



UNIVERSITAS
Miguel Hernández

**UNIVERSIDAD MIGUEL HERNANDEZ
DE ELCHE**

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

**MÁSTER UNIVERSITARIO
EN ASESORIA FISCAL**

Curso Académico 2023/2024

Trabajo Fin de Máster

**LA OBLIGACIÓN DE REVELAR
MECANISMOS DE
PLANIFICACIÓN FISCAL
TRANSFRONTERIZOS EN EL
ÁMBITO DE LA UEY LOS
DERECHOS Y GARANTÍAS DE
LOS CONTRIBUYENTES**

KATHERINE ANDREA CHECA MORENO

TUTOR: BEGOÑA PEREZ BERNABEU

COAUTOR: EVA ALIAGA AGULLÓ

ÍNDICE

| | |
|---|-----------|
| I. INTRODUCCIÓN..... | 4 |
| II. RESUMEN..... | 4 |
| III. LA OBLIGACIÓN DE REVELAR MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL TRANSFRONTERIZOS | 5 |
| 1. Normativa aplicable en el marco de la unión | 5 |
| 1.1. Directiva DAC 6 de la UE..... | 5 |
| 1.2. Otra normativa aplicable | 6 |
| 1.3. Requisitos y procedimientos..... | 7 |
| 2. Sujetos obligados a la revelación y su responsabilidad..... | 12 |
| 2.1. Intermediario Fiscal | 12 |
| 2.2. Contribuyentes | 13 |
| 3. La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal en la armonización fiscal de la UE..... | 16 |
| IV. IMPACTO DE LA OBLIGACIÓN DE DIVULGACIÓN | 18 |
| 1. Conflictos en la obligación de revelar | 18 |
| 2. Jurisprudencia | 19 |
| 3. ¿Igualdad y equidad? Los tributos y el Asesor Fiscal..... | 21 |
| 4. Efectos en la competitividad fiscal y económica | 24 |
| V. MECANISMOS DE PROTECCIÓN AL CONTRIBUYENTE EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA..... | 28 |
| 1. Derechos (privacidad, confidencialidad, no auto incriminación) | 29 |
| 2. Garantías..... | 34 |
| VI. CONCLUSIONES | 36 |
| VII. BIBLIOGRAFIA..... | 39 |

LISTADO DE ILUSTRACIONES

| | |
|---|----|
| Ilustración 1: Señas generales y específicas | 9 |
| Ilustración 2: Los intermediarios | 14 |
| Ilustración 3: El contribuyente interesado | 15 |
| Ilustración 4: Comparación de la evolución del PIB per cápita en euros de Irlanda y España..... | 25 |
| Ilustración 5: Evolución de una variable clave: Impuestos sobre Sociedades 2003-2022 | 27 |



LA OBLIGACIÓN DE REVELAR MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL TRANSFRONTERIZOS EN EL ÁMBITO DE LA UE Y LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES.

I. INTRODUCCIÓN

En un mundo cada vez más globalizado en todos los ámbitos, en la Unión Europea (en adelante UE) se hace evidente la falta de transparencia fiscal existente entre los diferentes organismos estatales, no sólo por los mecanismos que los obligados tributarios han ido desarrollando a lo largo del tiempo y que les ha permitido evadir y eludir cantidades ingentes en impuestos, sino también por la falta de coordinación entre los Estados Miembros para que esto no ocurra.

La directiva sobre Cooperación Administrativa en el ámbito de la fiscalidad (en adelante DAC 6) surge como instrumento mediante el cual los Estados Miembros pueden exigir cierta información a los contribuyentes con el fin de conocer los mecanismos utilizados para tales fines y así poder evitarlos.

II. RESUMEN

El presente trabajo tendrá como punto central la DAC 6 y su transposición en España, e hablará del procedimiento, así como sus efectos en los contribuyentes y sus representantes a los que va dirigida.

A lo largo de este trabajo se dará una visión global de su eficacia real.

En primer lugar, se asentará el concepto de contribuyente e intermediario bajo la normativa europea y su trasposición a nuestro ordenamiento.

Así mismo hablaremos sobre el impacto de la obligación de comunicación en los contribuyentes y los intermediarios, de los conflictos que acarrea su aplicación y la jurisprudencia existente a raíz de estos conflictos.

Se realizará un breve análisis sobre el derecho a la igualdad y equidad en cuanto a la obligación de tributación de los contribuyentes y el papel de asesor fiscal así como los peligros de su profesión.

Todo ello nos servirá para poder entender el alcance y la importancia que tiene en la economía de un país la política tributaria de su normativa, realizando una pequeña comparativa con el caso irlandés.

Esto es importante pues partiendo de la DAC 6 intentará dar una visión global de su eficacia real, así como de los derechos de los contribuyentes y representantes con una especial atención al intermediario fiscal, o en otras palabras, a la figura del Asesor Fiscal.

Finalmente, se tratarán los mecanismos de protección al contribuyente en la normativa española.

Esto es, en cuanto derechos: La privacidad, confidencialidad y no auto incriminación; y en cuanto a garantías se analizará el artículo 34 de la Ley General Tributaria.

III. LA OBLIGACIÓN DE REVELAR MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL TRANSFRONTERIZOS

1. Normativa aplicable en el marco de la unión

1.1. Directiva DAC 6 de la UE

La Directiva UE del consejo de 25 de mayo de 2018 (directiva 2018/822), o más comúnmente, la llamada, DAC 6, surge con el objetivo de frenar la planificación fiscal agresiva y por ello regula la obligación de los intermediarios fiscales de informar a las autoridades competentes los mecanismos (Esquemas) de planificación fiscal transfronterizos.

Todo ello a través de ciertas normas, pautas, indicios preestablecidos, señas de identidad, que indican, a estos intermediarios que produciéndose los mismos, incurren en la obligación de información.

Esta directiva nace con el fin de mejorar la eficacia y modificar la Directiva 2011/16/UE del consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y que a su vez, derogó la Directiva 77/799 CEE de asistencia

mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros en el ámbito de los impuestos indirectos.

Para implementar en España esta directiva, se modificó la LGT y en el artículo 45 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (En adelante RGAT), así mismo se publicó una Orden ministerial para aprobar los modelos mediante los cuales los contribuyentes deberán comunicar los mecanismos transfronterizos de la planificación fiscal (Modelo 234, 235 y 236).

1.2. Otra normativa aplicable

Además de ésta DAC 6, existen otras normas cuyo objetivo es también evitar la planificación fiscal agresiva, y no sólo en la UE. Entre ellas tenemos

- **Directiva 2021/514** que modifica la Directiva 2011/16 relativa a la cooperación entre las administraciones tributarias de los Estados Miembros (también llamada DAC 7). A grandes rasgos esta directiva se enfoca al comercio digital en lo relativo al IVA y otros impuestos indirectos, en cuanto a la administración, evaluación y su ejecución, para ello se establece la obligación de intercambio automático de información entre las autoridades de los EEMM. Así mismo se establece ésta obligación sobre pensiones, planes de seguro de vida, honorarios de director, rendimientos de trabajo por cuenta ajena, propiedad de bienes inmuebles y sus rendimientos, cánones e información sobre cuentas financieras¹.
- **Directiva UE 2016/1164 (ATAD)** Contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior. Cuyo objetivo fue, la protección de las bases imponibles nacionales en el Impuesto Sobre Sociedades en los EEMM mediante el establecimiento de las 5 medidas anti elusión fiscal siguientes: Limitación de la deducibilidad fiscal de los intereses; Cláusula de tributación de salida; Cláusula general contra las prácticas abusivas; norma relativa a las sociedades extranjeras controladas y la Cláusula de neutralización de las asimetrías híbridas².

¹ EUR-LEX: “Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”. Diciembre, 2021. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM:fi0006> (última consulta junio 2024).

² Calderón Carrero, J. y Martín Giménez, A. “La directiva UE 2016/1164 CONTRA LAS PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL QUE INCIDEN EN EL MERCADO INTERIOR: ¿EL PRINCIPIO DEL FINAL DE UN IS NACIONAL O UNA PIEZA MÁS DE DESCOORDINACIÓN EN EL NUEVO ORDEN POST-BEPS?”, en *Revista RCyT. CEF n. 407, Febrero 2017. Pgs. 17-48. Disponible en: https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/4365/3847* (última revisión junio 2023).

1.3. Requisitos y procedimientos

Los requisitos y procedimientos están recogidos en la transposición de la DAC 6 y, dado que los objetivos de la misma ya se han explicado, ahora se puede explicar qué procedimiento se establece para llevar a cabo su cumplimiento.

En primer lugar, debemos identificar el mecanismo transfronterizo que debe ser objeto de comunicación, pues no todos son susceptibles de comunicación.

En este sentido, la forma de diferenciar unos casos y otros que establece la DAC 6 son las señas distintivas que en ella se establecen, también llamados marcadores, los cuales nos indican cuando una planificación es susceptible de obligación de comunicación ya sea por sus características generales, específicas o distintivas que van a indicar la existencia de riesgo fiscal.

Para poder entender el proceso es importante tener claro qué es un mecanismo transfronterizo y qué son las señas distintivas a las que se refiere la DAC 6.

Para entenderlo de una forma clara, la AEAT nos da una explicación breve: *“Un mecanismo transfronterizo es... Aquellos que afecten a más de un Estado miembro o a una tercera jurisdicción fiscal cuando concurren las condiciones siguientes”*³:

- a) Participantes residentes en diferentes jurisdicciones.
- b) Participantes simultáneamente residentes fiscales en más de una jurisdicción.
- c) Participantes ejerzan actividad económica como residentes en otras jurisdicciones o a través de un establecimiento permanente (En adelante EP) y el mecanismo tenga relación con el mismo.
- d) Participantes ejerzan actividad económica sin ser residentes ni tener EP en otra jurisdicción, pero el mecanismo sea una parte fundamental de dicha actividad.

En cuanto a las señas distintivas, las mismas vienen desarrolladas en el anexo IV de la propia directiva, y encontramos señas de tipo generales y otras específicas.

