



**TRÁNSITO ISOLÓGICO DE LA DECLARACIÓN OBLIGATORIA DE PLANIFICACIÓN
FISCAL AGRESIVA
VERSUS
DERECHOS FUNDAMENTALES**

UNIR La Universidad en Internet
Máster en Asesoría Jurídica de Empresa
Área de Derecho Financiero y Tributario
Trabajo de fin de máster
VIRGINIA MARTÍNEZ TORRES
Dirigido por D. ÁNGEL MORENO INOCENCIO

Málaga, España.
16 julio 2020
Firmado por:

ÍNDICE

SIGLAS Y BREVIATURAS.....3

RESUMEN.....3

INTRODUCCIÓN.....1

CAPÍTULO PRIMERO.- MARCO CONCEPTUAL Y ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....

1. Paradigma y génesis del conflicto.....3

2. En la OCDE.....5

2.1. Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS).....5

2.2. Acción 12.- Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.6

3. En la Unión Europea.....9

3.1. Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva.9

3.1.1. Fundamentos conceptuales de la erosión de las bases imponibles.....10

3.2. Directiva 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.....13

3.3. Directiva 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, sobre el intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (DAC 6).....15

4. En España.....15

4.1. Código de Buenas Prácticas Tributarias.....15

4.2. Norma general anti-abuso (Artículo 15 LGT).....17

4.3. Anteproyecto de ley de transposición de la directiva (UE) 2018/822.....	19
---	----

CAPÍTULO SEGUNDO.- RÉGIMEN JURÍDICO DE LA DIRECTIVA 2018/822 SOBRE EL INTERCAMBIO OBLIGATORIO DE INFORMACIÓN FISCAL.....

1. Ámbito objetivo.....	20
2. El concepto de intermediario fiscal.....	21
3. Ámbito procedimental.....	24
3.1. Aplicación y entrada en vigor.....	24
3.2. Plazo de declaración.....	26
3.3. Información a facilitar y modo de declarar	28
3.4. Efectos y sanciones derivados del incumplimiento.....	30

CAPÍTULO TERCERO.- ANÁLISIS DEL ANTEPROYECTO DE LEY DE TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA (UE) 2018/822.....

1. Introducción.....	32
2. Identificación de los mecanismos.....	33
3. Declaración informativa.....	34
4. Obligados a declarar.....	35
5. Particularidades del régimen sancionador.....	37

CAPÍTULO CUARTO.- POSIBLE COLISIÓN CON LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS Y LOS PRINCIPIOS BÁSICOS DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO.....

1. Normas nacionales y europeas reguladoras de los derechos del contribuyente.....	39
2. El principio de proporcionalidad y seguridad jurídica.....	41
3. El derecho a la defensa y al secreto profesional.....	43
4. El derecho a la protección de datos.....	45
5. El derecho a no autoinculparse.....	46

CONCLUSIONES.....49

BIBLIOGRAFÍA.....54

SIGLAS Y ABREVIATURAS

BOUE.-	Boletín Oficial de la Unión Europea.
CAF.-	Comité de Asuntos Fiscales.
CBPT.-	Código de Buenas Prácticas Tributarias.
CDFUE.-	Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.
CE.-	Constitución Española.
CEDH.-	Convenio Europeo de Derechos Humanos.
CRS.-	Estándar común de comunicación o estándar común de reporte (Directiva 2011/15/UE (DAC6) y al intercambio automático de información de cuentas financieras).
DAC6.-	Directiva 2018/822, de 25 de mayo, de modificación de la directiva de intercambio de información.
ECOFIN.-	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros.
IVA.-	Impuesto sobre el valor añadido.
LGT.-	Ley General Tributaria.
LOPJ.-	Ley Orgánica del Poder Judicial.
OCDE.-	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

- Plan BEPS.-** Plan de Acción contra la Erosión de la Base imponible y Traslados de los Beneficios.
- RGAT.-** Real Decreto 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.
- TC.-** Tribunal Supremo.
- TEDH.-** Tribunal Europeo de Derechos Humanos.
- TFUE.-** Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
- TJUE.-** Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
- TS.-** Tribunal Constitucional.
- UE.-** Unión Europea.

Tránsito isológico de la declaración obligatoria de la planificación fiscal agresiva versus derechos fundamentales

RESUMEN DEL TRABAJO:

Las discordancias entre los sistemas tributarios han producido un creciente fenómeno en el que las empresas hacen uso de ingeniería fiscal para conseguir ahorro, esto produce la erosión de las bases imponibles y los Estados miembros de la Unión Europea han decidido reaccionar mediante el impulso de la DAC6, una Directiva con el objetivo de conseguir una mayor cohesión tributaria y contrarrestar las planificaciones fiscales agresivas.

En el presente trabajo realizamos un recorrido cronológico de la evolución de la norma europea y su transposición en España, abordando cuestiones relativas a los fenómenos que propician la aparición de las planificaciones fiscales, cuándo estas se consideran agresivas y los derechos de los sujetos obligados que se pueden ver afectados.

ABSTRACT

Discrepancies between tax systems have led to a growing phenomenon where companies use tax engineering to achieve savings, this leads to the erosion of tax bases and the EU Member States have decided to react by promoting the CAD6 , a Directive aimed at achieving greater tax cohesion and countering aggressive tax planning.

In this paper, we provide a chronological overview of the evolution of the European legislation and its transposition in Spain, addressing issues related to the phenomena that lead to the appearance of tax planning, when it is considered aggressive and the rights of the taxpayers that may be affected.

PALABRAS CLAVE: planificación fiscal agresiva, DAC6, erosión de bases imponibles, secreto profesional, derechos del contribuyente.

KEYWORDS: aggressive tax planning, DAC6, tax base erosion, professional secret, taxpayer rights.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como objeto el estudio de la declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva de intermediarios fiscales y su posible injerencia con los derechos fundamentales y principios tributarios de los sujetos obligados a declarar.

Igualmente, el propósito de esta investigación alcanza el análisis de la evolución e influencia que han tenido las diferentes iniciativas, además, constatar su viabilidad como instrumentos de lucha contra el fraude fiscal, y su compatibilidad con el respeto a los principios esenciales del sistema tributario y los derechos fundamentales de los contribuyentes e intermediarios. Ya que la lucha contra el fraude no puede suponer, en modo alguno, una quiebra en los derechos y garantías del contribuyente.

La relevancia y actualidad de este tema nace cuando la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante la OCDE) aprueba en 2013 el Plan de Acción contra la Erosión de la Base imponible y Traslados de los Beneficios (en adelante Plan BEPS). En el que se encuentra incluida la Acción 12 referida a la declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva.

De los resultados del BEPS se ha valido la Unión Europea para implementarlos a través de la Directiva 2018/822, de 25 de mayo, de modificación de la directiva de intercambio de información (también conocida como DAC6), concebida como una Directiva de “mínimos”.

El interés científico del examen de estas normas y de su evolución no solo estriba en la injerencia y/o afectación de los derechos fundamentales o con los principios tributarios, sino que también hay otras razones como son el estudio del fraude fiscal a nivel nacional y europeo, su origen y la necesidad de unos procedimientos adecuados y homogéneos para su determinación.

Es por ello que también se abordará el estudio de la normativa nacional y se analizará el modelo español de transposición de la Directiva de intermediarios fiscales, es decir, el

Anteproyecto de Ley de Transposición de la directiva (UE) 2018/822, de 20 de junio de 2019, seguido por el Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822.

El presente estudio se desarrolla siguiendo el método deductivo, por lo que las conclusiones son consecuencia de las premisas que se han ido tratando a lo largo del trabajo. Es decir, la metodología consiste en tomar un conjunto de premisas dadas por diferentes autores de forma selectiva, a través de las cuales se ha realizado una interconexión que ha permitido a su vez extraer conclusiones válidas.

Por todo lo expuesto, resulta interesante analizar las diferentes opiniones defendidas por la doctrina en lo referente a la injerencia de la declaración obligatoria de los mecanismos de planificación fiscal agresiva sobre los derechos fundamentales y principios básicos del ordenamiento jurídico tributario, que aunque no han alcanzado un consenso final, requieren de un examen a fondo sobre sus elementos esenciales y sus aspectos controvertidos.

Lo que nos lleva a la necesidad primordial de valorar los procesos de determinación y comunicación de los sistemas de planificación fiscal agresiva y su compatibilidad y eficacia a nivel comunitario y su evolución a través de las diferentes propuestas y normas.

En definitiva, una original invitación hacia un viaje de atracción isológica entre la fiscalidad y los principios tributarios.

CAPÍTULO PRIMERO.- MARCO CONCEPTUAL Y ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

1. PARADIGMA Y GÉNESIS DEL CONFLICTO.

El estallido de la fiscalidad internacional hace cada vez más ardua la tarea de los Estados de proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión¹. El derecho financiero de carácter interno se está viendo rebasado por las estructuras de planificación fiscal internacional que aprovechan las fricciones entre los Estados con el objetivo de alcanzar una nula o baja tributación, ocasionando un menoscabo a la correcta mecánica del mercado como consecuencia del falseamiento y la falta de equidad².

Con el devenir del tiempo y las circunstancias referidas, las instituciones han focalizado sus esfuerzos en la prevención de situaciones de doble no imposición y lucha frente a los comportamientos entendidos como fraude, evasión, elusión, entre otros conceptos similares. Lo que ha llevado a la colaboración de los Estados y ha permitido conocer los mecanismos de lucha frente a la erosión de las bases imponibles, ya que sin esa cooperación no sería posible el combate³.

Sin embargo, aunque las estrategias de planificación fiscal agresiva ocupan el lugar central en la sala del debate, no son pocos los autores que abogan por buscar soluciones más allá de criminalizar a las multinacionales por sus estrategias fiscales, ya que, en palabras de SÁNCHEZ-ARCHIDONA *“las situaciones de competencia fiscal perjudicial de algunos Estados ocupan una parte fundamental de dicha erosión”*⁴.

¹ HINOJOSA TORRALVO, J.J.: “la erosión sería la consecuencia de algo anterior (las prácticas elusivas), no una figura autónoma ni mucho menos una categoría jurídica”, en “La erosión de las bases imponibles societarias”, de SÁNCHEZ ARCHIDONA, *Aranzadi*, Navarra, 2019, (versión *ebook*), Prólogo.

² Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio de información en el hábito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, pág. 2. Disponible online en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52017PC0335> (consultado el 27/04/2020).

³ SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., “La erosión de las bases imponibles... *op.cit.* Capítulo I.VI. La búsqueda de soluciones fiscales frente a los distintos desafíos tributarios a lo largo de los años.

⁴ *Ibid.* Conclusiones, XII. Decimosegunda. La equivocada premisa de partida del convenio multilateral BEPS.

Es decir, el influjo de las disposiciones unilaterales y bilaterales sobre la estructuración del sistema de fiscalidad internacional ha derivado en la articulación de ordenamientos jurídicos-tributarios divergentes e ineficaces⁵. Por lo que, siendo los propios Estados los responsables de la implementación normativa han acabado generando un espectro de competencia fiscal perjudicial, y han dado luz al segundo factor predominante en el ámbito de la erosión. Este factor se caracteriza por su forma activa, a diferencia de las estrategias de planificación fiscal internacional que constituyen un factor omisivo⁶.

Así pues, cabe añadir que la causa de este segundo factor que pretendemos resaltar es, la falta de consenso entre los Estados para coordinar sus ordenamientos de la mano de una desmedida inquietud para conseguir inversión extranjera en sus territorios a través de la ventaja competitiva⁷. Por lo que parte de la doctrina considera que la competencia fiscal perjudicial es el estímulo que precede a la planificación fiscal agresiva de forma que impulsa a las entidades a estructurar refinadas estrategias que erosionan las bases imponibles de los Estados⁸, siendo los propios Estados los responsables del desfalco recaudatorio de las arcas públicas⁹.

⁵ MARTÍN JIMÉNEZ, A., y CALDERÓN, J.M., “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de los beneficios (BEPS)”, *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2014, pp. 112-114.

⁶ SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., “La erosión de las bases imponibles... *op.cit.* Capítulo II.III.2. La variable de la falta de consenso.

⁷ VALLEJO CHAMORRO, J.M., “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea”, *ICE*, núm 805, 2005, pp. 147 y ss.

⁸ SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., “La erosión de las bases imponibles... *op.cit.* Capítulo II.III.3. La variable de la competencia fiscal perjudicial.

⁹ CARBAJO VASCO, D., “La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria”, *Crónica tributaria*, núm. 158, 2016, pp. 109-128. Desarrollando en los siguientes términos la responsabilidad de los estados: “parece imprescindible que las Administraciones tributarias reflexionen sobre su parte de culpa en el desarrollo y proliferación de estos mecanismos de planificación fiscal, tanto por la inseguridad jurídica creada por la proliferación normativa y la motorización legal como por los costes indirectos crecientes que la aplicación de los tributos conlleva en las sociedades modernas”.

2. EN LA OCDE.

2.1. EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS (BEPS).

La OCDE, por impulso político del G20, publicó en 2013 un ambicioso Plan contra la erosión de bases y el traslado de beneficios (Plan BEPS), en palabras de la OCDE y recogido en el mismo Plan BEPS: *“las acciones puestas en marcha para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios no pueden tener éxito sin más transparencia, ni mayor certidumbre y predictibilidad para las empresas”*¹⁰, lo que hace necesario que las administraciones se provean de información para poder luchar contra las estrategias de planificación fiscal.

En septiembre de 2014 vieron la luz los primeros informes que desarrollaban las acciones 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15; y ya en octubre de 2015 se publicó el paquete de informes finales de las acciones del Plan BEPS¹¹ aprobados por el Comité de asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE, donde se consolidan las publicadas en el 2014 y se añaden nuevas medidas para combatir la erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios. Es decir, se recurrió a un Plan de Acción respaldado por los países que componían la OCDE, con el objetivo de exponer la necesidad de una transformación de los modelos de tributación para ajustarlos a la realidad económica actual¹².

Dentro del Plan BEPS se conforman un total de 15 acciones, creadas con el objetivo de colaborar frente a las situaciones y figuras que dibujan la planificación fiscal. Este Plan de acción puede dividirse en tres bloques: las Acciones 2 a 5 destinadas a establecer una mejor consonancia en la imposición societaria internacional; las Acciones 6 a 10 tratan de impedir el abuso de los Convenios para evitar la doble imposición, la elusión del estatuto de establecimiento permanente, o el traslado de beneficios mediante los precios de transferencia; y las Acciones 11 a 14 se destinan a la búsqueda de una mayor claridad en el

¹⁰ OCDE, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Disponible online en <https://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm>. (consultado el 27/04/2020).

