



«LOS AVATARES DE LA DAC 6 EN EL TIEMPO»

PONENCIA DESARROLLADA EN LA SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO, CELEBRADA EL 20 DE NOVIEMBRE DE 2025

Autora: Amelia Maroto Sáez. Doctora en Derecho. Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales, Rama de Empresas.

1.- INTRODUCCIÓN

La Directiva 2018/822/UE, de 25 de mayo, que amplía el campo de mira de la Directiva 2011/16/UE (Directiva originaria), 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 (DAC 6 -quinta ampliación-), supuso un paso más en el camino de transparencia y de armonización que viene recorriendo la UE, mediante los instrumentos de Cooperación Administrativa, en su lucha contra la evasión y el fraude fiscal, si bien, en este caso, en concreto, ese paso no puede entenderse como un simple suministro de información, respecto de un hecho negocial ya acaecido, por ejemplo, "información sobre cuentas financieras". La DAC 6 se aparta de esta metodología, en la medida en que impone al intermediario y/o al obligado tributario la tarea de valorar si la operación/operaciones que previsiblemente se podrían realizar a futuro en el ámbito transfronterizo, son o no potencialmente agresivas fiscalmente, pues éste es el punto que hace obligatorio su información a la Administración Tributaria (AT), tomando para ello como referencia los marcadores genéricos y específicos recogidos en la norma. La DAC 6 viene a ser algo así como una norma de prevención o aviso, que pretende disuadir a los contribuyentes de realizar mecanismos transfronterizos agresivos, y para ello conmina a estos al suministro temprano y obligatorio de información respecto de los mecanismos que con arreglo a las señas distintivas puedan considerarse potencialmente agresivos.

Los antecedentes de la DAC 6 se sitúan en los estudios llevados a cabo por la OCDE a partir de 2008, se destacan, entre otros, los Informes " *Study into the Role of Tax Intermediaries*" (2008) y " *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*" (2013) hasta llegar a BEPS, culminando con la publicación en 2015 de la Acción 12 de BEPS, " *Mandatory Disclosure Rules*", "Comunicación de Esquemas de Planificación Fiscal Agresiva".

La Acción 12, en el Párrafo 6 de la Introducción, identifica 3 campos de análisis:

- Recomendaciones para el diseño modular de normas de divulgación obligatoria.
- Enfoque en estructuras de tributación internacional y consideración de una amplia definición de beneficio fiscal para la captura de transacciones relevantes.
- Diseño y puesta en marcha de modelos mejorados de intercambio de información sobre estructuras de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias.

Campos de análisis que, de conformidad con el Párrafo 15 del Capítulo 1 de la Acción, van a converger en los siguientes objetivos:

- *"Obtener información temprana sobre estructuras fiscales potencialmente agresivas o abusivas con el fin de conseguir información para la evaluación de riesgos,*
- *Identificar estructuras, y a los usuarios y promotores de las mismas de forma oportuna, y*
- *Actuar como elemento disuasorio, reduciendo la promoción y el uso de estructuras de elusión"*¹.

En el ámbito de la UE estos estudios cristalizaron:

En un primer momento, en la Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva (2012/772/UE), de la que reproducimos los Considerandos 1 y 2 por ser suficientemente ilustrativos del problema al que se enfrentaban los países.

Considerando 1. *"Los países de todo el mundo han considerado tradicionalmente la planificación fiscal como una práctica legítima. Con el tiempo, sin embargo, las estructuras de planificación fiscal se han vuelto cada vez más sofisticadas. Se extienden por varios territorios y, en la práctica, permiten la transferencia de los beneficios imponibles hacia países con regímenes fiscales favorables. Una de las principales características de estas prácticas es que reducen la deuda tributaria a través de mecanismos que, pese a ser estrictamente legales, son contrarios al espíritu de la ley".*

Seguidamente, en el Considerando 2 se aborda el concepto de "planificación fiscal agresiva" en los siguientes términos:

"La planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, y puede adoptar diversas formas. Entre sus consecuencias, cabe señalar las deducciones dobles (por ejemplo, se deduce la misma pérdida tanto en el Estado de origen como en el de residencia) y la doble no imposición (por ejemplo, la renta que no se grava en el Estado de origen está exenta en el Estado de residencia)".

En segundo término, en 2018, bebiendo de las fuentes BEPS, en la DAC 6, con un matiz muy importante, los criterios derivados de la Acción 12 de BEPS "no han merecido la

calificación de "estándar mínimo", sino de "mejores prácticas", lo que conlleva la no obligatoriedad por parte de los Estados de adoptar tales criterios, en tanto que los criterios emanados de la DAC 6, basados en la Acción 12, son de obligado cumplimiento para los contribuyentes UE, una vez transpuesta la Directiva a la norma doméstica de los Estados, lo cual sitúa en desventaja a los contribuyentes residentes en Estados UE, respecto de los que residen en Estados terceros, que pueden localizar una operación en el límite de lo "fiscalmente agresivo" en esos terceros Estados, por así decirlo, más tolerantes o permisivos, sin soportar la penalización que implica la obligación de comunicar la información sobre la operación a las ATs.

Transcurridos más de 5 años desde la entrada en vigor de la DAC 6 -1 de julio de 2020-, se estima oportuno reflexionar acerca de los objetivos que se pretenden alcanzar a través de sus normas, así como, de si la arquitectura y el diseño de estas facilita a los obligados al suministro de la información, su cumplimiento cabal, revisando previamente los puntos más relevantes de la norma. De otro lado, en aras de consolidar el principio de transparencia como eje vertebrador de la cooperación administrativa, sería muy conveniente ver a donde nos ha llevado ese suministro de información, dicho de otro forma, ¿Cómo han utilizado las ATs esa información?, ¿Hacia dónde la han dirigido?, ¿Se han elaborado normas para lograr una mejor comprensión de las "señas distintivas" que identifican el presunto riesgo fiscal en el mecanismo?, pues es la presencia de estas la que, en definitiva, activa la obligación de comunicación, ¿Han tenido los contribuyentes respuesta oportuna y rápida respecto del mecanismo comunicado, en orden a tomar la decisión de realizar o no una operación transfronteriza, dependiendo de esta respuesta?.

2.- OBJETIVOS DE LA DAC 6.

El objetivo prioritario de la DAC 6, común a todos los campos de información cubiertos por la Directiva 2011/16/UE, es "la lucha contra el fraude y la evasión fiscal", a través, en este caso, de la información en fase temprana, de los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos, dirigida, en primer término, a las ATs en un ejercicio de transparencia contribuyente/AT que debería tener como contrapeso una carga y unos costes moderados de cumplimiento para el contribuyente. En una segunda etapa, esta información se intercambia entre los Estados, a los efectos de combatir el fraude y la elusión fiscales². El Considerando 2 de la DAC 6 es suficientemente explícito de los objetivos de la DAC 6 y de la manera en que han de involucrarse las ATs para conseguirlos:

"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”.

Podría decirse que, el principio de transparencia entre las ATs y los obligados tributarios ha irrumpido en el ámbito de las relaciones cooperativas entre ambos y poco a poco va calando en unas y otros, de forma que sus resultados dependen de la mayor o menor fortuna con que cada Estado gestiona tal principio³.

En España, las opciones planteadas al efecto, tales como Foro de Grandes Empresas, que viene funcionando desde 2009, a través del cual los contribuyentes se dirigen a la Administración para canalizar proyectos, consultas, etc. está dando buenos resultados⁴. No obstante, se considera que la fórmula debería operar en el sentido bidireccional que promueve el Informe OCDE 2013, citado a pie de página: **“transparencia a cambio de seguridad”**, los contribuyentes verían con muy buenos ojos un equilibrio razonablemente justo entre las partes, esto es, respuesta rápida por parte de las ATs a cuestiones dudosas no resueltas a nivel normativo, ello colaboraría en la prevención de conflictos y divergencias entre ATs y contribuyentes, reduciendo considerablemente la interposición de recursos y los costes que conllevan interposición, seguimiento y resolución. De hecho, los contribuyentes tienen la sensación de que aportan a la AT mucho más de lo que reciben de esta. Dentro de este marco de relaciones cooperativas, una de las mejoras demandadas por los contribuyentes, que, sin duda, fortalecería estas relaciones, sería disponer de un “instrumento jurídico que validará en el corto plazo los criterios y argumentos de la AT a cuestiones dudosas planteadas por las empresas”, ello garantizaría la seguridad jurídica de los contribuyentes y ahorraría costes a ambas partes.

Merece comentario especial el caso de Chile, representativo de un auténtico ejercicio de transparencia, que muy bien podría ser importado por otras ATs. En la página web del Servicio de Impuestos Internos de este país aparece publicado un “Catálogo de Esquemas Tributarios”, a título de guía, que incluye un listado de operaciones susceptibles de ser catalogadas, con la cobertura de la “Norma General Antielusión” doméstica, como operaciones potencialmente agresivas, operaciones que, de realizarse estarían en el foco de atención de la AT. Después de la actualización llevada a cabo en enero de 2025 (última actualización a la que se ha tenido acceso), el listado recoge 92 casos referidos a los diferentes impuestos, directos e indirectos.

Finalmente, se destaca el objetivo inducido de la DAC 6 contenido en el Considerando 7, cuya literatura se comparte, ya que en él se reconoce que esta obligación de comunicación puede ejercer un efecto disuasorio del empleo de prácticas fiscales perniciosas, posiblemente, este sea el mayor mérito de la DAC 6, pues no es muy agradable retratarse en negativo⁵.

3.- REGULACIÓN DE LOS DIFERENTES CONCEPTOS

Se ha debatido ampliamente sobre la manera en que la DAC 6 ha regulado y definido los diferentes conceptos que llevan a la obligación de comunicar la información, en orden a delimitar si las operaciones que se planean realizar entran en la esfera que se intuye como definitoria de esta obligación, tildando dichas definiciones y explicaciones de parcas e insuficientes. Así, aparecen dudas respecto de las siguientes materias:

3.1.- Definición del término "Mecanismo"⁶.

Este término no resulta nuevo en la esfera fiscal, era conocido con anterioridad a la publicación de la DAC 6, si bien, con la denominación de "arreglo falseado", "mecanismo artificial", así:

3.1.1.- Directiva 2011/96/UE, del Consejo de 30 de noviembre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes⁷. Se prevé en el artículo 1, apartado 2: *"Los Estados miembros no acordarán los beneficios contemplados en la presente Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la presente Directiva"*. A su vez, el apartado 3 apunta al hecho que contribuye a perfilar lo "falseado del arreglo": *"A efectos del apartado 2, un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica"*.