La diferencia entre ellas radica en las consecuencias que producen, y en este sentido las señas tipo general no producen por sí solas la sujeción a la obligación de revelación, sino que

³ AEAT. Departamento de Gestión Tributaria. “PREGUNTAS FRECUENTES SOBRE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN DE MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL). Junio 2024. (última consulta Junio 2024).

deben producirse además otras circunstancias y que todo ello en su conjunto produzca un beneficio fiscal no acorde a los Derechos tributarios nacionales involucrados.

Sin embargo, las señas específicas, sí producen por sí solas la sujeción a la obligación de revelación del mecanismo, y esto es, por que es la propia seña la que, por su mero ejercicio, produce el efecto de beneficio fiscal no acorde a Derecho nacional.

Nos encontramos pues, ante un problema de objetividad en las señas tipo general ya que, determinar si todo en su conjunto produce o no los efectos descritos anteriormente es una tarea en la que entra en juego la valoración de quien la realiza. Las específicas no se salvan del problema tampoco, ya que el hecho de cumplir una de ellas no necesariamente debería implicar un objetivo o resultado contrario a derecho, y afirmar que sí puede resultar arbitrario e incluso llegar a ser ahora sí, contrario a derecho, pues se prejuzga una situación sin tener en cuenta el contexto.

Teniendo en cuenta lo dicho anteriormente, se distinguen las siguientes 5 grandes categorías de señas distintivas⁴:

- A) Generales vinculadas al criterio de beneficio fiscal.**
- B) Específicas vinculadas al criterio de beneficio fiscal.**
- C) Específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas.**
- D) Específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real.**

⁴ Uría Menéndez. “DAC 6 en España, Preguntas recurrentes” 13 de abril, 2021. Disponible en: <https://11nq.com/9TZC5>. (última consulta junio 2024).

A continuación, en el cuadro podemos ver las señas generales y específicas

Ilustración 1: Señas generales y específicas

| SEÑAS GENERALES | SEÑAS ESPECÍFICAS |
|---|---|
| - Presencia de cláusulas de confidencialidad de no revelación del mecanismo. | - Adquisición de sociedad con pérdidas para poder reducir bases imponibles positivas. |
| - Honorarios directamente correlacionados con el beneficio fiscal producido. | - Conversión de rentas en otras de distinta naturaleza sujetas a menos gravamen o fiscalmente exentas. |
| - El mecanismo sea estándar u pueda ser fácilmente adaptable y comercializable. | - Operaciones circulares, a través de entidades interpuestas dando como resultado la anulación mutua sus de operaciones. |
| | - Pagos transfronterizos entre empresas vinculadas cuando una la de destino reside en un país de muy baja o nula tributación. |

Fuente: Elaboración propia

Una pregunta a la que respondemos en el siguiente apartado es ¿quién es responsable de esta comunicación?, pues bien, a grandes rasgos los responsables que se establece en la DAC 6 son los intermediarios fiscales y en su defecto los contribuyentes. Pero tal como se ha mencionado, se explicará más a fondo en el siguiente apartado.

Volviendo al procedimiento, una vez identificado el marcador es necesario evaluar si nuestro caso está sujeto a la obligación de comunicación, para ello la evaluación debe centrarse en las consecuencias que va a tener la estrategia fiscal que se va a realizar en la base imponible y en los ingresos fiscales, que correspondería de no llevar a cabo tal planificación, en los EEEMM que se encuentren involucrados.

En segundo lugar, una vez identificado y evaluado el mecanismo transfronterizo es momento comenzar con la comunicación, en este sentido cabe resaltar que no es una mera comunicación informal, sino una revelación en todo su sentido, pues se trata de dar visibilidad a una estrategia que de otro modo permanecería en el absoluto silencio por parte de los contribuyentes y/o sus intermediarios.

Para comenzar con el proceso es imprescindible reunir toda la información requerida y aquella que se considere relevante, de forma que la planificación quede lo más clara posible a ojos de las administraciones competentes.

En este sentido la información que la DAC 6 nos solicita es la siguiente:

1. La identificación del mecanismo transfronterizo declarado.
2. La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios, así como de las personas que pudieran verse afectadas.
3. Fecha en la que se va a poner en marcha el mecanismo transfronterizo objeto de la comunicación y si el mismo fuera comercializable también su puesta en el mercado.
4. La identificación del Estado de residencia de los intermediarios y de obligados tributarios, así como los Estados en los que pudiera el mecanismo, estar sujeto a la obligación de comunicación.
5. También deberá identificarse los Estados Miembros que resulten afectados o involucrados.
6. Las señas distintivas por las cuales el mecanismo es objeto de revelación. Y, en el caso de que tal mecanismo ya se hubiera utilizado o comunicado anteriormente, también el número de identificación del mismo.
7. Una explicación del mecanismo transfronterizo, indicando en qué consiste y todos aquellos datos que tengan trascendencia tributaria.
8. También se debe incluir normativa nacional y extranjera por las cuales se produce la sujeción a la obligación de comunicación.
9. Y finalmente, en caso de conocerse los resultados previstos que arrojaría la aplicación del mecanismo, deberán incluirse en la comunicación.

Queda por contestar a la pregunta ¿Cuándo se debe comunicar a la administración y cuándo?

La comunicación se realizará mediante los modelos aprobados por la administración, mediante la Orden HAC/342/2021 de 12 de abril de 2021, y sus características y plazos de presentación son básicamente los siguientes:

Modelo 234: Declaración informativa de mecanismos transfronterizos.

Debe presentarse por los intermediarios o, si es el caso, por los obligados tributarios, para declarar los mecanismos que tengan la condición de transfronterizos en los que se aprecian las señas distintivas del art. 45 del RGAT.

Plazos: Para los mecanismos que nacen a partir del 14 de abril de 2021, el plazo es de 30 días naturales siguientes al nacimiento de la obligación de informar, cuando se de alguna de las circunstancias siguientes⁵:

- a. *El día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a **disposición** para su **ejecución**.*
- b. *El día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sea **ejecutable**.*
- c. *El momento en que se haya **realizado la primera fase de ejecución** del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.*
- d. *En el caso de intermediarios que se hayan comprometido a prestar ayuda, asistencia o asesoramiento, el día siguiente a aquel en que **facilitaron**, directamente o por medio de otras personas, la **ayuda, asistencia o asesoramiento**.*
- e. *En el caso de que el intermediario esté eximido de presentar la declaración porque la cesión de información vulnera el régimen jurídico del deber de **secreto profesional**, cuando reciba la comunicación de dicha circunstancia⁶.*

Modelo 235: Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables.

Este modelo “*debe presentarse por los intermediarios (art. 48 RGAT), para “declarar los datos actualizados de los mecanismos transfronterizos comercializables, es decir, de los mecanismos transfronterizos diseñados, comercializados, ejecutables o puestos a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial, siempre que hayan sido declarados con anterioridad”*”⁷.

Plazos: **Mes natural** tras la finalización del trimestre natural en el que se haya obtenido la información nueva a declarar. Es decir, del 1 al 31 de enero, del 1 al 30 de abril, del 1 al 31 de julio o del 1 al 30 de octubre según el caso.

⁵ Para mecanismos cuya obligación nace antes del 14 de abril de 2021 consultar la página web de la administración en el siguiente enlace <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/declaraciones-informativas/modelo-234-declaracion-informativa-mecanismos-transfronterizos/plazos-presentacion.html>.

⁶ AEAT. Modelo 234. Declaración informativa de mecanismos transfronterizos. Plazos de presentación.

⁷ AEAT. Modelo 235 Declaración de información de actualización de mecanismos transfronterizos comercializables. Disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientos/GI47.shtml>.

Modelo 236: Declaración de información de la actualización de determinados mecanismos transfronterizos.

Este modelo deben presentarlo quienes tengan la consideración de obligado tributario interesado a los efectos del modelo 234, en los cuales concurren algún criterio de conexión.

Plazos: Último trimestre del año natural siguiente en el cual se utilizó en España los mecanismos transfronterizos que debieron ser declarados en su momento. Del 1 de octubre al 2 de enero, su presentación es anual.

2. Sujetos obligados a la revelación y su responsabilidad

Delimitar el concepto de contribuyente, así como de representante es indispensable para conocer los límites y el propósito de la DAC 6.

En este sentido, la DAC 6 incluye la figura del intermediario, entendiéndolo como el intermediario fiscal, o, en otras palabras, el asesor fiscal.

En nuestra normativa el Asesor fiscal es una figura mucho menos regulada que otras profesiones como lo es, por ejemplo, la abogacía. Se entiende que esto es así por razones objetivas, pero, no se puede negar ni ignorar que la falta de regulación en el mundo de la asesoría fiscal sigue siendo un tema de debate.

Tengamos en cuenta que cuando se habla de regulación no se hace referencia sólo a deberes, sino también a derechos que como profesión tal vez se debería tener, y es en este punto cuando en ocasiones se anhela una protección como lo es el derecho al secreto profesional del que gozan los abogados, pero esto se tratará en líneas posteriores.

Por su parte la DAC 6 establece que los sujetos pasivos de la obligación de comunicación son principalmente los intermediarios fiscales, y subsidiariamente los obligados tributarios interesados.

2.1. Intermediario Fiscal

La DAC 6 nos presenta al Intermediario fiscal en dos vertientes, por un lado “el “intermediario principal”, cuyo objetivo es “el diseño, la comercialización, organización

y puesta a disposición para su ejecución de mecanismos transfronterizos sujetos a la comunicación de información, o que gestionen su ejecución” y por otro el “intermediario secundario” como “la persona o entidad que conoce o es razonable suponer que conoce que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, la comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o la gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información”⁸.

Como se decía anteriormente la figura del asesor fiscal es la gran protagonista de esta directiva y en ellos se centra o se pretende hacer recaer esta obligación de revelación, y esto es, por que el asesor fiscal es una figura cualificada, con el conocimiento necesario y suficiente para crear y poner en marcha sistemas de planificación fiscal ventajosos para sus clientes, hallando las lagunas y aprovechando las carencias que tienen los sistemas fiscales institucionales.

Es razonable pensar que los Estados quieran frenar el incremento de este tipo de operaciones, en concreto en relación a las grandes empresas que, en algunos casos, con elaborados sistemas de planificación fiscal han conseguido desviar ingentes cantidades de dinero a países cuya tributación es prácticamente nula.

