

## Nota de urgencia sobre la nueva obligación de información a la Agencia Tributaria (I)

### 1. Marco jurídico.

La **Directiva (UE) 2018/822** del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (conocida como **DAC6**), que modificó la Directiva 2011/16/UE, estableció la obligación de los Estados Miembros de transponer a su Derecho interno la obligación para determinados profesionales de suministrar información sobre determinadas operaciones en las que asesoren, participen, promuevan o comercialicen, referente al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos.

En España, el BOE de 30 de diciembre de 2020 publica la **Ley 10/2020, de 29 de diciembre** por la que se modifica la Ley General Tributaria, incluyendo dos nuevas Disposiciones Adicionales que regulan los supuestos y los sujetos de dicha obligación de información.

El necesario desarrollo reglamentario de esta cuestión se acaba de aprobar por medio del **Real Decreto 243/2021, de 6 de abril** (BOE del miércoles 7 de abril de 2021), que concreta algunas cuestiones que deben ser conocidos por los abogados que han asesorado o asesoran en determinadas operaciones que tengan algún elemento internacional (cliente extranjero, efectos en dos o más países, ...).

Nuestros países vecinos (Francia, Portugal) también han transpuesto la Directiva a su ordenamiento interno.

### 2. Profesionales incluidos en el ámbito de aplicación.

La DAC6 no incluye un catálogo de profesiones o de profesionales, sino que introduce un nuevo concepto, de vocación amplia, que es el de “intermediario”. De acuerdo con este nuevo concepto, se pueden distinguir dos tipos de intermediarios:

- Intermediarios principales: las personas que diseñen, comercialicen, organicen, pongan a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestionen su ejecución.

- Intermediarios secundarios: 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.

Como puede comprobarse, se trata de un concepto nuevo y que, por genérico, puede pensarse que no afecta a la abogacía, pero, en cambio, sí afecta. La finalidad del término es permitir incluir, en la obligación de información, a un amplio elenco de empresarios o profesionales que prestan servicios de asesoramiento, en relación con operaciones con efectos en más de una *jurisdicción* fiscal.

Para ello, se establecen lo que pueden denominarse “puntos de conexión” y es ahí donde, precisamente, el nuevo artículo 45 del Reglamento de aplicación de los tributos -en la redacción dada por el Real Decreto 243/2021- establece que, a los efectos de determinar cuando una persona está obligada a informar a la Agencia Tributaria, que ello se producirá cuando “el intermediario esté **registrado en un colegio o asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría**”.

Ello significa que los colegiados como abogados que se dediquen al asesoramiento fiscal, mercantil o patrimonial están incluidos en el ámbito objetivo de aplicación de esta nueva obligación.

### 3. Plazos.

La normativa señalada en el apartado primero de esta nota está ya en vigor y sólo está pendiente la publicación de la Orden Ministerial que apruebe el modelo de comunicación.

En todo caso, resulta relevante tener en cuenta que las operaciones sujetas a obligación de comunicación o información. La Directiva, y la Disposición Transitoria Única de la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, contemplan **dos periodos de operaciones sujetas a información**:

- Los mecanismos transfronterizos cuya primera fase de ejecución se haya realizado entre el **25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020** deberán ser objeto de declaración en los plazos establecidos reglamentariamente.
- Los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación cuya obligación haya surgido **a partir del 1 de julio de 2020**.

Las Disposiciones Transitorias del Real Decreto 243/2021, de 6 de abril establecen un plazo de **30 días naturales desde la entrada en vigor de la Orden Ministerial que apruebe los modelos 234, 235 y 236**.

#### **4. Señas distintivas de las operaciones transfronterizas sujetas a obligación de información.**

Las operaciones sujetas a obligación de información son aquéllas que, teniendo elementos internacionales o transfronterizos, tienen como uno de los beneficios principales el ahorro fiscal.

Tanto el *ahorro fiscal* como el rasgo de *principal* finalidad son cuestiones que admiten valoración (subjetiva y objetiva) y distintos niveles de intensidad que hacen que haya que atender a las peculiaridades de cada caso concreto para valorar:

a) si hay una menor tributación (ausencia de gravamen, deducción de partidas que no podrían deducirse, mayores deducciones, menores tipos impositivos, diferimientos de impuesto, ...).

La existencia de cláusulas de confidencialidad, de honorarios vinculados al ahorro fiscal o la ausencia de honorarios si no se consigue el beneficio,

b) si el ahorro fiscal es la principal motivación (de la existencia de una estructura societaria, de la realización de un determinado negocio jurídico, de la deslocalización de una persona o una actividad) o un efecto colateral de la operación.

Entre las señas distintivas que indica la Directiva, se encuentran: adopción de medidas artificiosas consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir sus obligaciones tributarias, en

particular mediante la transferencia de dichas pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de su utilización; Un negocio u operación que, mediante la calificación jurídica, tiene por efecto convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas; Un mecanismo que incluye operaciones circulares que dan lugar a la ida y vuelta de fondos, en particular a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal o de operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares.

c) si la existencia de una seña distintiva obliga a comunicar la participación en alguna de las fases del negocio realizado.

A todo ese conjunto de negocios, operaciones, actividades, se le denomina (en la terminología derivada de la DAC6) *instrumento*. Las personas o entidades que tengan la consideración de intermediarios deberán suministrar a la Administración tributaria, la siguiente información:

1. Información de mecanismos transfronterizos definidos en el artículo 3.18 de la Directiva 2011/16/UE.

Se trata de 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.

Así, el mecanismo puede tener por efecto menoscabar la obligación de comunicar información establecida en las normas de aplicación de la legislación de la Unión o cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, incluidos los acuerdos con terceros países, o que aproveche la inexistencia de tal legislación o de tales acuerdos.

Del mismo modo, se incluye un mecanismo que implique una cadena de titularidad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicas: a) que no realizan una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas; y b) que están constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumentos o estructuras jurídicas; y c) en los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras jurídicas, en la definición de la Directiva (UE) 2015/849, no son identificables.

2. 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.

Se trata de un mecanismo transfronterizo diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial. Es decir, se trata de un mecanismo que cuente con una documentación o estructura sustancialmente normalizadas y que esté a disposición de más de un contribuyente interesado sin que sea necesario adaptarlo sustancialmente para su ejecución.

3. Utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.