¹¹ Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Resúmenes Informes Finales 2015. Disponible online en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> (consultado el 27/04/2020).

¹² Plan de Acción BEPS en su Acción 1.^a bajo el título *Abordar los retos de la economía digital para la imposición*.

ámbito fiscal, recogiendo las obligaciones de rendir cuentas sobre las estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas; por último las Acción 1 y 15 enfocadas al desarrollo de medios que permitan una correcta activación y puesta en marcha de las anteriores¹³.

En resumen, las acciones del Plan BEPS se centran en pilares en forma de recomendación sobre directrices para su correcta implementación por los Estados en sus ordenamientos internos.¹⁴

Como ya hemos avanzado, en octubre de 2015 se publicaron los informes finales. Estos informes estaban destinados a dirigir una serie de recomendaciones a los Estados. La doctrina se ha debatido sobre la importancia e influencia de estas directrices debido a su carácter de *soft law*, actuando pues, solo sirve de modelo para los Estados¹⁵. Acogidas con agrado por algunos, que lo conciben como una fortaleza ya que así se aumentan las posibilidades de consenso y acuerdo por los Estados¹⁶; mientras que otra parte de la doctrina lo concibe como una flaqueza ya que dependerá de los Estados y de sus necesidades e intereses propulsar o no, y en qué medida, la transposición de las recomendaciones¹⁷.

Es por ello que en la "Era Post-BEPS", como apunta Serrano Antón, la preocupación pasa a ser la forma de ejecución de estas medidas, siendo las opciones los convenios multilaterales o las implementaciones unilaterales. La doctrina teme la forma de transposición e incorporación de contenidos y resultados¹⁸. Puesto que una incorporación poco uniforme podría condenar las medidas al fracaso.

¹³ 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*, 2019, p. 38.

¹⁴ SERRANO ANTÓN, F., "La era Post BEPS o la ejecución de su plan de acción: convenio multilateral vs. implementación unilateral", *Quincena Fiscal*, 2016, pp. 142 y ss.

¹⁵ IMAOKA HOJYO, L.S., "Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el intercambio de información?", dirigida por SERRANO ANTÓN, Madrid, 2013, pp 401 y ss.

¹⁶ SERRANO ANTÓN, F., "La influencia del Plan BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales", *Revista de contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 391, 2015, pp. 88-89.

¹⁷ CARBAJO VASCO, D., "El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial", *Crónica Tributaria*, núm 154, 2015, pág. 51.

¹⁸ SERRANO ANTÓN, F., "La era Post BEPS o la ejecución de su plan de acción... *op. cit.*, pp. 129 y ss.

2.2. ACCIÓN 12.- EXIGIR A LOS CONTRIBUYENTES QUE REVELEN SUS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA.

En este trabajo vamos a desarrollar con detalle la Acción 12: “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”¹⁹, esta acción recomienda a los países la necesidad de introducir dentro de sus ordenamientos un régimen destinado a conseguir la revelación obligatoria de sistemas de planificación fiscal agresiva.

Esta Acción se plantea como una de las medidas concebida para hacer frente a la erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios ya que para su combate se necesita de una mayor transparencia y predictibilidad²⁰.

En los últimos años el intercambio de información ha variado ampliamente, esto se debe al las consecuencias derivadas de las planificaciones fiscales agresivas y a la competencia fiscal nociva. Su gran relevancia ha hecho que los mecanismos de intercambio de información que van de la mano con los de declaración obligatoria de información sean una de las primeras cuestiones sobre las que se trabaja a nivel mundial debido a la globalización y a la soberanía fiscal.²¹

Las recomendaciones que podemos encontrar en esta acción se caracterizan por su flexibilidad y claridad permitiendo a los estados establecer el justo equilibrio entre la necesidad de información y carga de cumplimiento del contribuyente, ya que un acceso precoz garantiza la posibilidad de responder rápidamente a través de la evaluación de riesgos fiscales²².

¹⁹ Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015. Disponible online en https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/exigir-a-los-contribuyentes-que-revelen-sus-mecanismos-de-planificacion-fiscal-agresiva-accion-12-informe-final-2015_9789264267367-es#page3 (consultado el 27/04/2020).

²⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “La declaración obligatoria... *op. cit.*, p. 40.

²¹ SERRANO ANTÓN, F., “La era Post BEPS o la ejecución de su plan de acción... *op. cit.*, pp. 154 y ss.

²² ²² Proyecto BEPS, nota explicativa: informes finales 2015, p. 19. Disponible online en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/proyecto-beps-nota-explicativa_9789264263567-es#page20 (consultado el 28/04/2020)

Uno de los principales retos al que hace referencia esta acción, es la necesidad de información de las administraciones, y no solo de información, sino que esta sea puntual, exhaustiva y pertinente, y que además permita su coordinación con las fórmulas de cumplimiento voluntario. Con estas características se podrían identificar las áreas de riesgo y permitiría una mayor coordinación entre los Estados teniendo en cuenta las necesidades y costes de cada país²³.

La declaración obligatoria y voluntaria permite a los Estados, de modo diferente, mejorar la transparencia y el cumplimiento del cliente, siendo concebida la declaración obligatoria como un método destinado a reforzar el cumplimiento de la declaración voluntaria. Asegurando que hay igualdad en cuanto a términos de declaración y transparencia fiscal para todos los contribuyentes. Aunque, este apartado ha sido ampliamente discutido por la doctrina.²⁴

En este sentido la Acción 12 plantea los siguientes objetivos:

“Obtener información temprana sobre estructuras potencialmente agresivas o abusivas con el fin de conseguir información para la evaluación de riesgos,

Identificar estructuras, y a los usuarios y promotores de las mismas de forma oportuna, y

*Actuar como elemento disuasorio, reducción la promoción y uso de estructuras de elusión”.*²⁵

Sin embargo, estas recomendaciones se limitan a aconsejar el posible contenido de normas en caso de que los Estados las decidan implantar²⁶. Siendo el único mecanismo de control propuesto hacer uso análogo del que se viene utilizando para el control de la

²³ Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12... *op. cit.* p. 14.

²⁴ *ibid.* p. 15.

²⁵ Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12... *op. cit.* p. 17.

²⁶ Proyecto BEPS, nota explicativa... *op. cit.*, p. 19.

ejecución de Convenios multilaterales establecidos de mutuo acuerdo por los Estados firmantes.²⁷

Por lo que, al no proponerse ninguna norma mínima por parte de la OCDE, la Unión Europea (en adelante UE) ha procedido al desarrollo de esta Acción con el objetivo de propiciar de la fuerza necesaria a este método antierosión, mediante *hard law*.

Para ello, se han impulsado una serie de Directivas²⁸ referidas a la obligatoriedad del intercambio automático de información, las cuales esperan ser traspuestas por los Estados miembros al objeto de su correcto impulso, y con el fin de revelar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresivos que afectan a las situaciones transfronterizas.

Por lo que podemos decir que la repercusión del Plan BEPS de la OCDE sobre la articulación del derecho interno ya puede reconocerse a través de la incorporación al ordenamiento tributario de determinadas normas anti-abuso de manera unilateral por los Estados e impulsadas por la UE.

3. EN LA UNIÓN EUROPEA.

3.1. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN DE 6 DE DICIEMBRE DE 2012 SOBRE LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA.

Nos encontramos ante un escenario en el que las normas nacionales de lucha contra el fraude no son eficaces frente a la lucha contra la planificación fiscal agresiva. Hasta el momento los estados tenían la planificación fiscal como una practica legítima, en palabras de RUBIO GUERRERO es *“la forma de optimizar la utilización de las distorsiones legales existentes en un país con el objetivo de reducir cargas fiscales o su diferimiento en el tiempo e incluso su eliminación total, si ello es posible”*²⁹. Pero como ya hemos tenido la ocasión de exponer, las

²⁷ SERRANO ANTÓN, F., “La era Post BEPS o la ejecución de su plan de acción... *op. cit.*, pp. 157 y ss.

²⁸ Directiva del Consejo 2018/822, de 25 de Mayo, que modifica la directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación. Disponible online en <https://www.boe.es/doue/2018/139/L00001-00013.pdf> (consultado el 27/04/2020).

²⁹ RUBIO GUERRERO, J.J., «Cauces de evasión fiscal y planificación fiscal internacional: procedimientos de actuación y esquemas básicos» en COLLADO YURRITA, M.A., Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria, *Colex*, Madrid, 2005, pp. 687–688.

empresas vuelven más sofisticadas sus estrategias mediante la explotación de las discordancias de los sistemas tributarios produciéndose supuestos de doble deducción o doble no imposición, abonado en una *infraimposición*³⁰, mediante el uso de mecanismos que aunque sean aparentemente legales van en contra del espíritu de la norma³¹.

Las consecuencias de este fenómeno se traducen por una elevada erosión de las bases imponibles nacionales y por un desajuste en el reparto de la carga tributaria a la vez que una alteración de la competencia³². Así, la Comisión recomienda el desarrollo e introducción por los Estados de una norma general antiabuso común.

La Comisión, en esta recomendación, plantea el afianzamiento de dos conceptos, el de planificación fiscal agresiva “consistente en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria...”³³; y la consideración de artificial de un mecanismo cuando no tiene carácter comercial³⁴.

3.1.1. FUNDAMENTOS CONCEPTUALES DE LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA en su obra “La erosión de las bases imponibles societarias” nos brinda un magnífico estudio al que haremos referencia para arrojar luz a términos que aún no parecen haberse consolidado en los ordenamientos pero que el autor explica con total claridad y discernimiento.

Además, para el correcto desarrollo de todo lo expuesto es forzoso precisar los conceptos que van a delimitar y qué información es aquella que deberá ser transmitida a las

³⁰ BAYONA GIMÉNEZ, J.J Y SOLER ROCH, M.ªT., “Á propos de la recommandation de la Commission européenne relative à la planification fiscale agressive”, *Revue de Droit Fiscal*, nº 24, pp. 15 y ss.

³¹ Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre planificación fiscal agresiva, p.1. Disponible online en: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:338:0041:0043:ES:PDF> (consultado el 29/04/2020).

³² MARTÍN LÓPEZ, J., “La acción internacional y europea contra la planificación fiscal agresiva: incidencia en la normativa tributaria estatal... ¿y foral?”, en la “Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco”, *European Inkling*, 2016, p. 2014

³³ Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012... *op.cit.*, considerando segundo.

³⁴ *Ibid.* punto 4.4.

administraciones tributarias. Con esto, nos referimos a términos como: el fraude de ley, la elusión fiscal y la planificación fiscal agresiva; la economía de opción y la planificación fiscal lícita; la defraudación tributaria, la evasión fiscal y la simulación; y la planificación fiscal *estricto sensu*, las estrategias de planificación fiscal y la planificación fiscal agresiva.

En el fraude de ley no se realiza el hecho imponible por lo que no hay lugar a la obligación tributaria al hecho eludido, en otras palabras, se esquivo la realización del hecho imponible más gravoso haciéndose uso de normas que no corresponden o inadecuadas y que son fiscalmente más beneficiosas³⁵.

La elusión fiscal consiste en negocios artificiosos que generan un hecho imponible que no se corresponde con la previsión legal tributaria que hubiese correspondido. En el ámbito internacional la conducta consiste en el aprovechamiento de las diferencias de tributación derivada de la aplicación de ventajas fiscales de las legislaciones de Estados diferentes al que corresponde con la residencia.³⁶ Es decir, el sujeto elude la realización del hecho imponible ocultándolo.

La elusión fiscal puede ser valorada como una nueva concepción del clásico concepto de la noción de fraude de ley, y en nuestro derecho se enmarca bajo la concepción de *conflicto en aplicación de la norma*, a través del artículo 15 de la Ley General Tributaria³⁷ (en adelante LGT).³⁸

³⁵ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., Y TEJERIZO LÓPEZ, J.M, "Curso de Derecho financiero y tributario", Tecnos, Madrid, 2013, p 196.

³⁶ GARCÍA NOVOA, C., "Armonización y lucha contra la elusión tributaria en la Unión europea", *Administración y Ciudadanía*, vol. 10, núm 1, 2015, pp. 37-38.

³⁷ Artículo 15 LGT: «1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. 2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora».

³⁸ PÉREZ DE AYALA, J.J, "El nuevo artículo 15 de la Ley General Tributaria", *Estudios de derechos financieros y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, *Lex Nova*, Madrid, vol 1, 2005, pp. 151-166.

La planificación fiscal agresiva consiste en el provecho de las discordancias entre sistemas tributarios con el fin último de ver disminuida la carga tributaria.³⁹

PISTONE la define como una expresión de la *competencia fiscal perjudicial*. Indicando el autor que se compone de tres elementos: la explotación de las fricciones, la erosión de la soberanía (disparidad entre el lugar de generación de riqueza y donde se paga, llamado *efecto desalineación*), y la doble no imposición voluntaria.⁴⁰

La economía de opción es todo aquello que no esté expresamente prohibido y no puede dar lugar a la aplicación de sanciones correspondientes al fraude de ley. Es decir, consiste en la elección de la alternativa lícita más beneficiosa.⁴¹

La planificación fiscal lícita no es más que otra nueva concepción de la economía de opción.⁴²

La mayor diferencia entre la economía de opción y la planificación fiscal lícita de las conductas ilícitas es la ausencia de *animus elusorio*.⁴³

La defraudación tributaria o fraude tributario de defraudación se produce al realizarse el hecho imponible pero el sujeto pasivo intenta ocultarlo.⁴⁴

En la evasión fiscal el sujeto realiza el hecho imponible e intenta evadir el pago, por lo que no podrá ser considerado como una conducta lícita. Por lo tanto, hablamos de actos que

³⁹ Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012... *op.cit.*, 8806 final.

⁴⁰ PISTONE, P., "La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm 170, 2016, pp. 117-130.

⁴¹ LARRAZ, J., "Metodología aplicativa del Derecho tributario", *Revista de Derecho Privado*, 1952, pp. 61-63.

⁴² SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., "La erosión de las bases imponibles... *op.cit.* Capítulo I.III La elusión y la evasión fiscal nacional e internacional.

⁴³ *Ibid.* Capítulo I.III La elusión y la evasión fiscal nacional e internacional.