Todo esto sería imposible sin la figura del intermediario fiscal, cuya profesión es precisamente hallar el camino más eficaz para que sus clientes estén al corriente con las haciendas públicas en las que operan con el menor coste posible.

2.2. Contribuyentes

El contribuyente, también llamado “Obligado tributario interesado”, o en otras palabras, el obligado tributario, sea persona física sea persona jurídica, es al fin y al cabo el interesado en realizar todas estas operaciones, valiéndose de los mejores y más experimentados profesionales.

El reglamento de la DAC 6 se define como “persona o entidad a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar o ha ejecutado la primera fase de tales

⁸ Garrigues, Departamento tributario “DAC. 6 Se aprueba el reglamento que acompaña la transposición de la directiva en España”, 9 de abril de 2021. (última revisión agosto 2024).

mecanismos siempre que no exista intermediario obligado a la presentación de la declaración”⁹.

Una vez claro el papel de intermediario y contribuyente debe establecerse en quién recae el deber de comunicación cuando existe más de un obligado, y en este sentido la normativa establece al intermediario como el obligado a comunicar, y sólo en ciertos casos podrá ser dispensado de dicha obligación.

Cuando el intermediario es dispensado de la obligación es el interesado quien debe comunicar a la administración, aunque el mismo también tiene sus excepciones.

En el siguiente cuadro se resume cuándo nace y cuándo son eximidos, respectivamente, del deber de comunicación, son los llamados, criterios de conexión.

Ilustración 2: Los intermediarios

| INTERMEDIARIOS | |
|--|--|
| Obligación de comunicación | Motivo de Dispensa |
| Residencia fiscal en España | Amparo bajo el secreto profesional. |
| Operar desde un establecimiento permanente (EP) en España. | Otro intermediario haya presentado la comunicación. |
| Se haya constituido o se rija bajo legislación española. | El obligado tributario interesado haya presentado la comunicación. |
| Estar registrado en colegio u asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría. | Prueba fehaciente de presentación de la declaración ante la administración de otro Estado Miembro. |

Fuente: Elaboración propia a partir de BOE-A-2021-5394

⁹ RD 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 a intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. (última revisión agosto 2024).

Ilustración 3: El contribuyente interesado

| CONTRIBUYENTE INTERESADO | |
|---|---|
| Obligación de comunicación | Motivo de Dispensa |
| Residencia fiscal en España | Prueba de que se ha presentado por otro obligado interesado. |
| Tenga un EP situado en España | Prueba fehaciente de presentación de la declaración en otro Estado Miembro. |
| El mecanismo esté relacionado con rentas o beneficios percibidos o generados en España. | |
| El mecanismo forme parte de la actividad realizada en España. | |

Fuente: Elaboración propia a partir de BOE-A-2021-5394

Debe destacarse que la obligación de comunicar desaparece cuando el intermediario esté protegido por el deber del secreto profesional.

Además de lo anteriormente expuesto, de existir más de un obligado, el que haya presentado la declaración deberá comunicarlo al resto de intermediarios, o al resto de obligados tributarios, quedando éstos últimos eximidos de declarar (aunque este punto ha sido modificado por la STJUE de 8 de diciembre, dejando de ser obligatoria la comunicación a otros intermediarios por ser contraria a derecho y vulnerar el deber del secreto profesional en la relación Abogado-cliente).

En cuanto al orden, el nacimiento de la obligación será el siguiente:

- 1º. El obligado tributario interesado que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo objeto de declaración.
- 2º. El obligado tributario que gestiona la ejecución de dicho mecanismo.

En el ámbito de la DAC 6 en todo momento hay 2 países involucrados, y, se ser ambos países miembros de la UE, la declaración, dice la directiva, sólo se presentará en el país dónde el obligado interesado tenga mayor interés o relación, según los puntos de conexión establecidos en la normativa.

En resumen, es importante destacar el hecho de que es el intermediario quien tiene, en la práctica, la obligación de comunicar, y es en este punto donde nace la controversia actual,

pues está claro que quien sale beneficiado principalmente de este tipo de mecanismos son los propios contribuyentes mientras que el asesor fiscal se limita a percibir sus honorarios, aunque no se puede negar que éstos van correlacionados con los resultados de su trabajo e imponer a este sector profesional tal responsabilidad por las actuaciones de sus clientes puede resultar muy perjudicial para el mismo, teniendo en cuenta que la sanción puede llegar a ser bastante elevada.

3. La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal en la armonización fiscal de la UE.

La problemática en la fiscalidad internacional es indiscutible, cada país tiene sus propias normas y desea mantener la competencia en materia tributaria, esto ha dificultado mucho la armonización de los sistemas fiscales, y, hoy en día, es imposible hablar de que exista tal a nivel global.

Por otro lado, tenemos la UE, de la que España forma parte, y mediante la cual se intenta, al menos, disminuir las diferencias de los sistemas fiscales de los países miembros, así como combatir el fraude y elusión fiscal.

En este sentido, en años anteriores hemos visto como algunos países miembros presentaban claras ventajas fiscales frente a otros, la más evidente es el tipo impositivo, por ejemplo, mientras España en el año 2015 tenía establecido un tipo del 25% en el Impuesto sobre Sociedades, en Irlanda el *Corporation Tax* era del 12,5%.

Como vemos la diferencia era significativa, y a día de hoy, lo sigue siendo, pues Irlanda y otros países de baja fiscalidad, han tenido que incrementar sus tipos impositivos al mínimo del 15%.

Este tipo impositivo mínimo viene establecido desde la OCDE, como parte del proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, con el objetivo de frenar, en lo posible, las estructuras que algunas multinacionales utilizaban para eludir los impuestos de los países en los que operan.

A modo de ejemplo, tenemos el caso de Apple, empresa bien conocida a nivel mundial, que tiene su domicilio social en Irlanda y que opera en España, siendo España una notable fuente de ingresos para la misma, pero que, sin embargo, en la práctica, apenas ha pagado impuestos por las ventas realizadas en España, y esto fue posible gracias a una

planificación fiscal muy bien estructurada que aprovechó las ventajas fiscales de diferentes países para lograr eludir impuestos, sin quebrantar las normas, de la mayor parte de sus beneficios en España.

Una de las más conocidas es el llamado “*Café doble irlandés*” que, sin entrar a fondo en materia, se trataba de conseguir trasladar los beneficios obtenidos en el país de alta fiscalidad (en este caso España), mediante el pago de cánones a empresas residentes en otros estados (Irlanda), con el fin de dar pérdidas o beneficio nulo o muy bajo en el país de alta fiscalidad (España).

En este punto es comprensible la motivación de los estados con mayores tipos impositivos a promover la armonización fiscal y frenar la competencia desleal de los países de baja o nula tributación.

Una vez comprendida la importancia de la armonización fiscal para los países, podemos analizar cómo se aplica en España el deber de declarar los mecanismos transfronterizos de los intermediarios que son prácticamente los que hacen posible la existencia de estos mecanismos de planificación fiscal agresiva.

la obligación de comunicar se reconoce, en palabras de Marina C., Fernando H. y Hugo L. “exclusivamente para las actuaciones de asesoramiento <<neutral>>, cuando el asesoramiento prestado tenga como único objeto evaluar la adecuación del mecanismo transfronterizo a la normativa aplicable y si procurar ni facilitar la implantación del mismo, ..., el ámbito subjetivo de esta excepción ha sido ampliado ... a todos los intermediarios con independencia de la actividad económica que realicen (abogados, asesores fiscales, economistas, consultores, etc.)¹⁰.

¹⁰ Marina C., Fernando H., y Hugo L. “La DAC 6 como instrumento para la lucha contra el delito fiscal”. *Revista Penal* n°52. Julio 2023. Pg. 52. Disponible en <https://revistapenal.tirant.com/index.php/revista-penal/article/view/75/62>. (última revisión septiembre 2024).

IV. IMPACTO DE LA OBLIGACIÓN DE DIVULGACIÓN

1. Conflictos en la obligación de revelar

Cómo se escribió en líneas anteriores, esta obligación de comunicación puede afectar el derecho a la privacidad de los contribuyentes, así como el derecho de los profesionales a revelar información confidencial de sus clientes.

Y es que ha habido gran controversia en este punto, como se avanzaba anteriormente.

Incluso las propias asociaciones de asesores fiscales hicieron un llamado de atención por la posible vulneración de sus derechos debido a la introducción de la DAC 6.

Es más, tanta es la desproporcionalidad de esta directiva que varios países, entre los que se incluyen Francia y Bélgica, tienen procedimientos abiertos ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

En el caso de España, la Asociación Española De Asesores Fiscales (AEDAF) no se quedó atrás, y aprovechó para plantear ante el Tribunal Supremo la suspensión de la aplicación del párrafo 2 del art. 45. 4.b RGAT, el cual reza lo siguiente:

“El intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia en un 234o de cinco días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información a su cliente, ya sea intermediario u obligado tributario interesado”¹¹.

Como se puede apreciar, este párrafo resulta muy contundente y con tan sólo 5 días de plazo apenas da tiempo a los asesores fiscales para estudiar la situación y poder cumplir sus deberes de forma correcta.

Por parte de la AEDAF, su motivación fue la protección de la confidencialidad de comunicación entre abogado y cliente y es sobre lo que trataremos en el siguiente apartado.

¹¹ RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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 (Art. 45.4.b.). (Última revisión agosto 2024)

2. Jurisprudencia

En conexión con el apartado anterior, en las siguientes líneas se analizará la jurisprudencia en relación con la DAC 6.

La sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-694/20) ha sido un paso primordial en la adecuación de la DAC 6 a la realidad, y es que, aunque el objetivo de esta directiva es completamente comprensible, no deja de tener dificultades en su aplicación.

Mediante esta sentencia se remedia un aspecto importante en la obligación de comunicación de los abogados que en su aplicación real implica una violación al secreto profesional, y es que, los abogados al ser eximidos de su obligación de información, no lo están de comunicar a otro intermediario no cliente del procedimiento, quedando éste último con la obligación de comunicación, lo que en la práctica se traduce en que tanto la información que obtiene el abogado en su relación cliente-abogado como la identificación del abogado y cliente quedan expuestos.

