

## Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal vs. armonización fiscal

Carlos Lamoca Pérez

*Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)*

### Extracto

El artículo trata de advertir sobre las importantes consecuencias que, en las relaciones tributarias, va a provocar la transposición de la Directiva (UE) DAC 6, sobre la obligación de información de los que, la propia Directiva, denomina «Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva».

Estamos ante una **obligación de información** que la Unión Europea establece para todos sus Estados miembros, con base en que «Los mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos».

Con objeto de controlar el fenómeno de la proliferación, complejidad y mutación-adequación de este tipo de mecanismos en esa proliferación, la Directiva persigue una doble finalidad:

- Por un lado, la **obtención de información con el objetivo de luchar contra la elusión y la evasión fiscal**.
- Por otro, un **fin disuasorio** respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva. Se reconoce que la comunicación de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva **incrementaría las posibilidades de lograr el efecto disuasorio** esperado si la información pertinente llegase a las autoridades tributarias en una fase temprana, es decir, **antes de la ejecución efectiva de tales mecanismos**.

A lo largo de la exposición se analizan los problemas que sobre los derechos y garantías de los administrados supone su inclusión en una especie de lista de sospechosos de potencial agresividad fiscal. A la par, se pone de manifiesto que, en muchas situaciones esa «potencial agresividad fiscal», no es otra cosa que un posicionamiento «defensivo», una economía de opción, que el propio ordenamiento jurídico-tributario posibilita, cuando no indirectamente impulsa, merced a su descoordinación y desarmonización.

Por último, el artículo expone las razones palmarias que abogarían por, de una vez, acometer una profunda reforma fiscal, en un sistema tributario que se ha venido parcheando recurrentemente, buscando el incremento recaudatorio para financiar un gasto público desbocado.

**Palabras clave:** Directiva DAC 6; mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva; intermediarios fiscales; armonización fiscal.

## 1. Introducción

Desde hace tiempo es noticia recurrente en los medios especializados, el anuncio de la transposición a nuestro ordenamiento jurídico-tributario de la Directiva de la Unión Europea (Directiva DAC 6), sobre lo que se denominan «mecanismos transfronterizos de planificación fiscal», o dicho en lenguaje más coloquial, planificaciones fiscales en búsqueda de la menor tributación posible, generalmente dentro del territorio común de la Unión Europea. Búsqueda que, como veremos, es propiciada fundamentalmente por la oscuridad y descoordinación de los propios ordenamientos tributarios, cuando no de las Administraciones encargadas de ejecutarlos.

En este momento, agobiados por los terribles problemas humanitarios que nos afectan, no parece que vayamos a acometer de una vez la reforma fiscal que desde hace tiempo demanda nuestro ordenamiento jurídico-tributario. Aunque, precisamente ahora, fuera oportuno entrar de lleno en una reforma profunda de la fiscalidad, para así generar mayor igualdad en la presión fiscal que soportan los ciudadanos, no se aprecia que sea ese el plan del Gobierno. Un sistema tributario abocado indefectiblemente a la obtención de los mayores ingresos posibles para financiar un gasto público irrefrenable ha convertido a nuestro ordenamiento tributario en una jungla de normas, a menudo descoordinadas, interpretables las más de las veces y oscuras siempre, puestas al servicio de la voracidad de una máquina registradora que seguirá generando fenómenos de desigualdad ante la ley, ajenos totalmente a los más elementales principios de justicia tributaria.

Hoy, se pretende acelerar la recepción de la Directiva DAC 6 apelando a lo que se ha convertido en el **fundamento único** de cualquier medida legislativa: la crisis sanitaria. Sirva la medida para fagocitar el régimen de clases pasivas de los funcionarios o para regular el régimen reproductivo del cangrejo de California en los cursos fluviales de las Bârdenas Reales, todo, absolutamente todo, lo justifica trágicamente, la catástrofe humana que vivimos día a día. En esa línea macabro-tutelar-populista, la ministra de Hacienda afirmó que:

[...] aunque para el Gobierno siempre ha sido una prioridad la **lucha** contra el **fraude** y la **elusión fiscal**, **en estos momentos es más necesario que nunca proteger el sistema tributario de prácticas ilegales o abusivas que lo debiliten e impidan obtener los recursos necesarios para sostener el Estado de bienestar. No puede haber justicia social si no hay justicia fiscal.**

Una vez más, ese lugar común que hemos escuchado tantas veces...

¿De qué estamos hablando? Pues de un *proyecto de ley* que va a obligar a los «**intermediarios fiscales**» entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes a comunicar a las primeras lo que se denominan operaciones transfronterizas que pudieran ser indicativas de una «**planificación fiscal abusiva**».

Se trata de un elemento extraño a un ordenamiento jurídico supragarantista, como es el español y que se basa en la «sospecha» *ope legis* de una probable elusión fiscal. En esa línea, es la propia norma la que indica que las **formas** que guardan determinadas operaciones son elemento suficiente para sospechar de ellas y, por lo tanto, es obligatorio informarlas a las Administraciones tributarias para que estas comprueben su bondad fiscal. De esta manera, el «mecanismo legal» que se pone en marcha para controlar el presunto «mecanismo abusivo de planificación fiscal», parte de enumerar una serie de **marcas objetivas** que, per se, alertan sobre la existencia de «indicios» de **prácticas subjetivas** de elusión fiscal. No hay presunción legal de defraudación ni elusión, pero sí de sospecha. De «**indicios de prácticas voluntarias**» de posible elusión.

La declaración informativa supondrá simplemente que concurren en la operación algunos de los signos de duda tasados en la norma y, por ello, la operación en sí misma es sospechosa, y ha de declararse. Funciona, pues, como una especie de *expectativa de culpabilidad* en la que la sospecha, la duda, no es precisamente la mejor compañera que puede asistir al contribuyente a la hora de defender sus derechos.

Cierto es que, dentro de este tipo de operaciones, otrora conocidas peyorativamente como de «**ingeniería fiscal**», pueden darse fenómenos elusivos. No es menos cierto también que la utilización de los mecanismos de planificación no está siempre al alcance de cualquier contribuyente. Primero y principalmente porque su situación tributaria no los va a demandar nunca; y segundo, porque, aunque los demandara en busca de un menor gravamen, su capacidad económica se vería comprometida por el coste profesional que pudiera suponer un estudio técnico de planificación fiscal individualizada. Y es aquí precisamente donde la medida puede resultar populista, simplemente por lo fácil que resulta venderla como una herramienta dirigida a impedir el «**evidente**» abuso de derecho de los que pueden planificar.

El mensaje de que «la planificación fiscal, por sí misma, provoca desigualdad ante la ley» no deja de ser cierto. Ahora bien, no por eso es abusiva, no por eso está dirigida ineluctablemente a sustraer imposición de manera ilegítima. Antes al contrario, **la planificación fiscal**

**no deja de ser un instrumento que los mismos ordenamientos jurídico-tributarios han generado**, merced a sus inconcreciones, a sus descoordinaciones, a sus «**tierras de nadie**» y, en suma, a su desarmonización. Desarmonización esta manifiesta, conocida e intocable por mor del respeto a la soberanía fiscal de los Estados y de sus tentáculos autónomos.

Así las cosas que el contribuyente que pueda procurárselo acuda a mecanismos de planificación legales para defender sus intereses, no deja de ser absolutamente legítimo, ya que no hace otra cosa que hacer uso de su derecho a responder ante lo que percibe como una extrema agresividad recaudatoria, esta sí «agresiva», de las Administraciones tributarias. Tachar pues de «**agresiva**» a la planificación fiscal, resulta cuando menos un eufemismo. Más acertado y en muchos casos, habría que calificarla de «**defensiva**».