3.1.2.- Recomendación 2012/772/UE, anteriormente aludida. Se transcribe el apartado 4 apartados 1 y 2 que incluyen la recomendación a los Estados para hacer frente a las practicas elusivas de incorporar una "cláusula antiabuso general" incluyendo un patrón de texto de la misma, a su vez el apartado 3 define el término de "mecanismo artificial", en tanto que el 4 aporta una suerte de señas identitarias de la "artificialidad".

4. Norma general antifraude

4.1. *A fin de contrarrestar las prácticas de planificación fiscal agresiva que quedan fuera del ámbito de aplicación de sus normas específicas contra la evasión fiscal, los Estados miembros deberían adoptar una norma general de lucha contra el fraude, adaptada a situaciones nacionales y transfronterizas limitadas a la Unión, así como a situaciones que afecten a terceros países.*

4.2. Para dar efecto al punto 4.1, se invita a los Estados miembros a introducir la siguiente cláusula en su legislación nacional:

«Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica».

4.3. A efectos del punto 4.2, **se entiende por mecanismo cualquier transacción, régimen, medida, operación, acuerdo, subvención, entendimiento, promesa, compromiso o acontecimiento. Un mecanismo puede constar de varias fases o partes.**

4.4. A efectos del punto 4.2 un mecanismo o una **serie de mecanismos se consideran artificiales** cuando no tienen carácter comercial. Para determinar si el mecanismo o la serie de mecanismos es artificial, se invita a las autoridades nacionales a considerar si se refieren a una o varias de las situaciones siguientes:

a) la caracterización jurídica de las diferentes fases de las que consta un mecanismo es incompatible con la naturaleza jurídica del mecanismo en su conjunto;

b) el mecanismo o la serie de mecanismos se ejecutan de una manera que no sería la normal atendiendo a un comportamiento comercial razonable;

c) el mecanismo o la serie de mecanismos incluyen elementos que tienen por efecto compensarse o anularse entre sí;

d) las operaciones concluidas son de naturaleza circular;

e) el mecanismo o la serie de mecanismos dan lugar a un importante beneficio fiscal, aunque esto no se refleja en los riesgos empresariales asumidos por el contribuyente ni en sus flujos de caja;

f) el beneficio esperado antes de impuestos es insignificante en comparación con el importe de la ventaja fiscal prevista.

Debe señalarse que la Recomendación se circunscribe a la esfera de la imposición directa y más concretamente a la aplicación de las normas destinadas a evitar la doble imposición, frente a la DAC 6, cuyo ámbito es coincidente con el más amplio sobre el que opera la DAC originaria.

3.1.3.- Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, ATAD I. En el artículo 6, apartado 1 introduce una "Norma general contra las prácticas abusivas", refiriéndose en el apartado 2 a los "arreglos falseados" en idénticos términos a los recogidos en la Directiva 2011/96/UE.

Como puede observarse, el espíritu de las diferentes normas es coincidente, todas ellas buscan combatir los "mecanismos potencialmente agresivos", "arreglos falseados" o "mecanismos artificiales" utilizados con fines de evasión fiscal, pivotando la valoración del instrumento sobre **"la ausencia de razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica"**.

3.1.4.- DAC 6. Por su parte, la DAC 6, en el Considerando 9 se refiere a la planificación fiscal agresiva en términos generales: *"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»"*.

Partiendo de esta premisa, la DAC 6 define los términos de "Mecanismo Transfronterizo" y "Mecanismo Transfronterizo sujeto a comunicación de información" en los apartados 18 y 19 del artículo 3 de la Directiva "Definiciones", sin referencia alguna al calificativo "potencialmente agresivo". La letra de los apartados aludidos se reproduce a continuación:

"18) «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.

A efectos de los puntos 18 a 25 del presente artículo, del artículo 8 bis ter y del anexo IV, un mecanismo incluirá también una serie de mecanismos. Un mecanismo podrá estar constituido por más de una fase o parte;

19) «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”.

Asimismo, en los apartados 24 y 25 del citado artículo 3, la DAC 6 distingue entre “Mecanismo Comercializable”: *“un mecanismo transfronterizo diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial”* y “Mecanismo a Medida”: *“cualquier mecanismo transfronterizo que no sea un mecanismo comercializable”.*

En cuanto al Anexo IV, al que nos reenvía el apartado 19 del artículo 3 de la DAC 6, conforma la guía a seguir para cumplimentar las obligaciones impuestas por la DAC 6, pues incorpora una serie de marcadores, que, de acompañar a los mecanismos, obligan al suministro de información sobre estos a las ATs y a su posterior intercambio con otros Estados UE. Sin embargo, el hecho de que un determinado mecanismo esté sujeto a la obligación de comunicación de información no lo convierte automáticamente en agresivo, su utilización no implica necesariamente escenario de abuso o fraude fiscal, aunque de este se derive ahorro fiscal o beneficio para los contribuyentes, aspiración, por otra parte, perfectamente legítima.

Lo anterior abunda en el hecho de que aquellos mecanismos, que de alguna manera comporten ahorro fiscal, sin violentar la norma, esto es, que no conlleven elemento fraudulento, no deberían estar sujetos a comunicación de información, pero dado que la línea divisoria entre el “ahorro fundado” y la “planificación fiscal agresiva” suele mostrarse un tanto desdibujada, es muy posible que intermediarios y contribuyentes, ante la duda, terminen suministrando una información desprovista de utilidad, pero que obliga a las ATs a emplear recursos para gestionar la información recibida y formar opinión.

A su vez, el Considerando 14 de la DAC 6, al margen de la obligación de comunicar, recuerda el tamiz por el que han de pasar estos mecanismos, cuando uno de sus principales objetivos sea la obtención de un beneficio fiscal no previsto en la norma: ... *“Además, conviene recordar que los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal abusiva, cuyo principal objetivo, o uno de cuyos principales objetivos, es conseguir un beneficio fiscal que anule el objetivo o la finalidad del Derecho tributario aplicable, están sometidos a la norma general contra las prácticas abusivas establecida en el artículo 6 de la Directiva UE 2016/1164 del Consejo”.* Lo cual tiene todo sentido, no es posible que una obligación de información exima al mecanismo en cuestión de pasar el filtro, en su caso, de una norma antiabuso de carácter general.

De otro lado, la DAC 6 apunta, como es norma en la Directiva de Cooperación Internacional, al ámbito transfronterizo; en caso de mecanismos domésticos se

entiende que la AT de la jurisdicción donde residan las partes involucradas, dispone de información y recursos para detectar estos escenarios y hacerles frente.

Asimismo cabe señalar también, que el ámbito de la DAC 6 abarca a todos los impuestos cubiertos por la Directiva de Cooperación Internacional, directos e indirectos, a fin de cuentas, los "mecanismos potencialmente agresivos" tienen encaje en cualquier figura impositiva, no solamente en la esfera de la imposición directa⁸.

3.2.- INTERMEDIARIO

La figura del intermediario es capital en el entorno de la DAC 6, en primer lugar, por su papel más o menos activo en el diseño del mecanismo y en segundo lugar, porque es el obligado a comunicar el mismo y las circunstancias y datos numéricos que le rodean a la ATs. Su definición se recoge en el artículo 3 punto 21) de la Directiva: *"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"*.

En cuanto a las condiciones que se requieren para actuar como intermediario, a las funciones ejercidas por este y a su perfil profesional:

i) Condición de intermediario.

Para que una persona pueda identificarse como intermediario ha de cumplir **una** de las siguientes condiciones: i) ser residente en un Estado miembro; ii) disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo; iii) haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeto a la legislación de un Estado miembro; y iv) estar inscrito en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro.

ii) Funciones llevadas a cabo por el intermediario.

La DAC 6 distingue, atendiendo a la mayor o menor involucración del intermediario en el mecanismo en cuestión, entre:

- Intermediario Principal o Participativo. - Agentes que participan activamente en la concepción, diseño, comercialización, organización y gestión de la ejecución de la transacción transfronteriza.
- Intermediario Secundario.- Quienes presten asesoramiento o asistencia para indicar si el mecanismo en cuestión se adapta o no a la normativa en vigor. Esto es, prestan "asesoramiento neutral".

Cualquiera que sea la función que desempeñe el intermediario, lo cierto es que está llamado a verificar si en el mecanismo se concentran una serie de señas distintivas que alertan de un posible riesgo fiscal

iii) Perfil profesional del intermediario.

Conforman el colectivo de intermediarios, tanto personas físicas, como jurídicas, entre otros, abogados, asesores fiscales, contables, gestores de activos, proveedores de servicios administrativos y empresariales, bancos y compañías de seguros.

Por lo que se refiere a las personas físicas incluidas en cualquiera de los grupos indicados:

- Las mismas pueden proceder de enseñanzas universitarias muy diversas, esto es, no todas son necesariamente abogados o economistas, la figura del intermediario abarca un amplio abanico de profesiones, eso sí, regularmente complementadas con estudios de derecho tributario.
- No todas las personas físicas que pueden ejercer de intermediarios están sujetas en su Estado de residencia a una normativa o estatuto específicos, ni a todas se les requiere la inscripción en el colegio profesional correspondiente para ejercer la profesión.

A título de ejemplo, en España no existe titulación universitaria específica de asesores fiscales, cualquier persona debidamente formada puede ejercer esta profesión, tampoco existe estatuto profesional que regule esta, sin embargo, las personas que prestan servicios de asesoría fiscal pueden darse de alta en la Asociación de Asesores Fiscales, previo cumplimiento de ciertos requisitos.

En cuanto a los intermediarios entidades, tales como bancos, compañías de seguros, sociedades de *brokers* de valores, etc., se señala que, en estos casos no cabe hablar de una persona física como único responsable, en su caso, del diseño del mecanismo y de la obligación de comunicación, la responsabilidad parece que debiera recaer sobre el equipo conformado por personas físicas que haya participado en la operación o mecanismo que se cuestiona.

Estos apuntes acerca del perfil profesional de los intermediarios pueden parecer a primera vista irrelevantes, sin embargo, la regulación del deber de secreto profesional, a la que se hará mención más adelante, visibilizará los conflictos que pueden derivarse de este.

3.3.- INFORMACIÓN A REPORTAR

La información que debe comunicarse a las ATs por los intermediarios y/o contribuyentes aparece listada en el artículo 8.bis.ter. apartado 14, reproducido a continuación:

"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 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".