⁴⁴ PALAO TABOADA, C., "El fraude a la ley en Derecho tributario", *RDFHP*, núm 63, 1966, p 697.

infringen dolosamente la normativa tributaria⁴⁵, quebrantando el deber de pago para, en detrimento de hacienda, obtener una ventaja patrimonial⁴⁶.

Así pues, en el fraude de ley, en la elusión fiscal y en la economía de opción aún no se ha realizado el hecho imponible, mientras que en la evasión fiscal sí se ha producido y el sujeto pasivo evita su pago⁴⁷.

Se habla de simulación cuando la causa y el negocio no existen (artículo 16 LGT⁴⁸), asemejándose esta figura a la de defraudación y evasión fiscal.

Se ha constatado una gran dificultad para definir ciertos conceptos como los que se acaban de presentar, ya que cada Estado tiene su posición de qué es y cómo afrontarla.

3.2. DIRECTIVA 2016/1164, DEL CONSEJO, DE 12 DE JULIO DE 2016, POR LA QUE SE ESTABLECEN NORMAS CONTRA LAS PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL QUE INDICEN DIRECTAMENTE EN EL FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERIOR.

Tras la Comunicación Euro-BEPS de junio de 2015⁴⁹, centrada en combatir las prácticas de planificación fiscal agresivas que se habían desarrollado ante un escenario en el que las normas en materia de fiscalidad eran insuficientes y donde se ha hecho necesaria la coordinación entre Estados miembros para hacer posible el correcto funcionamiento de un mercado único, y tras la publicación por la OCDE de los informes finales y las correspondientes recomendaciones, en 2016 ve la luz la Directiva del Consejo por la que se

⁴⁵ ALBI IBÁÑEZ, E., "Elusión y evasión fiscal: investigación económica", *Hacienda Pública Española*, núm 115, 1990, pp. 250-253.

⁴⁶ VILAR MAYER, P., "Planificación fiscal indebida y el conflicto en al aplicación de la norma tributaria española", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm 86, 2005, pp. 3-39.

⁴⁷ SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., "La erosión de las bases imponibles... *op.cit.* Capítulo I.III La elusión y la evasión fiscal nacional e internacional.

⁴⁸ Artículo 16 LGT: «*En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente*».

⁴⁹ 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). Disponible online en: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/ES/1-2015-302-ES-F1-1.PDF> (consultado el 04/05/2020).

establecen las normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior⁵⁰.

El objetivo perseguido sigue la misma línea que su predecesora, “restablecer la confianza en la equidad de los sistemas fiscales y permitir a los gobiernos ejercer de forma eficaz su potestad tributaria”⁵¹, todo ello orientado al imperativo de impulsar una respuesta unitaria y flexible.

Nos resulta interesante destacar dentro de esta Directiva y en relación con el trabajo que nos ocupa, el artículo 6 de la misma. En el citado precepto se desarrolla una norma general contra las prácticas abusivas a través de la cual se insta a los Estados a no tener en consideración dos circunstancias concretas: aquellas con el objetivo principal de obtener una ventaja fiscal, y aquellas realizadas a través de un mecanismo de falseamiento no diseñado bajo razones económicas válidas.⁵²

Diferentes autores han destacado la semejanza de esta directriz con el artículo 15 LGT que también regula el conflicto en aplicación de la norma tributaria, al objeto de servirse en estos casos de la norma eludida.⁵³

⁵⁰ Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen las normas que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Disponible online en: <https://www.boe.es/doue/2016/193/L00001-00014.pdf> (consultado el (04/05/2020).

⁵¹ *Ibid.* (1), p. 1.

⁵² *Ibid.* Artículo 6: 1. «A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte. 2. A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica. 3. Cuando un mecanismo o serie de mecanismos no se tenga en cuenta de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional».

⁵³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “La declaración obligatoria... *op. cit.*”, p. 47.

3.3. DIRECTIVA 2018/822, DEL CONSEJO, DE 25 DE MAYO DE 2018, SOBRE EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO Y OBLIGATORIO DE INFORMACIÓN EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD EN RELACIÓN CON LOS MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS SUJETOS A COMUNICACIÓN DE INFORMACIÓN (DAC 6).

También conocida como Directiva de intermediarios fiscales. Se impulsó el 10 de noviembre de 2016 a través de una consulta pública mediante la cual se puso de manifiesto la necesidad de implementar las recomendaciones de la OCDE, en particular con la Acción 12. En 2017 la declaración obligatoria ya se había introducido en algunos Estados y examinadas las ventajas se lanza por la UE una propuesta de modificación de la Directiva de cooperación administrativa de 21 de junio de 2017 (DAC 6), que una vez aprobada por el ECOFIN el 25 de mayo de 2018 se publicó en el BOUE el 5 de junio de 2018.⁵⁴

Se pretende con esta Directiva la implantación de una doble fase, en la inicial los intermediarios informarían a las autoridades tributarias de los potenciales usos de algunos mecanismos, seguida de una segunda fase, en la que las autoridades de los diferentes Estados compartan dicha información.⁵⁵ Lográndose de esta manera los objetivos previstos, durante un largo periodo, que ya hemos referenciado el adecuado y eficaz funcionamiento del mercado interior y el desincentivar los mecanismos de planificación fiscal agresiva.⁵⁶

4. EN ESPAÑA.

4.1. CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS.

En noviembre de 2008, en España nace el Plan de prevención del Fraude fiscal⁵⁷ en el que queda patente la necesidad de desarrollar un nuevo marco de relación con los contribuyentes.⁵⁸, donde se pretende fomentar el cumplimiento voluntario y el fomento de la conciencia fiscal en los sujetos pasivos.

⁵⁴ *Ibid.*, pp. 48-49.

⁵⁵ Directiva del Consejo 2018/822, de 25 de Mayo, que modifica la directiva 2011/16/UE... *op.cit.*, (6), p.2.

⁵⁶ *Ibid.*, (19), p. 4.

⁵⁷ Disponible online en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/actualizaFraude.pdf (consultado el 05/05/2020)

⁵⁸ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "La declaración obligatoria... *op. cit.*", p. 55.

Más tarde, en 2010 se aprobó el Código de Buenas Prácticas Tributarias⁵⁹ (en adelante CBPT) de naturaleza *soft law*, en el que se implanta de forma definitiva un marco de relación cooperativa en nuestro país y al que se inscriben 27 grandes empresas.⁶⁰

Estas empresas acuerdan evitar el uso de mecanismos fraudulentos⁶¹ a la hora de declarar y además indagar en la búsqueda de soluciones para acabar con esas prácticas⁶².

Por otro lado, la Administración se compromete a velar por la unidad de criterio de forma que si no es claro se solicitará un informe a la Dirección General de Tributos (en adelante DGT), asegurando la publicación de los criterios. Además de comprometerse a reducir la litigiosidad.⁶³

Por consiguiente, y compartiendo el criterio de CALDERÓN CARRERO, lo único a lo que la Agencia Tributaria se está comprometiendo es al normal funcionamiento y correcta observación de los procedimientos de control que se esperan de acuerdo a lo estipulado en la Ley y el consecuente respeto al derecho de los contribuyentes.⁶⁴ Es decir, en palabras de MARTÍNEZ MUÑOZ, “una mayor transparencia de las empresas a cambio de certeza jurídica”⁶⁵.

⁵⁹ Disponible online en: 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 (consultado el (05/05/2020).

⁶⁰ MARTÍN FERNANDEZ, J., “Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas (Compliance)”, *Cuadernos de fiscalidad Lefebvre*, 2018, pp. 75 y ss.

⁶¹ Apartado 1.2 CBPT: «Entendiéndose por tales aquellas en las que, mediante la interposición de sociedades instrumentales a través de paraísos fiscales o territorios no cooperantes con las autoridades fiscales, estén diseñadas con el propósito de impedir el conocimiento, por parte de la Agencia Tributaria, del responsable final de las actividades o el titular últimos de los bienes o derechos implicados».

⁶² Apartado 1.3 CBPT: «Colaborarán en la detección y búsqueda de soluciones respecto a aquellas prácticas fiscales fraudulentas que puedan desarrollarse en los mercados en los cuales están presentes para erradicar las ya existentes y prevenir su extensión».

⁶³ CBPT, 2. Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la agencia tributaria, p. 5.

⁶⁴ CALDERÓN CARRERO, J., QUINTANAS SEARA, A., “Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS, *Aranzadi*, 2015, p. 279.

⁶⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “La declaración obligatoria... *op. cit.*, p. 61.

En cuanto a la compatibilidad del sistema de declaración voluntario ya existente, con la implantación del sistema de declaración obligatoria la doctrina se plantea sustituir la voluntaria por la obligatoria dentro del ámbito europeo⁶⁶.

En otro orden, también se afirma que no tendrían por qué ser sistemas incompatibles, haciendo posible la coexistencia de la declaración obligatoria con los programas de cumplimiento cooperativo, viéndose así reforzada su eficacia⁶⁷, en la medida en que los ámbitos de aplicación pudieran diferir, de forma que, queda al ámbito voluntario para aquellas empresas que deseen ampliar su transparencia, y la obligatoria sería una obligación general⁶⁸.

4.2. NORMA GENERAL ANTI-ABUSO (LGT).

Como ya se ha tenido ocasión de avanzar en apartados precedentes, el artículo 15 de la LGT⁶⁹ sigue la misma línea que el artículo 6 de la Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012, y constituye en sentido estricto la norma general antiabuso de nuestro sistema tributario. Además, también coincide con la definición de abuso de derecho, “práctica abusiva”⁷⁰ y “montaje puramente artificial”⁷¹ que brinda el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE).

⁶⁶ SOTO BERNABEU, L., “La conexión entre la norma general anti-abuso introducida en la Propuesta de Directiva BICIS y la Acción 12 del Plan BEPS”, *Documentos de Trabajo*, IEF, núm. 13, 2017, p. 135.

⁶⁷ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Revelación de Esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales”, *Cuadernos de Fiscalidad Lefebvre*, 2018, p.16.

⁶⁸ SANZ GÓMEZ, R.J., “Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo”, *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad, núm. 1, 2016, p. 47.

⁶⁹ *Vid* nota 32.

⁷⁰ STJUE de 21 de febrero de 2006. Disponible online en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62002CJ0255&from=EN> (consultado el 06/05/2020)

⁷¹ STJUE de 13 de diciembre de 2005. Disponible online en: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63874&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=535713> (consultado el 06/05/2020).

Sin embargo, puede afirmarse que la LGT recoge tres normas antiabuso: el artículo 13 LGT⁷² en el que se reconoce el principio de la clasificación, el artículo 16 LGT⁷³ con la simulación y el ya mencionado artículo 15 LGT.

La norma española antiabuso presupone el cumplimiento de dos pautas: de un lado que se desarrolle un negocio que pueda ser calificado de artificioso para el efecto tributario obtenido y, en segundo lugar, que de su empleo no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes.⁷⁴

A las normas mencionadas debe unírsele el artículo 206 bis LGT, a través del cual se permite sancionar supuestos que presenten una igualdad sustancial con otros ya declarados por la Comisión Consultiva como constitutivos de conflicto en la utilización de la norma⁷⁵.

Este precepto ha sido ampliamente criticado por la doctrina, ya que parece entrar en conflicto con el principio de legalidad⁷⁶. Generando este mecanismo perfiles vagos e imprecisos que incentivan un concepto jurídico indeterminado, que no reducirá la conflictividad tributaria⁷⁷.

En definitiva, aunque la declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva recogida en la Acción 12 del Plan de Acción BEPS y posteriormente impulsada por la Directiva de intermediarios fiscales de la UE puede aportar abundantes beneficios a los sistemas de prevención y control de la administración a través de una mejora de la norma

⁷² Artículo 13 LGT: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

⁷³ Vid nota 43.

⁷⁴ MARTÍN LÓPEZ, J., “La acción internacional y europea contra la planificación fiscal agresiva... *op.cit.*, p. 220.

⁷⁵ MENÉNDEZ MORENO, A., “La modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº14, 2014, pp. 14 y 15.

⁷⁶ MARTÍN LÓPEZ, J., “La acción internacional y europea contra la planificación fiscal agresiva... *op.cit.*, p. 221.

⁷⁷ *Id.* “La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, *Crónica tributaria*, nº163, 2017, p. 141.

general antiabuso de la LGT, el asunto debe centrarse en si es realmente necesario comprometer los derechos fundamentales de los contribuyentes.⁷⁸

4.3. PROYECTO DE LEY DE TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA (UE) 2018/822.

La aprobación de la DAC 6, que establecía la obligación de comunicar determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, donde en su artículo segundo se dispone la obligación de transposición para los Estados miembros para el 31 de diciembre de 2019 y su aplicación a partir del 1 de julio de 2020.

España plantea incorporar dicha normativa mediante una modificación en la LGT, en su reglamento (RLGT) y en los procedimientos de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El 20 de julio del 2019, el Ministerio de Hacienda publica el anteproyecto de ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822⁷⁹ y recientemente, el 12 de mayo del 2020, el Consejo de Ministros aprueba el Proyecto de Ley de transposición de la Directiva DAC 6⁸⁰.

⁷⁸ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "La declaración obligatoria... *op. cit.*, pp. 72 y 73.

⁷⁹ Anteproyecto de Ley de 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. Disponible online en: https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/ANTEPROYECTO_MODIFICACIÓN_LGT_TRASPOSICIÓN_DAC6_T_AUDIENCIA-20junio.pdf (consultado el 08/05/20).

⁸⁰ Disponible online en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2020/CONSEJO%20DE%20MINISTROS/12-05-20%20NP%20Trasposicion%20Directiva%20DAC%206.pdf> (consultado el 8/05/2020).

CAPÍTULO SEGUNDO.- RÉGIMEN JURÍDICO DE LA DIRECTIVA 2018/822 SOBRE EL INTERCAMBIO OBLIGATORIO DE INFORMACION FISCAL.

1. ÁMBITO OBJETIVO.

Para desgranar este apartado se necesita arrojar luz sobre el concepto de planificación fiscal agresiva y concretar que tipo de información debe contener la declaración obligatoria. Lo cierto es que desde la perspectiva de la doctrina, ni el Plan de acción BEPS, ni la modificación de Directiva de cooperación administrativa han definido estos aspectos de manera plena, limitándose la directiva a dar una serie de indicios o señas.

En palabras de CALDERÓN CARRERO⁸¹, “no hay una definición cerrada de qué es «agresivo» o «abusivo», lo cual es fundamental para saber qué objetivo se busca”.

