

**LOS ASESORES FISCALES Y LAS NUEVAS
EXIGENCIAS DE INFORMACIÓN SOBRE
MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN
FISCAL AGRESIVA**

Universidad Miguel Hernández de Elche
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche
Grado en Administración y Dirección de Empresas
Curso académico 2020/2021

Dirigido por Laura Soto Bernabeu e Irene Martínez Quiles
Presentado por Juan Manuel Arslanián Baggini

ÍNDICE

ABSTRACT	4
ABREVIATURAS	5
1. INTRODUCCIÓN.....	6
2. ANTECEDENTES Y CONTEXTO EN EL QUE NACE A LA NUEVA NORMATIVA SOBRE MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA	8
2.1 Los estudios de la OCDE sobre la planificación fiscal agresiva y la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios.....	8
2.2 Los trabajos de los órganos de la Unión Europea en relación con la aplicación homogénea en los Estados miembros del Plan BEPS de la OCDE.....	10
2.3 El Código de Buenas Prácticas Tributarias en España como antecedente a la obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva	12
2.4. La Responsabilidad Social Corporativa como un cambio de paradigma en la relación jurídico-tributaria.....	15
3. VISIÓN GENERAL DE LA DIRECTIVA 2018/822/UE DEL CONSEJO, DE 25 DE MAYO DE 2018 SOBRE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA	16
3.1 Ámbito objetivo.....	17
3.2 Ámbito subjetivo	21
3.3 Ámbito temporal.....	23
3.4 Ámbito espacial	25
4. LA TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA EN ESPAÑA.....	26
4.1 Ley 10/2020, de 29 de diciembre	26
4.2 Desarrollo reglamentario: Real Decreto 243/2021 y Orden Ministerial HAC/342/2021	30

5. PROBLEMÁTICA GENERADA POR LA TRANSPOSICIÓN DE LA DAC 6 AL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL	32
5.1 En el secreto profesional.....	33
5.2 En el derecho a no autoinculparse	35
5.3 En la compatibilidad con la protección de datos personales	37
5.4 En la proporcionalidad de las sanciones aplicables.....	39
6. ALGUNOS EJEMPLOS PRÁCTICOS DE LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA EN UN MODELO DE NEGOCIO EN EL ÁMBITO DE LA ASESORÍA FISCAL	41
7. CONCLUSIONES	46
8. BIBLIOGRAFÍA	48
9. WEBGRAFÍA	49



ABSTRACT

El trabajo que a continuación se presenta nace de las nuevas exigencias de información sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva que recaen sobre los asesores fiscales tras la transposición de la Directiva 2018/822/UE del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Una contextualización previa a dicha norma con el afán de clarificar el entorno en el que nace, el análisis de la norma en sí misma y la problemática que de esta surge al integrarse en el sistema jurídico español se corresponden con la parte más teórica de este análisis. Una vez expuesto este nuevo marco, se afrontan las consecuencias prácticas tratando los nuevos modelos publicados para llevar a cabo esta obligación de información, así como también se expondrán algunos ejemplos sobre la nueva realidad a la que se enfrentan los intermediarios, sin que tengan que ser necesariamente fiscales.

Las principales conclusiones extraídas de la elaboración de este trabajo redundan en la idea de un cambio realmente relevante en el desarrollo de la profesión de asesor fiscal en tanto en cuanto son diversas las limitaciones establecidas por la normativa analizada, la cual consigue acotar más aún el margen de maniobra en la gestión de la tributación del contribuyente.

Por otro lado, también se puede apreciar un cambio ya consolidado en el paradigma de las relaciones para con la Administración tributaria la cual termina de converger hacia una relación cooperativa de corte obligacional como llevaba tiempo impulsado tanto la OCDE como la UE.

En último lugar, son muchas las cuestiones que quedan abiertas a debate, pero sobre todo, a la espera de ver cómo evolucionarán, en cuanto a la nueva postura que tomarán frente a la DAC 6 las organizaciones que se sirven de mecanismos de planificación fiscal agresiva, así como aquellas que se benefician de su elaboración.

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CBPT	Código de Buenas Prácticas Tributarias
CE	Constitución Española
CEDF	Carta Europea de Derecho Fundamentales
DA	Disposición Adicional
DAC	<i>Directive on Administrative Cooperation</i>
DOTAS	<i>Disclosure Of Tax Avoidance Schemes</i>
LGT	Ley General Tributaria
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
RD	Real Decreto
RGAPGIT	Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

«Lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta»¹.

Son palabras del Tribunal Constitucional a 26 de noviembre de 1984 a colación del mantenimiento del Estado del Bienestar, el afán defraudatorio presente en determinados contribuyentes y la clara imposibilidad de zafarse del pago de las contribuciones. Si bien ha pasado el tiempo, el problema que se esconde detrás de esta cita sigue presente hoy y simultáneamente ha evolucionado con la sociedad, haciéndose como esta, más complejo y globalizado.

Aunque vivimos en una época de cambios acelerados e ideas muy diversas y muchas veces confrontadas, la importancia de garantizar sistemas públicos sólidos capaces de mantener el Estado del Bienestar incluso en las peores circunstancias ha quedado demostrada con la reciente crisis sanitaria debido a la pandemia de la COVID-19.

Si reflexionamos acerca de estas dos ideas podemos ver cómo ambas tienen motivaciones totalmente diferentes. Los sistemas tributarios han ido evolucionando bajo las premisas de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad con el fin de aumentar la recaudación para el mantenimiento del Estado. Sin embargo, no han perseguido los mismos intereses gran parte de las empresas multinacionales, así como de los tenedores de capital. Como resultado, en la práctica nos encontramos ante un traslado de la presión fiscal hacia las clases medias que no tienen acceso a elaboradas técnicas de ingeniería fiscal.

A sabiendas de esto, el legislador ha intentado resolver estas desigualdades, las cuales estructuralmente son complejas y, por ende, han requerido de respuestas del mismo

¹ STC 110/1984, de 26 de noviembre.

calibre. La erosión de las bases imponibles en determinados entornos propensos a ello, como lo es la Unión Europea debido al libre flujo de capitales, así como las maniobras practicadas para evitar la sujeción al supuesto de hecho previsto en la norma, son aspectos que han mantenido ocupados a gran parte de los mandatarios internacionales tanto en las diferentes organizaciones internacionales comprometidas, así como a nivel nacional.

Este trabajo aborda las principales actuaciones llevadas a cabo con el fin de afrontar la problemática dada a la hora de exigir una tributación conforme al fin de la norma, entrando de lleno en la Directiva 2018/822/UE del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, también conocida como DAC 6. Esta norma introduce una obligación de comunicación de información sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva. Además del análisis de esta norma, sus consecuencias prácticas también serán examinadas con el fin de entender la nueva realidad a la que se enfrentan los intermediarios (mayoritariamente, los asesores fiscales).

Las razones que han llevado a la elección del tema del presente trabajo ha sido nuestro interés por la repercusión práctica que de la modificación normativa nace debido a la obligación de comunicación de mecanismos de planificación fiscal agresiva, la forma en que esto condiciona notablemente el trabajo de los asesores fiscales y la relación de esta nueva realidad con la responsabilidad social corporativa.

Por ello, el objetivo de este trabajo es clarificar el nuevo escenario en el que interactúan los asesores fiscales e interrelacionarlo con la responsabilidad social tributaria que se le exige a la empresa privada.

La metodología empleada en este estudio ha sido el análisis de la Directiva 2018/822/UE del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica a la Directiva 2011/16/EU, de 15 de febrero de 2011, sobre cooperación administrativa fiscal (en adelante DAC 6). Además, se han buscado diferentes opiniones a través de monografías, revistas, libros, artículos de expertos sobre la materia y publicaciones en prensa.

2. ANTECEDENTES Y CONTEXTO EN EL QUE NACE A LA NUEVA NORMATIVA SOBRE MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

2.1 Los estudios de la OCDE sobre la planificación fiscal agresiva y la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios

El fraude, la elusión o la evasión fiscal han preocupado a los gobiernos de alrededor del globo durante las últimas décadas, en tanto en cuanto la financiación estatal, así como el margen de maniobra presupuestario, se veían restringidos cada vez más. Si esto no fuera poco, han sido las etapas recesivas de la economía, junto con las medidas de austeridad propuestas para reactivar el ciclo económico, las que han terminado por descontentar a las grandes mayorías las cuales persistentemente han acabado por exigir el regreso de los servicios mínimos que antes eran prestados. Más allá de este tira y afloja de carácter político, queda corroborada la relevancia de la tributación para los Estados e igualmente para las sociedades de hoy en día.

En este sentido, el también conocido como *Club de los países ricos* ha realizado diferentes aportaciones a lo largo de los años con el fin de configurar una tributación justa dándole coto a los mecanismos de planificación fiscal abusiva. Así, encontramos el documento de la OCDE “*Study into the role of tax intermediates*”² del que se extrae como conclusión la necesidad de una relación cooperativa entre la Administración y quien contribuye con la comunicación previa y la transparencia como pilares fundamentales. En este documento se destaca, además, la relevancia de los asesores fiscales, los cuales forman una relación triangular con las partes mencionadas anteriormente, para cumplir con la obligación tributaria³.

² *Study into the role of tax intermediates, OECD (2008).*

³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, Tirant lo Blanch, Alicante, 2019, págs. 32 a 34.

Más adelante, la OCDE publicó el documento “*Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*”⁴, en el cual se analizan diferentes fórmulas jurídicas impulsadas por diversos Estados para conseguir una mayor colaboración de quienes tributan. De estas fórmulas se extraen experiencias positivas para todos los interesados pero que siguen siendo algunas de ellas, muchas veces, como los métodos tradicionales, insuficientes a la hora de detectar a tiempo el fraude tributario o los mecanismos de planificación fiscal agresiva de quienes que no quieren colaborar. Es en este informe donde se analizan las primeras normas que regulan la declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva de países como Estados Unidos, Reino Unido o Portugal⁵.

Pocos años después, esta misma organización internacional publica el documento “*Cooperative Compliance: A framework from enhanced relationship to cooperative compliance*”⁶. En el mismo se analiza la relación cooperativa por la que ya abogó la OCDE en el Comunicado del Cabo de 2008, dándole un giro para reenfocarlo hacia una relación de cumplimiento cooperativo que busca poner el acento, más aún, en la revelación de información, la transparencia de quien contribuye y el beneficio mutuo para todas las partes de la relación jurídico-tributaria. Sin embargo, debido al carácter no vinculante de estos documentos, puede observarse que las distintas jurisdicciones fiscales han respondido de forma diferente a la disyuntiva entre la integración voluntaria o la sujeción obligatoria a regímenes de cumplimiento cooperativo⁷.