Puede observarse que los datos requeridos son bastante concretos, siendo el dato recogido en la letra f) el que probablemente más dudas suscite en lo que concierne a como ha de concretarse ese "valor".

3.4. Regulación y alcance del "Deber de Secreto Profesional" y de la "Dispensa de la Obligación de Comunicación".

Sin duda, uno de los puntos más complejos y espinosos de la DAC 6 es la regulación de la dispensa de la obligación de comunicación que se anuda a los intermediarios afectados por "el deber de secreto profesional", dispensa a la que posiblemente desearían acogerse todos los intermediarios. En lo que a este punto se refiere, la DAC 6 ha remitido a la competencia de cada Estado, en particular, adoptar las medidas necesarias para eximir de la obligación de comunicación del mecanismo a los obligados

al secreto profesional de acuerdo con su normativa doméstica, sin imponer restricción alguna, tal y como se observa del contenido del artículo 8.bis. ter, números 5 y 6, que se refieren a la dispensa de la obligación de comunicar en los términos siguientes:

"5. 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.

6. 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".

Si a lo anterior se añade que, el deber de secreto profesional no está regulado de manera armonizada en los distintos Estados UE y que, en la transposición de la DAC 6 a la normativa doméstica, se han utilizado diferentes expresiones lingüísticas, podría afirmarse que la polémica está servida. Este escenario posiblemente incentivaría la localización de intermediarios afectados por el deber de secreto profesional en jurisdicciones donde este deber estuviese más protegido, de forma que las obligaciones de información recayeran sobre otros intermediarios o, lo que será más habitual, sobre los propios contribuyentes, lo que indudablemente trocaría la génesis de la DAC 6 en este aspecto: "la obligación de comunicar por el intermediario", que, en definitiva, constituye la piedra angular de esta obligación, ya que, al trasladarse la obligación de comunicar del intermediario al contribuyente, se está subvirtiendo la figura del obligado a comunicar, con los efectos negativos que ello conlleva, entre otros la multiplicidad de declaraciones, cuando la obligación última recaiga sobre los propios contribuyentes, hecho que repercutirá negativamente en la gestión de esta información por parte de las ATs⁹.

Estas cuestiones preocupan profundamente a los profesionales con deber de secreto profesional, así como también a aquellos que no tienen un estatuto jurídico definido, pero que prestan los mismos servicios de asesoramiento financiero/fiscal que los abogados con deber de secreto profesional, por ejemplo, un ingeniero industrial con formación fiscal perfectamente puede diseñar un mecanismo potencialmente agresivo,

de la misma manera que lo hace un abogado con deber de secreto profesional, la pregunta es ¿debería alcanzar a este profesional el deber de secreto profesional en los términos que alcanza a los abogados?. Cabe recordar que el deber de secreto profesional protege al cliente, no al profesional. Esto ha dado lugar a la formulación de diversas cuestiones prejudiciales, con el ánimo de acotar los espacios del deber de secreto profesional y dar certeza, en esta materia, a los profesionales afectados y a los usuarios del mecanismo.

Normativa referente al secreto profesional de los abogados en España.

1.- Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio del Poder Judicial.

El artículo 542.3 regula este deber en los términos siguientes:

*"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".*

Esto es, con un amplio alcance, servicios de defensa, asesoramiento, mediación, etc, siempre que estos servicios puedan incluirse en el perímetro de las actividades propias de la abogacía.

2.- Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre del Derecho de Defensa¹⁰.

El artículo 16, se refiere a esta materia, apuntando fundamentalmente al ámbito procesal, en la forma siguiente:

"Garantía de confidencialidad de las comunicaciones y secreto profesional.

1. Todas las comunicaciones mantenidas entre un profesional de la abogacía y su cliente tienen carácter confidencial y sólo podrán ser intervenidas en los casos y con los requisitos expresamente recogidos en la ley.

2. Las comunicaciones mantenidas exclusivamente entre los defensores de las partes con ocasión de un litigio o procedimiento, cualquiera que sea el momento en el que tengan lugar o su finalidad, incluso en fase extrajudicial, son confidenciales y no podrán hacerse valer en juicio ni tendrán valor probatorio, excepto en los casos en los que se hayan obtenido de acuerdo con lo previsto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal u otras leyes de aplicación o en que su aportación o revelación haya sido autorizada conforme a la regulación profesional vigente.

3. No se admitirán los documentos, cualquiera que sea su soporte, que contravengan la anterior prohibición, salvo que expresamente sea aceptada su aportación por los profesionales de la abogacía concernidos o las referidas

comunicaciones se hayan realizado con la advertencia expresa y explícita de poder ser utilizadas en juicio.

4. Excepto en los casos que expresamente recojan las leyes, la entrevista entre el profesional de la abogacía y su cliente defendido tendrá carácter confidencial.

5. El secreto profesional incluirá las siguientes manifestaciones:

a) La inviolabilidad y el secreto de todos los documentos y comunicaciones del profesional de la abogacía, que estén relacionados con el ejercicio de sus deberes de defensa.

b) La dispensa de prestar declaración ante cualquier autoridad, instancia o jurisdicción sobre hechos, documentos o informaciones de los que tuvieran conocimiento como consecuencia de su desempeño profesional, con las excepciones legales que puedan establecerse.

c) La protección del secreto profesional en la entrada y registro de los despachos profesionales respecto de clientes ajenos a la investigación judicial”.

3.- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En el ámbito tributario el deber de secreto profesional se refiere en general a los abogados y a los demás profesionales del asesoramiento tributario y se regula respecto de su actuación ante las potestades y actuaciones de comprobación e investigación de la AT. En este contexto, el artículo 93 de la LGT regula una serie de limitaciones en cuanto al cumplimiento del deber de suministro de información al que resultan obligados. Se transcriben a continuación los apartados del artículo concernientes a esta materia:

"Obligaciones de información.

...

*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 artículo marca dos límites bien diferenciados:

1.- En el ámbito del ejercicio de cualquier actividad. El profesional no está obligado a facilitar información con trascendencia tributaria respecto de los “datos privados no patrimoniales” que conozca por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar.

2.- En el ámbito de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa. Los profesionales que presten los servicios indicados no están obligados a facilitar información con trascendencia tributaria, en relación con los “datos confidenciales” de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Mientras los servicios de defensa solo pueden ser ejercidos por abogados con licencia para ello, los de asesoramiento fiscal pueden desarrollarse por cualquier profesional, sea abogado o no.

Como puede observarse, el deber de secreto profesional en España, en la esfera procesal, se anuda a los abogados en el ejercicio de defensa de sus clientes. Sin embargo, en el ámbito tributario afecta a los abogados y a otros profesionales, que muy bien pueden realizar funciones de asesoramiento fiscal con el mismo éxito que los abogados, pero que, por razones obvias, a diferencia de estos, no puedan acometer la defensa en juicios de sus clientes.

Frente a este escenario, Alemania y Francia reconocen deber de secreto profesional a los asesores fiscales.

Otra normativa que comentar es la vigente en Polonia, que, a raíz de las conclusiones del TJUE en las sentencias referidas a los asuntos C-694/20 y C-623/22¹¹, se modificó en julio de 2025, reconociendo el deber de secreto profesional a asesores fiscales y a agentes de patentes, en igualdad de condiciones a los abogados. La modificación también se refiere a cuándo y cómo las personas que ejercen profesiones de confianza

pública pueden estar exentas de la obligación de informar y qué obligaciones de información tienen con otras entidades a este respecto.

La diversa regulación doméstica del deber de secreto profesional en los Estados UE provoca inevitablemente tales diferencias, que en su interrelación con la DAC 6 se hacen aún más patentes, contribuyendo de alguna manera a incentivar a los intermediarios a la deslocalización.

Un último apunte al respecto, el deber de secreto profesional recae **única y exclusivamente** sobre intermediarios personas físicas y, en el escenario DAC 6, no todos ellos estarán atados por el deber de secreto profesional, ello dependerá de su estatuto profesional. Por otra parte, en aquellos casos en que el mecanismo se haya diseñado en el ámbito de una entidad/persona jurídica, en la que trabajen en equipo abogados y otros profesionales, deberá concretarse quien asume la tarea de responsabilizarse del diseño del mecanismo y verificar si esta persona está o no afectada por el deber de secreto profesional; en estas circunstancias, cabe plantearse la posibilidad de que un abogado con deber de secreto profesional, que no haya participado en el diseño del mecanismo, asuma esta actividad, suplantando al autentico responsable del diseño, no vinculado por el deber de secreto profesional, para eludir la obligación de comunicación a la AT. Se entiende que una situación como esta, a todas luces interesada, debería abordarse de alguna manera por la norma para impedirla.

3.5.- Diseño y contenido de los "Marcadores"/ "Señas Distintivas".

La presencia de una señal distintiva unida al mecanismo es el nexo que obliga a la comunicación de información, de forma que, un mecanismo no anudado a una señal distintiva raramente motivará tal obligación, de ahí la relevancia de la señal distintiva, término que se delimita en el apartado 20 del artículo 3 de la DAC 6 como: *"una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal, enumerada en el anexo IV"*.

El citado Anexo IV está conformado por dos partes:

En la Parte I se perfila el "Criterio de Beneficio Principal" en la forma siguiente: *"Este criterio se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal"*. Este criterio se entiende especialmente notable por cuanto, si determinadas señas distintivas no van parejas con él, no han de tenerse en cuenta a efectos de la obligación de informar (señas distintivas generales de la categoría A y señas distintivas específicas de la categoría B y de la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) y d), asimismo ha de tenerse en cuenta que *"el hecho de que se den las condiciones descritas en la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) o d), no constituirá por sí solo un motivo suficiente para concluir que un determinado mecanismo satisface el criterio del beneficio principal"*.

Pues bien, con estos mimbres conjugados con las directrices de la Parte II del Anexo han de arreglarse intermediarios y contribuyentes.