Algunos autores consideran que se ha hecho uso de un concepto paraguas donde se ha incluido planificaciones abusivas y la mera planificación fiscal⁸². Y de ser así se cuestiona la utilidad del sistema, puesto que surgirían numerosos problemas de gestión⁸³. Pudiendo entenderse entonces, que nos encontramos ante una finalidad que no sería la lucha directa contra el fraude fiscal, sino de informar a la administración, aunque con un indudable efecto disuasorio⁸⁴. Y de ser este el caso, sería recomendable dejar de hablar de planificación fiscal agresiva para referirnos únicamente a la planificación fiscal⁸⁵. Por lo que se hace necesario la introducción de una obligación de revelación de datos que se ajuste al principio de

⁸¹ MARTÍN JIMENEZ, A., y CALDERÓN CARRERO, J.M., “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿El final, el principio o el final del principio?, *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2014, p. 106.

⁸² 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”, *Quincena Fiscal*, Nº 20, 2015, pp. 127-128.

⁸³ BAKER, P., “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”, *Intertax*, vol. 43, 2015, p.90.

⁸⁴ SANZ CLAVIJO, A., “La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal... op. cit. 129.

⁸⁵ SOTO BERNABEU, L., “La conexión entre la norma general anti-abuso... op.cit., pp. 136.

proporcionalidad y delimite de forma restrictiva los elementos que dan lugar a la sujeción de la obligación.⁸⁶

Aún no hay acuerdo a nivel europeo ni internacional acerca del límite entre la planificación fiscal legítima y la agresiva⁸⁷, y dejar en manos de los Estados la determinación de estos preceptos puede traducirse en una doble frustración del intento de coordinar las administraciones tributarias, llegando a la conformación de un sistema incongruente y que vulnere los derechos de los contribuyentes. Siendo así, no se suplirán lagunas ni se mejorará la eficacia.⁸⁸

2. EL CONCEPTO DE INTERMEDIARIO FISCAL.

La Directiva de 25 de mayo de 2018, se guía por las indicaciones del Informe Final de la Acción 12 del Plan BEPS, en esta se proponen posibles opciones como puede ser la consideración de intermediario fiscal al promotor, al contribuyente o a ambos. Esto se debe a que el concepto ha sido redactado de forma amplia, siendo los Estados los que deban valorar cuál es la mejor opción atendiendo a sus ordenamientos.⁸⁹

Sin embargo, podemos destacar algunas precisiones, como las que ensalza RODRÍGUEZ MÁRQUEZ⁹⁰ en su obra. Así pues, según este autor se entenderá incluidos los promotores del esquema que, siguiendo la letra de la Directiva de intermediarios fiscales, “diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución o gestione la ejecución”⁹¹; además entiende incluidos aquellos que mediante su asesoramiento parcial y por analogía a la jurisprudencia del IVA en cuanto a la “teoría del conocimiento”, hayan podido disponer de suficiente información para que mediante su conocimiento y experiencia se generen

⁸⁶ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “La declaración obligatoria... *op.cit.*, p. 81.

⁸⁷ SOTO BERNABEU, L., “La conexión entre la norma general anti-abuso... *op.cit.*, pp. 135-136.

⁸⁸ *Ibid.* p.87.

⁸⁹ BAKER, P., “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning... *op.cit.*, 90.

⁹⁰ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva... *op.cit.*, pp. 48 y 49.

⁹¹ Directiva 2011/16/UE *op.cit.* artículo 3.21.

indicios⁹² bastantes de sospecha y presunción, en tal caso, adquirirá la condición de intermediario.

La doctrina recoge otras teorías, por ejemplo, para SOTO BERNABEU⁹³ si se pretende disuadir y mantener la eficacia, correspondería a los contribuyentes el cumplimiento cooperativo y a los intermediarios fiscales la revelación de mecanismos, aún pudiendo complementariamente dirigirse a ambos.

De otro lado, aunque exigir la información a ambos permitiría realizar procedimientos de comprobación más exhaustivos y de mayor efecto disuasorio, esto supondría un gran coste para la Administración⁹⁴ y en cuanto a lo referente al principio de proporcionalidad puede considerarse más aconsejable que recaiga únicamente sobre uno de los sujetos⁹⁵.

Ahora bien, si el objetivo es conocer y actuar de manera temprana frente a la información facilitada, lo más adecuado sería obtener la información de parte del promotor, ya que será el más indicado para conocer las estructuras de los mecanismos y estará en disposición de todo lo que la Administración pueda requerirle, pues los contribuyentes podrían no terminar de comprender toda la información y transmitirla de forma incorrecta.⁹⁶

Y en última instancia, si el objetivo consistiera en conseguir mayor recaudación, el indicado será el contribuyente para proveer a la Administración de dicha información.⁹⁷

⁹² Vid. Directiva 2018/822 Anexo IV “Señas distintivas”.

⁹³ SOTO BERNABEU, L., “La conexión entre la norma general anti-abuso... *op.cit.*, pp. 136.

⁹⁴ SANZ CLAVIJO, A., “La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal... *op. cit.* 42.

⁹⁵ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Revelación de esquemas de planificación... *op.cit.*, p.42.

⁹⁶ VOJE, J., “EU Implementation of BEPS Action 12 in light of Human Right Requirements”, *European taxation*, vol. 57, N^o5, 2017, p.194.

⁹⁷ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “La declaración obligatoria... *op.cit.*, p. 92.

La DAC 6 presenta igualmente un amplio alcance⁹⁸ ya que se considera responsable al que implemente el sistema y a cualquier otro sujeto que tenga un papel secundario en dicha implementación. En opinión de MARTÍNEZ MUÑOZ⁹⁹, si el objetivo que se persigue es el de mejorar la transparencia y el acceso a la información, por lo tanto, y haciendo referencia a lo estipulado en la exposición de motivos de la Directiva del 21 de junio de 2017, *“solo el intermediario que asuma la responsabilidad respecto del contribuyente deberá presentar la información requerida”* y en caso de exigirse a más de uno, esta responsabilidad sería solidaria, desmonta la necesidad de una excesiva extensión del ámbito de aplicación.

La autora reconoce que la implementación de esta norma no está libre de problemas, el derecho de asistencia legal puede llevar al contribuyente a desconfiar de los servicios de los profesionales, poniendo también en jaque los derechos de no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable.

Acrescentando esa desconfianza el hecho de que no existe una normativa que regule la profesión del asesor fiscal, hace que el grado de conocimiento a través de indicios más arriba referidos dependa de la documentación y sea por lo tanto examinado según el caso sin ningún criterio legal que limite dicha valoración.¹⁰⁰

⁹⁸ Artículo 1.21): *«“intermediario”*: cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución. Significa asimismo cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Cualquier persona tendrá derecho a presentar pruebas de que no sabía o no cabía razonablemente suponer que sabía que estaba implicada en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. A estos efectos, dicha persona podrá hacer referencia a todos los hechos y circunstancias pertinentes, así como a la información disponible y a su experiencia y conocimientos en la materia».

⁹⁹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “La declaración obligatoria... *op.cit.*, pp. 95-96.

¹⁰⁰ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Revelación de esquemas de planificación... *op.cit.*, p.49.

3. ÁMBITO PROCEDIMENTAL.

3.1. APLICACIÓN Y ENTRADA EN VIGOR.

La doctrina plantea la necesidad de enfocar la planificación fiscal agresiva desde una óptica global ya que constituye un verdadero problema transaccional como hemos tenido la ocasión de avanzar.¹⁰¹

La UE también ha llegado a conclusiones similares, por lo que ha impulsado un gran número de Proyectos y Directivas al objeto de abordar la problemática y conseguir una solución combinada a través del intercambio automático de información entre Estados miembros, consiguiendo de tal forma una mayor operatividad de las Administraciones tributarias.¹⁰²

Sin embargo, corresponderá a los Estados miembros reglamentar de manera autónoma el deber de información y de revelación de datos ya que solo disponen de una Directiva de “mínimos”.¹⁰³ Es por ello, que los diferentes Estados deberán evaluar las capacidades que sus ordenamientos otorgan a sus Administraciones tributarias para posteriormente establecer sus necesidades y ajustarlas de acuerdo a las medidas coordinadas por la UE.

Un elemento llamativo de la Directiva en cuanto a su entrada en vigor son sus disposiciones de efectos retroactivos. Esto supone desde el criterio de algunos autores una situación de inseguridad jurídica y a la par una advertencia, con el propósito de prevenir durante el periodo de entrada de vigor de la Directiva y de la transposición nacional la realización de operaciones agresivas.¹⁰⁴ Aunque creemos que la verdadera finalidad de este elemento se encuentra en el propósito de dar unidad comunitaria a todo el proceso de intercambio automático de información y de declaración obligatoria de sistemas de planificación fiscal agresiva, pues a través de la retroactividad podrían aplicarse las consecuencias y sanciones de manera uniforme desde un punto de vista temporal en el

¹⁰¹ PISTONE, P., “La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales... *op.cit.*, p. 149.

¹⁰² SOTO BERNABEU, L., “La conexión entre la norma general anti-abuso... *op.cit.*, p. 137.

¹⁰³ VOJE, J., “EU Implementation of BEPS Action 12 in light of... *op.cit.*, p.193.

¹⁰⁴ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Revelación de esquemas de planificación... *op.cit.*, p.81.

territorio. Pero autores como MARTINEZ MUÑOZ¹⁰⁵ consideran la retroactividad un error basado en una respuesta legislativa rápida que deja sin protección el principio de seguridad jurídica una acometida directa contra las exigencias de certeza.

Es decir, aunque la entrada en vigor sea el 5 de junio de 2018, el plazo de transposición hasta el 31 de diciembre de 2019 y la aplicación de disposiciones nacionales se den desde el 1 de julio de 2020 hasta el 31 de agosto de 2020. Gran parte de esas declaraciones revelarán esquemas utilizados desde el 25 de junio de 2018.¹⁰⁶

Sin embargo, la reciente pandemia que ha azotado al mundo desde el mes de marzo ha hecho que el 8 de mayo de 2020, a petición de entidades y Estados miembros afectados, se retrasen los plazos de reporte de información relativos a la Directiva 2011/15/UE (DAC6) y al intercambio automático de información de cuentas financieras (CRS)¹⁰⁷.

De este modo, el primer intercambio de información sujeto a la DAC6 pasa al 31 de enero de 2021 (por lo que se añaden 6 meses más), y el 1 de octubre de 2020, fecha a partir de la que será obligatorio declarar en un plazo de 30 días. De esta forma se cuestiona si puede seguir entendiéndose como una norma retroactiva.

Esta propuesta ha sido discutida por el Grupo de alto nivel (creado por la Comisión) el 11 de mayo de 2020 y deberá ser ratificada por el ECOFIN en la sesión de mayo o junio ya que se precisa el informe del Parlamento Europeo. Se tiene la fuerte convicción de que España se acogerá a la prórroga, ya que beneficia a la seguridad jurídica que rodea la norma.

¹⁰⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "La declaración obligatoria... *op.cit.*, p. 111.

¹⁰⁶ Directiva del Consejo 2018/822, de 25 de Mayo, que modifica la directiva 2011/16/UE... *op.cit.*, (artículo 8.12), p.8.

¹⁰⁷ Disponible online en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/wp-content/uploads/2020/05/RETRASO-DAC6.pdf> (consultado el 3 de junio de 2020).

3.2 PLAZO DE DECLARACIÓN.

La Directiva regula plazos breves al objeto de obtener información en una fase temprana y producir un mayor efecto disuasivo, ya que cuanto más breve es el periodo menores serán los costes para la Administración tributaria y para los contribuyentes.

El artículo 8 de la Directiva¹⁰⁸ regula este apartado estableciendo plazos de 30 días, correspondiendo un devengo diferente en función de quién sea el sujeto obligado.

En un momento inicial, la Directiva siguió el modelo británico y estableció un plazo de declaración de 5 días hábiles desde *“el día siguiente a aquel en que el intermediario los ponga a disposición de uno o varios contribuyentes para su implantación, tras haberse puesto en contacto con dicho contribuyente”*.¹⁰⁹

Los plazos se contarán a partir del día siguiente cuando: se ponga a disposición del intermediario principal o contribuyente el esquema para su implantación, el momento en el que el esquema esté listo para ser implantado o a partir del primer paso para implantar el esquema.

Para los asesoramientos parciales por intermediarios fiscales, también será un plazo de 30 días desde el día siguiente al que se preste el asesoramiento, asistencia o ayuda.

Como es de prever, esta aparentemente sencilla regulación no está exenta de problemas interpretativos y de aplicación. Ya que si no puede acreditarse la fecha de puesta a disposición será complejo dar con el incumplimiento en caso de ausencia de declaración, y

¹⁰⁸ Artículo 8 bis ter (1) Directiva 2018/822, *“1. Cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir que los intermediarios presenten a las autoridades competentes la información que obre en su conocimiento, posesión o control en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información en un plazo de 30 días a partir de: a) el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución, o b) el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sea ejecutable, o c) el momento en que se haya realizado la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, lo que ocurra primero. No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, los intermediarios a los que hace referencia el artículo 3, punto 21, párrafo segundo, también estarán obligados a presentar información en un plazo de 30 días que comenzará el día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento.”*

¹⁰⁹

por ende, tampoco podrán ser aplicadas las medidas sancionadoras que trataremos en los próximos apartados.¹¹⁰

Se critica la regla de “estar listo para su implementación” ya que los promotores podrán de manera intencionada retrasar su deber de declarar. Perdiéndose en este último caso uno de los objetivos principales consistentes en la obtención de información temprana por parte de la Administración tributaria.¹¹¹ O bien, declarar desde el primer momento la estructura y que con posterioridad el cliente no la implemente, esto supondría un coste y perjuicio para la Administración, tanto económico como en tiempo, ya que iniciaría un procedimiento sin conocimiento sobre su aplicación real.¹¹²

Autores como MARTÍNEZ MUÑOZ¹¹³ consideran como un concepto jurídico indeterminado la idea de “disponibilidad” o de “puesta a disposición” por su complejidad a la hora de verificar el hecho imponible.

En opinión de CUBILES SÁNCHEZ-POBRE¹¹⁴, el momento ideal para iniciar el cómputo debería ser tras el contacto con el cliente y el ofrecimiento de la estructura sometida a control, a condición de la aceptación del cliente que determina la voluntad de implementar el plan propuesto. Todo ello con independencia del sujeto encargado del cumplimiento que seguirá las reglas antes mencionadas.

¹¹⁰ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Revelación de esquemas de planificación... *op.cit.*, p.80.

