

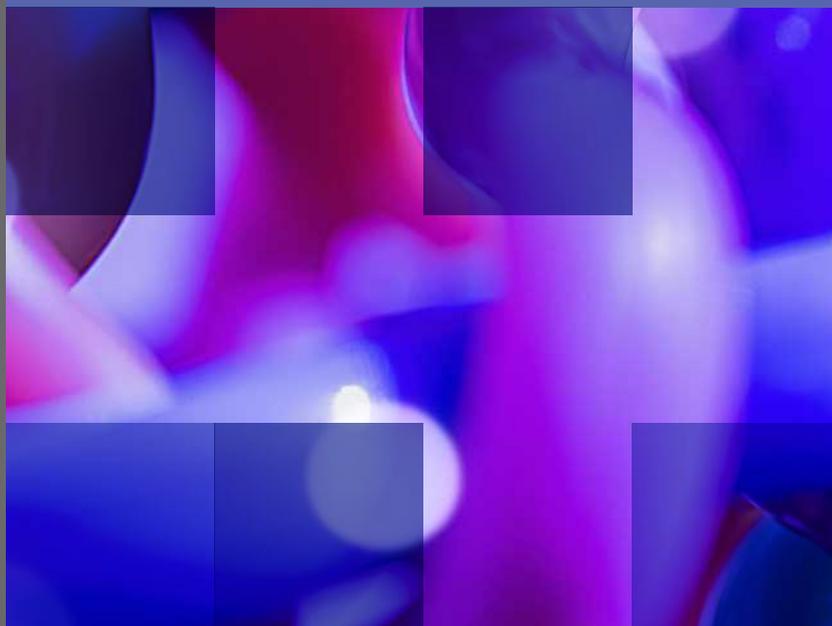
Guía práctica de gestión tributaria

Incluye



Papel

Digital



Luis Chico Aragón (autor)

José María Peláez Martos (coord.)

Guía práctica de gestión tributaria

Luis Chico Aragón (autor)
José María Peláez Martos (coord.)

© José María Peláez Martos y Luis Chico Aragón, 2023

© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es

<https://www.laley.es>

Primera edición: Enero 2023

Depósito Legal: M-527-2023

ISBN versión impresa con complemento electrónico: 978-84-9954-799-2

ISBN versión electrónica: 978-84-9954-800-5

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.

Printed in Spain

© LA LEY Soluciones Legales, S.A. Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de LA LEY Soluciones Legales, S.A., es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados.

El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

1.

Directiva DAC 6 y normas de trasposición

En esta parte de la obra se exponen las características principales de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, denominada DAC 6, así como de la norma que ha traspuesto su contenido en la normativa nacional, que es la Ley 10/2020 de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley General Tributaria (LGT) y el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, que modifica Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGIAT).

Ley 10/2020 se integra por un preámbulo, un artículo único, una disposición transitoria y cuatro disposiciones adicionales.

El artículo único se articula en dos apartados que introducen respectivamente sendas disposiciones adicionales, la vigésima tercera y la vigésima cuarta, en la LGT.

En la nueva disposición adicional vigésima tercera de la LGT 2003: «Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal», y en ella se establecen los sujetos sobre los que recae la obligación (intermediarios y obligados tributarios en los términos de la DAC 6) y la información objeto de la obligación de declarar: información sobre mecanismos transfronterizos en los que intervengan o participen cuando concurren alguna de las señas distintivas determinadas conforme a la DAC 6; información de utilización de los mecanismos transfronterizos comercializables; e información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación. Se regula también el secreto profesional y el régimen sancionador.

En la nueva disposición adicional vigésima tercera de la LGT 2003: «Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal», se establecen los sujetos sobre los que recae la obligación (intermediarios y obligados tributarios en los términos de la DAC 6) y la información objeto de la obligación de declarar: información sobre mecanismos transfronterizos en los que intervengan o participen cuando concurren alguna de las señas distintivas determinadas conforme a la DAC 6; información sobre la actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables; e información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación. Se regula también el secreto profesional y el régimen sancionador.

En el desarrollo reglamentario, aprobado por Real Decreto 243/2021, de 6 de abril (BOE 07-04-2021), se da nueva redacción a los artículos 45 a 49 bis RGIAT 2007, desarrollando las previsiones legales en materia de obligaciones de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

La Orden HAC/342/2021, de 12 de abril (BOE 13-04-2021), aprueba el modelo 234 de "Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal", el modelo

235 de "Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables" y el modelo 236 de "Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal".

La Resolución de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE 13-04-2021), aprueba los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración.