En lo que concierne a la Parte II, se catalogan las siguientes categorías de señas distintivas agrupadas en cinco bloques:

A. Señas distintivas **generales** vinculadas al criterio del beneficio principal. El mecanismo se adosa a las siguientes marcas o condiciones:

- i) Cláusula de confidencialidad. *"El contribuyente interesado o los participantes en el mecanismo se comprometen a respetar una cláusula de confidencialidad en virtud de la cual se les puede exigir que se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias".*
- ii) Honorarios sujetos al éxito de la operación. *"El intermediario tiene derecho a percibir honorarios (o intereses, retribuciones destinadas a financiar costes y otros gastos) en relación con el mecanismo, los cuales se fijan en función de: a) el importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo; o b) el hecho de que se derive efectivamente o no de ese mecanismo un beneficio fiscal. Ello incluiría la obligación de que el intermediario devuelva total o parcialmente los honorarios cuando no se haya obtenido ni total ni parcialmente el beneficio fiscal previsto derivado del mecanismo".*
- iii) Documentación normalizada. Aquella que se pone a disposición de más de un contribuyente interesado sin que sea necesario adaptarla sustancialmente para su ejecución.

B. Señas distintivas **específicas** vinculadas al criterio del beneficio principal.

C. Señas distintivas **específicas** vinculadas a las operaciones transfronterizas.

D. Señas distintivas **específicas** relativas al intercambio automático de información y la titularidad real.

E. Señas distintivas **específicas** relativas a los precios de transferencia.

Como puede observarse, la DAC 6 ha puesto el punto de mira en diferentes parcelas de la fiscalidad internacional y dentro de las señas distintivas específicas vinculadas a cada una de estas parcelas se muestran ejemplos de mecanismos sujetos a la obligación de suministro de información. No obstante lo anterior, no es posible afirmar que todo mecanismo sujeto a declaración por considerarse potencialmente agresivo, finalmente se confirme que sea un "mecanismo agresivo", a cuya utilización, en definitiva, es a lo que se quiere poner coto. A título de ejemplo en el ámbito de precios de transferencia, la valoración dada a "un mecanismo que conlleva la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar" y en el que se dan las circunstancias señaladas en (Parte II, Apartado E, 2 a) y b))¹² puede perfectamente confirmarse como valoración en línea con

el mercado, transcurrido el tiempo necesario para corroborar tal hecho, lo que llevaría necesariamente a la consideración del mecanismo como un mecanismo adaptado a la norma fiscal, que sin embargo, por las circunstancias de partida, está sujeto a la obligación de comunicación. A diferencia de este supuesto, un escenario de simulación debe estar sujeto a la obligación de comunicación.

La lectura sosegada de las diferentes señas distintivas puede llevar a los intermediarios y contribuyentes a dudas y vacilaciones y así se ha expresado en las cuestiones prejudiciales formuladas ante el TJUE, lo que puede acarrear comunicaciones de esquemas de planificación fiscal, que en absoluto sean agresivos, ello probablemente conducirá a un exceso de comunicaciones “*overreporting*”, difícilmente manejable por el Estado receptor para extraer ideas o material con vistas a introducir cambios normativos en su sistema tributario. Debe insistirse en que la norma al imponer esta obligación de comunicación temprana no pretende castigar a los contribuyentes, sino muy al contrario, salir al paso de posibles abusos, estableciendo al efecto la normativa aparente.

Lo ideal sería lograr el equilibrio entre una definición amplia de mecanismo y una concreción acotada de las marcas identitarias, para tener certeza de qué mecanismos han de comunicarse.

A lo anterior debe añadirse el coste para las ATs de los recursos humanos y materiales necesarios para una gestión eficaz de la información contenida en las comunicaciones recibidas, bien directamente de los obligados o procedentes del intercambio automático de información entre Estados. Y asimismo los costes de cumplimiento para los contribuyentes, sin duda mayores cuantos más interrogantes y dudas sugiera la normativa a aplicar. Resumiendo: “las interpretaciones que lleven a un suministro de información carente de utilidad podrían muy bien atribuirse a una debilidad de la arquitectura de la DAC 6”.

3.6.- Magnitud del Beneficio Principal. En la información a comunicar, uno de los datos a incluir de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 bis ter, apartado 14, letra f de la DAC 6 es: **“el valor del mecanismo transfronterizo sujeto comunicación de información”**. Término que, sin duda, requiere de algún que otro matiz que colabore en su comprensión, esto es, que concepto debe cuantificarse: el gasto deducible, el ingreso no computable, el ahorro obtenido, etc.

Pues bien, en la “OM HAC/268/2024, de 18 de marzo, en la que se regulan los diferentes modelos de declaración a cumplimentar, en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación”, en el Anexo 1, referido al modelo 239, apartado relativo a “Información del Mecanismo”, se prevé que deben comunicarse, entre otros, los siguientes datos:

*“4. **Valor del efecto fiscal** derivado del mecanismo de acuerdo con el apartado 1.f) del artículo 46 del Reglamento General aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.*

...

6. *Descripción del mecanismo.*

7. *Disposiciones nacionales y extranjeras que constituyen la base del mecanismo.*

8. *Categoría de señal distintiva. Señas distintivas a que se refiere el artículo 47.5 del Reglamento General aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, interpretado conforme a las Normas tipo a que se refiere el apartado 2 del artículo 49 ter de este mismo Reglamento.*

9. *Países en los que se ha puesto a disposición el mecanismo.*

10. *Detalle de la estructura y características del mecanismo que incluirá los **datos con transcendencia tributaria, en particular, cualquier información que pueda ayudar a la Administración tributaria a evaluar el riesgo fiscal**.*

Como puede observarse, la previsión de la DAC 6 "**valor del mecanismo transfronterizo**" ha aterrizado en la norma española bajo la fórmula de: "**valor del efecto fiscal**", valor que no resultará sencillo de dimensionar, si ha de medirse durante todo el periodo de utilización del mecanismo, tal y como se desprende de los Párrafos 246 y 247 del Capítulo 3 de la Acción 12¹³, **habida cuenta que** en el periodo de duración pueden modificarse algunos parámetros de cálculo, hecho normalmente desconocido en el momento de practicar la comunicación - ejemplo: financiación intragrupo con posibilidad de renovar plazos y a tipo de interés variable-. Llegados a este punto, se indica que se echa de menos un croquis, a modo de metodología o guía a seguir, a los efectos de calcular el "**valor del efecto fiscal**" que debe incluirse en la declaración de información. De otro lado, la servidumbre de determinar el "valor del efecto fiscal acumulado" del mecanismo trasfronterizo, posiblemente puede llevar a intermediarios y obligados tributarios a meditar acerca de la conveniencia de utilizar según que mecanismos previamente diseñados.

3.7.- Metodología de la Obligación de Comunicar.

En lo que concierne a la metodología de la obligación de comunicar, esta se desarrolla en dos fases:

1) Comunicación a las ATs del mecanismo en cuestión por los obligados, en plazo y

2) Comunicación por parte de las ATs de la información recibida, incluyendo los pormenores insertos en el apartado 14 del artículo 8 bis ter¹⁴, a las autoridades competentes de todos los demás Estados miembros afectados, mediante el procedimiento de intercambio automático de información.

Para facilitar el intercambio de información, la Comisión ha desarrollado y puesto a disposición de los Estados miembros un Directorio Central seguro, a través del que se materializa el intercambio de información, éste en noviembre de 2024 había recibido 60.734 esquemas de mecanismos. A su vez, Los Estados miembros remitirán a la Comisión una evaluación anual de la eficacia del intercambio automático de información, así como de los resultados prácticos obtenidos¹⁵.

Por lo que se refiere a la reacción de las ATs ante la información recibida, la DAC 6 no exige de éstas respuesta inmediata alguna particularizada a las distintas comunicaciones de mecanismos potencialmente agresivos recibidas. Así se desprende del contenido del artículo 8 bis ter, apartado 15 que dice textualmente: *"La no reacción por parte de una administración tributaria a un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información no implicará en ningún caso la aceptación de la validez del tratamiento fiscal de dicho mecanismo"*. De acuerdo con este texto, las ATs no asumen obligación, ni compromiso de valorar el mecanismo en fase temprana -como se exige de la comunicación-, ni de notificar su punto de vista, de manera que el contribuyente en aquellos casos en que el mecanismo potencialmente agresivo sea calificado finalmente de agresivo no dispone por anticipado de la información necesaria para tomar la decisión de no llevar a la práctica tal mecanismo, precisamente por su condición de agresivo. Sin duda otra de las debilidades de la DAC 6, que contrasta con el principio que debería acompañar a las diversas fórmulas de Cooperación Administrativa, al que se hecho referencia en el Apartado 2. OBJETIVOS DE LA DAC 6, anterior: **«transparencia a cambio de seguridad»** (*transparency in exchange for certainty*). Convendría, sin duda, dar una vuelta a este aspecto que se entiende nuclear desde el punto de vista de la seguridad jurídica de los obligados tributarios¹⁶.

A título de curiosidad, se trae a colación la actuación de la AT polaca, cuyo Ministro de Hacienda ha emitido diversas disposiciones, en relación con determinados mecanismos, a la luz de las *Mandatory Disclosure Rules*, entre otras, una de 29 de julio de 2025, en la que respecto de determinado mecanismo de reestructuración empresarial de patrimonio familiar, del que se obtenían beneficios fiscales, se concluyó que *"primaba la reestructuración racional para la sucesión intergeneracional sobre el beneficio fiscal"*, lo que suponía que el mecanismo no era potencialmente agresivo y otra de 31 de julio de 2025, en que el mecanismo se centraba en la infravaloración intencionada del aumento de capital social de una sociedad en relación con la aportación dineraria realizada y cuyo objetivo principal era "minorar el importe del impuesto sobre las operaciones de derecho civil", en este caso se concluyó que el mecanismo podía considerarse de riesgo fiscal. No obstante, la AT polaca entiende que cada mecanismo debe evaluarse a título individual, analizando las intenciones reales que subyacen detrás de cada operación.

4.- INCIDENCIAS EN LA APLICACIÓN DE LA DAC 6

Como indicamos anteriormente en el apartado 1, la DAC 6 ha revolucionado el universo del intercambio automático de información desde el ángulo de los asesores tributarios/contribuyentes, en primer término, en relación con el deber de secreto

profesional y de la dispensa de la obligación de comunicar en atención a dicho deber y en segundo término, por la posible vulneración de los principios de seguridad jurídica, respeto a la vida privada, derecho a la intimidad, entre otros, de los contribuyentes afectados.

Consecuencia de ello se han planteado diversas cuestiones prejudiciales de las que, de forma resumida, se da cuenta a continuación.

4.1.- Cuestión Prejudicial relativa al derecho de dispensa de comunicación a los abogados afectados por el deber de secreto profesional. Sentencia TJUE de 8 de diciembre de 2022. Gran Sala. C-694/20; *Ordre van Vlaamse Balies*.