¹¹¹ *Ibid.*, p.81.

¹¹² NOUWEN, M. Y VAN EIJSDEN, A., “The next transparency rules for intermediaries and companies lead a complete tax chaos”, *Kluwer international tax blog*, 2017. Disponible online en: http://kluwertaxblog.com/2017/07/14/new-transparency-rules-intermediaries-companies-lead-complete-tax-chaos/?print=print&doing_wp_cron=1591876046.5189819335937500000000 (consultado el 1 junio 2020).

¹¹³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “La declaración obligatoria... *op.cit.*, p. 99.

¹¹⁴ CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., “La acción 12 del Proyecto BEPS: La obligación de revelar mecanismo de planificación fiscal agresiva”, *Nueva fiscalidad*, 2017, p. 889.

3.3. INFORMACIÓN A FACILITAR Y MODO DE DECLARAR.

Nuevamente en el artículo 8 bis ter (14)¹¹⁵ se establece cual será la información objeto de intercambio. Siguiendo lo regulado en la Acción 12, la Directiva señala los siguientes aspectos que deberá contener la comunicación.

Entre ellos se encuentran: la identificación de los intermediarios, información sobre las señas distintivas, un resumen acerca del funcionamiento del mecanismo empleado, la fecha en la que se tiene prevista su realización o aquella en la que se ejecutó, el valor del esquema¹¹⁶, los Estados miembros afectados y la identificación de cualquier sujeto que pueda verse relacionado y si de ser así se compromete la intervención de algún Estado no mencionado en apartados anteriores.

Por otro lado, es importante identificar si el mecanismo sujeto a declaración es un mecanismo estandarizado o a medida.

De ser a medida se registrará por las normas expuestas en el apartado “3.2 Plazo de declaración”. Ahora bien, de ser estandarizado, y esto quiere decir, creado para su venta y

¹¹⁵ Artículo 8 bis ter (14) Directiva 2018/822, “La información que deberá comunicar la autoridad competente de un Estado miembro de conformidad con el apartado 13 incluirá los siguientes elementos, según proceda: a) la identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, NIF y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado; b) información pormenorizada sobre las señas distintivas que figuran en el anexo IV, que hacen que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse; c) un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, que incluya una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público; d) la fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; e) información pormenorizada de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; f) el valor del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; g) la determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; h) la determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.”

¹¹⁶ Creemos que hace referencia a la ventaja fiscal, aunque también se podrían ver comprometidos conceptos como beneficios totales, fiscales o remuneración.

ejecución de forma indistinta para varios contribuyentes, supondrá la aplicación del artículo 8 bis ter (2)¹¹⁷ en conexión con el (14).

Lo que este precepto viene a ordenar, siguiendo la letra del artículo 8 bis ter (14) a), d), g), h), es la comunicación periódica cada tres meses de: la identificación, fecha de realización, Estados afectos y la de cualquier otra persona afectada por el mecanismo.

En cuanto al modo de declarar, deberá tenerse en cuenta los artículos 8 bis ter (3)¹¹⁸ y (4)¹¹⁹ donde se establecen un orden de prelación al objeto de facilitar la identificación del Estado al que se le ha de hacer la comunicación.

Deberá seguirse el orden según se indica, no siendo posible remitir la información a más de un Estado miembro, ya que en tal caso el sujeto obligado quedará exento de hacer la entrega, aunque deberá conservar la prueba de haberla presentado en otro de los Estados al que pudiera corresponder.

Una vez que el sujeto obligado tenga la información, a través de formularios normalizados, y conozca donde presentarla, deberá hacerla llegar ante la Agencia tributaria, la cual dará traslado a un sistema de asistencia mutua e intercambio entre Administraciones que proporcionará los datos a la Comisión Europea. Pasando a un directorio comandado por

¹¹⁷ Artículo 8 bis ter (2) Directiva 2018/822, “En el caso de mecanismos comercializables, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para exigir que el intermediario presente un informe periódico cada tres meses en el que se facilite una actualización que contenga la nueva información que deba comunicarse como se contempla en el apartado 14, letra s), a), d), g) y h) y de la que se disponga a partir de la presentación del último informe.”

¹¹⁸ *Ibid.* 8 bis ter (3), “Cuando el intermediario sea responsable de presentar la información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información a las autoridades competentes de más de un Estado miembro, dicha información se presentará únicamente en el Estado miembro que figure el primero de la lista expuesta continuación: a) el Estado miembro en el que el intermediario sea residente fiscal; b) el Estado miembro en que el intermediario tenga un establecimiento permanente a través del cual se faciliten los servicios en relación con el mecanismo; c) el Estado miembro en el que el intermediario esté constituido o por cuya legislación se rija; d) el Estado miembro en el que el intermediario esté registrado en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría.”

¹¹⁹ *Ibid.* 8 bis ter (4), “Cuando, de conformidad con el apartado 3, exista una obligación múltiple de comunicar información, el intermediario estará exento de presentar la información, si tiene la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que se haya presentado la misma información en otro Estado miembro.”

la UE al cual podrán acceder los Estados que puedan verse afectados al intercambio en concreto.¹²⁰

3.4. EFECTOS Y SANCIONES DERIVADOS DEL INCUMPLIMIENTO

La Directiva solo establece que los Estados miembros podrán imponer el régimen de sanciones que más les convenga siempre que respeten los principios de eficacia y proporcionalidad sin olvidar el objeto disuasorio. Por lo que las sanciones se destinarán a aquellos contribuyentes o intermediarios que no cumplan con la obligación de comunicar de manera absoluta o lo hagan de forma tardía.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ¹²¹ destaca la carencia de una disposición que hubiera dado homogeneidad a la transposición de la norma al menos en lo referente a la estructura de la sanción y el importe económico que la misma conlleve.

Creemos que esta ausencia puede conllevar a que se incluyan en las nuevas estrategias de planificación fiscal la asunción del riesgo en cuanto al cálculo de la sanción más favorecedora.

Otro de los objetivos mediatos es la recaudación. Tras la declaración obligatoria de información seguirá un procedimiento de inspección al objeto de indicar si el mecanismo utilizado se ajusta al espíritu de la norma o no, lo que puede desincentivar su uso.

Por otro lado, como ya se ha comentado el modo de controlar crea ciertas dudas sobre el efectivo cumplimiento al tener la obligación un enfoque coercitivo. En este sentido, la Comisión Europea ha examinado la posibilidad de crear unas listas en las que se recojan aquellos intermediarios que cumplan debidamente con sus obligaciones al objeto de fomentar la participación voluntaria creando conciencia a través del factor reputacional.

¹²⁰ LAMOCA PÉREZ, C., "Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal vs. Armonización fiscal", *CEF*, 2020, p. 13. Disponible online en: <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/articulo-express-2020.pdf> (consultado el 13 junio 2020).

¹²¹ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva... *op.cit.*", pp. 83 y 84.

No obstante, aún consiguiendo un cumplimiento voluntario o producido por el efecto disuasorio, autores como SANZ GÓMEZ¹²² consideran que si una estrategia de planificación fiscal es tenida como apta, consiguiendo el contribuyente mediante el beneplácito de la Administración tributaria una ventaja u ahorro fiscal no previsto en la letra de la ley, estaremos ante una ayuda de estado. Ya que este beneficio generará distorsión y afectará al comercio transfronterizo.

De tal forma que nos volvemos a plantear la misma interrogante, ¿se está corrigiendo la planificación fiscal agresiva o se esta fomentando una técnica de planificación (que ya había destacado SÁNCHEZ-ARCHIDONA en su obra) bajo la búsqueda del beneficio extraído de la competencia fiscal perjudicial?¹²³

¹²² SANZ GÓMEZ, R.J., “Los acuerdos entre la Administración tributaria y las grandes empresas en el punto de mira de la Comisión Europea: aplicación del régimen de ayudas de Estado”, Hacienda pública y dimensión internacional de la riqueza, *Tirant Lo blanch*, 2016, p.120.

¹²³ *Vid.* p. 3 y ss.

CAPÍTULO TERCERO.-

ANÁLISIS DEL PROYECTO DE LEY DE TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA (UE) 2018/822.

1. INTRODUCCIÓN.

En los siguientes apartados se tratará de realizar un breve recorrido sobre el Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo.

Dentro del orden cronológico del ordenamiento jurídico tributario español, primero, el 29 de junio de 2019, se impulsó por el Gobierno español el Anteproyecto de Ley de Transposición de la Directiva (UE) 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. Posteriormente, el 22 de mayo de 2020, ya estaba listo el Proyecto de Ley por el 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/UE¹²⁴.

Como ya se ha tenido la ocasión de comentar la Directiva DAC6 sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal necesitaba ser traspuesta para introducirse en el derecho nacional. Este proyecto nació de la necesidad de arrojar luz sobre la oscuridad y descoordinación de los sistemas tributarios europeos e internacionales, que desembocaba en el uso de estrategias fiscales agresivas en busca de menor tributación.

Sin embargo, no necesitamos acudir a legislaciones terceras para poder afirmar que el ordenamiento tributario puede caracterizarse de caótico y desordenado. En el ordenamiento jurídico español conviven ordenamientos forales y autonómicos que regulan aspectos de figuras tributarias principales. Esta falta de homogeneidad sumada a la que se da tanto a nivel europeo como internacional es una de las causas que fomentan el uso de planificaciones fiscales. Desde nuestra óptica, la primera de ellas.

¹²⁴ Disponible online en: http://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-16-1.PDF. (consultado el 30 de mayo de 2020).

2. IDENTIFICACIÓN DE LOS MECANISMOS.

Se entenderá que se trata de un mecanismo transfronterizo¹²⁵ cuando se ven involucrados más de un Estado, ya sea europeo o tercer Estado, siempre que se de alguno de los requisitos que marca la Directiva.

Una vez reconocido el mecanismo, se atenderá a los indicadores que señalarán el riesgo potencial¹²⁶. Se distinguirán las reglas de comunicación del mecanismo en función de si es comercializable o a medida¹²⁷. Aunque esta obligación de información no abarcará todos los tipos impositivos, quedando fuera los indirectos como el IVA.

Hasta aquí, la regulación se ciñe a lo establecido en la Directiva sin aportar ninguna novedad significativa.

No obstante, debemos mencionar, que si bien la Directiva tiene objetivos como el de luchar contra la planificación fiscal agresiva a través de la obtención de una información temprana y desincentivar el uso de estos mecanismos, nada se dice sobre los fenómenos de ahorro fiscal nacionales.

Estos mecanismos infra-fronterizos que aprovechan los diferentes regímenes tributarios, no están sujetos a tan estricto control ni han sido introducidos dentro de los de obligada declaración en la transposición de la Directiva. Ciertamente es que esta no lo instaba, aunque el legislador podría haber hecho extensión del texto para abarcar los mecanismos nacionales creados solo al objeto de conseguir ahorro dentro del territorio nacional.

¹²⁵ Artículo 1 (18) directiva 2018/822: "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".

¹²⁶ Vid. p. 22 y ss..

¹²⁷ Vid. p. 28 y ss.

3. DECLARACIÓN INFORMATIVA.

La disposición adicional vigésima tercera trata la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos, es decir, regula la obligación de las personas consideradas sujetos pasivos y la información que se va a introducir en las declaraciones.¹²⁸

El Proyecto de Ley, en este caso, se limita a reconducir la norma a las disposiciones de la Directiva y, además, indica que el contenido preciso vendrá recogido en el reglamento, que aún no ha visto la luz.

Las declaraciones deberán ser presentadas ante la Agencia Tributaria quien la dirigirá a un directorio central, gestionado por la UE, del que harán uso los Estados miembros.¹²⁹

Sin embargo, cabe hacer un inciso en lo recogido en la exposición de motivos (I) del Proyecto de Ley. Aquí se nos dice que:

«La obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica, per se, que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en él concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que le hacen acreedor de la obligación de declaración. También es necesario precisar que la declaración de información y la falta de reacción de la Administración tributaria no implican la aceptación de la legalidad de los mecanismos transfronterizos declarados».

¹²⁸ Disposición adicional vigésima tercera del Proyecto de Ley 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: “1. Las personas o entidades que tengan la consideración de intermediarios o de obligados tributarios interesados a los efectos de esta obligación, según el artículo 3, apartados 21 y 22, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29, 29 bis y 93 de esta ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información: a) Información de mecanismos transfronterizos definidos en el artículo 3.18 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo en los que intervengan o participen cuando concurren alguna de las señas distintivas determinadas en el anexo IV de la citada Directiva. b) Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a los que se refiere el artículo 3.24 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo. c) Información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal a que se refieren los párrafos a) y b) anteriores”.

¹²⁹ Vid. Directiva 2018/822, de 25 de mayo de 2018, p. 3, (12).

Autores como LAMOCA PÉREZ¹³⁰, tachan de innecesaria esta aclaración, criticándola, ya que el sujeto que bajo una serie de indicios previstos para revelar alarmas objetivas tenga que declarar un mecanismo de planificación fiscal potencialmente agresivo deberá probar su intencionalidad ya que será sospechoso bajo cualquier circunstancia.

Y por otro lado, incide en que el hecho de que la Administración no acepte la legalidad del mecanismo, no quiere decir que aquellos datos aportados no se presuman legales hasta que se hagan los procedimientos de comprobación oportunos, y que la prescripción regulada en nuestro ordenamiento que regula LGT¹³¹ no puede verse alterada por la falta de comprobación en su momento debido.

4. OBLIGADOS A DECLARAR.

La Directiva nos señala un ámbito extenso y genérico en cuanto a los sujetos con obligación de información, implicando a cualquier sujeto que participe 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”*¹³², eximiendo aquellos asuntos que queden protegidos por el secreto profesional. Aunque en tales casos, se trasladará la obligación al contribuyente que vaya a hacer uso del mecanismo de planificación fiscal considerado potencialmente agresivo.

Como se observa, esta amplia definición recogerá dentro de la obligación, tanto a asesores fiscales, como a entidades financieras, gestores administrativos, economistas o abogados.

¹³⁰ LAMOCA PÉREZ, C., “Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal... *op.cit.* p. 7.

¹³¹ *Vid.* artículos 66 y ss. LGT

¹³² *Vid.* p. 22 y ss.

La Disposición adicional vigésima cuarta¹³³, regula las obligaciones entre particulares, indicando que el sujeto que deba trasladar la información a la administración deberá notificar fehacientemente a los demás de tal hecho, quedando el resto eximido de declarar. Sin que exista la posibilidad de trasladar la obligación de manera voluntaria entre las partes.