En palabras del Tribunal de Justicia, *“Es inválido a la luz del artículo 7 de la carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en la medida en que su aplicación por los Estados miembros tiene como consecuencia imponer al abogado que actúa como intermediario, ..., cuando está exento de la obligación de comunicación de información establecida en el apartado 1 del artículo 8 bis de la referida directiva, en su versión modificada, debido a que está sujeto al secreto profesional, la obligación de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 bis ter a cualquier otro intermediario que no sea su cliente¹²”*

En cuanto a la aplicación en España, siguiendo el hilo del apartado anterior, con la AEDAF, encontramos el auto por el que se acepta la medida cautelar por la que queda suspendido de aplicación el párrafo 2 del art. 45.4.b del RD 1065/2007, tras la sentencia del TJUE que declara inválido el artículo de la directiva que es traspuesto y desarrollado en el párrafo antes mencionado. Y es que los derechos dignos de protección constitucional no pueden verse vulnerados por los intereses públicos tributarios, quedando, por tanto, en salvaguarda, el régimen jurídico del deber de secreto profesional del apartado 2,

¹² ST TJUE de 8 de diciembre de 2022 (asunto 694-20). Disponible en <https://lc.cx/H6em3G>. (última revisión agosto 2024).

disposición adicional vigésima de la Ley 58/2003 (LGT), salvo que exista autorización del obligado tributario¹³.

Pero, ¿A qué nos referimos exactamente con el deber de secreto profesional?

Este deber se encuentra regulado en el artículo 93.5 LGT

“Los profesionales no estarán obligados a facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria acerca de datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad y cuya revelación atente contra el honor, la intimidad personal y familiar. Tampoco estarán obligados a facilitar aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa. No obstante, hay que tener asimismo en cuenta que el precepto advierte que los profesionales no podrán invocar el deber de secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

Se reconoce como límite al deber de suministro o entrega de información con trascendencia tributaria, ..., sobre los datos conocidos por un profesional como consecuencia de su labor de asesoramiento o defensa”¹⁴.

Este deber se encuentra también plasmado para el ejercicio de los abogados en el artículo 542.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) y para los economistas en el artículo 2.14. del código deontológico de 2017 del Consejo General de Economistas.

Siguiendo con la STJUE cabe destacar, que, por su parte el Grupo Parlamentario Socialista, propuso eliminar dicha obligación de comunicación de los intermediarios protegidos por el secreto de información mediante la presentación en marzo de 2023 una enmienda al proyecto de ley de la DAC7, en la cual se propone modificar el apartado 1 de la disposición adicional vigésima cuarta, cuya justificación estriba en la STJUE de 8 de diciembre de 2022 en el asunto C-694/20), con lo que quedaría redactado de la siguiente forma.

¹³ Tribunal Supremo (TS), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Auto, Recurso153/2021.

¹⁴ Ricardo L. Marina A. y Nicolay I.: “Obligaciones de suministro de información con trascendencia tributaria”. Capítulo 5 del manual “Derecho Europeo y sistema tributario español. Una evaluación en profundidad”. Pgs. 295-296. Octubre 2023. Disponible en <https://static.fundacionic.com/2024/02/28153037/derecho-europeo-y-sistema-tributario-espanol.pdf>. (última revisión septiembre 2024).

“Los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberán comunicar fehacientemente dicha exención ~~a los demás intermediarios~~ y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos, ~~sobre quienes recaerá la obligación de presentar la declaración, en los términos establecidos reglamentariamente~~”¹⁵.

A partir de estas líneas queda en evidencia que la aplicación real de la DAC 6 es todavía controversial y que el sector de la asesoría fiscal sigue trabajando en la defensa de sus derechos y en el límite de sus obligaciones.

3. ¿Igualdad y equidad? Los tributos y el Asesor Fiscal

Cuando se habla de igualdad en general nos referimos a dar las mismas condiciones a todos por igual, mientras la equidad nos lleva a realizar ciertas distinciones a fin de conseguir que todos puedan acceder a las mismas condiciones.

En nuestro ordenamiento el principio de igualdad y equidad tributaria se encuentra plasmado en el artículo 31 de la CE *“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”*¹⁶.

Así como en el artículo 3 de la LGT *“1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y la no confiscatoriedad. ... 2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”*.

¹⁵ Congreso de los diputados. “Enmiendas e índice de enmiendas al articulado”. 13 de marzo de 2023. Disponible en https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-139-2.PDF. (última revisión septiembre 2024).

¹⁶ Art. 31 CE.

Por su parte, “el TC entiende que la igualdad aparece como una exigencia de resultados, simple previsión normativa, verificándose si ante una identidad sustancial en los presupuestos de hecho ha habido diferente decisión, o, más exactamente, si esta diferencia es motivada, razonable y manifiesta, aunque no se expresa” “La progresividad del sistema tributario es no sólo un principio del ordenamiento tributario, sino también una discriminación de carácter constitucional que busca la igualdad real, no meramente la igualdad formal”¹⁷.

Antes de entrar en materia de si la aplicación de la DAC 6 vulnera alguno de estos derechos en su aplicación, puede resultar útil realizar un símil con un modelo que actualmente es de aplicación, se trata de la obligación de presentación del Modelo 720. Declaración informativa. Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Este modelo, que, siendo sólo una declaración informativa, por lo que no tiene efectos fiscales para el contribuyente, da lugar a una sanción cuantiosa por parte de la administración tributaria en caso incumplimiento o de presentación fuera de plazo.

En palabras de Cristino Fayos y Pedro Tanco, “Nos encontraríamos ante un elemento de presión fiscal indirecta, que puede disuadir... de mover sus capitales al extranjero o de mantenerlos fuera de España... También puede disuadir a europeos que quieran fijar su residencia en España”¹⁸.

Estos autores consideran que se vulnera el principio de igualdad cuando se sanciona a un contribuyente que tiene una vivienda en el extranjero por no presentar la declaración informativa, mientras que a otro contribuyente que también tiene una vivienda, pero en territorio nacional no se le somete al mismo régimen sancionador.

Volviendo a la aplicación de la DAC 6, tal como ocurre con el modelo 720, es una mera obligación de comunicación, con un régimen sancionador, en opinión de algunos autores, desproporcionado. Y es aquí donde nace la controversia de la posible vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la DAC 6.

Por otro lado, retomando el punto anterior sobre la sentencia del TJUE, es importante analizar el papel del del asesor fiscal, y es que, en este caso ya no hablamos sólo de la

¹⁷ José Antonio Garmón F. “El principio constitucional de igualdad en materia tributaria”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* num. 12/2000 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U. Cizur Menor. 2000.

¹⁸ Cristino Fayos y Pedro Tanco. “Modelo 720”: El fin no justifica los medios. *Revista Actualidad jurídica Aranzadi* núm.. 911/2015 parte comentario. Disponible en <https://lc.cx/KpMPTB>. (última revisión septiembre 2024).

igualdad y equidad fiscal como contribuyente o intermediario, sino que entra en juego la igualdad de trato entre profesionales y su actividad, que queda expuesta en cumplimiento de la DAC 6, al contrario de lo que ocurre con los abogados, que amparan su actividad bajo el deber del secreto profesional, pudiendo quedar exonerados del deber de comunicación.

Hasta ahora el asesor fiscal ha estado realizando su actividad bajo escasa regulación del sector, y aunque su importancia es otro tema de discusión, es complicado para el asesor fiscal especializado en tributación internacional, que se ha formado precisamente para tener la habilidad y recursos con los que ofrecer a sus clientes el mejor resultado posible, dirigir su trabajo bajo la mira implacable de la administración tributaria.

Bajo el prisma de la DAC 6 el asesor fiscal pasa a ser considerado, sin lugar a duda, intermediario tributario por su labor profesional y el régimen sancionador que el asesor fiscal debe afrontar con esta directiva es severo en caso de incumplimiento, y es entendible, incluso necesaria, buscar una solución a la evasión y elusión fiscal, pero dejar la responsabilidad del Estado de hallar los riesgos en la figura del asesor fiscal es desproporcionado, llegando inclusive, a criminalizar al asesor fiscal por prestar sus servicios sin colaboración con el Estado, cuando su papel es precisamente el “facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes”¹⁹ en su actividad de asesoramiento (facilitación de información), representación (toma de decisiones), cumplimiento de obligaciones tributarias y defensa²⁰.

En este sentido, en palabras de Fernando Navarro C. sobre el asesor fiscal “La constatación del deber de sigilo la aporta el hecho de que su incumplimiento podría dar lugar a su imputación como autor de un delito de secreto profesional, tipificado en el art. 199.2. CP”²¹²². Lo que nos lleva a concluir que la responsabilidad del asesor va más allá

¹⁹ Norberto Javier De la Mata Barranco. “La incriminación penal del asesor fiscal: nuevos tiempos”. 19 de febrero de 2019. Disponible en <https://almacenederecho.org/la-incriminacion-penal-del-asesor-fiscal-nuevos-tiempos>. (última revisión agosto 2024).

²⁰ Juan Gaspar Díaz Pedredo “La responsabilidad penal de los intermediarios en la relación tributaria ante el nuevo escenario fiscal”. Pgs. 308 y 309. 2023. Disponible en <https://docta.ucm.es/rest/api/core/bitstreams/f013d25c-fa5e-42f9-aa3f-84f1a80e5923/content>. (última revisión agosto 2024).

²¹ Fernando Navarro Cardoso. “LA PARTICIPACIÓN DEL ASESOR FISCAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA”. Pg. 36. Disponible en <https://www.academiaargentinadecienciaspenales.com.ar/secciones/doctrina/articulo-25>. (última revisión septiembre 2024).

²² Art. 199.2 CP “El profesional que con incumplimiento de su obligación de sigilo o reserva, divulgue los secretos de otra persona, será castigado con la pena de prisión ...”

de la mera comunicación de información, y que su persona, a pesar de estar obligado a cumplir con las obligaciones fiscales, le falta una regulación que le proteja de una posible indefensión por parte de la administración.