El texto de los números 5 y 6 del Artículo 8 bis ter de la DAC 6, en los que se regula esta controvertida materia, se reprodujo en el Apartado 3.4 anterior, por lo que, para evitar repeticiones, nos remitimos al mismo.

La cuestión prejudicial planteada gira en torno a si el profesional afectado por secreto profesional, dispensado de la obligación de comunicar a la AT, está obligado a comunicar este hecho a cualquier otro intermediario que no sea su cliente, para que este proceda a su vez a comunicar a la AT información sobre el mecanismo potencialmente agresivo. A continuación, se reproduce el texto de la cuestión prejudicial:

«¿Vulnera el artículo 1, punto 2, de la [Directiva 2018/822] el derecho a un proceso equitativo garantizado en el artículo 47 de la [Carta] y el derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la [Carta], en la medida en que el nuevo artículo 8 bis ter, apartado 5, que aquella Directiva introdujo en la [Directiva 2011/16], dispone que, si un Estado miembro adopta 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, el Estado miembro está obligado a exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario o, cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado, en la medida en que dicha obligación tiene como consecuencia que un abogado que actúe como intermediario estará obligado a compartir, con otro intermediario que no es su cliente, información que conoce en el marco del ejercicio de actividades esenciales de su profesión, a saber, la defensa o representación ante los tribunales del cliente y la prestación de asesoramiento jurídico, incluso fuera de un procedimiento judicial?»

Las conclusiones de la Sentencia fueron las siguientes:

"El artículo 8 bis ter, apartado 5, 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, en su versión

*modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, **es inválido** a la luz del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en la medida en que su aplicación por los Estados miembros tiene como consecuencia imponer al abogado que actúa como intermediario, en el sentido del artículo 3, punto 21, de dicha Directiva, en su versión modificada, cuando está exento de la obligación de comunicación de información establecida en el apartado 1 del artículo 8 bis ter de la referida Directiva, en su versión modificada, debido a que está sujeto al secreto profesional, la obligación de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 bis ter a cualquier otro intermediario que no sea su cliente”.*

La previsión de la DAC 6 en referencia a la notificación a realizar por parte de los intermediarios sujetos al deber de secreto profesional a otros intermediarios implica poner en conocimiento de los mismos, dada la fórmula de transposición de la DAC 6 a la normativa doméstica belga, datos tales, como: identidad del abogado comunicador, del hecho de que ha sido consultado sobre un mecanismo sujeto a comunicación de información, por lo que la obligación contenida en el artículo 8 bis ter, apartado 5 de la DCA, modificada, supone una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes consagrado en el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea¹⁷. A su vez, de producirse la notificación por estos últimos intermediarios a la AT, esta comunicación pone a la AT sobre la pista de la identidad del contribuyente, de la identidad del abogado consultado y de la existencia de la consulta.

Las conclusiones de la sentencia se han basado en el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que reconoce a toda persona el derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones, artículo que se corresponde con el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, de manera que la sentencia ha priorizado la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea -Derecho Primario- sobre la DAC 6 – Derecho derivado-.

Fruto de lo que antecede es la modificación operada a través del artículo 1, apartado 4) de la Directiva UE 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023 (DAC 7), en el primer párrafo del número 5 del artículo 8 bis ter, cuyo texto actual es el siguiente:

"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 esas circunstancias, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a cualquier intermediario al que se haya concedido una dispensa que notifique sin demora a su cliente, si tal cliente es un intermediario, o, cuando no exista tal intermediario, si tal cliente es el

contribuyente interesado, las obligaciones de comunicación de información que recaen sobre dicho cliente con arreglo al apartado 6”.

Dado que de la redacción de la DAC 6 parece desprenderse en un primer momento que la exención de la obligación de información se aplica a los profesionales amparados por el secreto profesional, según la normativa nacional, la sentencia comentada parecía dar a entender que las comunicaciones amparadas por el secreto profesional no eran solo las que se cursaban entre clientes y abogados, sino entre clientes y cualquier profesional que prestase servicios de asesoramiento de naturaleza equivalente a los prestados por un abogado, sin embargo, esta interpretación ha sido invalidada por una sentencia posterior, a la que nos referimos a continuación, en la que además de este, se tratan otros puntos de la DAC 6, ciertamente controvertidos.

4.2.- Cuestión Prejudicial Sentencia TJUE de 29 de julio de 2024. Sala Segunda. C-623/22; *Belgian Association of Tax Lawyers*.

Petición de decisión prejudicial planteada por la *Cour Constitutionnelle* (Bélgica) el 29 de septiembre de 2022 — Asociación Belga de Abogados Fiscalistas y otros. Se plantea la posible incompatibilidad de determinadas normas de la Directiva con diversas disposiciones de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

En primer lugar, se hará una breve referencia a las conclusiones del Abogado General presentadas el 29 de febrero de 2024 y en segundo término nos centraremos en las conclusiones de la Sentencia de la Gran Sala, C-623/22.

→ Conclusiones del Abogado General.

■ Primera cuestión.- ¿Se vulneran los principios de igualdad y no discriminación, en la medida en que la DAC 6 no limita la obligación de información en relación con los mecanismos transfronterizos al Impuesto sobre Beneficios, sino que la hace extensible a todos los impuestos incluidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 2011/16/UE?

■ Segunda y Tercera cuestiones. ¿Teniendo en cuenta la imposición de sanciones que acarrea el incumplimiento incorrecto de la obligación de comunicar, se vulneran el principio general de seguridad jurídica y el principio de legalidad en materia penal y del derecho al respeto de la vida privada, en la medida en que los conceptos y definiciones, tales como “mecanismo”, “mecanismo transfronterizo”, “mecanismo comercializable” y “mecanismo a medida”, “intermediario”, “participante”, “empresa asociada”, el calificativo “transfronterizo”, las distintas “señas distintivas” y el “criterio del beneficio principal”, que utiliza la DAC 6 para determinar el alcance de la obligación de información adolecen de claridad y precisión y de que el punto de partida del plazo de 30 días, durante el cual el intermediario o el contribuyente pertinente deben cumplir la obligación de información sobre un mecanismo transfronterizo, no aparece definido de manera rotunda y clara?

■ Cuarta cuestión.

¿Vulnera el derecho al respeto a la vida privada la forma en que se regula el derecho a la dispensa de la obligación de la comunicación de la información? La cuestión planteada guarda similitudes con la que se planteó en el asunto C-694/20, que culminó con sentencia de 8 de diciembre de 2022, si bien, en este caso la cuestión del derecho a la dispensa se refiere a todos los intermediarios obligados al secreto profesional y no solo a los abogados, esto es: asesor fiscal, notario, banquero, auditor, contable, etc, que, aun en el caso de que estuviesen sujetos al secreto profesional, según el Derecho nacional, no estarían habilitados para la representación en juicio de sus clientes, ni por el Derecho nacional ni por el Derecho de la Unión y este punto es muy relevante a efectos de la equiparación de estas profesiones con las del abogado con facultades de intervención en juicios.

■ Quinta cuestión.

¿Se vulnera el derecho al respeto a la vida privada protegido por el artículo 7 de la Carta de los intermediarios que no pueden acogerse al derecho de dispensa y a los propios contribuyentes en los escenarios en los que se obliga a estos intermediarios a comunicar ellos mismos la información y en caso de que no exista la figura del intermediario deba ser el contribuyente el obligado a realizar este mandato, lo que no está razonablemente justificado, ni es proporcionado a la luz de los objetivos perseguidos y que no es pertinente para el objetivo de garantizar el buen funcionamiento del mercado interior?.

El Abogado General va desgranando todas estas cuestiones y en principio sale relativamente airoso de este trance, habida cuenta de que para todas ellas apunta argumentos a favor de la literatura de la norma. Finalmente, en el número 232 de la Sentencia se recoge la Conclusión del Abogado General, cuyo texto se reproduce a continuación:

232. En conclusión, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica) que el examen de estas cuestiones prejudiciales no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de 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.

→ Conclusiones TJUE Sala segunda.

■ Primera cuestión: En principio las tareas de planificación fiscal, sean estas legítimas o agresivas, no son monopolio del Impuesto sobre Beneficios, de ahí la justificación de que la obligación de información contenida en la DAC 6 puede afectar a otros impuestos, tales como impuestos sobre la renta, patrimonio, e incluso impuestos indirectos que no estén cubiertos por otras normas u otra Directiva.

■ Segunda y tercera cuestiones: Las definiciones alrededor del mecanismo transfronterizo, atendiendo a las sanciones que conlleva el incumplimiento de la obligación de información, deberían ser claras y precisas¹⁸. El TJUE justifica la falta de precisión de las definiciones debido a la natural evolución de las hipótesis a las que va dirigida la Directiva, que no pueden determinarse previamente por el legislador, por ello es posible encontrar en la DAC 6 nociones jurídicas abstractas. Sin embargo, a pesar de ello se considera, que las personas a las que se dirige la DAC 6 entienden bien todos sus términos, dada la formación de los intermediarios -expertos fiscalistas- y de los contribuyentes -informados para realizar operaciones con cierto nivel de riesgo-. De otro lado, la DAC 6 bebe directamente del Informe de la Acción 12 de BEPS, en el que se contiene la definición de las señas de identidad y de los demás conceptos vinculados a las *Mandatory Disclosure Rules* de los mecanismos transfronterizos, de manera que dicho Informe debía tomarse a modo de guía en la interpretación y aplicación de la DAC 6, lo que debía llevar necesariamente a una comprensión razonable y adecuada de los términos contenidos en las definiciones.

Así el número 50 de la sentencia dice:

"Cabe añadir que tomar en consideración las prácticas de planificación fiscal a través del concepto genérico de «mecanismo» es una manera de proceder ya asentada, como reflejan, entre otros, las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información (ECCI) y estructuras extraterritoriales opacas de la OCDE (2018) (en lo sucesivo, «Normas tipo de la OCDE»), elaboradas sobre la base de las buenas prácticas recomendadas por el Informe sobre la acción 12 del proyecto BEPS y evocadas por el legislador de la Unión en el considerando 4 in fine de la Directiva 2018/822.

En el punto 23 de los comentarios incluidos en las Normas tipo de la OCDE, se precisa que el término «mecanismo» forma parte de la definición de «mecanismo de elusión del ECCI» y que dicha definición pretende ser lo suficientemente amplia y sólida para englobar cualquier mecanismo, fórmula o esquema, así como todas las fases y operaciones que formen parte de aquellos o mediante las que funcione el referido mecanismo".