Además del trabajo ya mencionado, en ese mismo año se publicó el informe “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, conocido como Plan BEPS⁸. Este informe contiene una batería de medidas como solución a las prácticas abusivas, notorias

⁴ OECD (2011) *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OECD Publishing.

⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., págs. 34 a 36.

⁶ *Cooperative Compliance: A framework from enhanced relationship to cooperative compliance*, OECD (2013).

⁷ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., págs. 37 a 38.

⁸ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

e identificadas, que las multinacionales urden con el fin de aumentar sus beneficios, reduciendo su nivel de tributación. En este trabajo de 2013 se presentan las bases pero no es hasta 2015 cuando todas las acciones quedan establecidas al publicarse los informes finales. En ambos documentos se tratan cambios fundamentales siguiendo la línea de los trabajos anteriores que sitúan la transparencia, la certeza y la previsibilidad como pilares fundamentales de la fiscalidad internacional. Precisamente, son las acciones 2 a 5 las que pretenden entablar una mayor coherencia internacional en lo que a la tributación societaria se refiere. Las acciones 6 a 10 tienen por objetivo reforzar la eficacia de los patrones normativos aceptados internacionalmente, los cuales muchas veces podían, y pueden, ser sorteados fácilmente. En las acciones 11 a 14 se trata la transparencia fiscal, y por último, en la 1 y la 15, la economía digital y el desarrollo de un instrumento multilateral para la puesta en marcha de las acciones, respectivamente⁹.

De entre todas las acciones, es concretamente la acción 12 la que se centra de lleno en la planificación fiscal agresiva ofreciendo así un marco modular para aquellos países en los que no esté regulada una declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva¹⁰. Este proyecto terminaría por ser la base de la posterior Directiva Europea que constituye el objeto del presente Trabajo Fin de Grado.

2.2 Los trabajos de los órganos de la Unión Europea en relación con la aplicación homogénea en los Estados miembros del Plan BEPS de la OCDE

El 6 de diciembre de 2012 la Comisión Europea publicó una recomendación sobre la planificación fiscal agresiva siguiendo la tendencia de otros actores internacionales poniendo así el foco en solventar esta problemática. Esta recomendación se centra en las consecuencias tributarias que de este tipo de planificación fiscal se espera, diferenciando entre la doble no imposición y la doble deducción.¹¹ Además, en ella se insta a añadir una

⁹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., págs. 38 a 40.

¹⁰ OCDE: *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris, pág. 9.

¹¹ Considerando la Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre planificación fiscal agresiva.

norma general antifraude que luche contra los mecanismos artificiosos que busquen provecho de los sistemas tributarios aun siendo legal ya que contrarían el espíritu de la norma.

Más adelante, la UE comienza a materializar la adopción del Plan BEPS con el Comunicado de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, de 2015¹², que articula un plan de acción en líneas generales para coordinar los sistemas tributarios de los Estados miembros y así combatir la planificación fiscal agresiva¹³. Ya en enero de 2016, se pone en marcha un paquete de medidas fiscales anti-abuso compuesto principalmente por la Directiva contra la elusión fiscal¹⁴, una recomendación acerca del abuso de los tratados y una revisión sobre la Directiva de cooperación administrativa¹⁵ que introduce la acción 13 del Plan BEPS de comunicación de información con informes país por país¹⁶.

Posteriormente, la Comisión Europea puso el foco en los intermediarios fiscales, ya que consideró que eran quienes distribuían los mecanismos de planificación fiscal agresiva. Su propósito era desincentivar tanto las prácticas tributarias de dudosa rectitud, como a quienes de estas se benefician a sabiendas de que contrarían el espíritu de la ley. Es por ello por lo que en noviembre de 2016 se publicó una consulta pública impulsada por la Comisión, que duraría hasta febrero de 2017, con el objetivo de esclarecer la forma que debería adoptar un posible régimen de declaración fiscal obligatoria acorde a la acción 12 del Plan BEPS. Los resultados de esta consulta fueron publicados en junio de 2017 y corroboraron la necesidad de implantar en el ordenamiento europeo un mecanismo como el propuesto por la ya mencionada acción 12. Con todo ello, finalmente la UE modifica nuevamente la Directiva de Cooperación Administrativa mediante la Directiva

¹² Comunicación de la Comisión sobre un sistema de impuesto de sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales (junio 2015).

¹³ Comunicación de la Comisión sobre un sistema de impuesto de sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales (junio 2015), págs. 16 y 17.

¹⁴ Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (julio 2016)

¹⁵ Modificación de la Directiva de cooperación administrativa de 25 de mayo de 2016 (DAC4).

¹⁶ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 45.

2018/822 la cual introduce la declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en la cual se centra este trabajo y que será analizada más adelante¹⁷.

2.3 El Código de Buenas Prácticas Tributarias en España como antecedente a la obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva

Las medidas impulsadas en España en materia tributaria han ido cambiando a la largo de los años, adaptándose, con mayor o menor rapidez, a los consensos adoptados en el seno de la UE, los cuales no difieren mucho de los acuerdos alcanzados por la OCDE y demás organizaciones internacionales. Asimismo, podemos ver una clara evolución del derecho tributario español, el cual tenía un claro carácter tradicional de corte obligacional para con quien contribuye, pero que ha terminado por enfocarse en una relación más cooperativa.

La actualización hecha en 2008 del Plan de Prevención del Fraude Fiscal abogó por afrontar la tributación de las grandes corporaciones y es gracias a esta iniciativa que nació posteriormente el Foro de Grandes Empresas de 2009. Subsiguientemente, fueron 27 las empresas las cuales se adscribieron a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de entre las que se podían encontrar INDITEX, el Grupo ACS, Mercadona y por supuesto, grandes entidades bancarias como el BBVA, el Banco Santander o La Caixa. Más adelante, en 2010, se aprueba en base a los trabajos llevados a cabo por este foro el Código de Buenas Prácticas Tributarias, el cual establece un marco para la relación cooperativa entre la Administración y la empresa.¹⁸

¹⁷ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., págs. 47 y 48.

¹⁸ *Ibíd.*, pág. 55.

Puede consultarse además al respecto en el siguiente enlace: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2009/Primera_reunion_del_Foro_Tributario_de_Grandes_Empresas.shtml. https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2009/Primera_reunion_del_Foro_Tributario_de_Grandes_Empresas.shtml Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

Dentro del CBPT podemos encontrar tres partes diferenciadas. Una primera que establece parámetros sobre cómo actuar ante los riesgos fiscales así como los entornos opacos. Esta primera parte busca la implicación de los Consejos de Administración de las empresas y también habla sobre estrechar la relación entre la Administración y las corporaciones. La segunda parte del CBPT se centra más en la labor de la Administración, en la unidad de criterio y su publicidad con el fin de crear seguridad jurídica y beneficios prácticos palpables para quienes contribuyen societariamente. Hay una tercera parte acerca de la reducción de la litigiosidad y la evitación de conflictos en la que podemos encontrar también compromisos procedimentales de la AEAT para conseguir dichos fines, así como de las empresas en tanto en cuanto son más transparentes a la hora de comunicar información. Y, por último, en el anexo se regula el ámbito subjetivo y el seguimiento de la aplicación del código.¹⁹

Más adelante, ya en 2015, se aprobó la “Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias”. En esta propuesta se configura el Informe anual de Transparencia Fiscal. Se trata de un informe voluntario previo a la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades prevé la posibilidad de detallar información abarcando un amplio abanico de datos. Estos datos van “desde la explicación sobre la presencia en paraísos fiscales, la estructura de financiación de los grupos empresariales, el grado de congruencia con los principios de las acciones del denominado Paquete BEPS, hasta la explicación de las operaciones societarias más significativas, la estrategia fiscal del grupo y el catálogo de operaciones sometidas al Consejo de Administración”. Con esta colaboración, las empresas pueden ganar una buena reputación a la vez que se sirven de una mejor comunicación y un mejor servicio con la Administración de la cual reciben una valoración temprana, lo que permite una corrección de las desavenencias encontradas a tiempo²⁰.

¹⁹ El Código de Buenas Prácticas Tributarias puede consultarse en el siguiente enlace: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

²⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., págs. 61 y 62.

Si bien el CBPT se enmarca como la aportación principal a la relación cooperativa en el ordenamiento español en la relación establecida entre la Administración y la empresa, no debemos pasar por alto el Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios²¹. Estos Códigos ponen en el centro por primera vez a estos terceros, los intermediarios fiscales, quienes notoriamente habían colaborado siempre en la gestión de los tributos de quienes contribuyen. Fueron aprobados en julio de 2019 y con ellos se pretende delimitar la labor de estos profesionales desde un enfoque cooperativo para con la Administración, siendo su adhesión voluntaria. Por esta razón, esta idea realmente no tuvo un efecto considerable, ya que esta profesión es desempeñada por perfiles muy heterogéneos con intereses muy diferentes, en muchos casos antagónicos a los perseguidos por la AEAT²².

En definitiva, el ordenamiento español, en consonancia con los demás ordenamientos de países desarrollados, ha articulado diferentes opciones en su lucha contra el fraude fiscal, así como para el estrechamiento de lazos entre la Administración y quien contribuye. Con este último motivo nace el CBPT, mediante el cual el legislador español apuesta por una sujeción voluntaria a regímenes de cooperación administrativa. Sin embargo, todo esto no ha sido suficiente, consensuándose en el seno de la UE la DAC 6, la cual introduce la acción 12 del Plan BEPS (con carácter de recomendación) sobre la obligación de declaración de mecanismos de planificación fiscal agresiva. Si bien nos adentraremos en ella posteriormente, no podemos dejar pasar la oportunidad de introducir una reflexión acerca de esto. Y es que esta declaración podrá ser, no solo útil *a priori*, en tanto en cuanto la Administración será conocedora anticipadamente de información relevante sobre quien contribuye y cómo lo hace, sino que además, también se trata de información fundamental en un análisis *a posteriori* de la declaración, ya que contará con

²¹ Puede consultarse más información en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/ Ayuda_Memoria_2019/5_CUMPLIMIENTO_COOPERATIVO/5_2_Profesionales_tributarios/5_2_Profesionales_tributarios.html Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

²² Puede consultarse más información en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/los-codigos-de-buenas-practicas-de-los-profesionales-tributarios/> Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

más información para poder llevar a cabo los correspondientes procedimientos de comprobación e investigación²³. Sea como fuere, la profesión de los intermediarios fiscales se encuentra cada vez más acotada, ya que su margen de maniobra para la gestión de impuestos es cada vez más limitado.

