Estados miembros.”⁴⁹ La transposición efectuada “no delimita el ámbito del secreto profesional de los intermediarios en relación con las operaciones objeto de la misma y ha dejado sin contenido este derecho en relación con las obligaciones de información previstas en la Directiva 2018/822, y, por ende, la salvaguarda de los derechos de los sujetos afectos.”⁵⁰

No obstante, se debe tener en cuenta que, en caso de dispensa del secreto profesional por parte del abogado, la obligación de informar recae en el propio contribuyente dado lo cual los objetivos perseguidos por la DAC 6 y su transposición siguen encontrando asidero, esto es, no se afectada la consecución de su finalidad. Y visto desde esta perspectiva también es posible que los profesionales de la abogacía vean afectada su actividad por la falta de confianza que la obligación de declarar produzca y se genere, así, una imposibilidad del acceso al adecuado asesoramiento tributario al que tiene derecho todo contribuyente.⁵¹

2.2- El derecho a no autoincriminarse.

El cumplimiento de la obligación de informar sobre mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva plantea la incógnita respecto a su operatividad en relación con el derecho fundamental a la no autoinculpación. Teniendo en cuenta que el art. 24.2 CE consagra el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable es dable

⁴⁹ Observatorio BEPS: seguimiento de la Acción 12 sobre la trasposición al ordenamiento español de la DAC 6. Fundación Impuestos y Contabilidad, 2018, pág. 13. <https://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2018/04/TRASPOSICION-DAC-6-1.pdf>. Consultado el 01 de junio de 2021.

⁵⁰ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.^a Esther. “La obligación de declaración obligatoria y el Compliance. La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios.” En Revista Quincena Fiscal, núm. 22, 2019, pág. 22.

⁵¹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Ob. Cit. Pág. 132.

preguntarse, ¿podría la Administración tributaria imponer sanciones que tengan como fundamento la información proporcionada en el cumplimiento de una obligación formal?⁵²

Si una de las posibles consecuencias del cumplimiento de la obligación es el inicio de procedimientos de comprobación y sancionatorios en su caso, ¿puede el derecho a no autoincriminarse configurar una excusa razonable para no declarar por parte de los sujetos obligados al cumplimiento de este deber de información?⁵³

En opinión de Sánchez Huete “el deber de información impuesto supone crear un deber jurídico de naturaleza pública y carácter tributario. Con el mismo pone en evidencia el traspaso de funciones públicas a la ciudadanía, conlleva privatizar la indagación sobre el riesgo fiscal al responsabilizar del mismo a los particulares a través de un genérico deber informativo, ... y que puede convertirse en deber de denuncia cuando la operación potencialmente agresiva se califique *a posteriori* como ilícita punitivamente, ya suponga la comisión de una infracción tributaria o un delito.”⁵⁴

Rodríguez Márquez destaca que la principal dificultad para que el contribuyente pueda oponer con éxito este derecho fundamental a la obligación de revelación de información sobre determinados mecanismos de planificación fiscal agresivos es que se trata de una información obtenida por suministro (art. 93.2 LGT) en cumplimiento de una obligación de carácter autónomo, encuadrada entre los deberes de colaboración (art. 29.1 LGT), al margen de cualquier procedimiento de aplicación de los tributos del que pueda derivar la imposición de sanciones administrativas o penales. La información recabada gracias a estas declaraciones informativas deberá ser analizada por la Administración tributaria, bien para cerrar las posibles lagunas existentes en el sistema tributario mediante una modificación normativa, bien para iniciar un procedimiento inspector. Será en el marco

⁵² *Ibid.*, pág. 146.

⁵³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no auto inculparse”. Ob. Cit. Pág. 156.