Asimismo, se añade en la sentencia: *"Además, las definiciones de las señas distintivas que contiene el anexo IV enlazan con los análisis pormenorizados del Informe sobre la acción 12 del proyecto BEPS y de la Evaluación de impacto".*

No obstante lo anterior, se indica en la sentencia que no existe impedimento para que los Estados profundicen en los diferentes puntos, conforme a la jurisprudencia nacional y de la Unión e incluso para que se recabe información sobre mecanismos que persigan ahorro fiscal, pero que carezcan de tintes de elusión fiscal y asimismo sobre mecanismos cuyo beneficio principal no sea fiscal, tal y como se deduce del punto 122: *"A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente observa, en particular, que la*

obligación de comunicar información puede afectar a mecanismos transfronterizos que sean lícitos, auténticos y no abusivos y cuyo beneficio principal no sea fiscal”.

Sin embargo, la obligación de notificar no afecta a los mecanismos que no son o no vayan a ser ejecutados, esto también puede generar exceso de información, habida cuenta que es posible, que, una vez declarado el mecanismo potencialmente agresivo, este finalmente no se ejecute, una vez dada una segunda vuelta de reflexión.

En cuanto al momento desde el que se computa el plazo de 30 días, la sentencia reconoce que la norma debe fijar dicho plazo, no obstante: *“La ejecución del mecanismo sujeto a comunicación de información o incluso la prestación de ayuda, asistencia o asesoramiento constituyen, como se infiere de las disposiciones mencionadas en los apartados 76 a 78 de la presente sentencia, los hechos determinantes por los que ha optado el legislador”.*

■ Cuarta cuestión:

Al deber de secreto profesional no se encuentran atados solamente los abogados, sino también otros profesionales, dependiendo del Derecho nacional de cada Estado miembro, sin embargo la Comisión se ha encargado de clarificar que *“la facultad de sustituir la obligación de comunicar información por una obligación de notificación se instauró no frente a todos los profesionales sujetos a una obligación de secreto profesional con arreglo al Derecho nacional, sino solamente respecto de aquellos que son asimilables a los abogados en la medida en que están habilitados por el Derecho nacional para representar a las partes en juicios ante los tribunales”.*

Concretamente la conclusión del TJUE, respecto de esta cuestión, es la siguiente:

“La invalidez del artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16, en su versión modificada por la Directiva 2018/822, a la luz del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales, declarada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros (C-694/20, EU:C:2022:963), vale solamente en lo que respecta a las personas que ejercen su actividad profesional con uno de los títulos profesionales mencionados en el artículo 1, apartado 2, letra a), de la Directiva 98/5/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 1998, destinada a facilitar el ejercicio permanente de la profesión de abogado en un Estado miembro distinto de aquel en el que se haya obtenido el título”.

■ Quinta cuestión.

En este punto el TJUE reconoce que, en efecto, este mandato de la DAC 6 supone una injerencia significativa en la vida privada de los intermediarios/contribuyentes que puede vulnerar el derecho al respeto a la misma. Sin embargo, los argumentos que se incluyen en el número 148 de la sentencia, cuyo texto se reproduce a continuación, se oponen rotundamente a las pretensiones de los interesados.

"En lo atinente a la cuestión de si la injerencia en el derecho a la protección de la vida privada que lleva aparejada la obligación de comunicar información no es desproporcionada y no reviste un carácter desproporcionado con respecto al objetivo de interés general perseguido, debe señalarse que, si bien es cierto que esa injerencia no es insignificante, la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención de los riesgos de elusión y evasión fiscales constituyen objetivos importantes cuyo logro determinará no solamente la medida en que se protegerán la base imponible y, en consecuencia, los ingresos fiscales de los Estados miembros y la implantación de un entorno de equidad tributaria en el mercado interior, como indican los considerandos 2 y 6 de la Directiva 2018/822, sino también la salvaguarda del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y de la recaudación eficaz de los impuestos, considerados objetivos legítimos por el Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, Sofina y otros, C-575/17, EU:C:2018:943, apartados 56 y 67 y jurisprudencia citada). De esta manera, la circunstancia de que la obligación de comunicar información pueda eventualmente aplicarse a mecanismos transfronterizos legales, a efectos y en las condiciones recordados en los apartados 139 a 147 de la presente sentencia, no autoriza a considerar que dicha obligación sea desproporcionada, bien para el contribuyente beneficiario del mecanismo en cuestión, o bien para el intermediario que lo ha diseñado"

De lo anteriormente expuesto y fundamentalmente en lo que concierne al marco comunitario del secreto profesional:

En esta Sentencia se matiza lo dicho en la anterior, en el sentido de que la dispensa de comunicar solo alcanza a abogados que ejerzan su actividad habilitados con uno de los "títulos profesionales" contemplados en el artículo 1, apartado 2, letra a) de la Directiva 98/5/CE, del Parlamento y del Consejo destinada a facilitar el ejercicio permanente de la profesión de abogado en un Estado miembro distinto de aquel en el que se haya obtenido el título, (como *advocaat, avocat, advokat, rechtsanwalt, barrister/solicitor, avvocato*, abogado, *avvocato*) y la dispensa alcanza a todos los servicios que ejecuten en el desarrollo de su actividad profesional. Estos profesionales únicamente comunicarán su dispensa a sus clientes.

El resto de profesionales del asesoramiento fiscal, ya sean estos abogados carentes de la titulación indicada (si ello fuera posible), o no abogados, aun teniendo reconocido el deber de secreto profesional, según la legislación interna de sus respectivos Estados, no están eximidos de comunicar su dispensa a otros intermediarios o, en su defecto, a los clientes, debiendo someterse a las obligaciones de comunicación previstas en la DAC 6.

Esta decisión podría acarrear problemas por el trato asimétrico que se da a profesionales de diferente titulación académica que prestan idénticos servicios, tales como, diseño, asesoramiento, consejo, etc referidos a mecanismos potencialmente agresivos fiscalmente. Ciertamente que solamente los abogados cualificados pueden ejercer la defensa

de sus clientes ante tribunales y esto exige el deber de secreto de las comunicaciones entre ambos, pero no es menos cierto que otras relaciones y comunicaciones entre profesionales no abogados y sus clientes, regularmente, de hecho, suelen estar afectadas, de común acuerdo entre profesional y cliente, por cláusulas de confidencialidad, no se entendería de otro modo en servicios de asesoramiento, cualquiera que fuera el campo a asesorar. Lo que aquí se cuestiona, es cómo, ante idénticos servicios prestados por profesionales de distinta titulación, los abogados con la titulación anteriormente aludida están protegidos por el deber de secreto profesional respecto del suministro de obligación previsto en la DAC 6, en los términos que indica la sentencia, y el resto de los profesionales prestando idénticos servicios no lo está.

4.3.- Cuestión prejudicial. STJUE Sala Segunda, 26 de septiembre 2024, Asunto C- 432/23, F SCS and Ordre des Avocats Barreau de Luxembourg v Adminsitratib des Contribtions Directes.

La sentencia aborda el deber de secreto profesional de los abogados, sin salir del ámbito de la DCA, si bien en un escenario diferente a los que se contemplan en las dos sentencias anteriormente mencionadas. El supuesto de hecho parte de una solicitud de información por parte de un Estado miembro -España-, que precisa que el Estado miembro requerido - Luxemburgo- se dirija a su vez a una abogada residente en esta jurisdicción, para que le proporcione información sobre los servicios de asesoramiento prestados en el contexto del derecho de sociedades a un residente en España.

La aplicación de las diferentes herramientas de cooperación administrativa va poniendo de manifiesto diversos problemas no advertidos por la norma, sobre los que el TJUE ha de sentar criterio, en este caso se trata de fijar los límites a los que deben ceñirse las solicitudes de información del Estado requirente, que solo deben tramitarse una vez agotadas las vías de investigación en su propia jurisdicción y las actuaciones a realizar por parte del Estado requerido para responder adecuadamente con arreglo a la ley. En este contexto, se trae a colación la STJUE de 6 de octubre de 2020, que se pronunció acerca del término “pertinencia previsible”, a los efectos de ligar este requisito a la solicitud de información a tramitar por parte del Estado requirente, la sentencia ha provocado la modificación, a estos efectos, de la Directiva 2011/16, mediante la inserción de un nuevo artículo, el artículo 5 bis, a través de la Directiva 2021/514 del Consejo de 22 de marzo, DAC 7¹⁹.

Para hacerse una idea más amplia de lo que se plantea en las cuestiones prejudiciales, se transcribe a continuación parte del requerimiento dirigido por la AT luxemburguesa al abogado:

«[...]

Les ruego nos faciliten, a más tardar el 3 de agosto de 2022, la siguiente información y documentación correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2019:

– [...] Toda la documentación disponible [...] (hojas de encargo profesional, contratos con el cliente, informes, memorandos, comunicaciones, facturas, etc.) relativa a los servicios prestados por (F) a la sociedad española (K) en el contexto de:

O La adquisición en 2015 del 80 % de las participaciones de (N) por el grupo inversor (O) [factura n.º ... de 04/03/2016].

O La adquisición de otra empresa española por el grupo en 2018 [factura n.º ... de 13/12/2018].

– [...] Una descripción detallada del desarrollo de las operaciones mencionadas, desde el momento en que se contrataron los servicios de la sociedad (F) hasta su finalización, una explicación de su participación en estos procesos, la identificación de sus interlocutores (vendedores, compradores y terceros) y las facturas.

– [...] Una copia de todos los documentos pertinentes relativos a los puntos anteriores.

Les comunico que, a tenor del artículo 2[, apartado 2,] de la [Ley de 25 de noviembre de 2014] [...], quien esté en posesión de información estará obligado a facilitar los datos exigidos en su totalidad, de forma precisa y sin alteraciones, así como los documentos en los que se base la información”.

Como puede observarse, la clave del asunto es que las leyes nacionales del Estado requerido, Luxemburgo, no otorgan protección al secreto profesional en la prestación de servicios de asesoramiento, protección que, si otorga la norma comunitaria y, con la cobertura de la legislación doméstica, la AT luxemburguesa impuso una sanción al despacho de abogados por la negativa a facilitar la información requerida amparándose en el deber de secreto profesional.

Cuestiones prejudiciales planteadas.