COMPLEJIDAD DE LA ACTIVIDAD DEL ASESOR

La actividad del asesoramiento fiscal se ha ido complicando poco a poco, entre otras cosas porque se han ido estableciendo, en base a normativa de diferente ámbito, nuevas obligaciones de información y colaboración, que nada tienen que ver con la propia actividad profesional de asesoramiento a los clientes. Hay que señalar que el contenido de estas obligaciones de información se refiere unas veces a los clientes y sus actividades, como sucede en los casos de prevención del blanqueo de capitales, y otras veces se refieren a la actividad propia de asesoramiento que ejerce el profesional.

A su vez, en el asesoramiento fiscal se pueden distinguir, por un lado, las actividades encaminadas a defender al cliente ante una regularización tributaria, o un delito fiscal, y, por otro, las que tienen como objetivo ofrecerle la mejor interpretación de la norma, sin pasar de los límites del abuso de la norma, la infracción tributaria o el delito fiscal, y en este ámbito es donde opera la DAC 6, que obliga los asesores a comunicar las operaciones consideradas como de planificación fiscal agresiva.

En el cumplimiento de estas obligaciones impuestas a los profesionales surgen muchas dudas, como la relativa a su compatibilidad con el secreto profesional, o al grado de responsabilidad en caso de incumplimiento, sobre todo a raíz del pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre el caso Messi, en el sentido de que la actuación del asesor puede dar lugar a responsabilidades por su participación en casos de delito fiscal como cooperadores necesarios o cómplices. El Tribunal Supremo (TS 24/05/2017) considera "insólito" que no se incluyera en la acusación a los asesores a los que acudió Messi: "Cuando acude al despacho profesional no es para que éste le informe sobre cuál sea su obligación tributaria y cómo darle adecuado cumplimiento, sino para que le indiquen cómo lograr eludirlo, pues solamente desde este designio se comprenden los actos materialmente ejecutados por el acusado".

COLABORACIÓN DE ASESORES CON LA ADMINISTRACIÓN

Por su parte, la Administración puede luchar contra el fraude fiscal de dos formas distintas, no excluyentes, bien aprobando medidas coercitivas contra los defraudadores, o bien fomentando el cumplimiento voluntario de los contribuyentes. En esta segunda forma se está empleando a fondo la Administración tributaria española en los últimos años, y en ella tienen un papel fundamental los asesores fiscales. Recientemente se han aprobado algunas medidas nacionales e internacionales de información y de colaboración que les afectan, pudiendo tener estas medidas carácter voluntario o carácter obligatorio.

Entre las medidas de carácter voluntario hay que destacar el **Código de Buenas Prácticas Tributarias** firmado en 2019 entre la Agencia Tributaria y algunas Asociaciones y Colegios profesionales, en el que estos colectivos, y los asociados y profesionales independientes que decidan acogerse al mismo, se comprometen a informar a la Agencia Tributaria, respetando los límites del secreto profesional, de aquellas irregularidades que se detecten y que puedan afectar al funcionamiento normal del sistema tributario, o a la competencia en el mercado, ofreciendo pruebas de las irregularidades cuando se disponga de ellas. Estas actuaciones se enmarcan dentro del llamado *compliance fiscal*.

Dentro del conjunto de **medidas de colaboración obligatoria** de los asesores fiscales y otros profesionales, destaca la Directiva DAC 6, en la que se establece la obligación de que los intermediarios comuniquen los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva, enmarcándose dentro de las medidas preventivas contra el fraude. La obligación de revelar estos mecanismos, antes de su puesta en marcha, tiene un objetivo claramente disuasorio, porque permite a la Administración anticiparse a los acontecimientos, impulsando cambios normativos cuando detecte, gracias a la información obte-

nida, lagunas legales susceptibles de ser aprovechadas de forma ilegítima por los contribuyentes. Así se reconoce en la propia DAC 6, en el sentido de 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.

Con el objeto de que las autoridades tributarias de los Estados miembros se intercambien de forma automática la información sobre mecanismos fiscales potencialmente agresivos que afecten a distintos Estados miembros, o a un Estado miembro y un tercer país, la DAC 6 establece el deber de declaración de dichos mecanismos, con carácter general, para todos los intermediarios o agentes que participen en su concepción, comercialización, organización o gestión de su ejecución, o bien presten cualquier tipo de asistencia o asesoramiento relacionado con los mismos, y, en determinadas circunstancias, para los obligados tributarios que se beneficien del mecanismo. Los fines fundamentales de la obligación son la obtención de información con el objetivo de luchar contra la elusión y la evasión fiscal, y, por otro lado, un fin disuasorio respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva.

MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

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, la DAC 6 señala que 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 en la DAC 6 «señas distintivas».