⁵⁴ SÁNCHEZ HUETE, Miguel. “La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios.” Ob. Cit. Pág. 13.

de ese posterior procedimiento inspector, en caso de iniciarse, donde podrían producirse infracciones de este derecho fundamental.⁵⁵

Martínez Muñoz analiza este punto diferenciando el derecho a guardar silencio y el derecho a autoincriminarse. Mientras el primero tiene operatividad dentro del procedimiento sancionador y el contribuyente no está obligado a proporcionar datos que pudieran resultarle perjudiciales; el segundo opera en el procedimiento de investigación y si bien el contribuyente no puede negarse al cumplimiento del deber de colaboración tiene la garantía de que la información suministrada no podrá ser utilizada en su contra como prueba de cargo en un procedimiento penal, pues en ese caso se estaría vulnerando el derecho fundamental implícitamente reconocido por el artículo 6 del CEDH.⁵⁶

Para determinar el respeto que la obligación de informar supone (¿o no?) del derecho fundamental en estudio es necesario analizar el artículo 6 CEDH, norma que reconoce el derecho a un juicio equitativo y justo, el derecho a la resolución del proceso en un plazo razonable, el derecho a un tribunal independiente e imparcial, el derecho a la presunción de inocencia, y el derecho de defensa⁵⁷ aunque sin mencionar el “derecho del ciudadano a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, sin embargo, de acuerdo con la jurisprudencia de los órganos de Estrasburgo, el mismo se encuentra implícito en dicho precepto del Convenio”.⁵⁸ Además la doctrina del TEDH reconoce la aplicación de los

⁵⁵ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. “Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales.” En Cuadernos de Fiscalidad Lefebvre, 2018. En MORENO GONZÁLEZ, Saturnina. “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: Transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales.” Ob. Cit. Pág. 60.

⁵⁶ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Ob. Cit. Pág. 151.

⁵⁷ *Artículo 6. 1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la Ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la Sala de Audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida considerada necesaria por el Tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.*

⁵⁸ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Ob. Cit. Pág. 147.

derechos contenidos en el artículo 6 CEDH “cuando se trata de la imposición de recargos tributarios o sanciones, ya que éstos constituyen una carga penal para el contribuyente.”⁵⁹

La doctrina sentada por el Tribunal Europeo supone la aplicación en el ámbito sancionador tributario de garantías propias del ámbito penal otorgando primacía al derecho a no declarar contra sí mismo en desmedro del deber de colaboración del contribuyente dentro de un procedimiento tributario.⁶⁰ No obstante lo cual puede distinguirse de la jurisprudencia del TEDH la aplicabilidad o no del derecho a la no autoincriminación teniendo presente un criterio de inmediatez ya que “el derecho a la no autoincriminación no es aplicable en general a los procedimientos tributarios, pero sí lo será cuando la ley nacional prevea que los datos obtenidos en un procedimiento de liquidación puedan trasladarse o usarse en procedimientos sancionadores. En cambio, debe mantenerse su no aplicabilidad cuando el vínculo del procedimiento de comprobación y liquidación con el posterior procedimiento punitivo es remoto o meramente circunstancial”.⁶¹

En este sentido también se ha pronunciado el TJUE en la cuestión prejudicial DB y Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob), C 481/2019; “procede considerar que, entre las garantías que se derivan de los artículos 47, párrafo segundo, y 48 de la Carta, y tienen la obligación de respetar tanto las instituciones de la Unión como los Estados miembros cuando estos aplican el Derecho de la Unión, figura, en particular, el derecho a guardar silencio de una persona física «acusada» en el sentido de la segunda de estas disposiciones. *Este derecho se opone, en particular, a que una persona física sea sancionada por su negativa a dar a la autoridad competente ... respuestas de las que pueda resultar su propia responsabilidad por una infracción que conlleve sanciones administrativas de carácter penal o su responsabilidad penal.*”⁶²

⁵⁹ *Ibid.*, pág. 126.

⁶⁰ *Ibid.*, pág. 127.

⁶¹ *Ibid.*, pág. 155.

⁶² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0481> . Consultado el 01 de junio de 2021.

Dado que el derecho a no autoincriminarse contiene el derecho a guardar silencio, deben distinguirse para clarificar en que momento procedimental resultan exigibles; así “el derecho a guardar silencio, que permitirá rehusar el cumplimiento de la obligación de informar y que se encuentra garantizado en el seno del procedimiento sancionador y, por otro lado, el derecho a no autoincriminarse, que no puede ser una excusa absolutoria válida para no declarar la operación sujeta a comunicación, pero que permite exigir que la información facilitada por el obligado tributario no sea utilizada como prueba incriminatoria en un procedimiento sancionador.”⁶³

Además de los aspectos analizados, también es necesario evaluar el contenido de la información a comunicar y quién cumplirá la obligación, si lo hará el intermediario fiscal o el contribuyente.