2.4. La Responsabilidad Social Corporativa como un cambio de paradigma en la relación jurídico-tributaria

Las nuevas obligaciones impuestas tanto a intermediarios como a contribuyentes introducidas por la DAC 6, en cuanto a comunicación de información de mecanismos de planificación fiscal agresiva, vuelven a poner en el centro del debate la moralidad de estas prácticas poco ortodoxas.

Muchas de las compañías multinacionales no dudan en servirse de grandes consultoras con el fin de aminorar su deuda tributaria y así aumentar su volumen de beneficios, en muchas ocasiones con máscaras que muestran otras acciones de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) a la sociedad, lo que nos lleva a la pregunta ¿acaso no es parte de este compromiso la RSC?

La RSC ha dejado de verse para muchos autores como una disciplina que solamente tenga cabida dentro de un departamento de la organización, sino que se ha desarrollado hasta convertirse en parte de la ética empresarial lo que implica comprender con esta implicación social a la organización en su totalidad. Se trata de entender a la organización como un agente social más.²⁴

Por otro lado, según el ranking Responsabilidad Fiscal 2020 realizado por la Fundación Compromiso y Transparencia²⁵, un 40% de las empresas que operan en el

²³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., págs. 68 a 74.

²⁴ Para más información consulte: <https://diarioresponsable.com/opinion/19803-la-responsabilidad-fiscal-corporativa-como-paradigma-de-la-etica-de-la-organizacion> Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

²⁵ Para más información se puede consultar: <https://www.compromisoytransparencia.com/rankings-de-transparencia/tema/responsabilidad-fiscal/2020/indicadores> Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

IBEX35 son transparentes, donde las mejores posiciones vuelven a ser para las compañías eléctricas, seguidas de las financieras. Sin embargo, no podemos dejar pasar la ocasión de destacar que solo el 9% consiguen ser calificada como translúcidas, siendo más de la mitad, con un 51% las calificadas como opacas.

Para la elaboración de este baremo se tienen en cuenta diferentes cuestiones. Por un lado, se tratan la estrategia fiscal y la suscripción al CBPT. Por otro lado, se evalúan la publicación en sus respectivas webs corporativas de sus informes tributarios país por país, la presentación de informes de responsabilidad corporativa o de sostenibilidad, así como también un informe específico sobre responsabilidad fiscal que especifique los litigios fiscales. También, se tienen en cuenta la presencia en paraísos fiscales y las políticas de lucha contra el blanqueo en su ámbito de actividad. En último lugar, hay que mencionar que también se tiene en cuenta la presencia de sistemas de denuncia y control, las auditorías e informes de gobierno corporativo.

Será curioso observar cómo evoluciona este ranking después de una efectiva transposición de la DAC 6 en Europa ¿arrojará mejores o peores resultados? ¿Convergerán las empresas hacia una RSC de modo voluntario o también serán necesarios regímenes de cooperación obligatoria? En cualquier caso, lo que ahora nos atañe es una visión general de la DAC 6 y las consecuencias que surgen de su implantación.

3. VISIÓN GENERAL DE LA DIRECTIVA 2018/822/UE DEL CONSEJO, DE 25 DE MAYO DE 2018 SOBRE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

En aras de encontrar una mayor transparencia fiscal así como para proteger las bases imponibles de la erosión, bases que se ven afectadas por el traslado de beneficios de forma artificiosa hacia jurisdicciones menos gravosas, nace esta directiva comunitaria que modifica la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, sobre cooperación administrativa.

3.1 Ámbito objetivo

Con el objetivo de una regulación más precisa, la DAC 6 introduce un nuevo artículo 3 en la Directiva de 2011, el cual recoge una serie de definiciones, importantes a efectos de analizar el alcance de dicha norma. Así pues, es fundamental entender que aquellos “mecanismos transfronterizos” que quedan sujetos a la obligación de información, es decir, que hay que declarar obligatoriamente, son aquellos en los cuales se den como mínimo una de lo que se denominan en la norma como “señas distintivas”.

Por un lado encontramos el mecanismo transfronterizo, el cual puede estar formado por más de una fase. Este queda definido según el nuevo apartado 18 introducido en el artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE como:

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

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

b) uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción;

c) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente;

d) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción;

e) dicho mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.”

Por otro lado, encontramos las “señas distintivas”, las cuales están recogidas en el nuevo Anexo IV de la propia Directiva 2011/16/UE y presuponen, en palabras de la Directiva “*un riesgo potencial de elusión fiscal*”. Este anexo se encuentra estructurado

en dos partes, por un lado, el “criterio del beneficio principal” y, por otro, una categorización de las señas distintivas. Así, podemos encontrar cinco rúbricas según se trate de señas generales o específicas, relacionadas con el criterio del beneficio principal; específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas; específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real; o específicas relativas a los precios de transferencia.

El criterio del beneficio principal concurre cuando puede afirmarse que el resultado, o de entre todos, el principal resultado, derivado de la aplicación del mecanismo transfronterizo, es la obtención de un beneficio fiscal. Además, cabe destacar que la concurrencia de este criterio llega a ser condición *sine qua non* para poder tener en consideración determinadas señas distintivas²⁶.

Como señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal encontramos la presencia de una cláusula de confidencialidad que no permita revelar las ventajas por el uso de dicho mecanismo. Igualmente ocurre, cuando los honorarios percibidos por el intermediario estén en función del importe del beneficio fiscal, o simplemente el hecho de obtener con el mecanismo un beneficio fiscal, que además esté sujeto a condición de devolución de los honorarios en función de cuál haya sido el beneficio obtenido con el ahorro fiscal. Y, por último, un mecanismo que cuente con una documentación o estructura sustancialmente normalizadas y que además sea accesible para cualquier contribuyente sin necesidad de adaptación al caso concreto.

Como señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal nos encontramos medidas artificiosas consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir sus obligaciones tributarias, en particular mediante la transferencia de dichas pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de su utilización. También aquellas operaciones centradas en la conversión de rentas a capital, donaciones y otras sujetas a

²⁶ “Las señas distintivas generales de la categoría A y las señas distintivas específicas de la categoría B y de la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) y d)” solo pueden ser tenidas en cuenta si además se da el criterio del beneficio principal. En lo que respecta a las señas distintivas de la categoría C, apartado 1, el hecho de que se den las condiciones descritas en la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) o d), no constituirá por sí solo un motivo suficiente para concluir que un determinado mecanismo satisface el criterio del beneficio principal.

un gravamen inferior o exentas. Y, por último, son señas según esta Directiva las operaciones circulares que dan lugar a la “ida y vuelta” de fondos, en particular a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal o de operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares.

Una vez aclaradas las señas distintivas que se encuentran vinculadas al criterio del beneficio principal, procede hacer referencia a aquellas que no están vinculadas a este criterio. Así, encontramos las señas distintivas específicas no vinculadas al criterio del beneficio principal.

En primer lugar, encontramos las vinculadas a las operaciones transfronterizas. Entre ellas se recogen aquellos mecanismos que implican la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas asociadas si se cumple que el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal, o, si fuera determinable, consiguiera sortear el impuesto de sociedades o aplicar tipos cero o cercanos. También se recoge la posibilidad de que se encuentre en una jurisdicción calificada como no cooperadora, el hecho de conseguir una exención fiscal a la hora del pago en su residencia fiscal o simplemente encontrarse en un régimen fiscal preferente en su residencia fiscal. De la misma manera ocurre cuando se reclamen deducciones por la misma depreciación del activo o por doble imposición en relación con una misma renta o capital, en más de una jurisdicción, o cuando existan transferencias de activos incongruentes a tenor del importe pagadero y su contrapartida.

En segundo lugar, se recogen las señas relativas a los precios de transferencia. De esta manera, cuando se utilice régimen de protección unilateral o cuando se transmitan entre empresas asociadas activos intangibles y derechos sobre estos difíciles de valorar podría llegar a calificarse como mecanismo transfronterizo. Lo mismo ocurre si se da una transferencia transfronteriza de funciones, riesgos o activos, en la que el resultado de explotación anual previsto durante los próximos tres años sea inferior al 50% del previsto de no haberse realizado la transmisión.

En tercer lugar, las relativas al intercambio automático de información y la titularidad real. Así, se entienden como tales aquellas operaciones que consigan evitar la obligación de realizar el intercambio automático de información sobre las cuentas financieras, al igual que cuando exista una cadena opaca de titularidades formales gracias a la participación de terceros, instrumentos o estructuras jurídicas.

Una vez definido qué debe concurrir en los mecanismos o estructuras para estar sujetos a la obligación de comunicación, sería conveniente esclarecer qué información debe contener esta declaración. Así, la Directiva exige a los Estados miembros un mínimo que podrá ser ampliado por los reglamentos nacionales según el interés particular.

Entre dicha información se encuentra la identificación del intermediario y del contribuyente. También debe incluirse información detallada sobre las señas distintivas que se distingan justificando de esta manera la obligación de comunicación. Además, un resumen del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información que incluya su denominación común y una descripción abstracta de sí mismo. Eso sí, sin revelar ningún tipo de secreto o procedimiento protegido, del mismo modo que sin faltar al orden público. Desde luego, debe contar con la fecha en la que se realizó o vaya a realizarse la primera fase del mecanismo, así como información pormenorizada de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo. Igualmente, debe incluirse el valor del mecanismo, entendido como el importe del ahorro fiscal obtenido debido a la utilización del mecanismo, ya sea en términos de deuda tributaria como de ahorro fiscal²⁷. Por último, la determinación del Estado miembro del contribuyente interesado y de cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo al igual que la determinación de cualesquiera otras personas que pueda verse afectada.