La conflictividad de estos preceptos radica en como encajar la regulación que ofrece el artículo 93.5 LGT¹³⁴ y 542.3 LOPJ sobre el secreto profesional con la que se pretende en el Proyecto de ley.

Creemos que el enfoque que el legislador pretende dar sería el de, por ejemplo, un abogado que actúe en tanto intermediario según la letra del Proyecto de Ley no podrá hacer uso del derecho de secreto profesional y deberá comunicarlo según lo establecido. Mientras que un abogado que se encuentre en el ejercicio de su profesión en un procedimiento judicial, sí podría hacer uso de este derecho.

La Directiva DAC6 en su exposición de motivos respeta el secreto profesional¹³⁵. En ella se indica que el intermediario no estará obligado a declarar bajo prerrogativa de secreto profesional y será el deber de cada Estado el de regular la dispensa de esta obligación con arreglo a los límites de su derecho nacional.

Si nos remetimos al Proyecto de Ley, de sus disposiciones vigésimo tercera y vigésimo cuarta se extrae que el secreto profesional solo amparará a los intermediarios que presten un asesoramiento neutral. Esto es, cuando el intermediario únicamente se limite a la evolución del mecanismo.

¹³³ Disposición adicional vigésima cuarta del Proyecto de Ley: “2. *Las personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y que hubieran presentado la declaración, deberán comunicar fehacientemente su presentación, en los términos reglamentariamente establecidos, al resto de intermediarios o, en su caso, al resto de obligados tributarios interesados, quienes, en virtud de aquella, quedarán eximidos de la obligación de declarar*”.

¹³⁴ Artículo 93.5 LGT: “*La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa*”.

¹³⁵ *Vid.* Directiva 2018/822, de 25 de mayo de 2018, p. 3, (8).

De nuevo LAMOCA PÉREZ¹³⁶ critica un aspecto más del proyecto, tachando de inexpresivo y movedizo el concepto de “asesoramiento neutral”. Este concepto exigirá que la jurisprudencia lo pule, resultado que solo se conseguirá a través del tiempo, dejando los derechos de seguridad jurídica de los obligados sin protección.

Por lo que cabe interpretarse, que el texto legal trata de excusar la quiebra del secreto profesional en el afán de impedir el uso injustificado y desproporcionado del mismo. Sin tenerse en cuenta la suma importancia de este derecho en las relaciones entre cliente y asesor, basadas en un principio de confianza.

5. PARTICULARIDADES DEL RÉGIMEN SANCIONADOR.

La Directiva exige que las sanciones que los Estados decidan atribuir al incumplimiento de las obligaciones de comunicación sean efectivas, disuasorias y proporcionales¹³⁷.

De tal forma que el Proyecto de Ley recoge el régimen sancionador en su disposición adicional vigésima tercera. Cabe remarcar, que las acciones que se proponen son mucho más agresivas que las que se plantean en el artículo 198 LGT por la presentación fuera de plazo y en el artículo 199 LGT por la presentación incorrecta.

Además, se plantea la publicación de los mecanismos más relevantes con el objeto de dar información y disuadir de la utilización de determinados mecanismos de planificación que no se consideren acordes a la norma¹³⁸. Pretendiéndose hacer una “lista negra” con los mecanismos considerados “agresivos”.

Desde nuestro punto de vista creemos más eficaz y respetuoso con los derechos de los obligados a declarar la realización de “listas blancas”, donde lo que se promuevan sean las correctas planificaciones avaladas por los Estados.

¹³⁶ LAMOCA PÉREZ, C., “Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal... *op.cit.* p. 22.

¹³⁷ *Vid.* Directiva 2018/822 de 25 de mayo de 2018, p. 4, (15).

¹³⁸ *Vid.* Directiva 2018/822 de 25 de mayo de 2018, p. 3, (9).

Sin embargo, si nos alejamos de lo utópico, creemos que va a ser difícil encontrar el equilibrio en estos sistemas. La permisión a los Estados miembros de establecer distintos tipos impositivos y de regular las cuantías de sus propias sanciones, no harán más que potenciar las estrategias de planificación fiscal, que no tiene porque ser sinónimo de defraudación.

Pero si son los propios Estados los que regulan de manera diferente los condicionantes de las sanciones y tipos impositivos, serán ellos mismos los que en un intento de atraer capitales promuevan regímenes más competitivos. Entonces cabe preguntarse, ¿qué planificación será entonces acorde a derecho?

La subjetividad de la norma y la regulación abstracta de determinados conceptos ha dejado abierta la puerta a múltiples escenarios cuanto menos favorecedores. Y en la línea de lo expuesto por SÁNCHEZ-ARCHIDONA, no corresponde *“criminalizar a las multinacionales como únicas responsables de la erosión de las bases imponibles, siendo así que las situaciones de competencia fiscal perjudicial de algunos Estados son parte fundamental de dicha erosión”*¹³⁹.

¹³⁹ SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., “La erosión de las bases imponibles... *op.cit.* Conclusiones. XII La equivocada premisa de partida del convenio multilateral BEPS.

CAPÍTULO CUARTO.-

POSIBLE COLISIÓN CON LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS Y LOS PRINCIPIOS BÁSICOS DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO.

1. NORMAS NACIONALES Y EUROPEAS REGULADORAS DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.

La OCDE en su papel de proveer a los Estados de políticas que promuevan y fomenten la prosperidad, la igualdad, las oportunidades y el bienestar¹⁴⁰, en 1990 impulsó un documento que fue ampliamente conocido y aceptado por una gran cantidad de Estados que hicieron de él su Carta de Derechos.

El Taxpayer's Rights and obligations¹⁴¹, nació tras una encuesta de la que se extrajo la relevancia que debía de otorgarse a los derechos de los contribuyentes para su correcta relación con la Administración. Cierto es que estos derechos no son exactamente iguales si comparamos un Estado y otro, pero la realidad es que muchos Estados han decidido recoger los principales en Cartas específicas con el fin de dar un cumplimiento exhaustivo de los mismos.¹⁴²

Los derechos que la OCDE ensalza en el Taxpayer's Rights and obligations, son principalmente: el derecho a ser informado y oído en cualquier procedimiento tributario, el principio de capacidad económica, la seguridad jurídica y el derecho a la intimidad y confidencialidad.

¹⁴⁰ Disponible online en: <https://www.oecd.org/acerca/> (consultado el 5/06/2020).

¹⁴¹ Taxpayer's rights and obligations. A survey of the legal situation in OECD countries, OECD Committee of Fiscal Forum on Tax Administration, 1990. Disponible online en: https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers%27_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (consultado el 5/06/2020).

¹⁴² 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*, 2019, pp. 119 y 120.

Desde la UE destaca la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea¹⁴³, el Convenio Europeo de Derechos Humanos y sus Protocolos adicionales¹⁴⁴ y la jurisprudencia del TJUE.

Estableciéndose en el artículo 52.3 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE que no se podrán limitar los derechos allí recogidos y tendrán la interpretación expresada en ese texto. Por lo que cabe entenderse que la Carta pretende establecer un nivel de protección mínimo¹⁴⁵.

Por otro lado, el Código del Contribuyente Europeo trata de reunir las buenas prácticas que se observan en los diferentes Estados al objeto de darles publicidad, para que el resto pueda estudiarlas y decidir si les conviene implementarlas en sus ordenamientos jurídicos tributarios. Es una apuesta por la transparencia.¹⁴⁶

Algunos de estos derechos están presentes en el sistema jurídico español, se pueden encontrar recogidos en la Constitución: principio de igualdad ante la ley (artículos 9 y 14 CE), derecho a la intimidad (artículo 18 CE), derecho a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia (artículo 24 CE), y los principios de justicia tributaria (artículo 31 CE).¹⁴⁷

También pueden verse expuestos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, considerada por la doctrina como una verdadera Carta de Derechos de los Contribuyentes por la redacción de su artículo 34 y el artículo 99 en lo referente a los derechos procesales.¹⁴⁸

¹⁴³ Disponible online en: <https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00389-00403.pdf> (consultado el 05/06/2020).

¹⁴⁴ Disponible online en: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_SPA.pdf (consultado el 05/06/2020).

¹⁴⁵ Vid. SSTJUE de 20 de marzo de 2018 en el caso Menci. Disponible online en: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=6FBE73515F6D0AD2C96850CA90A18409?text=&docid=200404&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6092500> (consultado el 05/06/2020).

¹⁴⁶ Disponible online en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_es.pdf (consultado el 05/06/2020).

¹⁴⁷ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "La declaración obligatoria... *op. cit.*, p. 121.

¹⁴⁸ Vid. artículo 34 LGT, pp. 25 y 26. Disponible online en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf> (consultado el 05/06/2020)

Sorprendentemente, la Acción 12 del plan BEPS parece tener poco miramiento por los derechos de los contribuyentes y su introducción en la Unión Europea es considerada por muchos autores como un menoscabo de los mismos.

El Informe Final de la Acción 12¹⁴⁹ y la Directiva 2018/822¹⁵⁰ dejan lagunas en lo referente a los derechos de los contribuyentes que se han de respetar, pareciendo poco respetuosos con los derechos que hemos mencionado en el presente apartado.

Es por ello que resulta fundamental que los Estados miembros cuiden su introducción a sus sistemas internos respetando los derechos y principios del sistema tributario para garantizar el equilibrio entre el interés recaudatorio y los derechos fundamentales.¹⁵¹

2. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA.

El artículo 3.2, 34 LGT y 5 del Tratado de la Unión¹⁵² junto con la jurisprudencia del TJUE indican que el principio de proporcionalidad forma parte de los principios generales del Derecho comunitario. Dejando patente que se aplicará escogiendo la medida menos gravosa y que tenga cargas menos desmesuradas en correlación con el objetivo perseguido.¹⁵³

En palabras de FALCÓN Y TELLA¹⁵⁴, *“existiendo varios medios posibles adecuados para alcanzar el fin perseguido, será utilizado aquel que conlleve las menores consecuencias desfavorables para el particular... supone una interdicción de la excesividad”*. En definitiva, el principio de proporcionalidad se caracteriza por limitar a las autoridades nacionales consiguiendo el efecto de recortar el poder de la Administración.

¹⁴⁹ Vid. p. 6.

¹⁵⁰ Vid. P. 8.

¹⁵¹ PISTONE, P., “La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales... *op.cit.*, p. 151.

¹⁵² Disponible online en: <https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00013-00046.pdf> (consultada el 06/06/2020)

¹⁵³ STJUE de 11 julio de 1989. Disponible online en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:61988CJ0170&from=EL> (consultado el 06/06/2020).

¹⁵⁴ FALCÓN Y TELLA, R., “Un principio fundamental que la nueva LGT debería recoger expresamente: principio de proporcionalidad”, Quincena Fiscal, núm. 13, 2003, p. 6.

Según el TEDH¹⁵⁵, se trata de encontrar el equilibrio entre el principio de proporcionalidad y el de legalidad, es decir, la estabilidad entre el interés general y la protección de derechos de los contribuyentes.

Para MARTÍNEZ MUÑOZ¹⁵⁶, el correcto cumplimiento del deber de información supone una carga para los obligados, sin que estos obtengan ningún beneficio en forma de seguridad jurídica. Por lo que se hace necesario enlazar el principio de proporcionalidad con el de seguridad jurídica para la comprensión de esta idea.

Se percibe una carencia en lo referente a la certeza y al previsibilidad de la normativa relativa a los regímenes de declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva. Esta situación justificada a través de razones como falta de claridad de algunos conceptos necesarios para la fijación del ámbito objetivo o la concreción de las sanciones por incumplimiento hacen difícil ajustar la norma al principio de seguridad jurídica.¹⁵⁷

En cuanto a las definiciones imprecisas cabe destacar el concepto de planificación fiscal agresiva, al que ya se le han dedicado algunas líneas en el presente trabajo¹⁵⁸.

En resumen, la Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 propone una definición para la planificación fiscal agresiva y posteriormente la Directiva Europea la completa a través de una serie de señas distintivas. El problema radica que estas señas son genéricas y no contienen suficiente claridad.¹⁵⁹

¹⁵⁵ PARLAMENTO EUROPEO, Propuesta de resolución sobre la situación de los derechos fundamentales: normas y prácticas en Hungría (tras la Resolución del Parlamento Europeo de 16 de febrero de 2012). Disponible online en: <https://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0229+0+DOC+XML+V0//ES> (consultado el 06/06/2020).

¹⁵⁶ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "La declaración obligatoria... *op. cit.*", p. 199.

¹⁵⁷ *Ibid.* p. 187.

¹⁵⁸ *Vid.* p. 6.

¹⁵⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M., "El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las "EU tax disclosure rules" y sus implicaciones", *Quincena fiscal*, núm 10, 2016, pp. 57 y 58.

El TJUE¹⁶⁰ se ha pronunciado en varias ocasiones sobre su percepción del principio de seguridad jurídica, siendo necesario mencionar que para este Tribunal el principio de seguridad jurídica constituye una fortaleza en el ámbito comunitario, por lo que merece ser respetado de forma primordial. Resumiéndose este principio en el cuidado de las normas, de forma que sean claras, precisas y previsibles en lo referente a sus efectos máxime cuando pueden conllevar repercusiones negativas sobre el sujeto que van a ser aplicadas.

En este caso consideramos que la subjetividad que rodea a la norma europea como la nacional a la hora de determinar cuándo un mecanismo será declarado abusivo, es incertidumbre suficiente para verse afectado de forma notable este principio.

3. EL DERECHO A LA DEFENSA Y SECRETO PROFESIONAL.

Siguiendo lo expuesto en los artículos 6 del CEDH, 24.2 de la CE y artículo 45 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, se extrae que toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar en un procedimiento tanto judicial como administrativo.¹⁶¹

Que el cliente perciba el asesoramiento como una amenaza a sus intereses debido a la obligatoriedad de declaración a la Administración, puede suponer un elemento disuasorio para el contribuyente y discriminatorio para el oficio de asesor fiscal.¹⁶²

La Directiva 2018/822 ordena que los Estados miembros regulen el derecho al secreto profesional de manera autónoma en consonancia con sus legislaciones, lo que puede dar pie a importantes distorsiones. La doctrina cree que habría sido más práctico dar indicaciones para la armonización de este punto.¹⁶³

¹⁶⁰ STJUE de 5 de julio de 2012. Disponible online en: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124747&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6262624> (consultado el 08/06/2020).

