ASPECTOS PRINCIPALES DE LA TRASPOSICIÓN EN ESPAÑA DE LA OBLIGACIÓN DE COMUNICAR LOS MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA (DAC 6)

Wolters Kluwers CISS
23 de junio de 2019

Se modifica la LGT para adaptarla a la DAC 6 aclarando: su aplicación exclusiva a operaciones transfronterizas, el ámbito del secreto profesional, el establecimiento de 3 nuevas obligaciones de información, las sanciones muy graves por su incumplimiento, o la publicación en la web de la AEAT de los mecanismos declarados.

José María Peláez Martos
Inspector de Hacienda del Estado

Se exponen a continuación los aspectos principales que figuran en el **Anteproyecto de modificación de la Ley General Tributaria** (en adelante LGT) y en el **Proyecto de modificación del 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** (en adelante RGAT).

El objetivo de ambas normas es trasponer el contenido de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, (en adelante DAC 6), que establece la obligación de comunicación de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. Ambas normas se han sometido ahora a información pública.

A la vista del contenido de las modificaciones, quedan resueltas 2 dudas importantes que se habían suscitado respecto del contenido de la trasposición de la Directiva que se iba a hacer en España:

- La primera de ellas se refería a la posibilidad de incluir en la declaración también las operaciones de planificación fiscal de ámbito nacional, tal como declaró públicamente una autoridad tributaria, y la solución adoptada es que dichas operaciones no se tienen que declarar, afectando solo a las transfronterizos, tal como figura en la Directiva.

- La segunda duda se refería al secreto profesional, y que suscitó mucha preocupación en determinados sectores profesionales, quedando resuelta en el sentido de que el secreto profesional no sufre modificación, tal como está regulado actualmente en la LGT.

1. *Contenido de la Directiva*

Con el objeto de que las autoridades tributarias de los Estados miembros se intercambien de forma automática la información sobre mecanismos fiscales potencialmente agresivos que afecten a distintos Estados miembros o a un Estado miembro y un tercer país, la DAC 6 establece el deber de declaración de dichos mecanismos, con carácter general, para todos los intermediarios o agentes que participen en su concepción, comercialización, organización o gestión de su ejecución, o bien presten cualquier tipo de asistencia o asesoramiento relacionado con los mismos, y, en determinadas circunstancias, para los obligados tributarios que se beneficien del mecanismo.

Tendrá la consideración de mecanismo de planificación fiscal objeto de declaración todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo en el que concurran los requisitos exigibles que obliguen a su comunicación.

Entre los mecanismos u operaciones trasfronterizas a declarar se encuentran aquellos en los que concurren alguna de las “señas distintivas” definidas en la DAC 6, que suponen una indicación de riesgo potencial de elusión fiscal y que determinan que deban ser objeto de comunicación ante la Administración tributaria.

Los fines fundamentales de la obligación son la obtención de información con el objetivo de luchar contra la elusión y la evasión fiscal, y por otro lado, un fin disuasorio respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva.

2. *Plazos para la trasposición*

La trasposición del contenido de la DAC 6 se tiene que hacer antes del 31 de diciembre de 2019, y entrará en vigor a partir del 1 de julio de 2020.

3. *Carácter retroactivo de la obligación de declarar*

En los meses de julio y agosto de 2020 se tendrán que declarar los mecanismos transfronterizos cuyo deber de declaración haya nacido entre el 25 de junio de 2018, fecha de entrada en vigor de la DAC 6, y el 30 de junio de 2020.

4. *Impuestos a los que afecta la obligación*

La obligación de comunicar los mecanismos afecta a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales, o en su nombre, pero no se aplicará al impuesto sobre el valor añadido ni a los aranceles, ni a los impuestos especiales.

5. *Temas a destacar*

5.1. *Tres nuevas obligaciones*

En la LGT se introducen tres nuevas obligaciones tributarias formales, que también son objeto de desarrollo reglamentario:

- La primera es la obligación de los intermediarios fiscales de informar sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.
- La segunda consiste en actualizar trimestralmente la información sobre mecanismos transfronterizos comercializables que se hayan declarado con anterioridad.
- Y la tercera, la obligación anual de los obligados tributarios interesados de informar sobre la utilización en España de los mecanismos transfronterizos que hayan sido previamente declarados.

5.2. *El ahorro fiscal como señal distintiva de un mecanismo de planificación*

En relación a las señas distintivas, se define el criterio de "beneficio principal" que se alude en la Directiva, debiéndose valorar si el principal efecto o uno de los principales efectos que se puede esperar razonablemente del mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, sea la obtención de un ahorro fiscal. En este punto, por ejemplo, entre otros criterios, se debe analizar el peso relativo del ahorro fiscal en relación a los efectos económicos del mecanismo.