Si bien esta es la información exigida por la DAC 6, no debemos olvidar que esta se comunica a través de los modelos ministeriales correspondientes y que, evidentemente,

²⁷ Para más información consulte: https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/comentario_tributario_dac6_se_aprueba_el_reglamento_que_completa_la_transposicion_de_la_directiva_en_espana.pdf Pág. 5 Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

variará de un Estado a otro, ya que cada uno de ellos tiene la legitimidad de requerir que se proporcione aún más información que la ya exigida por la normativa comunitaria.

3.2 Ámbito subjetivo

De la lectura de las consideraciones expuestas inicialmente en la DAC 6, se desprende con claridad quiénes serán los sujetos a esta normativa, en consonancia con la acción 12 del Plan BEPS. Como podemos observar en la consideración octava de la Directiva²⁸ y, como posteriormente se desarrolla en la norma, por un lado encontramos a los intermediarios, y por otro, subsidiariamente, a quienes estén obligados a tributar.

Primeramente, encontramos a los intermediarios, los cuales están definidos por la norma como *“cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución”*²⁹. No obstante, seguidamente la norma hace una aclaración con el fin de perfilar aún más la definición y dice: *“significa asimismo cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información”*.

²⁸ A fin de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior y evitar lagunas en el marco normativo propuesto, la obligación de comunicar información debe imponerse a todos los agentes que suelen participar en la concepción, la comercialización, la organización o la gestión de la ejecución de una transacción transfronteriza sujeta a comunicación de información, o de una serie de tales transacciones, así como a quienes prestan asistencia o asesoramiento. Tampoco conviene ignorar que, en determinados casos, el intermediario no está sujeto a la obligación de comunicar información debido a una prerrogativa de secreto profesional, o no existe a intermediario alguno, por ejemplo, debido a que es el propio contribuyente quien concibe y ejecuta el mecanismo internamente. Así pues, resultaría esencial que, en tales circunstancias, las autoridades tributarias no perdiesen la posibilidad de obtener información sobre mecanismos fiscales que puedan estar vinculados a una planificación fiscal agresiva. Por tanto, en esos casos sería necesario trasladar la obligación de comunicar información al contribuyente que se beneficie del mecanismo. DIRECTIVA (UE) 2018/822 DEL CONSEJO de 25 de mayo de 2018, pág 3.

²⁹ Definición extraída del apartado 21 del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE.

Con esto, lo que la Directiva pretende es establecer un concepto amplio de intermediario para evitar que aquellos a quienes quiere obligar consigan escabullirse de ser identificados como tales, es decir, calificados como intermediarios, y lo hace implicando a prácticamente cualquiera que intervenga con el mecanismo, ya sea quien lo elaboró o quien tuvo que aconsejar acerca de lo ya elaborado por otro. De todas formas, la norma también configura la posibilidad de presentar pruebas que justifiquen el desconocimiento de que el mecanismo estaba sujeto a obligación de comunicación. Así se recoge en la nueva redacción del artículo 3 en su apartado 21, el cual define el concepto de intermediario añadiendo que *“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”*.

Ante la heterogeneidad del perfil de los intermediarios, se prevé la dispensa de la obligación de comunicación de estos mecanismos, en tanto que muchos de los profesionales englobados dentro del concepto pueden verse amparados por el secreto profesional, según sea regulado en su Estado miembro. De todas maneras, la norma europea deriva la obligación de comunicación a cualquier otro intermediario implicado o, si no lo hubiera o no residiera en un Estado miembro, al contribuyente interesado. Esta regulación en términos generales, que los Estados han desarrollado, es motivo de controversia y será analizada posteriormente con el fin de esclarecer la sujeción a dicha obligación.

No solo por la razón antes mencionada quedan eximidos los intermediarios de la obligación, sino que también estarán excusados cuando hayan cumplido con la obligación, presentando la información en otro Estado miembro, tendiendo además prueba de ello según el derecho nacional del Estado en el que se deba probar. Asimismo, ocurre cuando otro intermediario ya haya cumplido con este deber.

Subsidiariamente, la obligación de comunicación de información sobre el mecanismo transfronterizo sujeto puede alcanzar finalmente a quien contribuye, definido en la norma como “contribuyente interesado”. Así lo prevé la normativa europea, con el fin, en cualquier caso, de conseguir dicha información relevante a la hora de prever el

fraude fiscal. Según afina la DAC 6, se define al contribuyente interesado como *“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”*³⁰.

En el caso de haber varios contribuyentes interesados obligados, la norma establece una prelación del deber en la que primeramente cumplirá con este el contribuyente que acordó con el intermediario el mecanismo sujeto, o, secundariamente, el contribuyente interesado que gestiona la ejecución de dicho mecanismo. Debido a la existencia de los sistemas de comunicación de información a nivel europeo entre Administraciones que esta norma impulsa, quedaría eximido de la obligación el contribuyente interesado desde el momento en el cual consiga probar que la declaración ya fue presentada en otro Estado miembro.

3.3 Ámbito temporal

En lo que al ámbito temporal se refiere, para la comunicación de la información relativa al mecanismo transfronterizo sujeto, la norma establece un plazo de 30 días naturales cuyo cómputo inicial comienza en función de la primera situación de entre las siguientes que se produzca en el tiempo. En primer lugar, desde el día siguiente en el que el mecanismo se ponga a disposición para su ejecución, es decir, cuando el intermediario transmita el servicio al obligado tributario interesado. En segundo lugar, otro desencadenante del cómputo se produciría al día siguiente a aquel en el que sea ejecutable, o en otros términos, que cupiera la posibilidad de que fuera practicado más allá de su puesta a disposición. Y, por último, cabe matizar que el mecanismo se entenderá como un todo, aunque estuviera fragmentado en fases, por lo que, si contara con varias fases, el plazo comenzaría desde el momento en el que se haya realizado su primera fase.

Los tres desencadenantes están elaborados con el objetivo de abarcar todos los supuestos para una realidad en la que la casuística es muy variada, como lo son los sujetos

³⁰ Apartado 22 del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE.

obligados que interactúan con estos mecanismos. Así, con esta batería de desencadenantes se ha tenido en cuenta, entre otros tantos matices, si quien intermedia simplemente ofrece un mecanismo sin necesidad de adaptación, o si verdaderamente se requiere de una para el caso concreto, al igual que si se trata de un mecanismo conocido y practicado, elaborado para uno mismo o para terceros.

Para aquellos que quedan englobados dentro del concepto de intermediario previsto en la Directiva, los cuales quizás no son los creadores originales del mecanismo transfronterizo, pero que deben lidiar con este en el momento en que prestan sus servicios a clientes que para ello los contratan, la norma establece un plazo también de 30 días desde aquel en el que prestaron su servicio, directa o indirectamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento.

Esta Directiva debía ser traspuesta al derecho interno de los Estados miembros, con todo el despliegue jurídico necesario que ello implicara para su ejecución práctica, y más concretamente, el desarrollo reglamentario, a más tardar el 31 de diciembre de 2019. En cualquier caso, sería a partir del 1 de julio de 2020 que las disposiciones de esta norma serían aplicables. Sin embargo, debido a la crisis causada por la COVID-19, la Comisión Europea decidió posponer determinados plazos contenidos en la norma en varias ocasiones de forma que su puesta en marcha terminaría por alcanzar el primer semestre del 2021.³¹

Más allá de todo esto, España no cumplió con los plazos de transposición de la Directiva y cumplió con su obligación de transposición un año más tarde con la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Este régimen

³¹ Más información sobre la ampliación de los plazos de transposición y entrada en vigor puede encontrarse en el siguiente enlace: <https://finreg360.com/alerta/nuevo-retraso-de-tres-meses-en-la-aplicacion-de-dac-6/> Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

jurídico fue completado con el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril³², así como la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril³³, la cual aprobaba los modelos, que entró en vigor el día 14 de abril del 2021 y harían efectiva la practicidad de la trasposición³⁴. Toda esta normativa será analizada brevemente en el apartado 3º del presente trabajo.

3.4 Ámbito espacial

La DAC 6 elabora una serie de criterios de puntos de conexión con el fin de definir en qué Estado miembro deberá presentarse la declaración de información, siempre que proceda, según sea intermediario o contribuyente interesado.

Para el caso de los intermediarios, se tomará como punto de conexión el Estado miembro donde este sea residente fiscal; o donde tenga un establecimiento permanente (EP) desde el cual preste los servicios relacionados con el mecanismo; en el que se haya constituido o por cuya legislación se rija; o, por último, en donde estuviera inscrito en una asociación profesional jurídica, fiscal o de asesoría.

Por otro lado, para el caso de los contribuyentes interesados, se tomará como punto de conexión aquel Estado en el que sea residente fiscal; o donde tenga un EP que se beneficie del mecanismo; donde reciba o genera rentas relacionadas; o donde realice una actividad.

Después este análisis general de la DAC 6, no podemos dejar pasar la oportunidad de destacar que esta norma no es más que el tronco mínimo o general que podremos

³² Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

³³ Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de "Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal", el modelo 235 de "Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables" y el modelo 236 de "Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal".

³⁴ Puede consultarse más información en: <https://www.jda.es/comienza-el-plazo-para-la-declaracion-de-los-mecanismos-transfronterizos-de-planificacion-fiscal-dac-6/> Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

encontrar en cualquier normativa nacional de los Estados miembros en relación con la obligación de declaración de mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Por esta razón, su conocimiento es muy práctico a la hora de ejercer en cualquier Estado miembro, cualesquiera de las profesiones que la norma intenta acotar. Por otro lado, a raíz de esta nueva obligación, surgen determinadas dudas en relación con la colisión de la norma con otros derechos, así como incertidumbres con la, tal vez, exagerada restricción del ejercicio de la asesoría.

4. LA TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA EN ESPAÑA

4.1 Ley 10/2020, de 29 de diciembre

La nueva obligación impuesta por el derecho comunitario fue traspuesta al derecho interno español con el fin de adaptar estas nuevas exigencias con resto del ordenamiento. Por esta razón, mediante la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, el legislador incorpora dos nuevas disposiciones adicionales a la Ley General Tributaria (LGT) con el fin de acoger esta nueva obligación de comunicación de información sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva. Como no podía ser de otra manera, son leves los matices que se amplían manteniendo la Directiva como norma básica. No será hasta un posterior desarrollo reglamentario que se pueda hablar de aplicación efectiva de la DAC 6.

Si bien ya hemos desarrollado las obligaciones que impone la DAC 6, no está demás aclarar brevemente qué forma ha adoptado dentro del ordenamiento esta transposición con el fin de facilitar el trabajo a los intermediarios.