Respecto al primer punto “la Acción 12 del Plan BEPS, la OCDE establece que “la información que un contribuyente tiene que facilitar en virtud de la declaración obligatoria no suele ser más exhaustiva que la información que la Administración tributaria exigiría si inspeccionara o auditara una declaración de impuestos”, por lo tanto las operaciones sujetas a comunicación a través de los regímenes de declaración obligatoria “no deberían suscitar mayor preocupación por la autoinculpación que las que suscitaría el ejercicio de otras facultades de reclamación de información”⁶⁴. Martínez Muñoz señala que esta afirmación no es totalmente cierta porque la información a comunicar excede en su contenido de la obligación de colaborar con la Administración tributaria y la concreción de un mecanismo sujeto a la obligación de declarar derivado del cumplimiento de señas distintivas “supone una presunción de que esos esquemas de planificación son agresivos y deben ser objeto de comprobación por parte de la Administración.”⁶⁵

⁶³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no auto inculparse.” Ob. Cit. Pág. 157.

⁶⁴ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Ob. Cit. Pág. 162.

⁶⁵ *Ibid.*, pág. 163.

Para determinar cuándo una declaración es incriminatoria resulta de utilidad el criterio establecido por el TC en sentencia 161/1997 donde se puntualiza la distinción “entre “aportar prueba” y “soportar prueba” señalando que una cosa es soportar una diligencia o pericia técnica realizada por quien tiene la carga de probar, que no estaría protegido por el derecho a no autoincriminarse, y otra aportar coactivamente elementos de prueba incriminatorios. Además, este Tribunal señala otros elementos que deben concurrir para poder invocar el derecho a no autoinculparse y que también pueden ser relevantes para apreciar el contenido incriminatorio de la declaración de mecanismos de planificación fiscal agresiva, y es que debe tratarse de elementos probatorios que tendrá que aportar el propio sujeto y no un tercero, y deben ser efectivamente aportados mediante coacción.”⁶⁶

Todo lo cual permite concluir que la declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva es una declaración autoinculpatoria dado que estamos ante una aportación coactiva no solo de datos o documentos sino, también, de información sobre los mecanismos y sus usuarios.⁶⁷

Respecto al segundo punto, en la mayoría de los supuestos la obligación de informar sobre la utilización de mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva será el intermediario fiscal, y “este deber formal queda al margen del derecho a la no autoincriminación, en la medida en que los datos son aportados por un tercero y no por el sujeto al que se refieren los mismos. Aun tratándose de informaciones o datos inculpatorios de la persona a la que se refieren, esto es, del usuario del mecanismo de planificación fiscal agresiva, este derecho fundamental solo ampara que los datos sean obtenidos de él mismo bajo coacción, de manera que el intermediario fiscal no podría rehusar el cumplimiento de la obligación alegando el derecho de no autoinculpación del sujeto pasivo.”⁶⁸

En los supuestos en que sea el contribuyente quien cumple con el deber de informar sí que estaremos ante una declaración autoinculpatoria “ya que pone en conocimiento de la

⁶⁶ *Ibid.*, pág. 164.

⁶⁷ *Ibid.*, pág. 165.

⁶⁸ *Ibidem.*

Administración una serie de operaciones que piensan ponerse en práctica o que incluso ya han comenzado a aplicarse, por lo que dicha información debería estar amparada por el derecho a no autoinculparse, en la medida en que la declaración se exige de forma coactiva al contribuyente bajo la amenaza de sanción en caso de incumplimiento.”⁶⁹

Y es en este punto donde deberíamos poder analizar las consecuencias del cumplimiento de la obligación de informar mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva, como ya se ha comentado el legislador español solo especifica las consecuencias del incumplimiento. Hubiera sido recomendable “a los efectos de compatibilizar el régimen de declaración obligatoria con el derecho a la no autoinculpación, la posibilidad de establecer un supuesto de exclusión de responsabilidad en los casos en los que el sujeto obligado a declarar informe puntualmente a la Administración tributaria. Cuando el intermediario fiscal, o en su caso el contribuyente, aporta la información solicitada acerca de las operaciones sujetas a comunicación está actuando de una forma diligente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales, y dicha actuación debería conllevar la aplicación del artículo 179.2 de la LGT, actualmente vetado en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria por indicación expresa de la Ley. Y ello porque no se trata de una colaboración basada en la aportación de documentos que no dependen de su voluntad, sino de formular una declaración autoinculpatoria, que no debería ser utilizada como prueba incriminatoria en relación con el sujeto que declara.”⁷⁰

