

## Actualidad Profesional

---

*Por Román Popenko-Lébedev, abogado experto en Derecho societario y Regulación económica y territorial.*

### **Sobre el deber de informar de los *indicios de planificación fiscal agresiva participativa transfronteriza***

**N**os referimos a las medidas introducidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante también LGT), por la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, que traspone la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE en 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. Así, según su Preámbulo (I, párrf. 2º): *«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. Desde esta perspectiva, es necesario aclarar 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»*.

Este texto legal introduce en la LGT dos nuevas disposiciones adicionales –vigésima tercera y vigésima cuarta– que, en síntesis, impone a los profesionales la obligación de informar sobre las operaciones en las que existan indicios de “planificaciones fiscales agresivas participativas

transfronterizas” que, entendemos, serían aquellas en las que los operadores jurídicos y económicos (asesores, abogados, gestores administrativos, entidades bancarias...), diseñan y/o participan activamente en los mecanismos articulados de planificación fiscal.

Como ejemplos de los referidos mecanismos articulados, o “señas distintivas” de los mismos, en términos de la Directiva, podría citarse conductas tales como: vincular los honorarios del profesional en atención al ahorro fiscal logrado al cliente; ofrecimiento al cliente de la adquisición de sociedades con IVA negativo acumulado; emisión de facturas que suponen gasto deducible para el pagador, pero que no se gravan o se gravan de forma bonificada en el perceptor y cuando existe alguna vinculación entre ellos; entre otros, más estandarizados, como por ejemplo el ofrecimiento de un esquema de ahorro fiscal que se ofrece a los clientes sin necesidad de adaptación personalizada.

El carácter transnacional caracterizador de estas operaciones, el mecanismo “transfronterizo”, supone que los indicios de una planificación fiscal deben producirse o tener efecto en el ámbito transnacional, entre países de la UE y/o estar vinculados con un tercer país, siempre que alguno de los intervinientes activamente en el mismo

tenga establecimiento permanente o residencia fiscal en la UE.

Del análisis del contenido de la Directiva, que no de la Ley General Tributaria –por ser la trasposición sumamente escueta y estar aún pendiente de desarrollo–, cabe destacar que los profesionales quedan sujetos a las obligaciones de información –es decir, se tienen por “intermediarios”, en los términos usados en la Directiva–, cuando *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.*

Además, el profesional para estar sujeto a esta normativa, deberá cumplir alguna de las siguientes condiciones: i) residir a efectos fiscales en un Estado miembro; ii) disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se presten los servicios relacionados con el mecanismo; iii) haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeto a la legislación de un Estado miembro; o iv) estar inscrito en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro.

De otro lado, tanto en el ámbito del Derecho Penal como en el del Derecho Administrativo sancionador, la eventual responsabilidad del profesional por la participación en una operación que pudiera calificarse de “planificación fiscal agresiva participativa transfronteriza” nacería de una conducta activa en el mismo, así como de la concurrencia en la persona de intencionalidad

(dolo) en su conducta. Así pues, en caso de cualquier requerimiento o notificación tributaria en este ámbito *cabe 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*, lo que entendemos supone la posibilidad de excluir la atipicidad de la conducta mediante un proceso probatorio que se impone ex lege al profesional.

Lo expuesto respecto de la calificación del profesional como “intermediario” sujeto a la obligación de informar, en términos de la normativa objeto de análisis, debe necesariamente relacionarse con el régimen de ejercicio y cuidado del Secreto Profesional, a lo que se refiere el apartado segundo de la disposición adicional vigésimo tercera de la Ley General Tributaria<sup>2</sup> *dispensando de la obligación de información por el deber de secreto profesional [... a] los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a dicha Directiva [la 2011/16/UE], 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.*

Esta redacción, entendemos, no hace más que incidir en que el profesional queda sujeto a la obligación de información y –evidentemente– dispensado de las obligaciones inherentes al Secreto Profesional, *no implicando para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de dicha información*, sólo cuando dicho profesional efectúa

una participación activa en una operación que revista los caracteres de “seña distintiva”.

De nuevo aquí el deber de abstención, al igual que en las operaciones relacionadas con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, juega un papel trascendental en la responsabilidad personal que pueda derivar de la actividad profesional del operador jurídico y/o económico.

Sin embargo, establece el legislador que *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*, reservándose de esta forma la Comisión, la potestad discrecional de autorizar ciertos esquemas que pudieran, quizás, revestir cierto interés al sistema económico del Mercado Común.

Por último, el régimen sancionador se establece de una forma gradual, con vinculación a la gravedad de la conducta del profesional, sobre la base de falta de presentación en plazo de la declaración, su inexactitud, omisión o falsedad de los datos; pudiendo el mismo, a los efectos de evitar ser sancionado, presentar una declaración complementaria fuera de plazo, siempre y cuando no haya mediado requerimiento previo por parte de la Administración.

Esta normativa ha entrado en vigor con fecha de 30 de diciembre de 2020 y ya se encuentran disponibles los modelos para informar, los números 234, 235 y 236, por lo que habrá que estar atentos a su implementación y casuística práctica, tanto administrativa como judicial.