¹⁶¹ STEDH de 21 de febrero de 1975. Disponible online en: <https://personal.us.es/juanbonilla/contenido/CM/TRIBUNAL%20EUROPEO%20DE%20DERECHOS%20HUMANOS/JURISPRUDENCIA%20TEDH/SENTENCIAS%20BASICAS%20DEL%20TEDH.pdf> (consultado el 15/06/2020).

¹⁶² ČIČIN-ŠAIN, N., "European Union/International - New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union – Another "Bite" into the Rights of the Taxpayer?", *World Tax Journal*, IBFD, núm. 1, 2019, p. 24.

¹⁶³ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva... *op.cit.*, pp. 95.

El derecho al secreto profesional cede frente a algunas situaciones concretas como las de blanqueo de capitales o terrorismo¹⁶⁴, siendo reducido este derecho a las situaciones específicas de asesoramiento y defensa en procesos judiciales, análisis de la posición jurídica del cliente u orientar sobre la incoación.¹⁶⁵

La regulación Europea y nacional indican que cuando la actuación sea previa y se le acompañe de la gestión no podrá otorgarse el privilegio que este derecho conlleva. Pero donde los autores más resaltan el daño no es en los asesores sino en los contribuyentes que pueden ver su derecho a la defensa e intimidad mermados.

En resumen, no cabe apreciarse un daño al derecho del secreto profesional por la forma en la que ha sido regulado en el Proyecto de Ley, ya que va en consonancia con lo que ya se venía haciendo con algunos delitos referentes al blanqueo de capitales y terrorismo¹⁶⁶.

En este caso concreto, no hay vulneración del derecho de secreto profesional ya que los abogados actuarán bajo la obligación de comunicar la información como cualquier otro profesional; si se apreciaría vulneración si únicamente estos estuvieran exentos por la prerrogativa otorgada por el secreto profesional.

Incluso antes de la redacción del Proyecto Ley algunos autores como LUCAS DURÁN¹⁶⁷ ya vislumbraban el escenario en el que nos encontramos: *“no parece, el caso de España, que pueda considerarse que existe la posibilidad, amparada en Derecho interno, de acogerse al secreto profesional”*.

¹⁶⁴ Vid. Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) nº 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión.

¹⁶⁵ Medidas y Recomendaciones para la prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, Consejo General de la Abogacía, pp. 10 y 11. Disponible online en: <https://www.abogacia.es/wp-content/uploads/2012/06/RECOMENDACIONES-PBC-ABOGADOS-CGAE.pdf> (consultado el 15/06/2020).

¹⁶⁶ Vid. STJUE de 14 de septiembre de 2010. Disponible online en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62007CJ0550&from=ES> (consultado el 15/06/2020).

¹⁶⁷ LUCAS DURÁN, M., “El tripulase fiscal exigido por la Directiva (UE) 2018/822: la obligación de comunicar a la Administración tributaria los esquemas que presenten rasgos potenciales de planificación fiscal agresiva”, Concierto Económico y BEPS, IVAP, 2018, p.609.

Sin embargo, no queda tan claro para la doctrina, si el derecho de los contribuyentes a la asistencia legal del artículo 112.7 RGAT se respeta en su integridad si se imponen normas que aunque no dificultan el acceso, si pueden disuadir al contribuyente a acudir al asesor por miedo a que su información sea comunicada a la Administración tributaria.

4. EL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE DATOS.

El derecho a la intimidad, la confidencialidad y a la protección de datos vienen recogidos en el artículo 8 del CEDH, el artículo 8 y 52.1 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE y el artículo 18 de la CE.

El Tribunal Constitucional¹⁶⁸ español argumenta que para que el la injerencia en el derecho recogido en el artículo 18.1 CE sea aceptada debe darse una serie de requisitos: fin legítimo, prevista en la Ley, acordada por una resolución judicial y acorde con el principio de proporcionalidad¹⁶⁹. Lo que supone que el derecho a la privacidad y confidencialidad no puede ser ilegal o desproporcionado.

Como ya se ha tenido la ocasión de explicar nos encontramos frente, a una directiva de mínimos, lo que supone que corresponderá a los diferentes Estados el regular aspectos como el que tratamos a través de sus ordenamientos internos.

En lo referente al uso de la información el artículo 95 LGT permite la publicidad y transmisión de los datos siempre que una norma de carácter europeo lo precise. Ello requiere que el resto de Estados miembros implementen la normativa referente a la obligatoriedad de comunicación de sistemas de planificación fiscal agresiva¹⁷⁰.

Es por ello necesario que la normativa española regule de manera clara y precisa que información deberá contener la comunicación obligatoria y cual será la que pueda verse transmitida y publicada, ya que si la información es excesiva puede verse afectado el derecho

¹⁶⁸ STC 233/2005, de 26 de septiembre. Disponible online en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/5493> (consultado el 18/06/2020)

¹⁶⁹ *Vid.* pp. 41 y ss.

¹⁷⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "La declaración obligatoria... *op. cit.*", p. 184.

a la intimidad o la libertad de empresa. Pero nunca deberá de regularse con el objetivo de ser una “sanción encubierta”.¹⁷¹

El Proyecto de Ley no concreta que tipo de información podrá ser publicada en las “listas negras”, por lo que deberemos esperar a la publicación del reglamento para verificar si este punto va a ser tomado o no en consideración.

5. EL DERECHO A NO AUTOINCUPLARSE.

En el análisis de los artículos 24.2 de la CE, artículo 6 del CEDH en relación con la jurisprudencia de los órganos de Estrasburgo¹⁷² y la jurisprudencia del TEDH, se regula el derecho a no confesarse culpable.¹⁷³

PALAO SERRANO¹⁷⁴ sostiene que el derecho a no autoinculparse debe observarse desde una doble perspectiva, ya que considera este derecho como un derecho complejo que puede dividirse y diferenciarse en el derecho de guardar silencio y en el derecho a no autoincriminarse.

Se entiende autoincriminación cuando se da traslado a la Administración información que esta desconocía y que no podía haber conocido por otro medio, que posteriormente será utilizada para sancionar al sujeto.¹⁷⁵

Cuando se trata de un procedimiento de liquidación el obligado está supeditado a proporcionar la información que le es requerida y no existirá derecho a guardar silencio. No hay discusión en este supuesto, el contribuyente estará obligado a aportar la información. Es

¹⁷¹ *Ibid.* p. 186.

¹⁷² Lo cierto es que el artículo 6 del CEDH no hace mención concreta al derecho de no autoinculparse, sin embargo los órganos de Estrasburgo entienden que este derecho se encuentra implícito en el precepto.

¹⁷³ Vid. Frommel, Stefan, N., “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derechos del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 236, 1995, p. 455.

¹⁷⁴ PALAO TABOADA, C., “El deber de colaboración sin autoincriminación”, *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2015, p.24.

¹⁷⁵ PALAO TABOADA, C., “El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario”, *Cuadernos Civitas*, Ed. Aranzadi, 2018, p. 35.

decir, siempre que la información puesta a disposición de la Administración preceda al procedimiento de comprobación e investigación.

Desde hace años los tribunales han intentado conciliar el derecho a no autoincriminarse con el deber de colaboración con la Administración tributaria. El Tribunal Supremo considera que existe un límite entre ambos derechos, concluyendo que el deber de colaborar con la Administración queda limitado por el derecho a no autoinculparse. Mientras que el Tribunal Constitucional¹⁷⁶ discrepa, argumentando que *“no existe un derecho absoluto e incondicional a la reserva de datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria”*, por lo que se concede mayor relevancia al deber de contribuir.

Posición reforzada por autores como RODRÍGUEZ MÁRQUEZ¹⁷⁷, quien acompaña a la teoría del TC explicando que el derecho a no autoinculparse no es pretexto suficiente para que el contribuyente no revele datos a la Administración en un procedimiento de liquidación.

Cuando la obligación corresponde al promotor no se produce la vulneración del derecho, así lo ha explicado el TC en un supuesto análogo, *“que la información haya sido aportada por el propio sujeto a quien se impone la medida punitiva”*.

Otro caso sería cuándo nos encontramos ante una situación en la que el contribuyente ha aportado información en el procedimiento de regularización bajo coacción, es decir si el cliente no facilitaba la información sería sancionado. En este caso si esa información es usada en un procedimiento sancionador, hay autores que sostienen que se estaría violando el derecho a no autoinculparse.¹⁷⁸

Otro argumento esgrimido por este autor al que nos acogemos, es que el contribuyente conoce con anterioridad la obligación de declaración impuesta por la Directiva 2018/822, de manera que el mismo puede decidir continuar con la ejecución del mecanismo

¹⁷⁶ STC 76/1990, de 26 de abril de 1990. Disponible online en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1501> (consultado el 20/06/2020).

¹⁷⁷ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva... *op.cit.*”, pp. 35 y 36.

¹⁷⁸ RICARDO HOYOS, J., “El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado”, *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2001, pág. 15.

o desistir de él¹⁷⁹. Es aquí donde entra en juego el efecto disuasorio que la Directiva pretende. Claro que, este último argumento solo será válido si consideramos que el ámbito objetivo queda suficientemente definido.

Debido a este último matiz, autores que creen que no ha sido del todo definido el ámbito objetivo critican que la Directiva en cuestión no contenga una disposición en la que se exima de sanción a los contribuyentes que faciliten toda la información que la declaración obligatoria prevea¹⁸⁰. El Proyecto de Ley no ha dado regulación a esta cuestión, por lo que la esperanza de estos autores quedará a merced del nuevo reglamento.

¹⁷⁹ Ibid. pp. 33 y 34.

¹⁸⁰ VOJE, J., "EU Implementation of BEPS Action 12 in light of... *op.cit.*, p.199.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Los verdaderos responsables de la planificación fiscal agresiva y la erosión de bases.

La competencia fiscal perjudicial nace de la falta de consenso entre los Estados para coordinar sus ordenamientos de la mano de una desmedida inquietud para conseguir inversión extranjera en sus territorios a través de la ventaja competitiva. Por ello creemos que este fenómeno es el que precede a la planificación fiscal agresiva, impulsando las estructuras que erosionan las bases imponibles de los Estados y por ello consideramos principal responsable a los propios Estados del desfaldo recaudatorio de las arcas públicas.

Las empresas vuelven más sofisticadas sus estrategias mediante la explotación de las discordancias de los sistemas tributarios; y que la Directiva 2018/822 establezca que los Estados miembros podrán imponer el régimen de sanciones que más les convenga siempre que respeten los principios de eficacia y proporcionalidad, no favorece a la cohesión normativa que precisa un sistema tributario que pretenda su unión homogénea.

Destacamos que sería necesario una disposición que hubiera dotado de homogeneidad al ámbito sancionador de la disposición, al menos en lo referente a la estructura e importe. La permisión a los Estados miembros de establecer distintas reglas y de regular las cuantías de sus propias sanciones, no harán más que potenciar las estrategias de planificación fiscal.

Creemos que esta ausencia puede conllevar que se incluyan en las nuevas estrategias de planificación fiscal basadas en la asunción del riesgo en cuanto al cálculo de la sanción más favorecedora. Efecto que se produciría si las Administraciones de los Estados intentaran atraer capitales promoviendo regímenes más competitivos.

Por otro lado, planteamos la duda sobre si este beneplácito de la Administración, si llegase a producirse esa circunstancia, podría considerarse una ventaja u ahorro fiscal no

previsto en la letra de la Ley, ya que entonces, estaremos ante una ayuda de Estado. Y este beneficio generaría distorsión y afectaría al comercio transfronterizo.

En palabras de SÁNCHEZ-ARCHIDONA, no corresponde *“criminalizar a las multinacionales como únicas responsables de la erosión de las bases imponibles, siendo así que las situaciones de competencia fiscal perjudicial de algunos Estados son parte fundamental de dicha erosión”*.

SEGUNDA.- La poca precisión del ámbito objetivo de la norma, principio de proporcionalidad y de seguridad jurídica.

Para delimitar el ámbito objetivo de la norma es preciso que se determine de forma concreta y exacta los conceptos de “agresivo” o “abusivo” cuando nos referimos a las planificaciones fiscales. Hasta ahora las normas solo recogen conceptos paraguas que nos hacen cuestionarnos la utilidad del sistema. La falta de determinación del ámbito objetivo nos conecta de manera directa con los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica.

La Directiva 2018/822 no nos ofrece un límite entre planificación fiscal legítima y agresiva. Esta Directiva de mínimos nos ofrece unos indicadores que podrán completar los Estados miembros en su transposición.

Concebimos esta decisión como una frustración del intento de coordinar las Administraciones tributarias que dará lugar a un sistema incongruente que podrá vulnerar los derechos de los contribuyentes. Es decir, el problema radica en que estas señas son genéricas y no contienen suficiente claridad.

El TJUE ha definido los aspectos necesarios que rodean al principio de seguridad jurídica, siendo imprescindible que las normas sean claras, precisas y previsibles, máxime cuando pueden conllevar repercusiones negativas sobre el sujeto que van a ser aplicadas.

En este caso consideramos que la subjetividad que rodea a la norma europea como la nacional a la hora de determinar cuándo un mecanismo será declarado abusivo, es incertidumbre suficiente para verse afectados de forma notable estos principios.

TERCERA.- Posible subsanación de la retroactividad.

La retroactividad que preveía la norma rozaba muy de cerca al principio de seguridad jurídica, comprometiendo las exigencias de certeza jurídica. Este fenómeno se producía porque los obligados a declarar deberían comunicar mecanismos de tiempos en los que la norma aún no había sido transpuesta por los Estados miembros, esta falta de redacción unida a un ámbito objetivo carente de concreción en la Directiva 2018/822, desembocaba en una lesión de derechos clara.

Sin embargo, la reciente pandemia que ha azotado el mundo, sospechamos que ha servido de pretexto para encauzar esta situación, de modo que el primer intercambio de información sujeto a la DAC6 pasa al 31 de enero de 2021, siendo obligatoria la declaración a partir del 1 de octubre de 2020. Esta medida que aún necesita ser aceptada por los Estados que decidan acogerse, la vemos como un balón de oxígeno para aquellos que aún no habían transpuesto la norma y parece salvar la lesión al principio de seguridad jurídica.

CUARTA.- “Puesta a disposición”, “estar listos para su implementación” y “asesoramiento neutral” como conceptos jurídicos indeterminados.