Adicionalmente, Castro de Luna opina que el cumplimiento de la obligación de informar sobre mecanismos de planificación agresiva difícilmente pueda ser sancionada si se tiene en cuenta “la previsión contenida en el apartado 2.4 del Código de Buenas Prácticas Tributarias, según la cual la aportación de documentación adicional que complementa,

⁶⁹ *Ibid.*, pág. 170.

⁷⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no auto inculparse”. Ob. Cit. Pág. 158.

explique y justifique los datos contenidos en las autoliquidaciones, podrá ser tenida en cuenta a la hora de no apreciar la concurrencia de dolo, culpa o negligencia a la hora de sancionar.”⁷¹

Si el objetivo de la obligación de informar sobre la utilización de mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva es la obtención de información temprana por parte de la Administración la exclusión de responsabilidad permite tanto el cumplimiento del objetivo mencionado como el respeto al derecho a no autoinculparse ya que la utilización de la información suministrada para la liquidación de impuestos sin incluir sanciones no conculca a aquél y satisface el interés recaudatorio de la Administración tributaria y, a través suyo, el interés general en cumplimiento de lo preceptuado por el art. 31 CE.⁷²

En el caso de España el principio *nemo tenetur* podría ser invocado como causa de justificación del incumplimiento del deber de informar⁷³; a diferencia de lo que ocurre en otros Estados miembros como Italia donde “el proyecto de norma de transposición de la DAC 6 exime de la obligación de comunicación al intermediario fiscal cuando de la información facilitada pudiera surgir una responsabilidad penal del sujeto obligado a declarar, compatibilizando de esta forma el nuevo deber tributario con el derecho a la no autoinculpación”⁷⁴ o Portugal “en cuyo régimen de declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva, aprobado por Decreto Ley 29/2008, de 25 de febrero, se incluye el artículo 12 que, conforme con el derecho a no autoinculparse, dispone que “las informaciones proporcionadas en el cumplimiento de los deberes previstos en este Decreto,

⁷¹ CASTRO DE LUNA, Manuel. “La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. DAC 6.” En Revista Quincena Fiscal, núm. 7, 2019, pág. 18.

⁷² MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no auto inculparse”. Ob. Cit. Pág. 158.

⁷³ *Ibid.*, pág. 159.

⁷⁴ ANIBARRO PÉREZ, Susana. “Las sanciones por incumplir las obligaciones de información y comunicación relativas a mecanismos de planificación fiscal agresiva: un análisis a la luz de los principios y garantías del derecho sancionador.” En Revista Quincena Fiscal núm. 20, 2020, pág. 27.

ni constituyen una violación de cualquier deber de confidencialidad, ni implican para el que las presta responsabilidad de ningún tipo”.⁷⁵

3.- El intermediario fiscal.

Conforme con todo lo expuesto en los epígrafes que anteceden, en este punto me propongo analizar cómo el intermediario fiscal es una figura que supone cierta complejidad ya que, como se señalara anteriormente, puede ser intermediario fiscal un abogado, un economista o cualquier persona que, teniendo presente la complejidad interpretativa de las normas y procedimientos tributarios, tenga una formación adecuada, aunque no necesariamente reglada.

Esta diversidad subjetiva es generadora de los distintos tratamientos a los que tienen derecho los profesionales según sea su titulación de acceso a la profesión, punto que también se ha analizado en el desarrollo de este trabajo.

Ahora bien, a lo largo de la investigación no dejaba de preguntarme ¿por qué se exige, como dice Lamoca Pérez, información con la que ya se cuenta?; ¿por qué el tratamiento de los derechos fundamentales involucrados se manifiesta respetuoso como si de una expresión de deseo se tratara cuando de la regulación normativa de los mismos se observa, *prima facie*, una posible vulneración? Más aún, si se tiene en cuenta que los intermediarios fiscales colegiados tienen unos derechos y obligaciones que les brindan un marco de actuación institucionalizada y cuyo avasallamiento puede remediarse recurriendo a la protección jurisdiccional.