La petición de decisión prejudicial se centró en la cuestión de si y, en caso afirmativo, en qué condiciones una AT puede solicitar la divulgación de información a un abogado en el contexto de un intercambio de información previa solicitud.

Así, las cuestiones planteadas ante el TJUE se abordaron en los siguientes términos:

■ Primera cuestión.- *Si está comprendido en el ámbito de la protección reforzada conferida a las comunicaciones entre los abogados y sus clientes por el artículo 7 de la Carta el asesoramiento jurídico de un abogado en materia de **Derecho de sociedades**, que en el presente asunto tiene por objeto el establecimiento de una estructura societaria de inversión.*

■ Segunda cuestión.- *Caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, si constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado en el artículo 7 de la Carta, una decisión de la autoridad competente de un Estado miembro requerido, adoptada en respuesta a una solicitud de intercambio de información previa petición emitida por otro Estado miembro con arreglo a la Directiva 2011/16, por la que se requiere a un abogado para que le proporcione grosso modo toda la documentación disponible relativa a sus relaciones con su cliente, una descripción detallada de las operaciones objeto de su asesoramiento, una explicación de su participación en dichos procesos y la identificación de sus interlocutores.*

■ Tercera cuestión.- *Caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, **si es compatible la Directiva 2011/16 con los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta en la medida en que esta no contiene ninguna disposición, más allá de su artículo 17, apartado 4**, que permita formalmente una injerencia en la confidencialidad de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes en el contexto del régimen de intercambio de información previa petición y que defina por sí misma el alcance de la limitación del ejercicio del derecho de que se trata.*

■ Cuarta cuestión.- *Caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión, el régimen del deber de colaboración de los abogados (o de un despacho de abogados), en su condición de terceros poseedores, en la aplicación del mecanismo de intercambio de información previa petición establecido en la Directiva 2011/16, y en particular las limitaciones específicas previstas para que se tenga en cuenta su secreto profesional, ¿puede determinarse mediante las disposiciones del Derecho interno de cada Estado miembro que regulan el deber de colaboración de los abogados, en su condición de terceros, en las investigaciones tributarias en el contexto de la aplicación de la normativa tributaria interna, en virtud de la remisión efectuada por el artículo 18, apartado 1, de dicha Directiva?.*

■ Quinta cuestión.- *Caso de respuesta afirmativa a la cuarta cuestión, si para que una disposición legal nacional que establezca el régimen del deber de colaboración de los abogados en su condición de terceros poseedores, como la aplicable en el presente asunto, sea conforme al artículo 7 de la Carta, ¿debe contener disposiciones especiales que:*

- *garanticen el respeto del contenido esencial de la confidencialidad de las comunicaciones entre el abogado y su cliente; y*
- *establezcan condiciones particulares para garantizar que la obligación de colaboración de los abogados no exceda los límites de lo que es adecuado y necesario para satisfacer el objetivo de la Directiva 2011/16?*

■ Sexta cuestión.- *Caso de respuesta afirmativa a la quinta cuestión, si debe incluirse en las condiciones particulares destinadas a garantizar que la colaboración de los*

abogados en la investigación tributaria no exceda los límites de lo que es adecuado y necesario para satisfacer el objetivo de la Directiva 2011/16 la obligación de la autoridad competente del Estado miembro requerido de:

- efectuar un control reforzado del requisito de que el Estado miembro requirente haya agotado efectivamente las fuentes habituales de información que podría utilizar para obtener la información solicitada sin arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines, de conformidad con el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2011/16; y/o*
- haberse dirigido previamente y en vano a otros posibles poseedores de información para poder dirigirse, en última instancia, a un abogado en su condición de posible poseedor de información; y/o*
- efectuar, en cada caso concreto, una ponderación entre, por un lado, el objetivo de interés general, y, por otro, los derechos en cuestión, de modo que una decisión de requerimiento solo pueda dirigirse válidamente a un abogado si se cumplen ciertos requisitos adicionales por los que se exija, por ejemplo, que las implicaciones económicas del control que se está llevando a cabo en el Estado requirente revistan o puedan revestir cierta importancia o que dicho control pueda estar comprendido en el ámbito del Derecho penal.*

Conclusiones. La sentencia se extiende ampliamente sobre el alcance que debe tener el “privilegio profesional jurídico” en las relaciones abogado/cliente y articula sus conclusiones agrupando las diversas cuestiones planteadas.

■ Primera y Segunda cuestiones.

El TJUE confirmó que el artículo 7 de la Carta, que bebe del artículo 8.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, protege la confidencialidad de todas las comunicaciones entre los abogados y sus clientes y garantiza por tanto el secreto de todo asesoramiento jurídico prestado por un abogado, incluido el relacionado con el Derecho de sociedades. De acuerdo con esto, la resolución dictada por la AT luxemburguesa violenta el derecho a la confidencialidad abogado/cliente protegido por el artículo aludido.

■ Tercera y Cuarta cuestiones.

En cuanto a la legitimación o validez de la Directiva, es un hecho cierto que en la misma no se recoge mención alguna a la protección de la confidencialidad abogado/cliente, sin embargo, delimita las obligaciones de los Estados en materia de intercambio de información y autoriza a dichos Estados a no atender estos requerimientos en aquellos casos en que la investigación solicitada fuera contraria a la norma doméstica²⁰. Es obligación de los Estados garantizar que los procedimientos de intercambio de información realizados al amparo de la Directiva se ajustan al contenido de lo dispuesto en el artículo 7 de la Carta. Por tanto, aunque la Directiva no se refiera expresamente

a la protección de la confidencialidad abogado/cliente, no se entiende que la ausencia de este texto de la norma violenta el artículo 7 de la Carta.

■ Quinta y Sexta cuestiones.

Respecto de la norma luxemburguesa aplicada, que excluye el asesoramiento fiscal de la protección reforzada del secreto profesional contenido en el artículo 7 de la Carta - salvo en caso de riesgo de acciones penales contra el cliente-, la STJUE concluyó que una resolución como la dictada por la AT luxemburguesa, basada en la aplicación del Derecho nacional luxemburgués, vulnera el derecho garantizado por el artículo 7 de la Carta, en tanto que obvia el deber de secreto profesional en las comunicaciones abogado/cliente sin argumentos que lo justifique.

A continuación, se reproduce el fallo de la sentencia:

"El artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que el asesoramiento jurídico prestado por un abogado en materia de Derecho de sociedades está comprendido en el ámbito de la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por dicho artículo, de modo que una decisión por la que se requiere a un abogado para que proporcione a la Administración del Estado miembro requerido, a efectos del intercambio de información previa solicitud previsto por 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, toda la documentación y la información relativa a sus relaciones con su cliente en el marco de tal asesoramiento constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el citado artículo"²¹.

La sentencia aborda puntos muy interesantes en lo que concierne al deber de secreto profesional, en su relación con las actividades de intercambio de información entre las jurisdicciones, y de ella se extraen los siguientes:

- i) La prevalencia de los derechos consagrados en los artículos 7 y 52.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, aun cuando la Directiva en cuestión no se refiera a ellos expresamente, pues se trata de Derecho Comunitario primario al que están sometidos todos los Estados UE.
- ii) La normativa interna de los Estados no puede sobrepasar, en la misma materia, la consagrada a nivel de UE, bien sea en virtud del Derecho primario o del Derecho secundario.
- iii) Considerando la relevancia del deber de secreto profesional en la esfera de la Cooperación Administrativa, necesariamente este ha de perfilarse con cordura, para lograr un sólido equilibrio entre dos fuerzas de sentido opuesto: la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes afectados y de las personas obligadas a suministrar la información y el interés general

que se trata de proteger con la norma en cuestión, que no es otro que: "evitar la elusión y el fraude fiscal".

4.4.- LA DAC 6 EN ESPAÑA.

En España también se han producido movimientos por parte de diversos colectivos, que han puesto de manifiesto la inquietud que determinadas normas transpuestas han provocado de cara a la cumplimentación de la obligación de comunicar. Así, en paralelo a los recursos interpuestos ante el TJUE, en España también se han promovido sendos recursos de casación ante el TS, refiriéndonos a los resultados de alguno de ellos a continuación.

1.- Tribunal Supremo. Auto de 13 de julio de 2022. Se denegó la petición de suspensión al ser solicitada respecto de una disposición de carácter general.

2.- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª Auto de 27/02/2023. Rec. 153/2021²².

Solicitud por la Asociación Española de Asesores Fiscales, de la medida cautelar consistente en la suspensión de la vigencia del Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, o de los preceptos derogados en virtud de la STJUE de 8 de diciembre de 2022.

El Auto de 27 de febrero de 2023, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, declara haber lugar a la medida cautelar solicitada, sólo en relación con lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 45.4.b) del RGAT, en cuanto dispone que *"En este caso, el intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo y al obligado tributario interesado a través de la comunicación a la que se refiere la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria", suspendiéndose su aplicación hasta que recaiga sentencia.*

Esta resolución del Alto Tribunal se remitió, a su vez, a la Audiencia Nacional, para que procediese también a la suspensión de la Orden Ministerial que desarrolla los formularios mediante los que se cumple con esta obligación informativa (modelos 234, 235 y 236), que también fueron recurridos por la Asociación.

4.- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Auto de 29/03/2023, Rec. 153/2021.

La representación procesal de la Administración General del Estado interpuso recurso de reposición contra el Auto de 27/02/2023, suplicando a la Sala que *"...previa la tramitación oportuna, acuerde su modificación declarando que la suspensión del párrafo*

segundo del art. 45.4.b) RGAT solamente afecta y beneficia a los intermediarios que tienen la condición de abogado".

Fallo: Se desestimó la pretensión de la Administración General del Estado.

A consecuencia de la modificación operada en la DAC 6, la norma española también ha sido modificada para recoger las conclusiones del TJUE, de este modo la Disposición Adicional 24. Apartado 1 de la LGT dispone que la notificación que debe hacer el intermediario afectado por el deber de secreto profesional para comunicar su dispensa solo puede dirigirla a sus clientes, sean estos a su vez también intermediarios -en este escenario primaría su condición de cliente sobre la de intermediario- o simplemente clientes interesados. En el mismo sentido se ha modificado el RD 1065/2007, de 27 de julio, artículo 45. Apartado 4.b)23.

No obstante las modificaciones operadas en la norma, a la luz de las conclusiones vertidas en la STJUE de 8 de diciembre de 2022, la cuestión sobre el tratamiento asimétrico que soportan los diferentes profesionales, respecto del deber de secreto profesional, ante la prestación de servicios de asesoría fiscal idénticos sigue candente, de ahí que, se entienda oportuno reproducir la conclusión de Alicia Del Rio Sanvicens al respecto:

...