La Directiva y el Proyecto de Ley regulan las diferentes situaciones a partir de las cuales se iniciará el cómputo del plazo para la comunicación de la información a la Administración. Debido a que uno de los principales objetivos de la norma, “la obtención de información temprana”, nos encontramos con una serie de problemas interpretativos que podrían dar a lugar a la pérdida de la eficacia de la norma.

Cuando se habla de “puesta a disposición”, explicamos que es realmente complejo determinar la fecha de la misma, lo que hace realmente difícil acreditar la fecha de este hecho y por ende llevar a cabo la comunicación traduciéndose en incumplimientos de difícil control y dificultad a la hora de aplicar las medidas sancionadoras. Por lo que estimamos que se pierde por completo el objetivo de obtener una información temprana.

Por otra parte, en lo referente a “estar listo para su implementación”, creemos relativamente sencillo que los promotores de manera intencionada retrasen su deber de

declarar; o bien que declaren una estructura que el cliente luego no implemente. Estos supondría la frustración de los objetivos y unos costes y perjuicios para la Administración considerables ya que, en el ultimo caso, se estaría iniciando un procedimiento sin conocimiento de su aplicación real.

En cuanto al “asesoramiento neutral”, la norma indica que no tendrán obligación de comunicar aquellos intermediarios que presten un “asesoramiento neutral”, esto es, cuando el intermediario únicamente se límite a la evolución del mecanismo.

Advertimos que este concepto es tachado de inexpresivo y movedizo, por lo que exigirá que la jurisprudencia lo pule, resultado que solo se conseguirá a través del tiempo, dejando los derechos de seguridad jurídica de los obligados a declarar sin protección.

Por ello, estos términos los consideramos como conceptos jurídicos indeterminados, incompletos en lo referente a la verificación del hecho imponible.

QUINTA.- La no vulneración del derecho al secreto profesional.

El derecho al secreto profesional cede frente a algunas situaciones concretas como las de blanqueo de capitales o terrorismo, en esos casos y en el de nuestro estudio queda reducido este derecho a las situaciones específicas de asesoramiento y defensa en procesos judiciales, análisis de la posición jurídica del cliente u orientar sobre la incoación. Es decir, no cabe apreciarse un daño al derecho del secreto profesional por la forma en la que ha sido regulado en el Proyecto de Ley.

Además, no hay vulneración del derecho de secreto profesional ya que los abogados actuarán bajo la obligación de comunicar la información como cualquier otro profesional. Sin embargo, si apreciamos vulneración si únicamente estos estuvieran exentos por la prerrogativa otorgada por el secreto profesional y no los asesores jurídicos.

SEXTA.- No vulneración del derecho a no autoinculparse.

El derecho a no autoinculparse debe observarse desde una doble perspectiva, ya que se considera como un derecho complejo que puede dividirse en el derecho de guardar silencio y en el derecho a no autoincriminarse.

Cuando se trata de un procedimiento de liquidación el obligado está supeditado a proporcionar la información que le es requerida y no existirá derecho a guardar silencio. Pero cuando nos encontramos ante una situación en la que el contribuyente ha aportado información en el procedimiento de regularización bajo coacción, es decir que si el cliente no facilitaba la información sería sancionado. En este caso si esa información es usada en un procedimiento sancionador, hay autores que sostienen que se estaría violando el derecho a no autoinculparse.

En el caso de lo regulado por la Directiva 2018/822, el contribuyente conoce con anterioridad la obligación de declaración impuesta, de manera que el mismo puede decidir continuar con la ejecución del mecanismo o desistir de él. Es aquí donde que entra en juego el efecto disuasorio que la Directiva pretende.

Este último argumento solo será válido si consideramos que el ámbito objetivo queda suficientemente definido y se da el efecto retroactivo de la norma, ya que la argumentación se sustenta en el conocimiento del obligado de la información que con posterioridad va a tener que declarar.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

ALBI IBÁÑEZ, E., “Elusión y evasión fiscal: investigación económica”, *Hacienda Pública Española*, núm. 115, 1990.

BAKER, P., “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”, *Intertax*, vol. 43, 2015.

BAYONA GIMÉNEZ, J.J Y SOLER ROCH, M.^ªT., “Á propos de la recommandation de la Commission européenne relative à la planification fiscale agressive”, *Revue de Droit Fiscal*, núm. 24.

CALDERÓN CARRERO, J., QUINTANAS SEARA, A., “Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS”, *Aranzadi*, 2015.

CALDERÓN CARRERO, J.M., “El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las “EU tax disclosure rules” y sus implicaciones”, *Quincena fiscal*, núm. 10, 2016.

CARBAJO VASCO, D., “El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial”, *Crónica Tributaria*, núm. 154, 2015.

CARBAJO VASCO, D., “La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria”, *Crónica tributaria*, núm. 158, 2016.

ČIČIN-ŠAIN, N., “European Union/Internadonal - New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union – Another “Bite” into the Rights of the Taxpayer?”, *World Tax Journal*, IBFD, núm. 1, 2019.

CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., “La acción 12 del Proyecto BEPS: La obligación de revelar mecanismo de planificación fiscal agresiva”, *Nueva fiscalidad*, 2017.

FALCÓN Y TELLA, R., “Un principio fundamental que la nueva LGT debería recoger expresamente: principio de proporcionalidad”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2003.

FROMMEL, STEFAN, N., “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derechos del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 236, 1995.

GARCÍA NOVOA, C., “Armonización y lucha contra la elusión tributaria en la Unión europea”, *Administración y Ciudadanía*, vol. 10, núm. 1, 2015.

LAMOCA PÉREZ, C., “Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal vs. Armonización fiscal”, *CEF*, 2020. Disponible online en: <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/articulo-express-2020.pdf> (consultado el 13 junio 2020).

LARRAZ, J., “Metodología aplicativa del Derecho tributario”, *Revista de Derecho Privado*, 1952.

LUCAS DURÁN, M., “El tripulase fiscal exigido por la Directiva (UE) 2018/822: la obligación de comunicar a la Administración tributaria los esquemas que presenten rasgos potenciales de planificación fiscal agresiva”, *Concierto Económico y BEPS*, IVAP, 2018.

MARTÍN FERNANDEZ, J., “Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas (Compliance)”, *Cuadernos de fiscalidad Lefebvre*, 2018.

MARTÍN JIMÉNEZ, A., Y CALDERÓN, J.M., “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de los beneficios (BEPS)”, *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2014.

MARTÍN LÓPEZ, J., “La acción internacional y europea contra la planificación fiscal agresiva: incidencia en la normativa tributaria estatal... ¿y foral?”, en la “Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco”, *European Inkling*, 2016.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., Y TEJERIZO LÓPEZ, J.M, “Curso de Derecho financiero y tributario”, *Tecnos*, Madrid, 2013.

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*, 2019.

MENÉNDEZ MORENO, A., “La modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2014.

NOUWEN, M. Y VAN EIJSDEN, A., “The next transparency rules for intermediaries and companies lead a complete tax chaos”, *Kluwer international tax blog*, 2017. Disponible online en: http://kluwertaxblog.com/2017/07/14/new-transparency-rules-intermediaries-companies-lead-complete-tax-chaos/?print=print&doing_wp_cron=1591876046.5189819335937500000000 (consultado el 1 junio 2020).

PALAO TABOADA, C., “El deber de colaboración sin autoincriminación”, *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2015.

PALAO TABOADA, C., “El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario”, *Cuadernos Civitas*, Ed. *Aranzadi*, 2018.

PALAO TABOADA, C., “El fraude a la ley en Derecho tributario”, *RDFHP*, núm. 63, 1966.

PÉREZ DE AYALA, J.J., “El nuevo artículo 15 de la Ley General Tributaria”, Estudios de derechos financieros y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, *Lex Nova*, Madrid, vol 1, 2005.

PISTONE, P., “La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 170, 2016.

RICARDO HOYOS, J., “El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado”, *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2001.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Revelación de Esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales”, *Cuadernos de Fiscalidad Lefebvre*, 2018.

RUBIO GUERRERO, J.J., «Cauces de evasión fiscal y planificación fiscal internacional: procedimientos de actuación y esquemas básicos» en Collado Yurrita, M.A., *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, *Colex*, Madrid, 2005.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., “La erosión de las bases imponibles societarias”, *Aranzadi*, Navarra, 2019.

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”, *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2015.

SANZ GÓMEZ, R.J., “Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo”, *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad, núm. 1, 2016.

SANZ GÓMEZ, R.J., “Los acuerdos entre la Administración tributaria y las grandes empresas en el punto de mira de la Comisión Europea: aplicación del régimen de ayudas de Estado”, *Hacienda pública y dimensión internacional de la riqueza*, *Tirant Lo blanch*, 2016.

SERRANO ANTÓN, F., “La influencia del Plan BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales”, *Revista de contabilidad y Tributación*, *CEF*, núm. 391, 2015.

SERRANO ANTÓN, F., “La era Post BEPS o la ejecución de su plan de acción: convenio multilateral vs. implementación unilateral”, *Quincena Fiscal*, 2016.

SOTO BERNABEU, L., “La conexión entre la norma general anti-abuso introducida en la Propuesta de Directiva BICIS y la Acción 12 del Plan BEPS”, *Documentos de Trabajo*, IEF, núm. 13, 2017.

VALLEJO CHAMORRO, J.M., “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea”, *ICE*, núm. 805, 2005.

VILAR MAYER, P., “Planificación fiscal indebida y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria española”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 86, 2005.

VOJE, J., “EU Implementation of BEPS Action 12 in light of Human Right Requirements”, *European taxation*, vol. 57, núm. 5, 2017.

FUENTES NORMATIVAS

COMISIÓN EUROPEA, 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). Bruselas, 2012. Disponible online en: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/ES/1-2015-302-ES-F1-1.PDF> (consultado el 04/05/2020).

COMISIÓN EUROPEA, *Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre planificación fiscal agresiva*, Bruselas, 2012. Disponible online en: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:338:0041:0043:ES:PDF> (consultado el 29/04/2020).

COMISIÓN EUROPEA, *Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo*, Bruselas, 2016. Disponible online en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_es.pdf (consultado el 05/06/2020).

CONSEJO DE LA UE, Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen las normas que inciden directamente en el funcionamiento del mercado

interior. Diario oficial de la UE, Bruselas, 2016. Disponible online en: <https://www.boe.es/doue/2016/193/L00001-00014.pdf> (consultado el (04/05/2020)).

CONSEJO DE LA UE, Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio de información en el hábito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, Documento 0138/17, Bruselas, 2017. Disponible online en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52017PC0335> (consultado el 27/04/2020).

CONSEJO DE LA UE, Directiva del Consejo 2018/822, de 25 de Mayo, que modifica la directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación. *Diario Oficial de la Unión Europea*. Disponible online en <https://www.boe.es/doue/2018/139/L00001-00013.pdf> (consultado el 27/04/2020).

España. Anteproyecto de Ley de 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. Disponible online en: https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/ANTEPROYECTO_MODIFICACIÓN_LGT_TRASPOSICIÓN_DAC6_T_AUDIENCIA-20junio.pdf (consultado el 08/05/20).

España. Proyecto de Ley 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

OCDE, *Taxpayer's rights and obligations. A survey of the legal situation in OECD countries*, OECD Committee of fiscal Forum on Tax Administration, 1990. Disponible online en: https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers%27_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (consultado el 5/06/2020).

OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Éditions OCDE, Paris, 2013. Disponible online en <https://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm>. (consultado el 27/04/2020).

OCDE/G20, *Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Resúmenes Informes Finales 2015*. Disponible online en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> (consultado el 27/04/2020).

OCDE, *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Éditions OCDE, Paris, 2016. Disponible online en https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/exigir-a-los-contribuyentes-que-revelen-sus-mecanismos-de-planificacion-fiscal-agresiva-accion-12-informe-final-2015_9789264267367-es#page3 (consultado el 27/04/2020).

OCDE, *Proyecto BEPS, nota explicativa: informes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OECD Publishing, Paris, 2016. Disponible online en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/proyecto-beps-nota-explicativa_9789264263567-es#page20 (consultado el 28/04/2020)

PARLAMENTO EUROPEO, Propuesta de resolución sobre la situación de los derechos fundamentales: normas y prácticas en Hungría (tras la Resolución del Parlamento Europeo de 16 de febrero de 2012). Disponible online en: <https://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0229+0+DOC+XML+V0//ES> (consultado el 06/06/2020).

FUENTES JURISPRUDENCIALES

España. Tribunal Constitucional (Sala Segunda). Sentencia 233/2005, de 26 de septiembre. Disponible online en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/5493> (consultado el 18/06/2020)

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia 76/1990, de 26 de abril. Disponible online en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1501> (consultado el 20/06/2020).

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Caso Ford España/Estado Español (C-170/88). Sentencia de 11 julio de 1989. Disponible online en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:61988CJ0170&from=EL> (consultado el 06/06/2020).

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Caso Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04). Sentencia de 13 de diciembre de 2005. Disponible online en: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63874&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=535713> (consultado el 06/05/2020).

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Caso Halifa y Otros (C-255/02). Sentencia de 21 de febrero de 2006. Disponible online en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62002CJ0255&from=EN> (consultado el 06/05/2020).

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Caso Akzo Nobel Chemicals Ltd y Akros Chemicals Ltd (C-550/07 P). Sentencia de 14 de septiembre de 2010. Disponible online en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62007CJ0550&from=ES> (consultado el 15/06/2020).

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Caso Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) y État belge (C-318/10). Sentencia de 5 de julio de 2012. Disponible online en: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124747&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6262624> (consultado el 08/06/2020).

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Caso Menci (C-524/15). Sentencia de 20 de marzo de 2018. Disponible online en: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=6FBE73515F6D0AD2C96850CA90A18409?>

[text=&docid=200404&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6092500](https://www.boe.es/boe-1999-06-05.html?text=&docid=200404&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6092500) (consultado el 05/06/2020)

Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Caso Golder. Sentencia de 21 de febrero de 1975. Disponible online en: [hrps://personal.us.es/juanbonilla/contenido/CM/TRIBUNAL%20EUROPEO%20DE%20DERECHOS%20HUMANOS/JURISPRUDENCIA%20TEDH/SENTENCIAS%20BASICAS%20DEL%20TEDH.pdf](https://personal.us.es/juanbonilla/contenido/CM/TRIBUNAL%20EUROPEO%20DE%20DERECHOS%20HUMANOS/JURISPRUDENCIA%20TEDH/SENTENCIAS%20BASICAS%20DEL%20TEDH.pdf) (consultado el 15/06/2020).