En esa búsqueda de respuestas intenté entender desde el punto de vista de la Administración lo que supone el hecho de que profesionales instruidos en materia fiscal y que actúan como intermediarios no tengan una regulación que unifique la función independientemente de su formación específica.

⁷⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Ob. Cit. Pág. 175.

Primeramente, observé que la Administración Tributaria cuenta con intermediarios en materia aduanera, los representantes aduaneros que hasta el año 2010 realizaban su función conforme usos y costumbres; muy similar a lo que ocurre hasta hoy con los asesores fiscales; en el año 2010 se regula el procedimiento de acceso a la condición de representante aduanero y el marco regulatorio de la actividad; todo ello a través del RD 335/2010.⁷⁶ Entiendo que esta realidad es la que mejor se adecúa a las necesidades de todas las partes intervinientes, brinda adecuadas garantías al contribuyente ya que tiene la certeza de que los profesionales que gestionan sus declaraciones aduaneras han obtenido un apto en un examen que, además, al formalizarse con Hacienda otorga una mínima (necesaria y deseable) uniformidad de criterio a la hora de determinar la carga tributaria y todo ello con el debido respeto a sus derechos; Hacienda tiene la convicción de que quienes realizan la función han demostrado estar capacitados para ello; y los representantes aduaneros cuentan con una serie de beneficios de los cuales me interesa destacar el servicio de Ventanilla Única que permite resolver dudas ante un caso concreto en un término que en la práctica no suele superar las 24 horas.

Seguidamente, analicé el debate vigente desde hace casi 20 años sobre la necesidad de elaborar un Código Deontológico del Asesor Fiscal; situación interesante teniendo en cuenta que todas las partes involucradas se muestran favorables a su redacción; la Agencia Tributaria lo introduce como una obligación del Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios⁷⁷ y la Asociación Española de Asesores Fiscales que nuclea alrededor de 3000 profesionales del sector si bien ha rehusado la adhesión al Código de Buenas Prácticas en el año 2019⁷⁸ por considerarlo desproporcionado, propone la

⁷⁶ <https://www.boe.es/buscar/pdf/2010/BOE-A-2010-5944-consolidado.pdf> . Consultado el 01 de junio de 2021.

⁷⁷ https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios.shtml . Consultado el 01 de junio de 2021.

⁷⁸ <https://economia3.com/2019/11/10/232415-los-asesores-fiscales-rechazan-adherirse-al-codigo-de-buenas-practicas/> . Consultado el 01 de junio de 2021.

elaboración de un estatuto del contribuyente en el marco de una relación cooperativa con la Agencia Tributaria.⁷⁹

En este escenario la percepción social podría ser de cierta desprotección ya que es difícil pensar en una relación colaborativa que tenga como fin común el respeto a los derechos de los contribuyentes cuando públicamente se afirma que Hacienda no actúa conforme a ese debido respeto, o se insinúa que los asesores fiscales ayudan a que los contribuyentes no cumplan con las obligaciones fiscales, reduciendo la carga tributaria. Tanto los intermediarios fiscales como Hacienda cumplen una función social, creo que ese es el rol que debería remarcarse desde la perspectiva de una interacción constructiva que beneficia a la sociedad.

Si el desarrollo del intercambio se realiza en términos contrapuestos difícilmente puede arribarse prontamente a un acuerdo que satisfaga a todas las partes, y ahora es el legislador quien en cumplimiento de la obligación de transponer la DAC 6 utiliza unas formas que podrían ser consideradas como una oportunidad para nuevamente delimitar un nuevo marco de debate; de alguna manera sería dable pensar que si, por ejemplo, los asesores fiscales que no estén colegiados tuvieran el tan mencionado Código Deontológico normativizado de la actividad podrían verse amparados en lo que respecta al secreto profesional tal como ocurre con los asesores fiscales colegiados y que se analizó para el caso de los abogados.