Este tipo de normas amenazan con resquebrajar formas de convivencia, donde el respeto al individuo y a su libertad y su honor personal se presupone que han de ser la base de la relación del ciudadano con sus Administraciones tributarias. Asomarse a la guillotina de la condena pública, no ha dejado nunca de ser tentador para quien maneja los hilos del poder. Un camino que se inicia en la sospecha, corre el riesgo de precipitarse-precipitarnos en una cierta presunción de culpabilidad formal y pública que no dejaría de ser otra cosa que un terreno abonado para la indefensión. El terreno es tan movedizo y propicia de tal manera la arbitrariedad que, en una situación excepcional como la presente, a poco que nos descuidemos, será la monitorización personal la máquina de informar que confeccione la lista de sospechosos.

Esperemos que mucho antes se pueda detener este torbellino de sindioses fiscales. Pero, de momento, esto es lo que hay y a ello hay que atenerse, sin olvidar, claro está, que cualquier exceso que se legisle sobre las previsiones normativas de la Directiva DAC 6 puede suponer la ilegalidad de la transposición. Aunque tal exceso se apoye en el hecho de «**en estos momentos es más necesario que nunca proteger el sistema tributario de prácticas ilegales o abusivas que lo debiliten e impidan obtener los recursos necesarios para sostener el Estado de bienestar**». Lo analizamos, a continuación.

## 2. Antecedentes

La normativa que se pretende transponer y recibir en nuestro ordenamiento jurídico tiene su antecedente originario en la Directiva 2011/16/UE que establecía la regulación referida 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, la referida Directiva fue modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018. Y es precisamente esta la que, obligatoriamente, se debe transponer en nuestro derecho tributario. Tal y como se recoge en la exposición de motivos de la misma: «establece la **obligación de comunicación** de determinados mecanismos trans-

fronterizos de **planificación fiscal potencialmente agresiva**. Dicha obligación **debe ser transpuesta** por los Estados miembros».

En todo caso, España, como miembro de la Unión Europea que es, se ve compelida a transponer obligatoriamente una Directiva de la Unión con las precisiones que ahora examinamos. Es por ello que será precisamente la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, convertida ahora en derecho interno nacional, la que regulará todos los aspectos técnicos de la obligación de información. Así lo recoge explícitamente, la disposición final segunda del proyecto de ley:

**Disposición final segunda. Incorporación de derecho de la Unión Europea.** Mediante esta ley se incorpora al derecho español 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.

Estamos pues ante una **obligación de información** que la Unión Europea establece para todos sus Estados miembros, respecto de mecanismos de **planificación fiscal potencialmente agresivos**. Lo que, obviamente, requiere de una calificación de todos los fenómenos de planificación fiscal transfronteriza, para determinar cuáles son potencialmente agresivos y cuáles no lo son. El derecho europeo tan cercano siempre al «precedente», al caso práctico concreto. Algo evidente que la propia exposición de motivos de la Directiva reconoce:

Los mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos. **Teniendo en cuenta lo anterior, en vez de definir el concepto de planificación fiscal agresiva, sería más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales. A estas indicaciones se les denomina «señas distintivas».**

### 3. Fines

La exposición de motivos indica que el deber de comunicación se establece con dos fines fundamentales.

- Por un lado, **la obtención de información con el objetivo de luchar contra la elusión y la evasión fiscal.**

- Por otro lado, un **fin disuasorio** respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva. Se reconoce que la comunicación de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva **incrementaría las posibilidades de lograr el efecto disuasorio** esperado si la información pertinente llegase a las autoridades tributarias en una fase temprana, es decir, **antes de la ejecución efectiva de tales mecanismos**.

Si alguna duda había sobre cuál era la postura del legislador acerca de los mecanismos de planificación transfronterizos, el aclarar que la medida tiene un *fin disuasorio*, lo aclara suficientemente: se desconfía de estas economías de opción: *Es preciso recordar cómo determinados intermediarios financieros y otros asesores fiscales parecen haber ayudado activamente a sus clientes a ocultar dinero en el exterior*.

Cuando es la desarmonización entre ordenamientos jurídicos nacionales la principal causa de estos métodos de planificación, no se entra a lo que debiera ser la solución: modificar las normas haciéndolas más armónicas y transparentes. En principio, no es esa la solución del Consejo. Por el contrario, se toma un camino de obstáculos, de marca de sospecha, con el fin de que la obligación de información sea disuasoria. Algo obviamente bastante espurio y alejado de lo que debe perseguir la información de datos a las Administraciones tributarias y que, per se, la descalificaría jurídicamente. No obstante, y con el evidente fin de salvar los muebles de alguna manera, la propia Directiva reconoce y recomienda expresamente que:

A los Estados miembros les resulta cada vez más difícil proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión, ya que las **estructuras de planificación fiscal han evolucionado hasta adquirir una especial complejidad** y a menudo aprovechan el incremento de la movilidad de personas y capitales dentro del mercado interior. Habitualmente, estas estructuras consisten en mecanismos que abarcan varias jurisdicciones y que **trasladan los beneficios imponibles a regímenes fiscales más favorables, o que tienen por efecto la reducción de la factura fiscal global del contribuyente**. En consecuencia, los ingresos fiscales de los Estados miembros sufren a menudo una considerable merma, lo que impide a estos últimos aplicar políticas fiscales favorables al crecimiento. Resulta, por tanto, crucial que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa y pertinente sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos. **Dicha información permitiría a dichas autoridades reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas y colmar las lagunas existentes mediante la promulgación de legislación o la realización de análisis de riesgos adecuados y de auditorías fiscales. No obstante, la no reacción por parte de las autoridades tributarias con respecto a un mecanismo del que han recibido información no debe implicar la aceptación de la validez o del tratamiento fiscal de dicho mecanismo.**

Así pues, el objetivo final parece que es el que el Estado miembro reaccione y promulgue la legislación adecuada: **Dicha información permitiría a dichas autoridades reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas y colmar las lagunas existentes me-**

**diante la promulgación de legislación o la realización de análisis de riesgos adecuados y de auditorías fiscales.** Nos preguntamos cómo puede un Estado miembro evitar que una sociedad se residence **legalmente** en otro Estado miembro donde la fiscalidad sea más beneficiosa, sin conculcar la libertad de circulación de personas y capitales. Obviamente, una práctica fiscal puede resultar nociva para el mercado interior, pero solamente se podrá atacar si, a la vez, es ilegal. Si no es así, poco podrá hacer un Estado miembro por sí solo para limitar derechos en un marco supranacional como es el de la Unión Europea.

A su vez la exposición de motivos aclara 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». No se entiende esta especie de *excusatio non petita*, que en buena técnica legislativa debiera sobrar. Resulta evidente que el que una conducta tenga una serie de «alarmas objetivas» previstas en la ley, no puede desembocar en la descalificación de tal conducta sin probar el ánimo subjetivo, la intencionalidad. En cualquier caso, la disculpa legal de poco vale al sujeto declarante de planificaciones fiscales «potencialmente agresivas». La marca de la sospecha le acompañará allá donde se presente.
- «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». Aclaración que también es obvia. De la misma manera que cualquier declaración que se presenta ante las Administraciones tributarias no implica que los datos declarados sean aceptados por tales Administraciones. Ahora bien, el que la falta de reacción no implique la aceptación de su legalidad:
  - Primero: No puede impedir que, los datos declarados gocen de presunción de legalidad, hasta tanto esas Administraciones actúen y comprueben.
  - Y segundo: La prescripción que alcance a las declaraciones tributarias efectuadas como consecuencia de tales mecanismos informados y debida a la inacción de la Administración no puede verse modificada por el hecho de que tales mecanismos no hayan sido comprobados en su momento.