Así pues, la controversia estriba, en palabras del Profesor Pedró J. Carrasco, en *“determinar si en la actual configuración de la Gobernanza fiscal priman más los derechos y garantías de los contribuyentes frente a las obligaciones impuestas a los mismos, o si estamos en realidad ante unos derechos y garantías para los contribuyentes o ante unas obligaciones impuestas, sobre todo si tenemos en cuenta las nuevas obligaciones derivadas de la transposición de la DAC 6 en el ordenamiento jurídico español”* *“Sería deseable, en aras de intentar equilibrar los derechos y obligaciones, ..., arbitrar algún mecanismo que tenga en cuenta el esfuerzo de las entidades, introduciendo modificaciones normativas que permitan excluir el dolo o incorporar ciertos incentivos ... como... incorporación del “derecho al error”*²³.

Recordemos que el principio de igualdad es inherente a todo ordenamiento jurídico democrático, y es importante reconocer que en este sentido la administración tributaria tiene por delante un camino largo para conseguir no sólo una igualdad fiscal en el sentido del cumplimiento de las obligaciones tributarias sino también en el sentido de la igualdad de trato al sector de la asesoría fiscal para evitar frenar su actividad profesional, todo ello para conseguir un entorno de equidad tributaria y fiscal.

4. Efectos en la competitividad fiscal y económica

Hasta ahora la realidad nos ha mostrado la existencia de una competitividad fiscal agresiva desde determinadas multinacionales, dando como resultado la elusión y evasión fiscal facilitada por determinados ordenamientos con nivel de tributación más laxa que otros. Esto ha creado una competitividad fiscal entre países que desde los afectados se ve como competencia desleal, desviando recursos de unos países a otros a beneficio del contribuyente.

En este aspecto la DAC 6, persigue dos objetivos, que la administración obtenga la información temprana, pertinente y fiable sobre determinados temas transfronterizos de

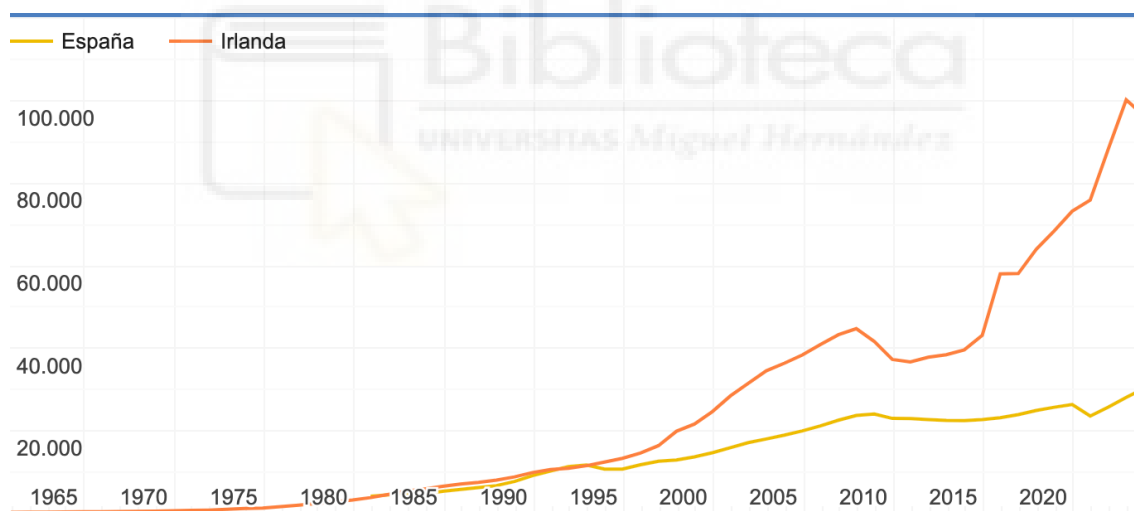
²³ Pedro José Carrasco Parrilla. “Cumplimiento cooperativo, gobernanza fiscal y derechos y garantías de los contribuyentes”. *En revista de educación uy derecho num 26 octubre 2022-marzo 2023*. Pgs. 23 y 24. 2022. Disponible en <https://revistes.ub.edu/index.php/RED/article/view/40674/38249>. (última revisión agosto 2024).

planificación fiscal agresiva y disuadir al intermediario fiscal y a los contribuyentes de la utilización de este tipo de estructuras²⁴.

En este punto, es imprescindible tener en cuenta el papel que juegan las multinacionales en la economía nacional e internacional, su presencia puede significar el antes y el después de un país, y como ejemplo, volvemos a tener a Irlanda, que partiendo de un estado crítico para su economía en los años de mayor crisis a nivel europeo, resurgió como potencia económica gracias en gran parte, a su atractivo para las grandes multinacionales tecnológicas, siendo sede europea de compañías como Apple, Dell, Intel, Google, Microsoft, Facebook, Ryanair...ect.. No cabe duda que su presencia ha aportado a su economía recursos tanto materiales como humanos que ha posibilitado su desarrollo económico.

Si comparamos el desarrollo del PIB per cápita Irlandés con el PIB per cápita español nos encontramos con el siguiente gráfico.

Ilustración 4: Comparación de la evolución del PIB per cápita en euros de Irlanda y España



Fuente: *datosmacro.expansión.com*²⁵

Este gráfico resulta interesante teniendo en cuenta que ambos países parten de una situación económica muy similar, con fuertes conflictos internos. A partir de 1995 la situación cambia en ambos países, consiguen una estabilidad interna y empieza a verse

²⁴ Vid nota 13, pg.18.

²⁵ Comparar economía países. Irlanda vs España. Disponible en <https://datosmacro.expansion.com/>. (última revisión agosto 2024).

los frutos de sus políticas, ambos en crecimiento, aunque en distinta proporción hasta la gran crisis de 2008 que marcará un antes y un después en ambos países.

Mientras Irlanda optó por una economía más abierta, bajada de impuestos para las pymes, e incentivos para las empresas tecnológicas, llegando a tener una tasa impositiva del 12,5% (comprometido a aumentar al 15% a partir de 2024), mientras España ha mantenido su IS en el 25% y sus incentivos fiscales no han sido suficientes para atraer a las grandes multinacionales²⁶.

Desde el punto de vista español y de otros países con política fiscal conservadora, las prácticas irlandesas se podrían considerar desleales, y es en este punto donde entra en juego la planificación fiscal agresiva y todas las estrategias cuyo fin es la erosión de las bases imponibles de las grandes compañías que la OCDE y la UE pretenden evitar.

Cabe preguntarse si el PIB que tradicionalmente se analiza se traduce en una renta real de Irlanda, y es que, los esquemas de planificación fiscal agresiva lo que hacen precisamente es trasladar los beneficios multinacionales reales de las empresas a otros países de nula o escasa tributación, dejando al país (en este caso Irlanda), en última instancia, sin esas grandes rentas y por tanto, contribuyendo a dar una imagen falsa de enriquecimiento a nivel internacional.

Sin entrar a fondo en la materia, que bien pudiera ser objeto de investigación, vemos con este ejemplo la importancia de la política fiscal en los Estados y cómo puede definir el destino de toda una nación.

Si vemos un caso en particular, Google es una muestra del cambio de paradigma para las grandes multinacionales. Google anunció en 2020 que dejaría de desviar sus impuestos a paraísos fiscales a través de Irlanda y Holanda²⁷, de forma que los beneficios obtenidos en concepto de propiedad intelectual pasarán a ser tramitados desde EEUU y no desde Bermudas como sede de dirección efectiva.

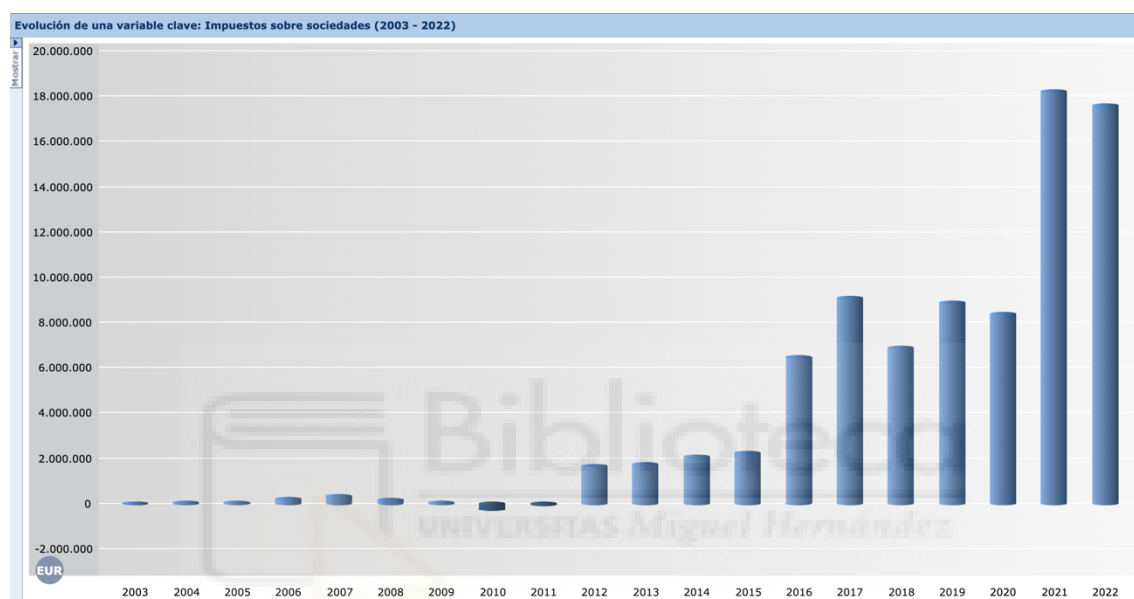
²⁶ Europa Press. “Irlanda se suma al acuerdo fiscal internacional de la OCDE de gravar con un 15% a empresas”. 8 de septiembre de 2021. Disponible en <https://elderecho.com/irlanda-se-suma-al-acuerdo-fiscal-internacional-de-la-ocde-de-gravar-con-un-15-a-empresas>. (última revisión agosto 2024).

²⁷ Eduardo Fernández. El mundo. “Google renuncia a desviar sus impuestos a paraísos fiscales a través de Irlanda y Holanda”. 1 de enero de 2020. Disponible en <https://www.elmundo.es/economia/empresas/2020/01/01/5e0c8af4fdddff9d868b4623.html>. (última revisión septiembre 2024).