En cuanto a la disposición adicional (DA) 23ª de la LGT se destaca la obligación de información a la Administración tributaria, la dispensa del deber de secreto profesional y el régimen sancionador. En la disposición adicional 24ª se regularon las obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal y el régimen sancionador aparejado a tales obligaciones.

Así, la Ley 10/2020 establece que la obligación de información a la AEAT corresponde a los intermediarios, entendidos según el concepto elaborado por la Directiva, quienes deberán comunicar la información, siempre que no hubiera una dispensa por el deber de secreto profesional, en cuyo caso serán los obligados tributarios interesados quienes debieran cumplir con la exigencia. Asimismo, la información sujeta a comunicación esta diferenciada entre:

- a) Mecanismos transfronterizos en los que intervengan o participen cuando concurren alguna de las señas distintivas definidas en el Anexo IV de la Directiva.
- b) Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables.
- c) Información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal a que se refieren las letras a) y b) anteriores.

Cabe matizar que sobre esta misma distinción se apoya el posterior desarrollo reglamentario de los tres modelos a utilizar para llevar a cabo la comunicación de información. Por otra parte, en la Ley se establece una exención para aquellos mecanismos objeto de declaración que hubieran sido comunicados y expresamente autorizados por la Comisión Europea.

En cuanto a las obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, la Ley establece, por un lado, a los intermediarios el deber de comunicar su exención a los demás intermediarios, así como quien estuviera obligado a tributar. Y, por otro lado obliga al interesado que ya hubiera declarado el mecanismo, a comunicárselo al resto de obligados si los hubiera, así como también a los intermediarios, ya que quedarían dispensados de su obligación.

En cuanto al deber del secreto profesional, según se estipula en la DA 23ª de la LGT, aquellos intermediarios que puedan acogerse a este deber estarán exentos de la obligación de comunicación, no obstante, solo si su participación fue destinada a, *verbatim*, “evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo”, lo que se conoce como un asesoramiento neutro. Sin mayor detalle, también se reconoce la dispensa de este deber

por autorización del obligado tributario. Pero si hay algo que no podíamos pasar por alto, es la disposición establecida en el apartado 3º de la DA antes mencionada. Y es que este aquí el legislador exime de responsabilidad a quienes intermedian en relación con la divulgación de información, respecto de su titular siempre que fuera para cumplir con la obligación, algo puesto en tela de juicio por parte de la doctrina en cuanto a si se cumplen los estándares de protección de datos, sobre lo que se entrará en mayor profundidad en el apartado 4º del presente trabajo.

Por último, procede hablar sobre el régimen sancionador, ya que es en esta Ley donde se ha desarrollado, a raíz de la discrecionalidad acordada por el legislador europeo, quien encomendó esta labor a los Estados miembros. Como hemos mencionado anteriormente, ambas disposiciones adicionales establecen un régimen de sanciones para aquellos supuestos de incumplimiento o cumplimiento defectuoso de las obligaciones que regulan.

Por un lado, encontramos las infracciones relativas a la obligación de declaración establecida en la DA 23ª, tipificándose como infracciones graves la falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas, su presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, así como la objeción a presentar esta declaración por medios distintos a los establecidos cuando así fuera obligatorio.

La sanción consistirá en una multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 4.000 euros. Sobre el máximo, la Ley diferencia un tope para los intermediarios, el cual equivale al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo, y otro para el contribuyente, fijándose el máximo según el valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo el cual se calcula a tenor de reglamento.

Realmente sería correcto decir que para el obligado tributario la Ley prevé dos límites ya que, concretamente en este caso, si no hubiera un efecto fiscal cuantificable que indique el límite superior, se determina que el límite máximo se calculará de la misma forma que si de un intermediario se tratase. Además, en caso de no haber requerimiento por parte de la Administración, las deudas se reducen a la mitad. No procede esta

reducción para el caso de la infracción por la presentación de las declaraciones por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios. En este caso la multa es fija de 250 euros por dato o conjunto de datos referidos a la misma declaración con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.500 euros.

Por otro lado, en la DA 24ª encontramos las infracciones relativas a las obligaciones de comunicación entre particulares, de las cuales dos son tipificadas como leves y una como grave.

Así, se regula como infracción leve cuando el obligado tributario o el intermediario que hubiera presentado la declaración de información no comunicara tal circunstancia al resto de intervinientes y obligados, así como también en el caso de que el intermediario amparado por el deber de secreto profesional no comunicara tal exención al resto de intermediarios y al contribuyente o lo hiciera incorrectamente, es decir, omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos, procedería, en cualquier casos, una multa pecuniaria de 600 euros.

Sin embargo, este último supuesto se calificará como infracción grave si, quienes hubieran debido declarar, ya sea intermediario o contribuyente, de haber sido notificados de la exención por parte de un intermediario dispensado, no hubieran cumplido con tal obligación de declaración de información. En este caso, la sanción será la misma que la estipulada en el artículo anterior por falta de presentación de la declaración.

En definitiva, son muchos los matices que se introducen mediante esta Ley en relación con la DAC 6, pero no será hasta el posterior desarrollo reglamentario cuando se despejen las dudas suscitadas entre los intermediarios que operan tanto en España como en Europa por la aplicación práctica de la obligación de comunicación de información.

4.2 Desarrollo reglamentario: Real Decreto 243/2021 y Orden Ministerial HAC/342/2021

Mediante el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, y la Orden Ministerial HAC/342/2021, de 12 de abril, se aprobaron en España los modelos de declaración, así como la normativa de desarrollo que se recoge en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, con el fin de cumplir con las obligaciones impuestas para los mecanismos de planificación fiscal agresiva necesarios para una aplicación efectiva de la DAC 6. A continuación, realizaremos un breve análisis del Real Decreto y de los modelos aprobados, así como también de las dos obligaciones adicionales convenidas por el legislador nacional en aras a una mejor consecución del espíritu y el propósito por los que nace la Directiva.

Aunque el RD 243/2021 constituye el cuerpo normativo que termina de reglamentar en el ordenamiento español la DAC 6, termina por ser un compendio de las ideas ya expuestas a lo largo de este trabajo pero con una estructura diferente, si bien con una leve ampliación. De esta manera, se destacan dentro de la nueva subsección sobre obligaciones de información sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva los siguientes artículos:

“Artículo 45. Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal”.

“Artículo 46. Contenido y nacimiento de la declaración de determinados mecanismos de planificación fiscal. Artículo 47. Señas distintivas”.

“Artículo 48. Obligación de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables”.

“Artículo 49. Obligación de información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación”.

“Artículo 49 bis. Resultados de la información obtenida de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal”.

Los matices introducidos se corresponden principalmente con los plazos de presentación de los diferentes modelos, de los cuales hablaremos posteriormente, así

como el plazo, el cual es de cinco días, de las obligaciones de comunicaciones de información entre intermediarios, así como para con el contribuyente interesado. Se trata de aspectos procedimentales que no requieren de mayor atención. No obstante lo anterior, es oportuno destacar que también se desarrollan dos obligaciones de comunicación de información en los artículos 48 y 49, en línea con lo previsto en la DAC 6 y sobre las cuales hablaremos más tarde relacionándolas con sus propios modelos de declaración. Por último, simplemente mencionar la facultad que se reserva la AEAT en el artículo 49 *bis* de publicar en su sede electrónica los mecanismos más relevantes a efectos meramente informativos, lo cual puede ser muy útil para el desarrollo profesional, de la misma forma que generar un efecto disuasorio.

En cuanto a los modelos de declaración desarrollados por la ya mencionada orden del Ministerio de Hacienda, primeramente encontramos el modelo 234 “*Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal*”. Este será presentado por los intermediarios, o en caso de que no hubiera, por quien estuviera obligado a tributar, según determine el reglamento anteriormente mencionado en su artículo 45. Mediante este modelo se declararán aquellos mecanismos en los que se distingan señas distintivas y su plazo para la presentación es de 30 días naturales desde que naciera la obligación.

El modelo 235 para la “*Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables*” será presentado por los intermediarios y servirá para declarar las actualizaciones sobre mecanismos transfronterizos ya declarados con el matiz, en este caso, de que se trata de mecanismos transfronterizos comercializables, es decir, que no ha hecho falta una adaptación al caso concreto para su puesta en marcha. El plazo es de un mes natural desde la finalización del trimestre natural en el que se hubiera puesto a disposición mecanismos transfronterizos comercializables con posterioridad al mismo mecanismo originariamente declarado. Se trata una de las dos obligaciones particulares para el caso del ordenamiento español establecida por el artículo 48 del reglamento.

Y, por último, el modelo 236 para la “*Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal*” se enfoca en los mecanismos utilizados en España a partir de la entrada en vigor de la Orden

que aprueba los modelos, es decir, a partir del 14 de abril del 2021 y se establece para cumplir con la segunda obligación adicional regulada para el caso español. Así, según el artículo 49 RGAPGIT, con independencia de la Administración a la que se hubiera comunicado la información, y además dándose alguno de los puntos de conexión en este artículo citados, quien estuviera obligado deberá presentar una declaración anual sobre la utilización de los mecanismos transfronterizos. Debe ser presentado por quien estuviera sujeto durante el último trimestre del año natural siguiente a aquel en el que se haya producido la utilización en España de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados.

Estos modelos se pueden presentar mediante formularios web en la Sede de la AEAT, vía servicio web (alta, modificación y baja) o presentando el archivo XML definido en la misma Sede³⁵. De todas formas, la AEAT publicó un compendio de las preguntas más frecuentes que han surgido a raíz de esta nueva obligación con el fin de despejar dudas³⁶.

Si bien mediante este último Real Decreto, así como con la mencionada Orden ministerial, queda *prima facie* constatada la transposición de la DAC 6 en el ordenamiento español, no son pocas las preguntas que de su aplicación surgen, las cuales serán tratadas en mayor profundidad en el apartado siguiente.