En conclusión: la Directiva contempla **dos fases** en la lucha contra los fenómenos de elusión fiscal que pudieran darse a través de mecanismos transfronterizos.

1.<sup>a</sup> En una primera fase, se trataría de hacerlos incómodos a la par que más visibles ante las Administraciones tributarias. En esa línea se obliga a informar sobre ellos, en razón de que se sospecha de los mismos, por la cualidad agresiva que se les atribuye.

Dado que los mecanismos sujetos a comunicación de información deben tener una dimensión transfronteriza, sería importante **compartir la información pertinente**

con las autoridades tributarias de otros Estados miembros con el fin de garantizar la máxima eficacia de la presente Directiva a la hora de disuadir las prácticas de planificación fiscal agresiva. El mecanismo para el intercambio de información en el contexto de los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia también debe utilizarse para propiciar el intercambio automático y obligatorio de información sujeta a comunicación sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva entre autoridades tributarias de la Unión.

A fin de facilitar el **intercambio automático** de información y propiciar un uso eficiente de los recursos, los intercambios deberían efectuarse a **través de la red común de comunicación desarrollada por la Unión**. En este contexto, la información se registraría en un **directorio central seguro** relativo a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

2.<sup>a</sup> En una segunda fase, se indica que, con la información facilitada por los obligados a informar, se confeccionaría una base de datos comunitaria con la que abordar las medidas que se estimasen oportunas.

**Con objeto de desarrollar una estrategia más completa, también sería necesario que, en una segunda fase, tras la comunicación de información, las autoridades tributarias compartiesen información con sus homólogas de otros Estados miembros.** Dado que el principal objetivo de la presente Directiva relativa a la comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva debe centrarse en garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior, es crucial no regular a escala de la Unión más de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos. Esta es la razón por la que sería necesario circunscribir cualquier norma común sobre comunicación de información a las situaciones transfronterizas, es decir, a **aquellas situaciones que afectan a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país**. En tales circunstancias, debido al posible impacto en el funcionamiento del mercado interior, se puede justificar la necesidad de **establecer una serie de normas comunes, en lugar de dejar que la cuestión se trate a nivel nacional. Un Estado miembro podría tomar medidas nacionales adicionales de comunicación de información de naturaleza similar, pero la información obtenida con carácter adicional a la que es de obligada comunicación de conformidad con la presente Directiva no debe comunicarse automáticamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros. Esta información podría intercambiarse en caso de ser solicitada o de manera espontánea con arreglo a las normas aplicables.**

## 4. Soportes vehiculares de la transposición

En concreto, la transposición supone a nivel legal la introducción de dos nuevas disposiciones adicionales en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) (disps.

adics. vigésimo tercera y vigésimo cuarta), así como las correspondientes disposiciones transitorias y finales.

## 5. Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva

### 5.1. Identificación de los «mecanismos transfronterizos» sujetos a información

#### 5.1.1. Identificación objetiva. Causas y tributos

La Directiva da una serie escalonada de definiciones de lo que ha de entenderse como «mecanismo transfronterizo»:

1.º) Mecanismo transfronterizo: «Un mecanismo que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país cuando se cumpla, como mínimo, una de las condiciones siguientes:

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

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

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

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

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

2.º) «Mecanismo transfronterizo **sujeto a comunicación de información**»: Cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra como mínimo una de las **señas distintivas** que figuran en el anexo IV;

3.º) «Seña distintiva»: Una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un **riesgo potencial de elusión fiscal**, enumerada en el anexo IV;

4.º) «Mecanismo comercializable»: Un mecanismo transfronterizo diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial;

5.º) «Mecanismo a medida»: Cualquier mecanismo transfronterizo que no sea un mecanismo comercializable.

Comoquiera que es la «seña distintiva» la que va a ungir al mecanismo con la necesidad de su información, la Directiva (anexo IV) establece unas «señas distintivas», una especie de «marcas de alerta» de planificación fiscal agresiva, que sirven para identificar los mecanismos que deban ser objeto de información. Así tenemos que los intermediarios fiscales estarán obligados a informar, entre otras causas:

- Cuando la **remuneración del intermediario** esté señalada en función del ahorro fiscal que se obtenga mediante la puesta en funcionamiento del mecanismo de planificación.
- Cuando se adquieren **empresas con pérdidas** que sean aprovechables fiscalmente para utilizarse como compensación de bases imponibles negativas, o deducción de créditos por impuestos diferidos.
- Cuando entre **partes vinculadas**, el juego de los precios de transferencia suponga el que gastos deducibles en el pagador originen una falta de gravamen o un gravamen inferior del ingreso en el perceptor.
- Cuando el resultado final de la operación genera, como efecto o **beneficio principal, el ahorro fiscal**, entendido este en toda su amplitud y, por tanto, incluyendo no solamente la generación de cuotas deducibles, bases compensables y/o en general cualquier crédito fiscal, sino también el diferimiento en el gravamen, por lo que supone de generación de ingresos financieros.

En cuanto a los tributos incluidos en la «declaración informativa», se obliga al suministro de información detallada de todas las bases, tanto nacionales como supranacionales, que sean el sustento de los «mecanismos transfronterizos» y que traigan como consecuencia el «beneficio principal» cual es el «ahorro fiscal» conseguido en España para las operaciones de que se trate. No es, por tanto, el valor absoluto de la transacción, esta puede ser más o menos cuantiosa, sino el efecto fiscal beneficioso que supone la misma, respecto de la tributación que, sin el mecanismo transfronterizo, se hubiera producido.

Por último, señalar que las obligaciones de información no atañen a todos los impuestos, ya que quedan excluidos los indirectos (IVA, II. EE. y aranceles aduaneros).

## 5.1.2. Identificación territorial

A tenor de la Directiva, los intermediarios fiscales «Deberán informar de los mecanismos transfronterizos (operaciones, negocios jurídicos, esquemas, acuerdos) que realicen las partes en dos Estados miembros de la Unión Europea o un Estado miembro y un tercer

Estado». Por tanto, quedan al margen de la Directiva las operaciones llevadas a cabo **en territorio español** y que solamente en este tengan efectos.

Se abstrae pues la Directiva de entrar a regular fenómenos de ahorro fiscal que podemos denominar como «nacionales». Algo que puede resultar sorprendente, ante la evidencia de que, dentro de esos territorios nacionales, se dan casos flagrantes de mecanismos «intrafronterizos» que suponen ahorros fiscales de considerable importancia. Concretamente y en territorio español conviven regímenes tributarios distintos, dizque de «corresponsabilidad fiscal» que, merced al ahorro fiscal que puedan producir, son utilizables en muchas ocasiones, solamente para conseguir tal ahorro.

Territorios donde el impuesto sobre sucesiones y donaciones es testimonial, acogen domicilios fiscales formalistas en pos de la exención. Regímenes tributarios forales que gozan de pareja e incluso superior autonomía, a la que tienen los Estados miembros de la Unión Europea y que son ámbito permanente de críticas por parte de la doctrina e incluso por parte de algún partido político, sensibilizado este con el principio de igualdad ante la ley que han de tener todos los ciudadanos españoles. Temas todos ellos políticamente tabúes que, ahora sí, debieran ser objeto de un profundo análisis sobre privilegios y justicia tributaria, si de verdad se quiere llegar a conseguir el que: **«No puede haber justicia social si no hay justicia fiscal»**.