Si comparamos el Impuesto de Sociedades (IS) pagado por Google en España (Google Spain SL) en 2020, Google pagó una cantidad de 8.380.430 euros, mientras en 2022, el resultado del IS fue de 17.590.680 euros.

A continuación, vemos un gráfico de la evolución del Impuesto sobre sociedades de esta empresa desde 2003 hasta 2022.

Ilustración 5: Evolución de una variable clave: Impuestos sobre Sociedades 2003-2022



Fuente: *sabi.informa.es*²⁸

Como se puede apreciar, hay un salto considerable en el año 2011 y 2012, pasando de tener una tributación prácticamente nula en años anteriores a casi 2.000.000 de euros en 2012, esto se debe a la inspección a la que se sometió esta empresa por los años 2007 y 2008, debido a irregularidades en la declaración de beneficios²⁹.

Así mismo el siguiente gran salto se da en 2016, lo que coincide con la puesta en marcha del plan de control tributario, aprobado en febrero de 2016, lo que coincide con un registro de su sede en Madrid por el procedimiento de inspección correspondiente a los años 2011 a 2015.

²⁸ Datos obtenidos de *Sabi.informa.es*.

²⁹ Miguel Jiménez: “La filial española de Google declara beneficios tras tres años en pérdidas”. *El país*. 24 de septiembre de 2014. Disponible en https://elpais.com/economia/2014/09/24/actualidad/1411571288_898242.html. (última revisión septiembre 2024).

Finalmente, el siguiente salto con diferencia se da en el año 2021, coincidiendo con el anuncio de Google de terminar con las prácticas fiscalmente agresivas que venía ejerciendo.

Es evidente pues, que desde las instituciones internacionales este sea un punto crítico y de difícil concierto. Es así que ha costado años conseguir un consenso entre los Estados sobre el problema de los BEPS y sus soluciones, entre las que se incluye la DAC 6 objeto de este trabajo.

V. MECANISMOS DE PROTECCIÓN AL CONTRIBUYENTE EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA

Una vez vista la importancia de la política fiscal, sería razonable entender que los Estados están en su derecho y deber de legislar conforme a las necesidades del Estado y sus características, pero, es en este punto donde debemos preguntarnos hasta dónde llega la potestad del legislador y qué derechos y deberes tiene el contribuyente.

Como se ha podido ver en apartados anteriores, el legislador, incluso a nivel europeo es imperfecto, y como en el caso del deber del secreto profesional, es probable que una normativa entre en conflicto con otros derechos u normativas, aunque para algunos autores como *“El deber de secreto profesional de los asesores no se puede entender vulnerado, al menos con la regulación actual, por las exigencias impuestas y derivadas de la DAC 6, debido a que no se tratan información que puedan quedar amparadas por el mismo por no encontrarse bajo un procedimiento judicial y/o administrativo de carácter tributario”*³⁰.

Y en palabras del CGPJ *“aunque dado el carácter temprano en el que surge la obligación de declarar este tipo de mecanismos transfronterizos parece difícilmente pensable la intervención de un abogado ejercicio funciones de defensa o asesoramiento en el contexto de un procedimiento judicial o administrativo en curso,*

³⁰ Mónica de la Cuerda Martín. “Responsabilidad penal y negocios estándar. Los casos del asesor fiscal y del abogado”. Agencia estatal boletín oficial del Estado, Madrid, 2023. Pg. 542. Disponible en https://www.boe.es/biblioteca_juridica/abrir_pdf.php?id=PUB-DP-2023-288. (última revisión septiembre 2024).

resulta perfectamente imaginable la intervención de profesionales de la abogacía ejerciendo funciones de asesoramiento en relación con este tipo de mecanismos transfronterizos con el fin de determinar y analizar la posición jurídica de las partes intervinientes y clarificar las consecuencias jurídicas del mecanismo, con vistas a un eventual procedimiento administrativo o proceso judicial. En este contexto, la invocación del secreto profesional y la consiguiente exoneración de la obligación de declarar resulta, sin duda, plausible”³¹.

A continuación, vamos a ver puntos clave en la aplicación de la DAC 6 y su posible conflicto con los derechos de los contribuyentes.

1. Derechos (privacidad, confidencialidad, no auto incriminación)

El derecho de todas las personas a la privacidad tiene su base en el artículo 18 de la Constitución Española (en adelante CE) que reza lo siguiente:

“1. Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. ... 4. La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos”³²

De este fragmento extraemos el derecho a la intimidad y el derecho a la protección de datos, que, en otras palabras, es el llamado derecho a la privacidad.

En el ámbito fiscal estos derechos gozan de especial atención, y debe tenerse presente que cuando hablamos de datos fiscales hablamos de “información sobre una persona física identificada o identificable”. Por lo que teniendo en cuenta que la relación con la administración es un continuo intercambio de información personal, y que estamos en el deber de informar sobre ello, cabe preguntarse cuáles son los datos personales que el ciudadano debe comunicar a la administración y cuáles son susceptibles de que el ciudadano pueda guardar para sí mismo o que en el ejercicio de su libertad debería poder mantener en la intimidad si así lo desea.

³¹ CGPJ “ Certificación de acuerdo relativo a informe sobre el anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo de 2018, que modifica la directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, y del proyecto de real decreto por el que se modifica el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el real decreto 1065/2007, de 27 de julio. Septiembre 2019.

³² Art. 18 CE.

En palabras de Prendes Valle Maria, que la administración reciba los datos personales de los ciudadanos constituye un *“poder de disposición... que constituyen parte del contenido del derecho fundamental a la protección de datos se concretan jurídicamente en la facultad de consentir la recogida, la obtención y el acceso a los datos personales, su posterior almacenamiento y tratamiento, así como su uso o usos posibles, por un tercero, sea el Estado o un particular. Y ese derecho... requiere... la facultad de saber... quién dispone de esos datos personales y a qué uso los está sometiendo... y... el poder oponerse a esa posesión y usos”*. Así mismo menciona *“El deber de contribuir que se impone a los ciudadanos avala ... la legitimación de su actividad inspectora y comprobadora, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta de la carga fiscal”* o en palabras del TC *“lo que unos no paguen, debiendo pagar, lo tendrá que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidad de defraudar”*³³.

Ante estos argumentos, Este problema parece resolverse formalmente con un consentimiento expreso firmado por el propio cliente, pero en la práctica, con el avance de la tecnología y posibles errores humanos, podría parecer que el consentimiento no impide un posible trato ilegítimo de dichos datos, pero esto último resulta menos relevante cuando se tiene la convicción general de que es lo que debe hacerse para conseguir una equidad fiscal colectiva, es más, este consentimiento puede no ser necesario cuando se trata de información con trascendencia tributaria, como sucede en cualquier actuación de inspección de la administración tributaria.

Si tenemos en cuenta que este es un problema a nivel nacional, pues el ciudadano se comunica con la administración del Estado con el que guarda una conexión, la DAC 6 nos plantea el mismo problema, pero a nivel internacional. Es decir, el problema parece escalar cuando se le obliga al ciudadano a comunicar las estrategias fiscales agresivas, que es evidente van a incluir datos personales y delicados. Estamos ante una obligación a la que el contribuyente no se puede oponer ni negar.

Desde el ámbito europeo, de derecho a la protección de las personas físicas está reconocido en el artículo 8.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea:

³³ María Prendes Valle. “La trascendencia tributaria. Un límite legal al derecho a la intimidad y a la protección de datos personales”. 4 de Mayo de 2021. Disponible en <https://elderecho.com/la-trascendencia-tributaria-un-limite-legal-al-derecho-a-la-intimidad-y-a-la-proteccion-de-datos-personales>. (última revisión agosto 2024).

“1. Toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que le conciernan. 2. Estos datos se tratarán de modo leal, para fines concretos y sobre la base del consentimiento de la persona en virtud de otro fundamento legítimo previsto por la Ley. Toda persona tiene derecho a acceder a los datos que le conciernan y a obtener su rectificación. 3. El respeto de estas normas estará sujeto al control de una autoridad independiente”³⁴.

Desde el TJUE, se pone un límite a este derecho, en su ST del 27/09/2017 (asunto C73/16) con las siguientes palabras *“La protección del derecho fundamental a la intimidad garantizado en el artículo 7 de la Carta exige limitar a lo estrictamente necesario toda excepción y restricción en relación con la protección de los datos personales. Esto significa que se debe observar el principio de proporcionalidad, es decir, que el tratamiento de datos debe ser <<adecuado, necesario y proporcionado al fin perseguido con él>>”.*

Con esto entendemos que bajo el prisma de proporcionalidad, el poder de la administración de requerir información personal está debidamente amparado bajo la normativa nacional e internacional, sobre todo cuando se trate de la lucha contra el fraude fiscal, y así se reconoce también en la LGT, título II “las obligaciones tributarias formales”.

Es por tanto tarea de la administración delimitar qué información tiene trascendencia fiscal en cada caso y que lo que se requiera está en consonancia con el deber de proporcionalidad.

Con la DAC 6 esto entra en conflicto puesto que la trascendencia fiscal se manifiesta en la producción de determinadas señas o situaciones que dan indicios de una posible estrategia fiscal agresiva, sin haberse aún producido el hecho, por lo que la proporcionalidad queda en entredicho, pues el contribuyente debe comunicar datos personales antes de poner en práctica su estrategia cuando se produzcan las señas distintivas, siendo éstas insuficientes para asegurar que se trate de una política fiscal agresiva, con lo cual el contribuyente quedaría desprotegido frente a la contundencia de la administración, sin posibilidad de aplicar particularidades que su caso pudiera tener

³⁴ Artículo 8. CDFUE.

que le dejara fuera de la realización de una política fiscal agresiva cuyo fin último sea evadir o eludir impuestos.

En cuanto al derecho a la confidencialidad, lo encontramos regulado en el artículo 5 de la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos Digitales (En adelante LOPDPGDD), que reza lo siguiente: *“Los responsables y encargados del tratamiento de datos así como todas las personas que intervengan en cualquier fase de este estarán sujetas al deber de confidencialidad al que se refiere el artículo 5.1.f. del Reglamento (UE) 2016/2019. 2. La obligación general señalada... será complementaria de los deberes de secreto profesional de conformidad con su normativa aplicable. 3. Las obligaciones establecidas en los apartados anteriores se mantendrán aún cuando hubiese finalizado la relación del obligado tributario con el responsable o encargado del tratamiento³⁵”*.