Y si bien las normas deontológicas derivadas de la actuación profesional liberal y que cumple una función social no requieren necesariamente una regulación normativa, ello otorga sin duda seguridad jurídica.

La Asociación Española de Asesores Fiscales se ha manifestado proclive a ello cuando en sus recomendaciones previas a la transposición expresó: “Debería considerarse la

⁷⁹ https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/03/07/legal/1583569839_588101.html . Consultado el 01 de junio de 2021.

conveniencia de iniciar los estudios y el análisis de la posible regulación sectorial de la profesión de asesor fiscal, de manera similar a lo acontecido con otras profesiones como la de auditor, así como de la posible renuncia expresa de la confidencialidad a efectos de la revelación de esquemas potencialmente agresivos por parte del cliente.”⁸⁰

De alguna manera la no adhesión al Código de Buenas Prácticas por parte de las asociaciones, entre otros motivos por cómo regula el secreto profesional, podría verse solventada en parte por la forma en que se regulan las nuevas obligaciones como la que es objeto de este trabajo.

Si ello fuera así, no considero que ese sea el camino adecuado, sobre todo porque fortalece una imagen para la sociedad contraproducente y sigue sin resolverse el tema de fondo, que entiendo que es la necesidad de una regulación que podría ser similar a la que tienen los representantes aduaneros.

4.- Conclusiones.

1.- La obligación de informar como está planteada en la normativa hace suponer que en caso de un cumplimiento riguroso por parte de los intermediarios fiscales y/o contribuyentes según sea el caso generará un exceso de información; su análisis para la toma de medidas posteriores como modificaciones normativas demandará una cantidad ingente de tiempo, recursos humanos, y, obviamente, dinero. Creo que hubiera sido aconsejable establecer unos parámetros que fijen límites de mínimos como podría ser referencias a cifras de negocio a partir de las cuales es obligatorio informar, o determinar una relación entre el mecanismo utilizado y el ahorro fiscal conseguido según el cual sólo fuera obligatorio informar a partir de determinados importes que no sólo reducen las presentaciones a realizarse sino que, además, justificarían la inversión que requiere su estudio para tomar

⁸⁰ GARCÍA PRATS, Francisco. “La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Fiscales.” En Paper AEDAF núm. 14, 2019, pág. 59. [https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/44091/la-transposicion-en-espana-de-la-directiva-sobre-intermediarios-tributarios-\(dac6\)](https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/44091/la-transposicion-en-espana-de-la-directiva-sobre-intermediarios-tributarios-(dac6)) . Consultado el 01 de junio de 2021.

medidas útiles para la sociedad si se quiere sostener el postulado de una administración eficaz y eficiente.

2.- La DAC 6 utiliza definiciones demasiado amplias y delega su precisión a los Estados miembros en consonancia con sus ordenamientos nacionales; ello muy por el contrario de lograr el objetivo comunitario de la armonización legal en materia tributaria, contribuye a que se sigan produciendo asimetrías, inconsistencias, descoordinaciones entre las distintas normativas de transposición en ejercicio de su soberanía, lo cual, también puede dar lugar, todavía más, a la competencia fiscal entre los Estados situación que ya sucede y que, justamente, es uno de los causantes de la utilización de mecanismos de planificación fiscal.

3.- Derivado de la falta de armonización comentada en el punto anterior queda en evidencia que se ve afectado el principio de seguridad jurídica que debe primar en las relaciones entre el contribuyente y la Administración para resguardo y garantía del proceder y sus consecuencias de ambas partes. En palabras de Soler Roch, la DAC 6 ha desplazado el principio de seguridad jurídica a favor de un estándar de transparencia; principio a través del que se ha intentado solucionar en el ámbito de la relación tributaria lo que no se ha sabido o querido solucionar en el ámbito de la política fiscal.⁸¹

4.- En opinión de la Asociación Española de Asesores Fiscales, la cual comparto, el cumplimiento de obligaciones formales como la que nos ocupa provocará tres efectos: el incremento de la presión tributaria indirecta sobre el contribuyente, la quiebra de la seguridad jurídica, y derivado de esto último la necesidad de que en el ámbito judicial se determine tanto la justificación como el cumplimiento de dichas obligaciones con el consecuente incremento de trabajo que ello genera.⁸² Una posible solución a esta situación es la propinada por Martínez Muñoz cuando propone que “el cumplimiento de esta obligación de

⁸¹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Ob. Cit. Pág. 16.