5. PROBLEMÁTICA GENERADA POR LA TRANSPOSICIÓN DE LA DAC 6 AL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

La DAC 6 establece una serie de obligaciones de información para los sujetos incluidos en su ámbito subjetivo de aplicación un tanto más invasivas de lo común, lo cual da pie a pensar que su alcance se excede pudiendo sobrepasar, así como infravalorar, los derechos tanto de quienes contribuyen como de quienes intermedian en la

³⁵ Puede consultar más información en: <https://www.gdasesoria.com/blog/posts/informacion-mecanismos-transfronterizos-modelos-234-235-236> Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

³⁶ Para más información consulte: https://www.agenciatributaria.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/GI46-GI47-GI48/FAQ_234_235_236.pdf Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

planificación fiscal. Por ello, en el presente apartado vamos a analizar la problemática de su transposición en determinados aspectos como el secreto profesional, el derecho a no autoinculparse, el derecho a la protección de datos personales y la proporcionalidad de las sanciones aplicables en la normativa española.

5.1 En el secreto profesional

El hecho de que la Directiva establezca en su artículo 8 bis ter. 5 la posibilidad de acogerse a una dispensa de la obligación de declaración, según sea regulada en el Estado correspondiente, suscita una serie de preguntas acerca de la repercusión práctica de este precepto.

Como es sabido, en el ordenamiento español, el derecho al secreto profesional es un privilegio de quienes ejercen la abogacía, profesionales que entendemos que también se encuentran englobados dentro del concepto de intermediario que marca la norma europea. El secreto profesional se encuentra regulado en diferentes normas del ordenamiento como son la (CE), la LOPJ o el Estatuto General de la Abogacía. Por otro lado, según el artículo 93.5 de la LGT, si quien asesora es un profesional de la abogacía, la obligación de aportación de datos confidenciales queda excusada en cuanto se hayan obtenido “*como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa*”³⁷. Con todo esto podemos apreciar que la posición de estos profesionales en el ejercicio de la asesoría fiscal tiene un carácter peculiar, podría decirse que menos invadido por las obligaciones tributarias, y que consigue desmarcarse de quienes no ejercen la abogacía.

En cualquier caso, ya se han visto precedentes en los que este derecho ha sido limitado en aras de garantizar otros derechos e intereses constitucionalmente protegidos los cuales se han considerado que deben prevalecer sobre el secreto profesional. Este es el caso de la Directiva 2015/849, de 20 de mayo, sobre prevención del abuso del sistema financiero para fines de blanqueo de capitales y terrorismo, la cual determinó una

³⁷ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., págs. 139 y 140.

derogación parcial del secreto profesional, con un precepto claro que así se transmitió a los ordenamientos nacionales. Mediante esta norma, este derecho al secreto profesional quedó supuestamente reducido al asesoramiento y defensa en procesos judiciales, algo que terminaría por ser avalado en repetidas ocasiones por la jurisprudencia europea.

Según MARTÍNEZ MUÑOZ³⁸, las limitaciones que deberían imponerse a este derecho para con la obligación de comunicación de mecanismos de planificación fiscal agresiva establecida por la DAC 6, siguen la línea trazada por el Consejo General de la Abogacía Española en relación con la Ley de Prevención de Blanqueo de Capitales³⁹. De este modo, se puede concluir que solo quedará bajo el paraguas del secreto profesional aquellas actuaciones de quienes ejercen la abogacía que estén destinadas al análisis, la defensa o el asesoramiento de una posición jurídica o un proceso, pero nunca la participación activa. Además, concretamente en el asesoramiento, solo se encontrará protegido por el secreto profesional cuando el mismo sea posterior a la ejecución de las prácticas que pudieran hacerlo sujeto obligado. En estos supuestos el intermediario estaría protegido por el derecho al secreto profesional, algo que no ocurriría cuando la actuación fuera previa y a la que, además, se le añadiera actos de gestión.

En cualquier caso, la Directiva podría haber sido más clara con el fin de evitar cualquier disparidad entre los diferentes ordenamientos nacionales a la hora de imponer esta obligación, como bien lo realizan otros regímenes similares como el de DOTAS en Reino Unido o el régimen implantado en Portugal⁴⁰, evitando a priori un conflicto con el derecho al secreto profesional.

A colación con el párrafo anterior, el legislador español ha previsto en el artículo 45 RGAPGIT la dispensa de la obligación de comunicación de información, ponderando por encima el deber del secreto profesional de aquellos intermediarios sometidos a este. No obstante, esto no lo exime del resto de obligaciones reguladas en el mismo artículo

³⁸ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 141.

³⁹ Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales.

⁴⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 142.

tanto de comunicación con otros intermediarios o, si procediera, con el obligado tributario interesado, así como guardar prueba fehaciente de su exención.

Finalmente, podemos concluir que el ordenamiento español encuentra un encaje que consigue respetar tanto el objetivo final de la norma como el deber de secreto profesional al cual están sometidos algunos de los intermediarios que operan en el mercado. Es curioso como este deber parece estar redefiniéndose y, más concretamente, acotándose con el paso del tiempo y los cambios que experimenta la sociedad.

5.2 En el derecho a no autoinculparse

La obligación impuesta por la DAC 6 de declaración de información sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva ha suscitado una gran cantidad de reflexiones acerca de la cabida de esta imposición en los ordenamientos, en tanto que limita el margen de actuación del que disponen tanto quien intermedia como quien contribuye, pudiendo entrar en conflicto con el derecho a la no autoinculpación. Si bien es comprensible el efecto disuasorio que el legislador europeo pretende crear con esta obligación de información, esta repercusión solo tiene sentido cuando la información declarada pueda emplearse posteriormente en contra del contribuyente. Por lo tanto, puede ser incoherente y, hasta verse como un menoscabo, el hecho de declarar información fiscalmente sensible que luego pueda ser utilizada por la Administración contra el contribuyente.

Se trata de un debate complejo del que se pueden encontrar diversidad de justificaciones tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, siendo destacables para el caso los votos particulares. Los derechos puestos en esta ocasión en tela de juicio no son ni más ni menos que los que nacen del precepto constitucional 24.2 de la Constitución Española (en adelante, CE), el cual consagra la existencia del derecho a no declarar contra sí mismo, así como a no confesarse culpable. Frente a esto, encontramos el deber genérico de colaboración con la Administración tributaria que nace del deber de mantenimiento del Gasto Público consagrado en el artículo 31 de la CE. Sobre esta confrontación el Tribunal Constitucional (TC) ya ha asentado doctrina gracias a una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo para la Sentencia 76/1990, de 26 de abril. Esta doctrina estipula que el deber de comunicar datos a la Administración

Tributaria puede superponerse frente a los derechos que del 24.2 de la CE nacen para procedimientos de liquidación.⁴¹

La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), en consonancia con la marcada por el TC, determina que el derecho a no autoinculparse no es aplicable a los procedimientos tributarios, así como lo declara totalmente compatible con los procedimientos de comprobación y liquidación. No obstante, precisa que sí se vulneraría este derecho si posteriormente se utilizaran los datos obtenidos para iniciar un procedimiento sancionador frente al obligado tributario.⁴²

De todas maneras, este es solo un ápice de la gran cantidad de preguntas que a raíz del tema se suscitan. Una reflexión que entre en mayor profundidad debería corroborar la compatibilidad de la obligación impuesta por la Directiva separando por un lado el derecho a no declarar contra uno mismo y, por otro lado, el de no confesarse culpable. Además, también cabría hacer una distinción según se tratase de intermediario o de contribuyente, teniendo en cuenta, también, el momento en que se comunique la información y la fase en la que se encuentre el mecanismo en cuestión una vez comunicados los datos, ya que, si se pretende justificar esta medida invasiva desde el ánimo disuasorio de la norma, debería de haber tiempo para cambiar de estrategia porque si no ya habría autoinculpación.

En cualquier caso, coincidimos con MARTÍNEZ MUÑOZ⁴³ cuando señala que la obligación de declaración de información sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva sería compatible con el derecho a la no autoinculpación siempre y cuando dicha información no pudiera utilizarse para incoar posteriores procedimientos sancionadores, dando cabida únicamente a procesos de comprobación y liquidación los cuales, en cualquier caso, consiguen hacer valer el espíritu de la norma reencauzando aquellos traslados de beneficios de nuevo a la jurisdicción donde deberían tributar, pero, eso sí, sin la posibilidad de reprochar esa actitud contraria al fin de la norma. Es decir, cuando

⁴¹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 161.

⁴² *Ibíd.*, pág. 154.

⁴³ *Ibíd.*, págs. 174 y 175.

se establezca una exclusión de responsabilidad en los casos de presentación correcta de la correspondiente declaración informativa.

5.3 En la compatibilidad con la protección de datos personales

Si bien es cierto que la DAC 6 pretende garantizar el derecho fundamental a la protección de datos, ajustándose al Reglamento europeo de protección de datos personales, así como a la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, algo que no podemos dejar pasar por alto, es la relación de esta Directiva con la protección de datos, la intimidad y la confidencialidad, ya que con esta nueva exigencia de comunicación de información se vuelven a traspasar los fronteras de lo habitual en cuanto al nivel de las exigencias de comunicación de datos por parte de la Administración, y por ende, cabe una reflexión acerca de esto.

Diferentes esferas protegen los bienes jurídicos que con esta nueva exigencia pueden verse vulnerados. Así pues, el derecho a la vida privada regulado en el artículo 18 de la CE garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar, a la propia imagen, el secreto de las comunicaciones e incluso la limitación del uso de la informática con el fin de cumplir dichas garantías. Por otro lado, el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) lo recoge en su artículo 8, y la Carta Europea de Derechos Fundamentales en el artículo 7. Cabe matizar que esta última incluye un matiz en su artículo 52.1, precepto que da pie a una posible limitación de este derecho de forma proporcional.⁴⁴

Por otro lado, un matiz importante en aras de despejar las dudas que pueda surgir para con la DAC 6, es la diferenciación entre las personas físicas, de quienes son predicables los derechos en cuestión ya que derivan de su propia dignidad, frente a las personas jurídicas, de las cuales se podría como mucho predicar el ejercicio de la libertad

⁴⁴ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 177.

de empresa, así como su honor o reputación, pero ni mucho menos los restantes derechos mencionados y que son solo atribuibles a las personas físicas.⁴⁵

Hecho este matiz, podemos destacar las diferentes razones que terminarían por justificar la compatibilidad de este régimen para con los derechos puestos en tela de juicio. Por un lado, según BAKER⁴⁶ si bien una gran cantidad de información acerca de los mecanismos podría llegar a mermar los derechos de los sujetos pasivos, opinando en la misma sintonía que el TJUE, la obligación de comunicación de información sería acorde a Derecho en la medida en que sea pertinente, es decir, proceda sin sobrepasarse, para el fin que la norma persigue. Por otro lado, en línea con lo expuesto por MARTÍNEZ MUÑOZ⁴⁷, tanto la jurisprudencia constitucional como la doctrina marcada por el TEDH, la cual justifica su posición con una “*urgente necesidad social*”, admiten las limitaciones a estos derechos personalísimos siempre que dichas restricciones sean acordes a la ley, legítimas y necesarias para la consecución del fin buscado.