## 5.2. Contenido y presentación de la declaración informativa

El proyecto de ley, en su disposición adicional vigésima tercera establece:

### **Disposición adicional vigésima tercera. Obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.**

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.**

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

En todo caso, el contenido preciso que ha de tener la información se determinará en desarrollo reglamentario. No obstante, en la propia Directiva DAC 6, se regulan aquellos datos que han de ser obligatorios a la hora de informar:

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.

Las declaraciones se presentarán ante la Agencia Tributaria, la cual y al tratarse de un sistema de asistencia mutua e intercambio de información entre Administraciones, remitirá los datos a la Comisión Europea. Allí se clasificarán en un **directorio gestionado por la institución comunitaria** y que será accesible a los Estados miembros a efectos del citado intercambio de la información.

La Comisión desarrollará y pondrá a disposición, a más tardar el 31 de diciembre de 2017, con el correspondiente apoyo técnico y logístico, un **directorio central seguro destinado a los Estados miembros y dedicado a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad**, en el que se registrará la información que deba comunicarse en el marco del artículo 8 bis, apartados 1 y 2, con el fin de efectuar el intercambio automático previsto en dichos apartados. La Comisión desarrollará y pondrá a disposición, **a más tardar el 31 de diciembre de 2019**, con el correspondiente apoyo técnico y logístico, un directorio central seguro destinado a los Estados miembros y dedicado a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, en el que se registrará la información que deba comunicarse en el marco del artículo 8 bis ter, apartados 13, 14 y 16, con el fin de efectuar el intercambio automático previsto en dichos apartados. **Las autoridades competentes de todos los Estados miembros tendrán acceso a los datos registrados en dicho directorio.**

En cuanto a la regulación de plazos y pormenores de la presentación y tratamiento de la información, la Directiva es especialmente prolija:

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,

b) el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sea ejecutable,

c) el momento en que se haya realizado la primera fase de 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.

2. En el caso de **mecanismos comercializables**, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para exigir que el intermediario presente un informe periódico

dico 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.

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.

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.

5. **El contribuyente interesado en el que recaiga la obligación de informar** presentará la información en un plazo de 30 días, a partir del día siguiente a aquel en que el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se haya puesto a disposición de dicho contribuyente para su ejecución, o en que sea ejecutable por este, o en que se haya realizado la primera fase de su ejecución en relación con el contribuyente interesado, lo que ocurra primero.

Cuando el contribuyente interesado esté obligado a presentar información sobre el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información a las **autoridades competentes de más de un Estado miembro**, dicha información se presentará solo ante las autoridades competentes del Estado miembro que figure el primero en la siguiente lista:

- a) el Estado miembro del que el contribuyente interesado sea residente fiscal;
- b) el Estado miembro en el que el contribuyente interesado tenga un establecimiento permanente que se beneficie del mecanismo;
- c) el Estado miembro en el que el contribuyente interesado reciba rentas o genere beneficios, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro;
- d) el Estado miembro en el que el contribuyente interesado realice una actividad, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro.

6. Cuando, de conformidad exista una obligación múltiple de comunicar información, el contribuyente interesado 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.

7. Cada Estado miembro tomará todas las medidas necesarias para exigir que, cuando haya más de un intermediario, la obligación de presentar información sobre el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información recaiga en todos los intermediarios que participan en el mismo mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Un intermediario solo quedará exento de presentar la información en la medida en que tenga la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que otro intermediario ya haya presentado la misma información.

8. Cada Estado miembro tomará las medidas necesarias para exigir que, cuando la obligación de comunicar información recaiga en el contribuyente interesado y haya más de uno, el contribuyente interesado que deba presentar dicha información con arreglo al apartado 6 sea el que figure primero en la siguiente lista:

a) el contribuyente interesado que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;

b) el contribuyente interesado que gestiona la ejecución de dicho mecanismo. El contribuyente interesado solo quedará exento de presentar la información en la medida en que tenga la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que otro contribuyente interesado ya haya presentado la misma información.

9. Cada Estado miembro podrá tomar las medidas necesarias para exigir que cada contribuyente interesado presente información a la administración tributaria sobre su utilización del mecanismo en cada uno de los años que lo utilice.

10. Cada Estado miembro tomará las medidas necesarias para exigir que los intermediarios y los contribuyentes interesados presenten información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información cuya primera fase se haya ejecutado entre la fecha de entrada en vigor y la fecha de aplicación de la presente Directiva. Los intermediarios y los contribuyentes interesados, según corresponda, presentarán información sobre dichos mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información a más tardar el 31 de agosto de 2020.

11. La autoridad competente de un Estado miembro en el que se haya presentado información, comunicará, mediante intercambio automático, la información que se especifica en el apartado 14 del presente artículo a las autoridades competentes de todos los demás Estados miembros, de conformidad con las modalidades prácticas adoptadas con arreglo al artículo 21.

El proyecto de ley prevé un régimen transitorio para mecanismos en fase de ejecución entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020.

Disposición transitoria única. *Régimen transitorio de las obligaciones de información de los mecanismos transfronterizos sometidos a declaración que se hayan realizado con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley.*

Los mecanismos transfronterizos cuya primera fase de ejecución se haya realizado, en los términos reglamentariamente establecidos, entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020 deberán ser objeto de declaración en los meses de julio y agosto de 2020.

## 6. Intermediarios fiscales obligados a declarar. Incidencia sobre el secreto profesional

### 6.1. Intermediarios fiscales

La Directiva que se transpone señala:

1.º Un ámbito amplio y genérico de todos aquellos que están obligados a informar:

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

2.º Una definición concreta de «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.

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

- a) residir a efectos fiscales en un Estado miembro;
- b) disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo;
- c) haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado miembro;
- d) estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro.

### 3.º Una definición concreta de «contribuyente interesado»:

Cualquier persona **a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o ha ejecutado la primera fase** de tal mecanismo.

Establece la transposición de la Directiva DAC 6 una definición amplia de lo que se denominan «intermediarios fiscales», regulando que serán aquellos **«que suelen participar en la concepción, la comercialización, la organización o la gestión de la ejecución de una transacción transfronteriza sujeta a comunicación de información, o de una serie de tales transacciones, así como a quienes prestan asistencia o asesoramiento»**.

Nos encontramos, pues, con una definición tan amplia que englobará, no solamente a asesores fiscales, sino también, a abogados, economistas, gestores administrativos, entidades financieras y, en suma, a un largo etcétera de profesionales que tienen o pudieran tener relación no solo con el diseño mismo del «mecanismo transfronterizo de planificación fiscal»; también los que lo comercializan, organizan, ponen a disposición o gestionan su

ejecución, estarán obligados a informar. Incluso, **el propio obligado tributario** interesado en el asunto deberá declarar en defecto o ausencia de la información que deba o pudiera facilitar el intermediario fiscal.

No se admite la hipotética posibilidad de que la obligación de información se pudiera trasladar **voluntariamente y por acuerdo entre ambas partes** desde el intermediario al obligado interesado.

Por último, la disposición adicional vigésima cuarta del proyecto de ley regula las obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información:

Disposición adicional vigésima cuarta. *Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.*

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.**

## 6.2. Secreto profesional

La regulación del secreto profesional, además de estar recogida en normas específicas, como puede ser las referidas al secreto profesional de los letrados, se regula específicamente y en cuanto a los datos con trascendencia tributaria, en la propia LGT:

Artículo 93. *Obligaciones de información.*

Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a **proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria** relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

[...]

3. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.

4. **Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales**, estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable:

- a) El secreto del **contenido de la correspondencia**.
- b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una **finalidad exclusivamente estadística**.
- c) **El secreto del protocolo notarial**, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, **y los relativos a cuestiones matrimoniales**, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

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

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

El escollo a modificar reside precisamente en el artículo 93.5, el cual ampara el secreto profesional de intermediarios fiscales de una forma amplia: **«La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria, 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».**

Ya hemos visto que la exposición de motivos de la Directiva respeta en principio el secreto profesional:

Tampoco conviene ignorar que, **en determinados casos, el intermediario no está sujeto a la obligación de comunicar información debido a una prerrogativa de secreto profesional [...]. Por tanto, en esos casos sería necesario trasladar la obligación de comunicar información al contribuyente que se beneficie del mecanismo.**

Cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una **dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro**. En estas circunstancias, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado. **Los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero en la medida**

**en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional** por la que se definan sus profesiones. Cada Estado miembro tomará todas las medidas necesarias para exigir que, cuando no haya ningún intermediario o el intermediario notifique al contribuyente interesado o a otro intermediario la aplicación de la dispensa establecida en el apartado 5, la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información recaerá en el otro intermediario notificado, **o de no existir este, en el contribuyente interesado.**

Ahora bien, ese secreto profesional sin restricciones comunitarias, en tanto en cuanto se reenvía a la «normativa nacional», es objeto de especificación en la disposición adicional vigésimo tercera del proyecto de ley de transposición de la Directiva a nuestro derecho nacional, en la cual se regula:

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

3. El cumplimiento por los intermediarios de la obligación de información de mecanismos de planificación fiscal a que se refiere la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en los términos legalmente exigibles, **no constituirá 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.

Regulación que se completa con la previsión de la disposición adicional vigésimo cuarta respecto del traslado de la obligación de informar en situaciones en las que el intermediario está eximido de hacerlo:

**Disposición adicional vigésima cuarta. Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.**

1. 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 meca-**

**nismos, sobre quienes recaerá la obligación de presentar la declaración, en los términos establecidos reglamentariamente.**

Por lo tanto, tenemos:

1.<sup>a</sup> Respeto al secreto profesional y, por tanto, exoneración del deber de información:

- A los intermediarios (que sean calificados como tales según las normas de la Directiva), **que hayan asesorado, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo.**
- A los intermediarios que hayan quedado **liberados de la obligación de informar, por el «obligado tributario interesado», mediante autorización comunicada fehacientemente.**

2.<sup>a</sup> Quiebra del secreto profesional:

- En aquellas situaciones en las que los «intermediarios» no se hayan limitado a asesorar **con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo.**

Ya la reseña del Consejo de Ministros avanzaba la línea en la que iba a ir el proyecto de ley:

La norma también regula y reconoce el secreto profesional de los intermediarios. **Si hacen uso de esa prerrogativa, la obligación de informar recae sobre el obligado tributario.** La normativa delimita claramente bajo qué premisas puede utilizarse el secreto profesional. El objetivo es evitar un uso injustificado y desproporcionado que sirva para sortear la obligación de informar sobre estas prácticas. **De esta forma, no están amparados por el secreto profesional los intermediarios que diseñan, comercializan, organizan o gestionan la ejecución de un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal. Tampoco los intermediarios que asesoren para procurar o facilitar la aplicación de un mecanismo de planificación fiscal. Por tanto, se limita el secreto profesional a aquellos intermediarios que prestan un asesoramiento neutral con el único objetivo de evaluar la adecuación del mecanismo a la normativa aplicable, y sin procurar ni facilitar la implantación de esa planificación fiscal.**

Las conclusiones que se extraen son las siguientes:

- Que el secreto profesional solamente ampara a los intermediarios que prestan un servicio **de asesoramiento neutral. No están amparados por tal secreto profesional los intermediarios que diseñan, comercializan, organizan o gestionan**

la ejecución de un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal. **Tampoco los intermediarios que asesoren para procurar o facilitar la aplicación de un mecanismo de planificación fiscal.** Una flor fundamentalista más de color cambiante en este jardín de conflictos en el que puede convertirse el asunto de la planificación fiscal transfronteriza. ¿Cuándo un asesoramiento es neutral? Pues como dice el proyecto de ley, cuando se presta, **«con el único objetivo de evaluar la adecuación del mecanismo a la normativa aplicable, y sin procurar ni facilitar la implantación de esa planificación fiscal».** Si se quería introducir un territorio conflictivo por indefinido, se consigue plenamente. Aunque se pueda enumerar un listado de «neutralidad», el concepto es tan inexpressivo, tan deslizante y movedizo que nunca, se podrá cerrar del todo, obligando a la jurisdicción a examinar caso a caso para construir, el mismo, de forma jurisprudencial. Algo que no se consigue en unos pocos años, por cierto y siempre, litigio a litigio.

- Que el secreto profesional sigue alcanzando «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».
- Que, del resto de datos que el profesional conozca por razón de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento y defensa, hay que excluir del deber de secreto los que se hayan comunicado respecto de los mecanismos transfronterizos, contenidos en la Directiva DAC 6. En consecuencia, no se conculcará el deber de secreto profesional ni se incurrirá en tipo alguno de responsabilidad, puesto que la declaración informativa no supondrá una violación de las obligaciones adquiridas tanto de forma contractual, como impuestas normativamente.
- La norma trata de justificar la quiebra del secreto profesional, aduciendo que se trata de evitar un uso «injustificado y desproporcionado del secreto profesional, que sirva para sortear la obligación de informar sobre estas prácticas». Es esta presunción «preventiva» la que trata de explicar la excepción. Olvidando que el «secreto profesional» lo es todo en una relación profesional-cliente. Lo es todo, porque es el fundamento principal de la confianza que inexcusablemente ha de guiar la prestación del servicio de asesoría.
- En situaciones en las que el intermediario aduzca secreto profesional y este sea aplicable (*no están amparados por el secreto profesional los intermediarios que diseñan, comercializan, organizan o gestionan la ejecución de un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal. Tampoco los intermediarios que asesoren para procurar o facilitar la aplicación de un mecanismo de planificación fiscal. Por tanto, se limita el secreto profesional a aquellos intermediarios que prestan un asesoramiento neutral*) la obligación de informar recaerá sobre el obligado tributario.
- A su vez y en aquellas situaciones en las que el intermediario está exonerado de informar, deberá comunicar **fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos, sobre quienes recaerá la obligación de presentar la declaración.**

- Por último, se contempla una alternativa de exoneración del deber de información, concedida o pactada entre intermediario fiscal y obligado tributario, de tal forma que este último puede liberar del deber de secreto profesional al primero, dejando constancia suficiente de ello.

### 6.3. Infracciones y sanciones

Aunque la LGT (arts. 198 y 199) tiene regulación suficiente para tipificar el incumplimiento de la obligación de suministro de información, la transposición de la Directiva admite la tipificación de infracciones y sanciones específicas, siempre que este régimen sancionador «sea eficaz, proporcionado y disuasorio».

Según la exposición de motivos de la Directiva: «Con el fin de mejorar las perspectivas de eficacia de la presente Directiva, los Estados miembros deben establecer sanciones contra el incumplimiento de las normas nacionales de aplicación. **Dichas sanciones deben ser efectivas, proporcionadas y disuasorias**».