El **concepto de mecanismo**, si bien se utiliza por la Directiva, carece de arraigo en el derecho español. En este sentido, el artículo 45 apartado 2 RGIAT 2007, define dicho término y se especifican los requisitos que deben reunir los mecanismos transfronterizos para que surja la obligación de información, determinándose los criterios que hacen que un mecanismo tenga el carácter de transfronterizo. Según dicho precepto, tendrá la consideración de mecanismo de planificación fiscal objeto de declaración todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo en el que concurran los requisitos exigibles que obliguen a su comunicación.

La Directiva establece el concepto de “mecanismo transfronterizo” como aquel 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:

1. no todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción;
2. uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción;
3. 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;
4. 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;
5. dicho mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

Un “mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información” es cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra como mínimo una de las señas distintivas que figuran en el anexo IV de la propia Directiva, y que se citan en los apartados siguientes.

Así pues, tendrá la consideración de mecanismo de planificación fiscal objeto de declaración todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo en el que concurran los requisitos exigibles que obliguen a su comunicación, y entre ellos se encuentran aquellos en los que concurren alguna de las “señas distintivas” definidas en la DAC 6, que suponen una indicación de riesgo potencial de elusión fiscal, y que determinan que deban ser objeto de comunicación ante la Administración tributaria.

2.

Concepto y clases de señas distintivas en la DAC 6

La Directiva define la “seña distintiva” como una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal.

En el RGIAT no se define el concepto de seña distintiva, sino que se remite al contenido de la Directiva.

Hay dos tipos de indicios (señas distintivas): generales y específicas.

En los **generales** debe concurrir el indicio y, además, la condición de que el mecanismo sea realizado buscando el beneficio fiscal (test del beneficio principal).

En relación con el criterio del beneficio principal, el artículo 47.2 RGIAT 2007 establece que se entenderá satisfecho este criterio cuando el principal efecto o uno de los principales efectos que una persona puede esperar razonablemente del mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, sea la obtención de un ahorro fiscal.

A estos efectos será ahorro fiscal cualquier minoración de la base o la cuota tributaria, en términos de deuda tributaria, incluyendo el diferimiento en el devengo de la misma, que hubiera correspondido si no se hubiese realizado el mecanismo transfronterizo sometido a declaración o cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible mediante la realización de dicho mecanismo. Igualmente se considerará ahorro fiscal la generación de bases, cuotas, deducciones o cualquier otro crédito fiscal susceptible de compensación o deducción en el futuro.

Son **indicios generales** el cobro del intermediario en función del ahorro fiscal obtenido por el mecanismo, el tener una obligación de confidencialidad por parte del cliente, o el utilizar un mecanismo normalizado, es decir, una operación diseñada de tal manera que puede ser utilizada por varios contribuyentes sin necesidad de adaptación sustancial.

Si concurre un indicio general, por ejemplo, porque el negocio no pueda ser comunicado por el cliente a terceros (indicio) y se ha realizado buscando un ahorro fiscal (test del beneficio fiscal), habrá obligación de declaración. Aun concurriendo el indicio, si no concurre este último requisito (test de beneficio fiscal) no habrá obligación de declaración.

En los **indicios específicos**, con carácter general, por la mera concurrencia del indicio se entiende que concurre la existencia de planificación fiscal, y la obligación de informar. Sin embargo, existen algunos indicios específicos en los cuales, al igual que los generales, se exige la concurrencia de búsqueda de beneficio fiscal. Esto último concurre, por ejemplo, en los indicios vinculados al beneficio principal y en algunos indicios vinculados a operaciones transfronterizas.

Los indicios específicos pueden ser de diferentes tipos:

- *Vinculados al beneficio principal* (por ejemplo, la adquisición de empresas en pérdidas para aprovechar las mismas).
- *Vinculados a operaciones transfronterizas*. Estos signos recogen con carácter general, situaciones en donde pagos efectuados son gasto deducible en sede del pagador, pero no se gravan o se gravan de forma limitada en sede del receptor y hay vinculación entre pagador y receptor

Acceso online a Biblioteca Digital smarteca:
consulte página inicial de esta obra



En el ámbito tributario, el procedimiento de gestión es el encargado de desarrollar las actuaciones necesarias para la aplicación de los impuestos.

Esta guía analiza de manera minuciosa, pero no exenta del necesario enfoque práctico, las múltiples vertientes de la gestión tributaria, incluyendo un capítulo específico sobre la novedosa obligación de información de mecanismos de planificación fiscal agresiva (DAC 6).

Incorpora las últimas novedades normativas, y los más recientes criterios de la DGT, TEAC y tribunales de lo contencioso-administrativo, contando con numerosos ejemplos y llamadas de atención sobre las cuestiones más relevantes, así como los modelos y formularios necesarios para una adecuada y segura comunicación entre el contribuyente y la administración tributaria.

ISBN: 978-84-9954-799-2



ER-0280/2005



GA-2005/0100