En definitiva, podemos concluir que la obligación de comunicación de información que impone la DAC 6, sujeta a debate para con los derechos a la privacidad, personalísimos que en todo caso afectarían a los contribuyentes directamente mas a no a los intermediarios fiscales, encuentran un encaje con el ordenamiento en tanto en cuanto se extralimiten levemente para cumplir con el objetivo de la norma.

Finalmente, relacionándolo con la previsión establecida por el legislador español en la DA 23ª de la Ley 10/2020, es oportuno destacar la exención de responsabilidad sobre divulgación de información del intermediario para con el titular de la información en aras a cumplir con su obligación de comunicación. Una vez más, un apunte preciso que garantiza a los intermediarios más holgura en el desempeño de su trabajo.

⁴⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 178.

⁴⁶ BAKER, P. “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”, ob. cit., pág. 90.

⁴⁷ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 180.

5.4 En la proporcionalidad de las sanciones aplicables

Según la nueva redacción del artículo 25 *bis* de la Directiva 2011/16/UE, serán los Estados miembros los que se encarguen de establecer el régimen de sanciones aplicable a los incumplimientos que la norma europea exige con el objetivo de obtener una mayor información acerca de los mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Así, el legislador europeo deja total discrecionalidad a la hora de establecer las infracciones administrativas que pudieran resultar de la trasposición y su correspondiente reproche legal, siempre que se instaure un régimen que sea eficaz, proporcionado y disuasorio. Ello debe ser valorado negativamente, ya que la diferencia que pudiera resultar a raíz de esta discrecionalidad entre los diferentes regímenes sancionadores de los Estados miembros no solo va en contra de cualquier intento de armonización⁴⁸, sino que también puede dar pie a nuevas diferencias, o peor aún, a nuevas burlas tanto por parte de quienes contribuyen como por parte de algunos Estados menos comprometidos o con otros intereses.

Si bien ya se ha mencionado anteriormente, el régimen sancionador establecido en España para las obligaciones derivadas de la DAC 6 se encuentra regulado en la Ley 10/2020 donde se tipifican sanciones leves y graves. Estas últimas son las más cuestionadas, ya que se pueden llegar a acumular cuantías considerables por dato, o conjunto de datos, falsos, incompletos o inexactos.

Si lo comparamos con el régimen sancionador establecido para el Modelo 720 de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero para los residentes en un estado miembro, las sanciones establecidas para las obligaciones de la DAC 6 son sutilmente menores. Así, para el Modelo 720 en el caso de no informar acerca de las cuentas en entidades bancarias, al igual que acerca sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, se establece una sanción de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos incorrectos con un mínimo de 10.000 euros y sin un máximo, constituyendo sanción muy grave. Junto a ello, se regula lo que

⁴⁸ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 116.

se ha denominado la imprescriptibilidad de las ganancias de patrimonio no justificadas del artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o la presunción de obtención de rentas del artículo 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Además, debemos recordar que en los casos en los que resulte de aplicación cualquiera de las presunciones mencionadas se exigirá la sanción del 150% regulada en la DA 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre ⁴⁹.

Con el afán de recordarlo, el régimen sancionador asociado al incumplimiento de los modelos 234, 235 y 236, establece un mínimo de 4.000 euros por cada dato o conjunto de datos incorrecto, pero un máximo en función de los honorarios percibidos o a percibir, así como del efecto fiscal del mecanismo, según sea intermediario o contribuyente el sancionado. El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros.

Hemos realizado esta referencia al régimen sancionador del denominado Modelo 720 porque, a día de hoy, se encuentra a la espera de una resolución por parte del TJUE para determinar si constituye una vulneración del Derecho de la Unión Europea. ¿Ocurrirá lo mismo con el régimen sancionador para los modelos que nacen de la DAC 6? Si pensamos en las prórrogas establecidas para dar comienzo a esta última obligación de comunicación, este sistema recién entra en funcionamiento, *ergo*, aún es pronto para cualquier apreciación⁵⁰.

Como conclusión, da la impresión de que en el amplio margen establecido por el legislador europeo para el régimen sancionador se encuentra el talón de Aquiles de la Directiva en tanto que este dé lugar a grandes disparidades entre las sanciones de los Estados miembros, configurando así nuevos mecanismos y formas de eludir la aplicación de la norma.

⁴⁹ Puede encontrar más información en: <https://iliaconsulting.com/modelo-720/sanciones/> Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

⁵⁰ Más información acerca del tema en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/08/02/legal/1627905715_934080.html Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

6. ALGUNOS EJEMPLOS PRÁCTICOS DE LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA EN UN MODELO DE NEGOCIO EN EL ÁMBITO DE LA ASESORÍA FISCAL

Después del análisis de toda la normativa por la cual queda íntegramente traspuesta la DAC 6 en el ordenamiento jurídico español, sería conveniente plasmar mediante algunos ejemplos prácticos la aplicación de la normativa en un modelo de negocio en el ámbito de la asesoría fiscal con el fin de esclarecer la nueva situación a la que se enfrentan estos intermediarios en el desempeño de su profesión. A continuación, se presentan una serie de casos que interrelacionan los diferentes conceptos trabajados a lo largo de este trabajo.

1) David Martínez es uno de los tantos asesores fiscales que trabaja en la renombrada firma Asesores Martínez-Roldán situada en la ciudad de Alicante. David se graduó en Administración y Dirección de Empresas y, seguidamente, realizó un Máster en Asesoría Fiscal, el cual lo capacitó para desempeñar su profesión, haciendo hincapié en las industrias de la Comunidad Valenciana. El día 6 de agosto del 2021, el administrador de una conocida empresa de calzado, le pregunta a David si cabía la posibilidad de aminorar de alguna forma el coste fiscal al que se ve sometido su empresa. Entonces David no dudó en preguntarle acerca de la presencia internacional de la compañía, a lo que el administrador le contestó que la empresa tenía un EP en Palermo, Italia y otro en Andorra. Al día siguiente, David llama al administrador y le comenta que ha diseñado un mecanismo que le servirá para pagar menos impuestos si bien necesitaría contar con la participación del EP de Palermo. Además, el mecanismo podría ponerse en marcha “mañana mismo”, pero David le exige al cliente una cláusula de confidencialidad acerca de esto para intentar eximirse de cualquier consecuencia. El cliente acepta sin dudar y a la mañana siguiente el mecanismo ya se había ejecutado. David comunica el mecanismo unas cinco semanas después, una vez realizado el primer negocio jurídico con el EP italiano.

En el presente caso, el mecanismo se convierte en transfronterizo a tenor del artículo 45.2 RGAPGIT. Por un lado, porque afecta a más de un Estado, en cuanto se sirve de un EP para planificar la operación. Y, por otro, porque cumple con el criterio del beneficio principal ya que David corrobora que este mecanismo conseguirá un ahorro

fiscal. También es necesaria la presencia de una de las señas distintivas del artículo 47 que debe concurrir con el criterio del beneficio principal, en este caso, la cláusula de confidencialidad. Aparte de esto, si bien es cierto que David comunicó el mecanismo de planificación fiscal agresiva, no lo hizo dentro de los 30 días naturales que computaban a partir del verdadero desencadenante de la obligación, el hecho de que el mecanismo era ejecutable por el cliente o simplemente porque había sido puesto a su disposición. Por ello, tras el inicio del correspondiente procedimiento sancionador, David podría enfrentarse a las sanciones recogidas en la DA 23^a, apartado 4 a) relativas a la falta de presentación en plazo.

2) Por otro lado, encontramos a María Gómez Serrano, quien está colegiada en el Colegio de Abogados de Elche desde hace ya varios años y es una trabajadora veterana en la firma Martínez-Roldán. María es preguntada por otro cliente acerca de una supuesta manera de reducir el coste fiscal que resultase de aplicación a su modelo de negocio, sin necesidad de adaptación. Este cliente es el administrador de una conocida empresa de consultoría tecnológica que ha cambiado recientemente de dueño, el cual no demuestra mucha simpatía por la RSC. Esta compañía tiene varias filiales repartidas por Europa. María le contesta afirmativamente a su petición, pero, además, que solo podría aplicarse el mecanismo prediseñado si se contaba con el apoyo de alguna de las otras filiales de la compañía, además de un poder para presentar la declaración en su nombre. Entonces el administrador de la consultora hizo unas llamadas y confirmó que podría contar con el apoyo de la filial parisina. A la mañana siguiente, el administrador de la empresa tecnológica ejecutó el mecanismo que había dispuesto María.

Vemos que el mecanismo es transfronterizo, ya que no todos los intervinientes pertenecen a la misma jurisdicción, pues se sirven de la filial parisina (artículo 45.2 del reglamento). Además, concurre el criterio del beneficio principal, ya que María se cerciora que mediante el mecanismo se obtendrá un ahorro fiscal (artículo 47.2 del reglamento). Este criterio debe concurrir con una seña distintiva para poder dar la calificación de mecanismo transfronterizo sujeto a la obligación de comunicación. Según el caso, se trata de un mecanismo notorio y conocido que no necesita de adaptación al caso particular (artículo 47.3 apartado b) del reglamento) por lo que se cumple con el requisito de la seña distintiva general acompañada del criterio del beneficio principal. Como muy bien apuntó María, bajo el deber de secreto profesional ella quedaba

dispensada de su obligación de presentar la declaración. Acertadamente, realiza la presentación de la declaración utilizando el poder que otorgó el cliente, figurando ella como apoderada.

3) Al mismo tiempo que ocurría esto en Alicante, Pedro Hernández, un asesor fiscal que trabaja en una reconocida asesoría situada en el centro de Santander, se encuentra atendiendo a un cliente en su despacho. Este cliente es el administrador de una reconocida compañía industrial que se dedica a las elaboraciones plásticas. Está interesado en reducir la cuota tributaria de su compañía, ya que este año ha tenido muchos beneficios por ser una de las pocas industrias agraciada por la crisis sanitaria. De este modo, Pedro planifica un esquema de sucesivas concatenaciones empresariales, así como la adquisición de una sociedad con pérdidas con el fin de complicar la identificación de la titularidad real de las cuentas financieras. Por otro lado, Pedro está comprometido y está esperando a que se acaben las restricciones en España para poder celebrar su compromiso, aunque por ahora no podrá porque no ha ahorrado mucho. Entonces ve este negocio como una oportunidad para llevarse un porcentaje de los grandes ahorros fiscales que tendrá su cliente gracias a su mecanismo.