El artículo 25 bis de la Directiva señala:

Los Estados miembros establecerán el régimen de sanciones aplicable a las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas de conformidad con la presente Directiva relativas al artículo 8 bis-bis y 8 bis-ter, y adoptarán todas las medidas necesarias para garantizar su ejecución. **Las sanciones previstas serán eficaces, proporcionadas y disuasorias.**

En esta línea, el proyecto de ley incluye un régimen sancionador de la forma que se expone:

Disposición adicional vigésima tercera. *Obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.*

4. Constituyen infracciones tributarias:

a) **La falta de presentación en plazo** de las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional. La infracción será grave y la sanción consistirá en **multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto** de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un **mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo calculado en los términos reglamentariamente establecidos, dependiendo de que el infractor sea el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente**. El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros.

No obstante lo anterior, cuando un **mecanismo transfronterizo carezca de valor** en los términos establecidos reglamentariamente **y el infractor lo sea en su condición de obligado tributario interesado** se computará como **límite máximo el equivalente a los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario. En caso de no existencia de honorarios, el límite se referirá al valor de mercado de la actividad** cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración de intermediario calculada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. A efectos de la aplicación de los límites máximos anteriores, **el sujeto infractor deberá acreditar la concurrencia y magnitud de los mismos.**

**La sanción y los límites mínimo y máximo previstos en este párrafo se reducirán a la mitad, cuando la información haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo** de la Administración tributaria.

**Si se hubieran presentado en plazo declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el párrafo b) de este apartado** en relación con las declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este párrafo respecto de lo declarado fuera de plazo.

**b) La presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.**

La infracción será grave y la sanción consistirá en **multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto** de datos omitido, inexacto o falso referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un **mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo** calculado en los términos reglamentariamente establecidos, dependiendo de que el infractor sea el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente. **El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros.**

No obstante lo anterior, cuando un **mecanismo transfronterizo carezca de valor** en los términos establecidos reglamentariamente **y el infractor lo sea en su condición de obligado tributario interesado**, se computará como límite máximo el equivalente a los **honorarios percibidos o a percibir** por el intermediario. **En caso de no existencia de honorarios, el límite se referirá al valor de mercado de la actividad** cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración de intermediario calculada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. **A efectos de la aplicación de los límites máximos anteriores, el sujeto infractor deberá acreditar la concurrencia y magnitud de los mismos.**

**c) La presentación de las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.**

La infracción será grave y la sanción consistirá en **multa pecuniaria fija de 250 euros por dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.500 euros.**

**d) Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta ley.**

Disposición adicional vigésima cuarta. *Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.*

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.

3. Constituyen infracciones tributarias:

**a) La falta de comunicación a la que se refiere el apartado 1 de esta disposición adicional en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos.**

La infracción será considerada leve y se sancionará con una **multa pecuniaria fija de 600 euros**. Esta infracción tendrá la consideración de grave cuando la ausencia de comunicación en plazo concorra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo de planificación fiscal a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 de la disposición adicional vigésima tercera de esta ley por otro intermediario o, en su caso, por el obligado tributario interesado que hubieran debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación. En estos casos, la sanción será la que hubiera correspondido a la infracción por la falta de presentación de la declaración mencionada, prevista en el párrafo a) del apartado 4 de la disposición adicional vigésima tercera de esta ley.

**b) La falta de comunicación a la que se refiere el apartado 2 de esta disposición adicional en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos.**

La infracción de este artículo será considerada leve y se sancionará con una multa pecuniaria fija de 600 euros.

Como se aprecia, sanciones estas, mucho más importantes en cuantía, que las previstas en la LGT.

### **Artículo 198. Presentación fuera de plazo.**

**Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93**

y 94 de esta ley, la sanción consistirá en **multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.**

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan **fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad** de los previstos en el apartado anterior.

**Artículo 199. *Presentar incorrectamente declaraciones.***

**Tratándose de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso.**

**La sanción será del 1 por ciento del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros.**

Con el *stock* de mecanismos transfronterizos declarados a la Agencia Tributaria, está previsto que la misma publique, a efectos exclusivamente informativos, el régimen, la calificación y la clasificación tributaria de los mecanismos transfronterizos que considere más relevantes. Una especie de advertencia o aviso a navegantes que puede hacer desistir de tomar ese rumbo a determinados obligados tributarios. Una información que, en caso de mecanismos transfronterizos diseñados para su aplicación indiscriminada, puede resultar altamente eficaz como medio de disuasión, tanto para su fabricación, como para su distribución *pret a porter*. Algo que no resultará tan eficaz en el caso de la «sastrería a medida».

## 6.4. Entrada en vigor

Las previsiones de la Directiva son las siguientes:

Los Estados miembros **adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2019**, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva. Informarán de ello inmediatamente a la Comisión. **Aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de julio de 2020.**

Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas incluirán una referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las principales disposiciones de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

Estaba previsto que la ley entrase en vigor el 1 de julio de 2020 y que durante los meses de julio y agosto de 2020 se comunicasen todos los mecanismos transfronterizos que hayan tenido lugar en el periodo transcurrido entre el 25 de julio de 2018 (fecha de entrada en vigor de la Directiva) y el 30 de julio de 2020. No obstante, la Comisión Europea ha decidido:

- Posponer la entrada en vigor, para tener en cuenta las dificultades que enfrentan las empresas y los Estados miembros con la crisis del coronavirus. En función de los cambios propuestos, los Estados miembros tendrán **tres meses adicionales** para intercambiar información sobre cuentas financieras de las cuales los beneficiarios son residentes fiscales en otro Estado miembro. **Del mismo modo, los Estados miembros tendrán tres meses adicionales para intercambiar información sobre determinados acuerdos de planificación fiscal transfronteriza.**
- Dependiendo de la evolución de la pandemia de coronavirus, la Comisión propone la posibilidad de extender el periodo de aplazamiento una vez, por un máximo de tres meses más. **Las medidas fiscales propuestas solo afectan los plazos para las obligaciones de informar.**
- **No obstante, el comienzo de la aplicación del DAC 6 se mantendrá el 1 de julio de 2020** y los mecanismos sujetos a comunicación de información realizados durante el periodo de aplazamiento deberán informarse antes de que finalice el aplazamiento.
- Del mismo modo, la información sobre las cuentas financieras que se intercambiarán en virtud del DAC 2 durante ese periodo deberá informarse para el momento en que finalice el aplazamiento.
- **La Comisión ha informado de estas propuestas tanto Al Parlamento Europeo como al Consejo, y cuenta con ambas instituciones para adoptar estas propuestas lo antes posible a fin de proporcionar seguridad jurídica a todos los interesados.**

En consonancia con lo recogido en la Directiva, el proyecto de ley establece:

**Disposición final tercera. *Entrada en vigor.***

Esta ley entrará en vigor **el 1 de julio de 2020.**

## 7. Conclusiones

1.<sup>a</sup> Falta de armonización de los ordenamientos jurídicos tributarios europeos.

Que hay un problema técnico-jurídico en el conjunto de ordenamientos jurídicos europeos que posibilita la utilización de mecanismos de operaciones fiscales transfronterizas, es un hecho cierto. Y no solamente europeos, sino incluso nacionales, como hemos puesto de manifiesto al hablar de España, donde junto al ordenamiento jurídico común, conviven ordenamientos forales y ordenamientos autonómicos sobre figuras fundamentales de la imposición, como lo son el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre sociedades o el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

La falta de armonización es, sin duda, la principal causa de la planificación fiscal transfronteriza. En un contexto de economía global y de libertad de circulación de empresas y capitales, es lógico pensar que si, por ejemplo, en Irlanda el impuesto sobre sociedades tiene un tipo de gravamen del 12,5 %, sociedades españolas que tengan la posibilidad de domiciliarse en ese territorio, planifiquen la forma de hacerlo. Como medio no solo de competencia empresarial, sino incluso de subsistencia.