⁸² [https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20\(18%20mayo%202018\).pdf](https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20(18%20mayo%202018).pdf) . Consultado el 01 de junio de 2021.

información sea correspondido por la Administración tributaria en términos de seguridad jurídica, formulando de forma clara y rápida su opinión respecto de un mecanismo declarado y de implementación inmediata, evitando en estos casos la aplicación de sanciones, de acuerdo con la nueva tendencia de creación de procedimientos tributarios de cumplimiento cooperativo.”⁸³

5.- Es importante no perder de vista que de la calificación que se haga de los mecanismos informados puede derivarse una lesión a los derechos y garantías del contribuyente. Más aún si la causa de la utilización de dichos mecanismos es la desarmonización en materia tributaria y, por ende, no es más que el ejercicio de economías de opción.

6.- Sólo cuando se cumpla la segunda finalidad de la normativa, esto es, la publicación del listado de mecanismos declarados sabremos si la medida es eficaz y eficiente; en principio, podemos sostener conforme la apreciación unánime de la doctrina que el mecanismo declarado y conforme al ordenamiento legal en ejercicio de economías de opción nunca podrá ser considerado ilegal ni ilegítimo; por otro lado aquellos que si lo sean por abuso o fraude de ley, entiendo que serán los menos, ello por varios motivos: por sentido común difícilmente quien utilice un mecanismo que violente la ley, lo declare; además si se tiene en cuenta el importe de la sanción por incumplimiento, que sólo podrá aplicarse si la Administración descubre la utilización en ejercicio de sus funciones, puede ser considerada mínima en comparación con las ventajas patrimoniales obtenidas por la utilización de un mecanismo de planificación fiscal agresiva. Por otro lado, como señala Lamoca Pérez; “la información que ahora se requiere ya está en poder de las correspondientes Administraciones tributarias. Los datos ya los tienen. Solo faltaría filtrarlos con las señales de alerta que recoge la Directiva para, sin tener que molestar a los ciudadanos, disponer de ellos. Entonces ¿por qué obligar a estos? Desde luego no lo es por defectos de la hoy potentísima infraestructura con la que cuentan las Administraciones tributarias. ¿Entonces? ¿Estamos ante una maniobra de amedrentamiento del ojo tributario que todo lo controla? La verdad es que no se encuentra

⁸³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Ob. Cit. Pág. 153.

una explicación más lógica, toda vez que este tipo de intervenciones siempre han mostrado una cierta eficacia recaudatoria, nacida, eso sí, del temor a lo desconocido.”⁸⁴

7.- En lo que respecta al secreto profesional es, sin dudas, el punto más conflictivo y sobre el que seguramente se requerirá intervención judicial; no sólo porque lo que aquí está en juego es un derecho-deber reconocido en una ley orgánica, sino porque, además, desde el inicio de la elaboración de la transposición de la DAC 6 la percepción del sector es la de un enjuiciamiento moral a la función social del asesor fiscal.

8.- Sobre el derecho a no autoincriminación: entiendo que la obligación de informar los mecanismos de planificación fiscal considerada agresiva en el marco de la elusión fiscal da por descontado que la acción no podrá constituir delito de fraude fiscal cuando éste es un delito para cuya tipificación no se exige el análisis de la intención del sujeto activo sino que, derivado de su acción u omisión, se eluda el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o disfrutar indebidamente de beneficios fiscales, siempre y cuando se superen los 120.000 euros (art. 305 CP). En ese entendimiento el límite de la obligación esta dado por la utilización de economías de opción perfectamente válidas, tratándose de otros supuestos debe primar el derecho a no declarar contra sí mismo comprensivo del derecho a no autoinculparse teniendo en cuenta que la información facilitada puede y será utilizada para el inicio de procedimientos sancionatorios, tributarios y penales, y que no siendo supuestos de planificación fiscal agresiva no existirá incumplimiento normativo sancionable.