En el artículo 83 del Reglamento General de Protección de datos (en adelante RGPD) también se alude a este derecho: *“A fin de mantener la seguridad ... el responsable o encargado deben evaluar los riesgos... Estas medidas deben garantizar un nivel de seguridad adecuado, incluida la confidencialidad ... Se deben tener en cuenta los riesgos que se derivan del tratamiento de los datos personales, como la destrucción, pérdida o alteración accidental o ilícita de datos personales transmitidos, conservados o tratados de otra forma, o la comunicación o acceso no autorizados a dichos datos, susceptibles en particular de causar daños y perjuicios físicos, materiales o inmateriales”³⁶*.

Como vemos el Derecho a la confidencialidad está arraigada en la normativa española, aunque se extiende más claramente en el ámbito de la salud.

Para lo que corresponde a este trabajo, vemos la importancia del derecho a la confidencialidad en la aplicación de la DAC 6, que, al fin y al cabo, en la práctica supone una obligación, naciendo pues el dilema, como en el caso anterior, de los límites en este derecho

Queda claro que ciertos sectores están protegidos por este derecho en cuanto a la revelación de datos personales, aunque en relación con la confidencialidad y la puesta en

³⁵ Artículo 5. LOPDPGDD

³⁶ Artículo 83. LOPD

práctica de la DAC 6, podrían los intermediarios estar rozando el límite en cuanto a revelación de datos personales.

Cosa muy distinta es el derecho a la no autoincriminación, regulado en la CE en su artículo 24.2.

“... 2. Todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, ..., a utilizar los medios de prueba pertinentes, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia. ... La ley regulará los casos en que... por secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos”³⁷.

El TS se ha pronunciado mediante auto de 10 de abril de 2024, acerca de la vulneración del artículo 24 CE y del artículo 6 del CEDH <<Derecho a un proceso equitativo>>.

Así pues, la cuestión planteada es si la obligación del contribuyente a aportar toda la información solicitada en un procedimiento sancionador es conforme a derecho, teniendo en cuenta que el régimen sancionador, en caso de no hacerlo es considerablemente perjudicial. Aunque en el caso de la sentencia, la razón final fue responder a la pregunta ¿Puede la administración pública utilizar la información facilitada en proceso tributario en otros procesos contra el propio contribuyente? ¿Viola esto el derecho a no auto inculparse cuando la información ha sido obtenida de manera coactiva?

El TS indica en el auto la necesidad de realizar un estudio caso por caso para determinar si existe una violación a tal derecho o no.

Así mismo acuerda *“Esclarecer si la exigencia normativa de la obligación de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de cierta documentación o información, ... trae consigo que, ... dicha información resulte excluida de la esfera protectora del derecho fundamental a no auto inculparse en el posterior procedimiento sancionador, aun habiendo sido aportada de forma coactiva. ... Aclarar si el derecho a no auto inculparse ampara solamente la aportación o el empleo en un procedimiento sancionador de información directamente auto inculpativa o si se extiende también a*

³⁷ Artículo 24. CE.

datos o informaciones que, aun siendo necesarios, no son suficientes por sí mismos para fundar la imposición de la sanción”³⁸.

Para la correcta comprensión de la relación entre este auto y el objeto de este trabajo, la DAC 6, debemos entender que cuando hablamos de “forma coactiva”, nos referimos a la relación entre las sanciones impuestas al contribuyente y la coacción. La sanción entendida como “acto mediante el cual una autoridad hace que se cumpla un deber jurídico específico”³⁹, y como “idea de que los deberes jurídicos se caracterizan porque su incumplimiento puede ser exigido”, y la relación entre ellas se refiere a “la posibilidad de que los individuos autorizados impongan la consecuencia establecida en la sanción”⁴⁰.

Respecto a este trabajo, la relación entre sanción y coacción es real y aunque no hace uso de la fuerza física para obligar al contribuyente a cumplir con las normas tributarias en un principio, sí se utilizan medios para obligar al contribuyente a compensar o restaurar su falta mediante el procedimiento sancionador elaborado en la propia normativa, puesto que de no atender a los posibles requerimientos de la administración las sanción en el caso de la DAC 6 son suficientemente altas como para que los obligados tributarios se sientan obligados a cumplir con dicha directiva.

2. Garantías

A lo largo de este trabajo se ha hecho hincapié en los aspectos negativos frente al obligado tributario y sus derechos de la aplicación práctica de la DAC 6, centrandolo en las obligaciones del mismo.

En este apartado se desarrolla los derechos y garantías del Obligado Tributario, reguladas en el artículo 34 de la LGT. Prestando especial atención a los siguientes puntos:

“a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. i) Derecho en los

³⁸ ATS 4422/2024-ECLI:ES:TS:2024: 4422A. De 10 de abril de 2024. Recurso 2592/2023. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/e3c8cd36f947348da0a8778d75e36f0d/20240425> (última revisión agosto 2024).

³⁹ Fabio Enrique Pulido Ruiz. “LA FUERZA DEL DERECHO: SANCIONES, COERCIÓN Y COACCIÓN”. Pg. 174. 18 de diciembre 2019. PERSONA Y DERECHO/VOL.81/2019/2/151-183. Disponible en <https://lc.cx/XKk18N>. (última revisión agosto 2024)

⁴⁰ *Vid.* Nota 24. Pgs. 178 y 180. Autores como Fabio E. Pulido Ruiz rechazan la relación entre sanción tributaria y coacción, defendiendo la idea de que ambos conceptos son independientes el uno del otro “las sanciones no dependen de que en cada caso de incumplimiento de las normas se apliquen actos coactivos”. Puntualizando que la coerción (posibilidad de elección del propio individuo de decidir si cumplir o no” es suficiente en muchos casos para motivar la acción, haciendo creer al contribuyente que en caso de no cumplir se impondrán sanciones jurídicas.

términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones... k) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones”⁴¹.

Para dar una garantía de estos derechos existe el llamado Consejo para la Defensa del Contribuyente (En adelante TAP por sus siglas en inglés). Se trata básicamente de garantizar al contribuyente⁴² la disposición de un sistema de quejas, sugerencias e incluso propuestas que procedan debido a la aplicación o inaplicación, por parte de la administración, del sistema tributario⁴³. Configurándose el Consejo como “*órgano asesor y de defensa de los derechos de los contribuyentes*” con “*independencia funcional*”⁴⁴.

A este respecto cabe preguntarse si la existencia de este órgano es suficiente para la defensa del contribuyente frente a las nuevas exigencias legales que se les traslada, y si es suficiente y coherente como respuesta al compromiso de transparencia voluntariosa y de actitud colaborativa⁴⁵.

Actualmente los contribuyentes están obligados a comunicar y a aportar todo tipo de información relativa a su actividad habitual, sus relaciones económicas con terceras personas e incluso a su situación laboral, todo ello para dar cumplimiento a la normativa tributaria, por lo que la Administración tiene muchísima información de cada individuo, y visto así, se hace evidente la necesidad de protección del contribuyente frente al ciudadano.

Un ejemplo de esto es el plazo que la DAC 6 da al obligado tributario para realizar la comunicación sobre la exención de informar por secreto profesional de tan sólo 5 días hábiles⁴⁶.

⁴¹ Artículo 34. LGT. Para más derechos y garantías consultar también el artículo 99 LGT sobre el desarrollo de los procedimientos tributarios.

⁴² Contribuyente entendido como “cualquier persona física o jurídica, españolas o extranjeras y las comunidades de bienes y demás entidades” que, “carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”. Art. 8 TAP Y Art. 35.4 LGT).

⁴³ Super contable. “Los derechos y garantías de los obligados tributarios”. Disponible en <https://lc.cx/JxTgbw>. (última revisión agosto 2024).

⁴⁴ Real Decreto 16 Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente. Pg. 3.

⁴⁵ Vid. Nota 13. Pg. 16.

⁴⁶ Vid. Nota 8.

En concordancia con el hilo argumentativo de este trabajo, resulta un plazo demasiado corto, haciendo preguntarnos si no estamos ante una mala adecuación de la normativa tributaria a la realidad actual y si, no produce, como se decía en apartados anteriores, una indefensión del obligado tributario al tener que actuar de manera acelerada.

VI. CONCLUSIONES

¿Los objetivos que persigue la DAC 6 son realmente alcanzables?

Hemos visto a lo largo de este trabajo el objetivo principal que tienen las directivas y el resto de las normativas en materia tributaria, se ha visto también su importancia y papel en las políticas y resultados económicos de los países, poniendo como ejemplo, el caso de España e Irlanda.

Teniendo todo esto en cuenta, en nuestra opinión el principal objetivo, es un objetivo empírico, con solidez teórica en cuanto a razones, pero cuanto menos dudosa en cuanto al respeto de los derechos del contribuyente.

Por supuesto, es evidente la importancia de que todos los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias, y es evidente también la importancia de que la carga tributaria se realice de una forma igualitaria y equitativa.

Desde el momento en el que las grandes rentas no contribuyen a la administración en proporción a su capacidad productiva se genera una desigualdad que los Estados deben tratar de minorar. Esa desigualdad ha crecido en los últimos años debido al preparamiento avanzado de los conocidos en la materia y las nuevas tecnologías que permiten crear verdaderas ingenierías de planificación fiscal agresiva.

Es en este punto es donde se evidencia la necesidad de nuevas normativas actualizadas a nuestro tiempo y dado que las administraciones son incapaces de vigilar todas las actuaciones de los contribuyentes, éstas han de crear mecanismos para que sen los propios contribuyentes interesados los que de una u otra manera pongan en conocimiento de las administraciones su información, aún más teniendo en cuenta que este tipo de estrategias incluyen actuaciones en diversas jurisdicciones, aprovechando las ventajas fiscales de cada una de ellas.

A nivel europeo, se ha intentado tomar medidas mediante diversas directivas, entre ellas, la DAC 6, que como hemos podido comprobar, no está libre de complicaciones.