Constituye pues una hipocresía manifiesta el que la Unión Europea no ataje el problema por su raíz acometiendo la armonización de forma seria como un medio que evitaría esas deslocalizaciones no solo de empresas sino también de operaciones, limitándose a señalarlas como «sospechosas». Hay que ser más serios, más rigurosos y más transparentes, para reconocer que la soberanía interesada de los miembros de la Unión Europea (unos más que otros, claro) no va a permitir nunca una armonización «tabla rasa» porque siempre habrá intereses particulares o nacionales que proteger y/o derechos históricos que respetar. De esos polvos vienen estos lodos. Disfrazados de «**sana competencia**» el mundo tributario conoce y reconoce la existencia legal de auténticos remansos fiscales territoriales, donde la bonanza aconseja echar el ancla a fin de reducir costes en la cuenta de resultados. Incluso, como ya hemos expuesto, sin salir de nuestro territorio nacional.

¿Buscar esos «acomodos fiscales» resulta ilegítimo o ilegal? Solo en tanto en cuanto no se cumpliera la normativa, la operación sí que se calificaría de ilegal. Pero si no se conculca la ley, el ejercicio de esa economía de opción, nunca resultará ilegítima.

2.<sup>a</sup> Del beneficio principal. Ahorro fiscal y presión fiscal efectiva.

Hay obligación de informar, *cuando el resultado final de la operación genera, como efecto o beneficio principal, el ahorro fiscal, entendido este en toda su amplitud y, por tanto, incluyendo no solamente, la generación de cuotas deducibles, bases compensables y/o en general cualquier crédito fiscal, sino también el diferimiento en el gravamen, por lo que supone de generación de ingresos financieros.*

Se tiene una idea inmediata y por ello, corta, de lo que se denomina beneficio principal o ahorro fiscal. Si bien es cierto que, el ahorro fiscal inmediato es una variable que se puede exteriorizar y cuantificar, no es menos cierto que existe otra variable que juega en este partido con no menos protagonismo. Nos referimos a la «presión fiscal efectiva».

La presión fiscal efectiva no solamente depende de la presión normativa directa, del gravamen que establece el tributo, sino que hay que añadirle al mismo la probabilidad de control y/o comprobación inspectora que ese tributo tiene. A la hora de fijar su domicilio fiscal, los ciudadanos tienen muy en cuenta las probabilidades de control y/o comprobación inspectora que, de su situación tributaria, puedan tener en el futuro. Cuando la organización de las estructuras de las Administraciones tributarias se ciñe a referencias territoriales a las cuales se les atribuyen las competencias de comprobación, no es raro que contribuyentes con cierta importancia en un ámbito territorial determinado trasladen su domicilio fiscal a otros ámbitos territoriales en los que la importancia relativa de su potencia económica se integre en un elenco en el que se diluye de forma notoria. Desaparecida en combate la empresa y sometida a otra competencia territorial en la que puede que no llegue a ser ni cola de león, las probabilidades de comprobación se aminorarán perceptiblemente, sin que esta circunstancia se considere que es «ahorro fiscal».

Es necesaria y urgente la ruptura de límites competenciales territoriales, claramente demarcados, en todo tipo de Administraciones. Las compartimentaciones favorecen fenómenos de elusión, al suponer claros remansos fiscales que disminuyen la presión fiscal efectiva. Si queremos igualdad en la presión fiscal efectiva, la estructura de las Administraciones ha de acomodarse a ámbitos objetivos de riesgo fiscal y no a fronteras territoriales.

### 3.ª La desigualdad en el acceso a las economías de opción.

Que el acceso a los mecanismos transfronterizos supone la necesaria concurrencia de expertos que estudien y proyecten la planificación fiscal que se demande por los contribuyentes afectados, con el consiguiente coste, es otro hecho cierto.

Es precisamente, la desigualdad que supone tanto el coste del servicio como la parquedad en conocimientos técnico-tributarios por parte de la inmensa mayoría de los ciudadanos, una circunstancia que es preciso tener en cuenta a la hora de enfrentarnos al problema. La planificación fiscal sería, rigurosa e inexcusablemente legal no está al alcance de cualquier ciudadano de a pie.

La planificación fiscal exige asesoramiento especializado, y por ello genera costes añadidos a los que en sí supone el tributo. Y genera, además, en determinadas situaciones, inseguridades e incertidumbres, por transitar en zonas de conceptos indeterminados, donde no existe un criterio administrativo claro y contundente o que, existiendo este, muestra zonas amplias de claros y oscuros que son perfectamente rebatibles ante la jurisdicción. Es por ello

que el general de los contribuyentes no se encuentra en situación de igualdad con respecto a aquellos que, por sus conocimientos propios o asesorados, deciden hacer uso de la planificación fiscal y ejercer su derecho a optar por la alternativa de gravamen que se ofrece como más beneficiosa a sus intereses.

Es precisamente esa situación de desigualdad ante la ley tributaria la que debiera corregirse y no precisamente señalando públicamente a quienes utilizan la vía de la planificación fiscal, sino estructurando y coordinando el ordenamiento jurídico-tributario, haciéndolo muchísimo más perceptible, coherente e intuitivo. En suma, más cerca y comprensible, para el común de los ciudadanos. Remedio este absolutamente eficaz que, a la par que genera igualdad ante la ley, haría innecesaria la planificación fiscal alambicada. Esta sí sería la auténtica reforma fiscal en profundidad que necesita nuestro ordenamiento jurídico-tributario. Lo demás son parches a corto plazo.

#### 4.<sup>ª</sup> Información sobre información.

La información que ahora se requiere ya está en poder de las correspondientes Administraciones tributarias. Los datos ya los tienen. Solo faltaría filtrarlos con las señales de alerta que recoge la Directiva para, sin tener que molestar a los ciudadanos, disponer de ellos. Entonces ¿por qué obligar a estos? Desde luego no lo es por defectos de la hoy potentísima infraestructura con la que cuentan las Administraciones tributarias. ¿Entonces? ¿Estamos ante una maniobra de amedrentamiento del ojo tributario que todo lo controla? La verdad es que no se encuentra una explicación más lógica, toda vez que este tipo de intervenciones siempre han mostrado una cierta eficacia recaudatoria, nacida, eso sí, del temor a lo desconocido.

#### 5.<sup>ª</sup> Sobre el secreto profesional

Sin duda será este punto de la transposición de la Directiva el más conflictivo y por ello el que proporcione asuntos litigiosos sin fin, toda vez que los «intermediarios fiscales» no parecen que vayan a aceptar sin más algo que consideran esencial a su trabajo, cual es el secreto profesional.

No es aventurado predecir que, en el futuro, profesionales altamente cualificados en materia tributaria, tanto como para diseñar mecanismos de planificación fiscal, reaccionen en los tribunales ante lo que ya consideran como una quiebra sumamente grave en su labor de asesoramiento. Tanto por lo que supone respecto del secreto profesional, como por la exposición pública a que les somete la «sospecha *ope legis*» de la nueva regulación. Sospecha que, si nadie lo remedia, se podrá convertir, en todos aquellos casos en los que las Administraciones no puedan o no consigan probar fenómenos de elusión, en materiales acusaciones morales muy distantes de la realidad. Pero desgraciadamente, muy próximas al populismo social y, por ello, con grave riesgo de linchamiento mediático.