Sobre la calificación del mecanismo como transfronterizo, se cumple uno de los requisitos del artículo 45 del reglamento, en tanto que Pedro pretende ocultar la titularidad real de las cuentas financieras mediante otras compañías que son meramente formales. Además, concurre el criterio del beneficio principal, ya que habrá un notable ahorro fiscal (artículo 45.2 del reglamento), junto con la señal distintiva general por la cláusula que liga los honorarios de Pedro en función del ahorro fiscal (artículo 47.3 apartado a) del reglamento). Asimismo, encontramos otra señal distintiva específica, debido a que el mecanismo se sirve de la compra de una sociedad con pérdidas (artículo 47.2 apartado del reglamento que deriva al Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, categoría B apartado 1).

En definitiva, se puede calificar como mecanismo sujeto a la obligación de declaración, ya que se da el criterio del beneficio principal junto con la señal distintiva general de la cláusula de beneficios, así como la señal distintiva específica de la compra de sociedades en pérdidas.

Adentrándonos un poco más en el caso de Pedro, nos preguntamos si procedería declarar este mecanismo en el caso en el que Pedro no estableciera sus unos honorarios en función del ahorro fiscal ni la seña de la adquisición de una sociedad en pérdidas. Y efectivamente, sí procedería su declaración, ya que concurre una seña distintiva específica la cual no está ligada al criterio del beneficio principal. Pedro se sirve de una cadena de titularidades formales no transparentes mediante el uso de otras personas jurídicas para ensombrecer la titularidad de las cuentas financieras (artículo 47.5 apartado b) punto 2º del reglamento).

4) En último lugar, en la tarde de ese mismo viernes, María atendía a otro cliente con pocas ganas. En este caso se trataba de la nueva administradora de una compañía austríaca que opera en España mediante un EP dedicada a la conservación forestal. Particularmente, desde la llegada de la nueva administradora, este establecimiento permanente aboga por una RSC fiscalmente responsable, por lo que acude a la asesoría Martínez-Roldán con el fin de esclarecer su situación tributaria. Así, la administradora pide asesoramiento a María, ya que no tenía mucha confianza en su otra asesora, Rebeca Ruíz, con la que contaba este EP porque cree que el mecanismo por esta implantado generará un ahorro en la cuota tributaria. A esas alturas, la planificación tributaria de la abogada estaba en la primera fase del mecanismo. María simplemente se limita a darle cierta asistencia técnica, aclarándole que el mecanismo puesto en marcha es transfronterizo, implicando al EP y la matriz, y que conseguiría un ahorro fiscal ya que se dan operaciones de ida y vuelta de fondos. Además, le comenta a la administradora ella está eximida de la obligación de comunicación debido al deber de secreto profesional, por lo que debería ser el propio EP quien cumpliera con la obligación de información, si no lo hubiera hecho su asesora por alguna razón. Rebeca Ruíz nunca comunicó a María la presentación de declaración.

Igual que en los supuestos anteriores, se trata de un mecanismo transfronterizo cumpliéndose todos los requisitos marcados para tal. El mecanismo implica una actividad en otra jurisdicción, la cual, en el presente caso, reportará un beneficio fiscal (artículo 45.2 del reglamento). Además concurre la seña distintiva sobre las operaciones circulares, la cual ligada al criterio del beneficio principal generan la obligación de comunicación de información (artículo 47.2 apartado del reglamento que deriva al Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, categoría B apartado 3). Por otro lado, vemos que ambas

abogadas quedan eximidas de la obligación, quedando finalmente obligado a la comunicación el obligado tributario interesado en los términos del artículo 45. 6 apartado b) del reglamento, el cual establece los puntos de conexión para estar obligado a declarar en España. Un EP que se beneficia de un mecanismo transfronterizo en España, es uno de los puntos de conexión. Por otro lado, cabe matizar que este sería declarable ya que se encuentra en la primera fase. En último lugar, sería adecuado pensar acerca de las comunicaciones entre intermediarios y también para con el obligado tributario, ya que en función de si el mecanismo hubiera sido declarado o no, nacerían obligaciones recíprocas de comunicación tanto notificando que la declaración fue presentada, así como el deber de secreto profesional de María.

En definitiva, podemos comprobar que la casuística es muy diversa y puede dar lugar a diferentes confusiones en tanto en cuanto son variadas las señas distintivas señaladas por el legislador europeo, así como la concurrencia o no de estas con el criterio del beneficio principal. Por si fuera poco, las obligaciones de comunicación de información entre intermediarios, así como de estos para con la Administración o el obligado tributario interesado, no consiguen sino implantar un régimen que requiere de especial conocimiento para poder ejercer la profesión de intermediario sin sorpresivas sanciones tributarias.

7. CONCLUSIONES

Los intentos por parte de los Estados de erigir sistemas tributarios conforme a los principios establecidos en sus Cartas Magnas no han sido pocos, todos ellos con firmes fundamentos de consagrar una verdadera justicia tributaria, esforzándose en paliar prácticas fraudulentas que solo unos pocos, casualmente los grandes contribuyentes, han tenido y tienen.

Las ideas consensuadas por la OCDE comenzaron a poner en tela de juicio los tradicionales sistemas rígidos basados en relaciones obligacionales para con la Administración, abogando por relaciones de sujeción voluntaria, hasta terminar en una relación cooperativa, en algunos casos, de corte obligacional. Sin embargo, muchas de estas obligaciones fueron cumplidas de cara al público por los contribuyentes, siendo patente la persistencia en la búsqueda de subterfugios con el fin de aminorar la deuda tributaria, algo que ha seguido presente de entre las labores de los intermediarios.

Es con el nacimiento del Plan BEPS y la elaboración de las acciones en él contenidas, que los Estados comienzan a convencerse del cambio de este paradigma que son las relaciones construidas con la Administración tributaria. La adopción en el seno de la UE de la acción 12 del mencionado Plan acerca de la comunicación de información sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva, consigue poner en jaque a los contribuyentes que se servían de estas maniobras, así como a los intermediarios que de estas se lucraban.

La DAC 6 pone en el centro de la lucha contra el fraude la obtención de una información útil, y además de forma temprana, en favor de una actuación más eficaz de las Administraciones tributarias de los Estados miembro. Además, se valora la actuación conjunta, el intercambio de información entre países y el efecto disuasorio que genera esta nueva imposición.

Queda constatada la compleja casuística que de esta normativa nace en tanto que son numerosos los elementos para tener en cuenta tanto por parte del contribuyente como por parte del intermediario. Pero si hay algo que quede patente, son lo limitadas que quedan estas prácticas abusivas en un ordenamiento comunitario que ya no da tregua. A

la par de lo anterior, debemos destacar que el desarrollo de la intermediación fiscal encuentra en esta norma otro hito que cambia totalmente el devenir de la profesión en sí misma. ¿Acaso nacerán nuevos mecanismos de planificación fiscal agresiva que consigan sortear esta norma? ¿O veremos el régimen sancionador en las portadas de los periódicos cada día? En cualquier caso, no será sino un nuevo quebradero de cabeza para quienes pretendan seguir en la misma línea.

Por último, relacionando las consecuencias prácticas debidas a la aplicación de la DAC 6 con la responsabilidad social corporativa, surgen muchas preguntas acerca de cómo afrontarán esta nueva realidad tanto los contribuyentes interesados en la planificación fiscal abusiva, como las grandes firmas que actúan como intermediarias. ¿Será finalmente esta norma el detonante hacia una contribución responsable por parte de las empresas con relevantes beneficios? ¿Será capaz de dar el impulso que falta para hacer atractivas frente a los inversores a las empresas fiscalmente responsables?



8. BIBLIOGRAFÍA

BAKER, P. “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”. En *Intertax*, 43, 2015, págs. 85-90.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, Tirant lo Blanch, Alicante, 2019.

OECD. *Study into the role of tax intermediates*. OECD Publishing, 2008.

OECD. *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OECD Publishing, 2011.

OECD. *Cooperative Compliance: A framework from enhanced relationship to cooperative compliance*, OECD Publishing, 2013.

OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris, 2015.

SANZ CLAVIJO, A. “La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan BEPS y a la experiencia de otros estados”. En *Crónica Tributaria*, nº 20, 2015, Versión online.

SANZ GÓMEZ, R. “Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo”. En *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 1, 2016, págs. 39-54.

9. WEBGRAFÍA

- Agencia Estatal de Administración Tributaria:

Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2009/Primera_reunion_del_Foro_Tributario_de_Grandes_Empresas.shtml. Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CB_PT_publicacion_web_es_es.pdf Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

- Diario Cinco Días:

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/08/02/legal/1627905715_934080.html

Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

- Diario Responsable

<https://diarioresponsable.com/opinion/19803-la-responsabilidad-fiscal-corporativa-como-paradigma-de-la-etica-de-la-organizacion> Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

- Fundación Compromiso y Transparencia:

<https://www.compromisoytransparencia.com/rankings-de-transparencia/tema/responsabilidad-fiscal/2020/indicadores> Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

- FinReg 360:

<https://finreg360.com/alerta/nuevo-retraso-de-tres-meses-en-la-aplicacion-de-dac-6/> Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

- Garrigues:

https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/comentario_tributario_dac6_se_aprueba_el_reglamento_que_completa_la_transposicion_de_la_directiva_en_espana.pdf Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

- GD Asesoría:

<https://www.gdasesoria.com/blog/posts/informacion-mecanismos-transfronterizos-modelos-234-235-236> Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

- Iliá Consulting:

<https://iliaconsulting.com/modelo-720/sanciones/> Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

- JDA/SFAI:

<https://www.jda.es/comienza-el-plazo-para-la-declaracion-de-los-mecanismos-transfronterizos-de-planificacion-fiscal-dac-6/> Recuperado el 2 de septiembre de 2021.

- PWC:

<https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/los-codigos-de-buenas-practicas-de-los-profesionales-tributarios/> Recuperado el 2 de septiembre de 2021.