Si la DAC 6 está contribuyendo a frenar la aplicación de estrategias fiscales potencialmente agresivas, se puede decir que sí, en países como España, y la prueba de ello es la multinacional Google, a la cual, como se ha podido analizar en apartados anteriores, se ha conseguido obligar a no utilizar dichas estrategias y por tanto, a declarar sus beneficios reales.

¿Ha sido eficaz/efectiva la aplicación de la DAC 6 en el ámbito de la UE?

En el ámbito de la UE es cosa distinta y respecto a esto tenemos distintos resultados.

Como decía en el apartado anterior, para España en relación con las grandes empresas ha sido un acierto y poco a poco las grandes multinacionales se han ido viendo obligadas a parar las prácticas abusivas con el fin de poder cumplir con la normativa así como para no ver manchada su imagen.

Sin embargo, no todos los países europeos se ven beneficiados con estas medidas, y nos referimos a aquellos que habían sido utilizados como intermediarios en estas prácticas,

En concreto y por ser parte de algunos ejemplos en este trabajo, nos referiremos a Irlanda, cuyas autoridades se han visto preocupadas por los efectos de la aplicación de las últimas normativas pueden acarrear para su país que ha sido en las últimas décadas un país fiscalmente laxo, sobre todo para las grandes compañías tecnológicas.

Salvando casos como Irlanda, entre los que podríamos nombrar a Holanda, la realidad es que la aplicación de la DAC 6 y sus normativas anteriores sí ha conseguido frenar la práctica de estrategias fiscalmente agresivas a nivel europeo.

La DAC 6 ha sido una gran ayuda para ello, debido a la imposición de la obligación de comunicación de estos mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva a los intermediarios fiscales (llámese asesores fiscales, gestores, etc.).

El régimen sancionador al que se someten los intermediarios y los propios contribuyentes interesados bajo el prisma de la DAC 6 es tan elevado que se hace necesario un cambio en las propias estrategias fiscales de las multinacionales que podrían verse afectadas si

desvelan con todo que ello conlleva, su información confidencial para dar cumplimiento a la normativa.

Vemos pues, que como método ha sido eficaz, pero no podemos obviar que los problemas en su aplicación son de interés general, pues se pone en duda del respeto a derechos y principios básicos como la igualdad, equidad, confidencialidad y la protección de datos de los contribuyentes.

¿Cómo afecta la aplicación de la DAC 6 al sector de la Asesoría Fiscal en España?

Se ha hablado de la igualdad, equidad, confidencialidad y la protección de datos a lo largo de todo el trabajo.

Se ha visto que el gran perjudica en este sentido es el Asesor Fiscal, que a falta de una regulación acorde a su actividad profesional se ve obligado a comunicar a la administración parte de su actividad como asesor, cuando la misma sobrepasa el umbral de la neutralidad.

Y nos preguntamos ¿Cómo un buen asesor fiscal podría ser neutral?, teniendo en cuenta que la normativa española en materia tributaria es compleja, aún más cuando se trata de grandes grupos empresariales o grandes contribuyentes, es evidente que se necesita la ayuda o el asesoramiento/gestión de un experto en la materia para hacerlo de forma correcta.

En este sentido el asesor fiscal no se limita a comunicar al contribuyente si cumple o no con la normativa, como su propio nombre indica, su actividad profesional es asesorar, aconsejar al contribuyente sobre la mejor forma de cumplir con las obligaciones tributarias para sus intereses.

El asesor pone en conocimiento del contribuyente los caminos posibles en aras de cumplir con la normativa, y es el contribuyente interesado el que en última instancia, decide cuál seguir finalmente.

Es aquí donde la línea establecida en la DAC 6 raya la desproporcionalidad. Desde el momento en el que el asesor se ve obligado (puesto que no estamos ante una disposición de voluntad) a revelar información personal y confidencial de su cliente a la administración se crea una brecha en la propia relación Asesor-cliente y su confianza.

Hemos visto cómo desde las asociaciones de asesores fiscales se ha criticado duramente esta directiva, y comprobamos que no es para menos.

Queda por analizar las próximas resoluciones y cómo se da respuesta a las preocupaciones de un sector tan importante y desprotegido como lo es el sector de la Asesoría Fiscal.

Los avances en esta materia (como la suspensión de aplicación del párrafo 2 del art. 45.4.b del RD 1065/2007 por parte del TS por vulnerar el derecho al respecto de las comunicaciones entre abogado-cliente), continúan y quedan abiertos algunos procesos que tiene como objeto la preocupación por parte del sector de la asesoría fiscal, del peligro y riesgo del ejercicio de su actividad en el marco normativo actual.

VII. BIBLIOGRAFIA

EUR-LEX: “*Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*”. Diciembre, 2021. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM:fi0006> (última consulta junio 2024).

Calderón Carrero, J. y Martín Giménez, A. “*La directiva UE 2016/1164 CONTRA LAS PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL QUE INCIDEN EN EL MERCADO INTERIOR: ¿EL PRINCIPIO DEL FINAL DE UN IS NACIONAL O UNA PIEZA MÁS DE DESCOORDINACIÓN EN EL NUEVO ORDEN POST-BEPS?*”, en *Revista RCyT. CEF n. 407, febrero 2017*

Uría Menéndez. “*DAC 6 en España, Preguntas recurrentes*” 13 de abril, 2021. Disponible en: <https://11nq.com/9TZC5>. (última consulta junio 2024).

Garrigues, Departamento tributario “*DAC 6 Se aprueba el reglamento que acompaña la transposición de la directiva en España*”, 9 de abril de 2021. (última revisión Agosto 2024).

Marina C., Fernando H., y Hugo L. “*La DAC 6 como instrumento para la lucha contra el delito fiscal*”. *Revista Penal n°52*. Julio 2023. Pg. 52. Disponible en <https://revistapenal.tirant.com/index.php/revista-penal/article/view/75/62>. (última revisión septiembre 2024)

Ricardo L. Marina A. y Nicolay I.: “*Obligaciones de suministro de información con trascendencia tributaria*”. Capítulo 5 del manual “Derecho Europeo y sistema tributario español. Una evaluación en profundidad”. Pgs. 295-296. Octubre 2023. Disponible en <https://static.fundacionic.com/2024/02/28153037/derecho-europeo-y-sistema-tributario-espanol.pdf>.

Congreso de los diputados. “*Enmiendas e índice de enmiendas al articulado*”. 13 de marzo de 2023. Disponible en https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-139-2.PDF. (última revisión septiembre 2024)

José Antonio Garmón F. “*El principio constitucional de igualdad en materia tributaria*”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi num. 12/2000 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U. Cizur Menor. 2000

Cristino Fayos y Pedro Tanco. “*Modelo 720*”: *El fin no justifica los medios*. Revista Actualidad jurídica Aranzadi num. 911/2015 parte comentario. Disponible en <https://lc.cx/KpMPTB>. (última revisión septiembre 2024).

Norberto Javier De la Mata Barranco. “La incriminación penal del asesor fiscal: nuevos tiempos”. 19 de febrero de 2019. Disponible en <https://almacenederecho.org/la-incriminacion-penal-del-asesor-fiscal-nuevos-tiempos>. (última revisión agosto 2024).

Juan Gaspar Díaz Pedredo “La responsabilidad penal de los intermediarios en la relación tributaria ante el nuevo escenario fiscal”. 2023. Disponible en <https://docta.ucm.es/rest/api/core/bitstreams/f013d25c-fa5e-42f9-aa3f-84f1a80e5923/content>. (última revisión agosto 2024).

Fernando Navarro Cardoso. “*LA PARTICIPACIÓN DEL ASESOR FISCAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA*”. Disponible en <https://www.academiaargentinadecienciaspenales.com.ar/secciones/doctrina/articulo-25>. (última revisión septiembre 2024).

Pedro José Carrasco Parrilla. “*Cumplimiento cooperativo, gobernanza fiscal y derechos y garantías de los contribuyentes*”. En revista de educación y derecho num 26 octubre 2022-marzo 2023. 2022. Disponible en <https://revistes.ub.edu/index.php/RED/article/view/40674/38249>. (última revisión agosto 2024).

Europa Press. “Irlanda se suma al acuerdo fiscal internacional de la OCDE de gravar con un 15% a empresas”. 8 de septiembre de 2021. Disponible en <https://elderecho.com/irlanda-se-suma-al-acuerdo-fiscal-internacional-de-la-ocde-de-gravar-con-un-15-a-empresas>. (última revisión agosto 2024).

Eduardo Fernández. El mundo. “Google renuncia a desviar sus impuestos a paraísos fiscales a través de Irlanda y Holanda”. 1 de enero de 2020. Disponible en <https://www.elmundo.es/economia/empresas/2020/01/01/5e0c8af4fdddf9d868b4623.html>. (última revisión septiembre 2024).

Miguel Jiménez: “La filial española de Google declara beneficios tras tres años en pérdidas”. El país. 24 de septiembre de 2014. Disponible en https://elpais.com/economia/2014/09/24/actualidad/1411571288_898242.html. (última revisión septiembre 2024).

Mónica de la Cuerda Martín. “Responsabilidad penal y negocios estándar. Los casos del asesor fiscal y del abogado”. Agencia estatal boletín oficial del Estado, Madrid, 2023. Disponible en https://www.boe.es/biblioteca_juridica/abrir_pdf.php?id=PUB-DP-2023-288. (última revisión septiembre 2024).

Fabio Enrique Pulido Ruiz. “LA FUERZA DEL DERECHO: SANCIONES, COERCIÓN Y COACCIÓN”. 18 de diciembre 2019. PERSONA Y DERECHO/VOL.81/2019/2/151-183. Disponible en <https://lc.cx/XKk18N>. (última revisión agosto 2024).

LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

LEY ORGÁNICA DEL PODER JUDICIAL

RD 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 a intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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.

ST TJUE de 8 de diciembre de 2022 (asunto 694-20).

Tribunal Supremo (TS), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Auto, Recurso153/2021.

ATS 4422/2024-ECLI:ES:TS:2024: 4422A. De 10 de abril de 2024. Recurso 2592/2023.

Disponible en:

<https://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/e3c8cd36f947348da0a8778d75e36f0d/20240425>.

WEBGRAFÍA

www.aeat.es

www.datosmacro.expansión.es