9.- La figura del intermediario fiscal debería tener una regulación uniforme que otorgara seguridad jurídica al contribuyente ponderando el ejercicio efectivo de sus derechos y garantías en el adecuado cumplimiento de sus obligaciones. El cumplimiento del principio de transparencia no puede darse adecuadamente cuando lo es en desmedro de la seguridad jurídica debiendo existir un justo equilibrio que fortalezca la presencia de un Estado de Derecho democrático.

⁸⁴ LAMOCA PÉREZ, Carlos. “Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal vs. Armonización fiscal”. Ob. Cit. Pág. 22.

5.- Bibliografía.

ANIBARRO PÉREZ, Susana: “Las sanciones por incumplir las obligaciones de información y comunicación relativas a mecanismos de planificación fiscal agresiva: un análisis a la luz de los principios y garantías del derecho sancionador.” En Revista Quincena Fiscal núm. 20, 2020.

BARCIELA PÉREZ, José: “Planificación fiscal agresiva y abuso del derecho en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo”. En Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales, núm. 5, 2017.

CASTRO DE LUNA, Manuel: “La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. DAC 6.” En Revista Quincena Fiscal, núm. 7, 2019.

LAMOCA PÉREZ, Carlos: “Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal vs. Armonización fiscal”. En Revista Centro de Estudios Financieros, junio, 2020.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José: “La Directiva UE 2018/822 y la nueva obligación de los intermediarios fiscales”. En Revista Quincena Fiscal núm. 3, 2019.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda:

“La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”. Tirant lo Blanch. Valencia. 2019.

“Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse.” En Civitas Revista Española de Derecho Financiero, 187, 2020.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina: “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: Transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales.” En Revista Nueva Fiscalidad, núm. 2, 2019.

QUINTAS BERMÚDEZ, Jesús: “Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC6): síntesis y crítica.” En Revista Quincena Fiscal núm. 22, 2018.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel:

“Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal.” En Revista Quincena Fiscal, núm. 7, 2010.

“La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios.” En Revista Quincena Fiscal núm. 12, 2020.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel y PÉREZ TENA, Juan: “Las nuevas infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y proporcionalidad.” En Revista Quincena Fiscal, núm. 1, 2021.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.^a Esther: “La obligación de declaración obligatoria y el Compliance. La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios.” En Revista Quincena Fiscal, núm. 22, 2019.

6.- Webgrafía.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A02011L0016-20200701>

<https://www.boe.es/eli/es/l/2020/12/29/10>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A02011L0016-20200701>

<https://www.boe.es/eli/es/l/2020/12/29/10>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-12666>

https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=EX0000140944_20190114.html

<https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Informes/Informe-sobre-el-Anteproyecto-de-Ley-de-transposicion-de-Directiva--UE--2018-822-del-Consejo--de-25-05-2018--que-modifica-Directiva-2011-16-UE-por-lo-que-se-refiere-al-intercambio-automatico-y-obligatorio-de-informacion-en-el-ambito-de-la-fiscalidad-en-relacion-con-mecanismos-transfronterizos-sujetos-a-comunicacion-de-informacion-y-del-Proyecto-de-RD-que-modifica-el-Rgto--Gral--de-las-actuaciones-y-los-procedimientos-de-gestion-e-inspeccion-tributaria-y-de-desarrollo-de-las-normas-comunes-de-los-procedimientos-de-aplicacion-de-los-tributos--aprobado-por-el-RD-1065-2007--de-27-de-julio>

<https://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2018/04/TRASPOSICION-DAC-6-1.pdf>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0481>

<https://www.boe.es/buscar/pdf/2010/BOE-A-2010-5944-consolidado.pdf>

<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Colaboradores /Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios/Codigos de Buenas Pr acticas Tributarias/Codigo de Buenas Practicas de Asociaciones y Colegios de Profes ionales Tributarios.shtml>

<https://economia3.com/2019/11/10/232415-los-asesores-fiscales-rechazan-adherirse-al-codigo-de-buenas-practicas/>

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/03/07/legal/1583569839_588101.html

[https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/44091/la-transposicion-en-espana-de-la-directiva-sobre-intermediarios-tributarios-\(dac6\)](https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/44091/la-transposicion-en-espana-de-la-directiva-sobre-intermediarios-tributarios-(dac6))

[https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20\(18%20mayo%202018\).pdf](https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20(18%20mayo%202018).pdf)