Una muestra ya exteriorizada de la preocupación que la transposición de la Directiva DAC 6 provoca ha sido puesta de manifiesto por determinados colectivos de la abogacía, al entender que el secreto profesional de estos profesionales está protegido específicamente por la Ley Orgánica del Poder Judicial:

**Artículo 542-3.**

**3. Los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos.**

Concluyen que, por tanto, mientras otra ley orgánica no lo modifique, continuará existiendo la protección de tal precepto. Llega a tal extremo la defensa del deber de secreto profesional en estos sectores de la abogacía que concluyen que absolutamente nadie puede dispensar de ese deber de secreto al profesional. Ni siquiera el cliente al que se le prestan los servicios jurídicos.

## 8. La eterna reforma fiscal

El arte de los impuestos consiste en desplumar el ganso de forma que se obtenga la mayor cantidad de plumas con la menor cantidad de protestas

**Jean-Baptiste Colbert**

Si hay un ordenamiento jurídico sometido a los vaivenes de la política y más que de la política, a los vaivenes del más puro y duro electoralismo, ese es sin duda el ordenamiento jurídico tributario. El marketing tributario reformista, siempre presente en nuestras vidas, se hace aún más machacón, en situaciones preelectorales. Con olvido de los más elementales principios presupuestarios se proponen incrementos sin freno de gasto, dizque social, a financiar con delirantes incrementos de ingresos tributarios que, invariablemente, siempre van a pagar otros.

La solución, siempre tópica, siempre demagógica, está al alcance de cualquiera. Primero, que quien más tiene, más pague. O lo que es lo mismo, subida selectiva de impuestos. Y segundo, nuevos impuestos. Variados, modernos, recogiendo las diferentes sensibilidades sociales: impuestos ecológicos, impuestos a los ricos, impuestos a la banca... Fácil, ¿no? Si no fuera porque olvidamos dos circunstancias elementales en materia de fiscalidad, cuales son: Primero, que, el impuesto no es algo que se quede quieto en aquel que lo soporta. El impuesto es una bola que, normalmente a través de los precios, se repercute

hacia adelante hasta alcanzar al último desgraciado que, sin defensa posible, se lo ha de comer. Algo, esto de la repercusión que, en economías estrechas como la nuestra, es una posibilidad real en la inmensa mayoría de las situaciones. Y segundo, que en un entorno de libertad de circulación de personas, empresas y capitales, en un entorno de **desarmonización fiscal supranacional**, cualquier discriminación nacional negativa en materia tributaria, puede hacer que quien hoy está aquí pagando impuestos, mañana no lo esté. Y que quien pensaba venir a invertir por el atractivo y seguridad tributaria que pudiera ofrecer el país, pues decida marcharse a otra parte, donde la estabilidad y seguridad sean más fiables.

Dejemos a un lado las soluciones mágicas y analicemos con rigor de dónde partimos y hacia dónde hemos de ir. La desidia, el oportunismo político, el *lobby* en suma, han hecho de nuestro sistema tributario un ordenamiento boscoso, complejo en grado sumo, desordenado y, por todo ello, altamente injusto. La «patada para adelante» ha convertido algo que se diseñó con base en la transparencia y en la cercanía y asistencia al ciudadano, en un *collage* normativo renqueante y repleto de parches, servido por unas Administraciones tributarias frías y distantes, dirigidas por el *software* del procedimiento y la cita previa. Este arcano irreconocible para el común de los ciudadanos hace extremadamente fácil el que la máquina pueda ser utilizada políticamente por **unos** para «reducir los impuestos» y por **otros** «para que paguen los ricos». Desgraciadamente, y en ambos casos, para recaudar lo más posible y hacer frente a un gasto público sin freno que no deja de crecer disparatadamente, sean «unos» u «otros» los que nos quieran. No es de extrañar pues que este engendro fiscal, generador permanente de zozobra e inseguridad jurídica a la ciudadanía, haya pasado de ser una necesidad antipática, pero asumible en un Estado moderno, a ser uno de los elementos institucionales que más rechazo social suscita. La voracidad recaudatoria nunca ha sido un elemento que procurase paz social: antes al contrario, históricamente, son las máquinas de picar carne imponible, las que pasan por ser las causas más frecuentes de levantamientos sociales. Bien tumultuosos, vía Bastilla, o bien individuales, vía Laffer.

Visto el escabroso escenario en que se mueve nuestra seguridad jurídico-fiscal, no es de extrañar que cada día más expertos en la materia aireen que tanto el ordenamiento jurídico-tributario (la fiscalidad), como las administraciones encargadas de aplicarlo (la tributación), necesitan de una reforma profunda. No se trata de poner un parche más y seguir tirando. No se trata de recaudar más que el año anterior. No se trata de desplumar al ganso. Se trata de abrir en canal la pieza y acometer una reforma profunda por su trascendencia y por el cambio que debe significar. Se trata de, primero, partiendo de los principios constitucionales, construir un edificio normativo estable, transparente, claro, inteligible, en suma, **aprehensible y, por ello, aplicable**; y segundo, de organizar unas Administraciones tributarias coordinadas que, en el control del cumplimiento de las obligaciones de los ciudadanos, pongan como objetivo no el incremento de la recaudación, sino la homogeneidad en la distribución de la presión fiscal efectiva y, por ello, el principio de igualdad real ante la aplicación de la ley tributaria.

Por un lado, **la fiscalidad**, normas sencillas de aprehender por el común de los ciudadanos, normas basadas en un principio fundamental en materia fiscal cual es el de que la sim-

plicidad, **la sencillez normativa, equivale a justicia tributaria**. Y por otro, **la tributación**, la «realidad-real», cual es el control de cumplimientos. Algo que necesita de Administraciones tributarias coordinadas que aseguren dos objetivos: que ciudadanos en la misma situación reciben idéntico tratamiento en la comprobación; y que todas las comprobaciones, todas, se ordenen conforme a criterios de riesgo fiscal y no embarcándose en procedimientos masivos y acelerados en busca de objetivos recaudatorios indiscriminados.

Y un último apunte. Nadie olvide que la generación de ingresos tributarios guarda una relación directa con la capacidad de reacción que los órganos de las Administraciones tributarias tienen ante comportamientos ciudadanos tendentes a la elusión impositiva. Cierto es que, en el pasado, se hicieron plausibles esfuerzos de educación cívico-tributaria, cierto es que se ha tratado, por todos los medios amigables a disposición de los correspondientes Gobiernos, de llegar a motivar comportamientos ético-tributarios en los ciudadanos. Pero con escaso éxito. La mayoría de los mensajes de los consejos, de los incentivos generalistas, se hunden en el abismo cuando el otro platillo de la balanza, el gasto público, el «cómo se gasta aquello que tanto nos cuesta ganar», es motivo de escándalo social. Podemos poner en práctica didácticas de última generación para convencer, revoluciones éticas impactantes, milagros los jueves... Será inútil. Todo se nos vendrá abajo mientras no atajemos el mal en su raíz: corrupción política, despilfarro, endeudamiento sin control, cuentas del Gran Capitán... Así no convenceremos nunca. Así se deja sin argumentos éticos a las Administraciones tributarias. Y de ahí, al abismo de la insumisión fiscal como «**derecho humano fundamental**» quedan dos palmos.