Se establece también como señal distintiva vinculada al criterio del beneficio principal la percepción de honorarios relacionados con el ahorro fiscal del mecanismo, con independencia de que la vinculación de los honorarios con el ahorro fiscal sea total o parcial.

5.3. *Obligados a comunicar*

El obligado principal de la obligación de comunicar los mecanismos son los intermediarios (abogados, economistas, asesores fiscales, entidades de inversión, bancos,…) pero se especifica algún supuesto en el que la declaración deberá ser presentada por el obligado tributario interesado, al excepcionar al intermediario de dicha presentación por el secreto profesional.

Cuando no exista intermediario obligado a declarar, el deber de declaración corresponderá a los obligados tributarios interesados, habiendo preferencia en la declaración del que hubiera acordado el mecanismo sobre el que hubiera gestionado la ejecución.

En los supuestos de multiplicidad de obligados, tanto en caso de concurrencia de intermediarios como de obligados tributarios interesados, la presentación de la declaración por uno de ellos, conforme a los criterios legalmente establecidos, excepciona del deber de declaración a los demás.

5.4. *Deberes de comunicación entre los obligados*

Los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberán comunicar fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos.

Las personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y que hubieran presentado la declaración, determinando dicha presentación la exención del resto de los intermediarios o, en su caso, del resto de obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos transfronterizos, deberán comunicar fehacientemente dicha presentación a los citados obligados eximidos, en los términos establecidos reglamentariamente.

5.5. *Aplicación del secreto profesional*

La DAC 6 exime del deber de declaración del mecanismo transfronterizo a los intermediarios cuando en ellos concurra el deber de secreto profesional, y establece que cada Estado debe regularlo de la forma que crea conveniente.

- En el ámbito subjetivo, en la trasposición a la normativa española se extiende el reconocimiento del deber de secreto profesional a todos aquellos que tuvieran la consideración de intermediario de acuerdo con la Directiva, con independencia de la actividad económica desarrollada, por lo que afectará a todos los profesionales intervinientes.

- En el ámbito objetivo, el deber de secreto profesional se refiere a los datos privados no patrimoniales y a los datos confidenciales del obligado tributario interesado que conozca el intermediario en el ejercicio de su actividad de asesoramiento relacionada con el mecanismo transfronterizo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 93.5 LGT.

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

5.6. *Exención de responsabilidad para los intermediarios*

La comunicación de los mecanismos de planificación no constituirá violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, no implicando para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de dicha información.

5.7. *Contenido de la declaración*

En el RGAT se regulan los datos que deberán ser declarados por los obligados, sin perjuicio que los mismos sean desarrollados y concretados por la Orden ministerial que regule el modelo de declaración.

Principalmente, deberán declararse los datos económicos y jurídicos del mecanismo que tengan transcendencia tributaria, sin que, en ningún caso, exista la obligación de declarar los datos privados no patrimoniales o confidenciales que carecen de dicha transcendencia.

5.8. *Lugar de presentación de la declaración*

En el RGAT se determinan los puntos de conexión que determinarán cuándo la obligación se debe presentar ante la Administración tributaria española.

5.9. *Publicidad de los mecanismos en la web de la AEAT*

Cumpliendo con la finalidad informativa de estas nuevas obligaciones de información, se prevé la publicación en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal más relevantes que hayan sido declarados y, en su caso, del régimen, calificación o clasificación tributaria que les corresponda.

5.10. *Régimen sancionador*

Se tipifican como infracciones tributarias muy graves la presentación fuera de plazo y la presentación incorrecta de las declaraciones correspondientes a estas obligaciones informativas, así como la presentación de estas por medios distintos a los electrónicos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios. Estas infracciones son incompatibles con las infracciones similares establecidas con carácter general en los artículos 198 y 199 de la LGT.

La sanción consistirá en una multa pecuniaria fija por cada dato o conjunto de datos referido a una misma declaración, estableciéndose un límite mínimo y un límite máximo, este último, en función de los honorarios del intermediario o del valor del efecto fiscal derivado del mecanismo, según sea el sujeto infractor el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente.

La multa pecuniaria fija y los límites de la sanción se reducen a la mitad cuando la declaración se ha presentado fuera de plazo sin requerimiento de la Administración tributaria.

Además, se regula el régimen sancionador asociado al incumplimiento de las comunicaciones entre particulares, tipificándose como infracciones tributarias leves el incumplimiento de las comunicaciones o la realización de estas de manera incompleta o inexacta.