"En vista de todo lo anterior, la regulación sería más justa si, en lugar de condicionar la dispensa del deber de informar a la obtención de un título, se definiera una tipología de actuaciones merecedoras, por su naturaleza, de quedar amparadas por el deber de confidencialidad. Con esto no sólo se fortalecería el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes, sino que también promovería una competencia justa y equitativa en el ámbito del asesoramiento fiscal, contribuyendo a una mayor cohesión y estabilidad en el mercado interior de la Unión Europea²⁴.

Conclusión que bien merece una mínima reflexión.

Lo anteriormente expuesto pone de manifiesto la necesidad de una redacción clara y lo más completa posible de las normas incorporadas en la Directiva, de manera que estas reflejen inequívocamente la filosofía, el fondo y los objetivos que se pretenden conseguir a través de la Directiva, de esta forma disminuirá el peligro de trasposiciones incorrectas e inadecuadas, lo que sin duda dará estabilidad y seguridad jurídica a los intermediarios/contribuyentes y, por supuesto, con el foco apuntando al hecho de que el deber de secreto profesional protege al cliente, no al abogado, perspectiva que conviene tener presente en todo momento.

Finalmente, al hilo de estas líneas, se traen a colación los comentarios de Isaac Ibáñez Gracia a propósito de las diferencias en el deber de secreto profesional entre abogados autónomos y abogados de empresa (la CE viene manteniendo desde hace décadas que el privilegio abogado/cliente "*legal professional privilege*" protege únicamente las

comunicaciones de clientes con abogados externos, dejando fuera de esta protección a los abogados de empresa o abogados "in house", al entender que el vínculo laboral entre el abogado y la empresa quiebra el principio de independencia que normalmente se da entre un abogado externo/independiente y su cliente²⁵):

"Dado que la actual regulación española, en cuanto a los derechos y deberes de los abogados, trata en plano de igualdad tanto a los que ejercen la profesión por cuenta propia como a los que la ejercen por cuenta ajena, si la nueva regulación reformara este estatus a peor, supondría un claro ataque al "derecho fundamental de especial protección, tal como previene el artículo 81.1 de la Constitución española". Es decir, un inaceptable paso atrás.

*Siguiendo a lord Denning, el deber de secreto del abogado y, por tanto, la confidencialidad de las comunicaciones entre abogados y clientes **"no es el privilegio del abogado, sino de su cliente. Por tanto, la interpretación y alcance de este privilegio se debe realizar pensando en su principal titular y destinatario, el cliente.** El secreto profesional del abogado y, por tanto, la protección de la confidencialidad de las comunicaciones entre abogado y cliente comprende "todos los hechos o noticias que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional". Es decir, alcanza tanto a las labores de asesoramiento jurídico sin conexión con procesos judiciales o procedimientos administrativos (incluido el asesoramiento sobre la incoación o la forma de evitar un proceso), como a los propios procesos judiciales o procedimientos administrativos, independientemente de si el abogado y el cliente han recibido u obtenido dicha información antes, durante o después de tales procesos.*

El derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones entre abogado y cliente, como manifestación del derecho fundamental de defensa, no puede constreñirse al ámbito del proceso judicial, sino a todas las informaciones transmitidas entre ambos (de cualquier forma: comunicaciones escritas, telefónicas, etcétera) antes, durante o después de un proceso judicial. Piénsese en el caso de una investigación judicial –también en un procedimiento administrativo– en la que se intervengan comunicaciones escritas entre abogado y cliente anteriores al proceso (por ejemplo, informes, notas, etcétera) y que puedan incriminar al cliente"²⁶.

La lectura de estos párrafos invita a pensar sobre determinadas situaciones en las que, el contribuyente transita con cierta facilidad de un procedimiento administrativo a un procedimiento penal y mientras en el primero, el contribuyente tiene deber de colaboración con la AT, en el segundo, priman el principio de presunción de inocencia y el derecho a no autoinculparse. De ahí la enorme importancia de aquilatar el alcance del deber de secreto profesional, así como los datos que deben comunicarse bajo la DAC 6, para garantizar los derechos del obligado tributario en caso de que este se vea involucrado en un procedimiento penal a causa de un mecanismo sujeto a la obligación de comunicación.

Esta cuestión también se tuvo en cuenta por la OCDE en el documento provisional publicado en 2015, como base para un debate público sobre la Acción 12. Asimismo, en el Anexo B *"Compatibilidad entre autoinculpación y declaración obligatoria"* de la Acción 12 se apunta al problema que podía suscitarse si *"la declaración pudiera suponer una autoincriminación por parte del contribuyente"*. Aunque ciertamente se reconoció esta posibilidad, se minimizó su importancia, no obstante, se recomendó a los Estados que persiguen penalmente la realización de ciertas operaciones de tintes elusivos, la exclusión de éstas de la obligación de información. Este planteamiento implica la obligación por los Estados de publicitar previamente esos esquemas/operaciones/mecanismos de manera generalizada, cuando normalmente "los tintes elusivos de un mecanismo" no son fáciles de identificar y aislar y menos de manera general, lo aconsejable es examinar "caso a caso", como vienen diciendo las ATs y los Tribunales ante potenciales casos de abuso. Sin embargo, este es un ejercicio de transparencia por parte de las ATs que da certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes y muy bien puede actuar a modo de freno que paralice tales operaciones y, en ese sentido, se vería como un ejercicio muy positivo.

Retomando la cuestión del diferente trato otorgado por el Derecho comunitario al abogado externo y al abogado de empresa, se señala que la el Colegio de la Abogacía de Madrid presentó ante la CE el 2 de diciembre de 2025 un documento de posicionamiento por el que solicita una revisión integral del marco jurídico europeo para reconocer el derecho al secreto profesional de los abogados in *house*, petición que el Colegio ha concretado en una *"revisión profunda, basada en Derecho, evidencia y evolución institucional"*.

Cabe señalar, que el abogado de empresa bien puede ser intermediario/consejero/asesor en relación con un mecanismo potencialmente agresivo desde la óptica fiscal, que la empresa en cuestión se esté planteando llevar a término, de ahí la relevancia y oportunidad de esta solicitud ante la CE.

5. EXPERIENCIA EN LA IMPLEMENTACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS MANDATORY DISCLOSURE RULES.

5.1.- Derecho Comparado.

Las obligaciones de suministro de información respecto de los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos no se inventaron con la DAC 6. De hecho, diferentes países ya habían introducido anteriormente en sus sistemas tributarios normas del calibre de las recogidas en la DAC 6, con mayor o menor nivel de exigencia, tanto en los datos suministrados (en determinadas normativas no se exige la identificación de usuarios), como en la aplicación de sanciones. Entre otros, Estados Unidos (1984), Canadá (1989), Irlanda, Sudáfrica, Reino Unido (2004), Australia, Israel, Corea, Portugal²⁷.

A modo de ejemplo, se trae a colación un breve comentario acerca de la legislación canadiense en materia de comunicación de información de operaciones potencialmente

agresivas fiscalmente, la cual, a diferencia de la normativa comunitaria, contempla tres regímenes distintos:

1.- Operaciones sujetas a comunicación de información.

Se declaran únicamente si se cumplen los dos requisitos siguientes: i) La operación tiene al menos una de las tres características genéricas: acuerdos de honorarios contingentes, protección confidencial o protección contractual -a estos efectos la Agencia de Ingresos de Canadá (CRA) recoge un listado de situaciones en los que no concurre ninguna de las tres características señaladas-, y ii) Se puede concluir razonablemente que uno de los principales propósitos de realizar la transacción o serie de transacciones es obtener un beneficio fiscal.

En aquellos casos en los que se haya emitido una resolución anticipada favorable en el Impuesto sobre la Renta, pero exista obligación de comunicación, se adjuntará a la comunicación dicha resolución.

2.- Operaciones notificables.

Son aquellas que el Ministro de Ingresos Nacionales señala específicamente como operaciones a declarar. Entre estas se incluyen tanto las transacciones que la CRA considera abusivas, como aquellas a las que se otorga el calificativo de transacciones de interés (transacciones u operaciones respecto de las que se requiere información adicional para determinar si se trata o no de una transacción abusiva). La CRA establece los patrones de hechos o resultados que conforman una operación notificable con suficiente detalle para permitir que los contribuyentes cumplan con la regla de divulgación. También se publicitan ejemplos en circunstancias apropiadas. En este segmento se incluyen las operaciones de centralización de tesorería -*cash pooling*- en los que una o varias de las entidades participantes del sistema aparece de manera continuada como deudor de este, sin duda porque una posición continuada de deuda no responde a la filosofía del sistema de *cash pooling* que normalmente se dirige a recoger y gestionar entre las entidades integrantes de un grupo multinacional los picos diarios de tesorería, lo que implica que las posiciones de estas entidades son variables día a día.

3.- Tratamientos fiscales inciertos sujetos a comunicación de información (RUTT).

Un tratamiento fiscal incierto es aquel utilizado o previsto en las declaraciones de impuestos sobre la renta canadienses (concretamente afecta al impuesto federal canadiense) de una entidad para el que existe incertidumbre acerca de este enfoque se aceptará conforme a la legislación fiscal. Esa posición de incertidumbre debe reflejarse en los estados financieros auditados (ejemplo, una entidad incluye en sus estados financieros una operación de tratamiento fiscal incierto, respecto de la que puede resultar probable que la autoridad fiscal identifique finalmente la operación como de tratamiento fiscal incierto y, por lo tanto, según el Comité de Interpretaciones de las

Normas Internacionales de Información Financiera, es probable que la entidad reciba o pague importes relacionados con el tratamiento fiscal incierto).

Otro ejemplo a comentar, también extramuros del ámbito UE, se refiere a las medidas que Reino Unido ha presentado a través de la Ley de Presupuestos 2025/2026. Entre estas, se traen a estas líneas por su digamos “extravagancia” o “singularidad” las medidas dirigidas a controlar las actuaciones de los *advisors* -asesores fiscales-²⁸. Con el foco de atención puesto en la protección de los ingresos públicos, se pretende que los asesores fiscales se abstengan de participar en prácticas que fomenten la evasión fiscal, de manera que quienes contravengan las normas establecidas a tales efectos respondan por el perjuicio económico que su actuación genere en el sistema tributario británico.

Las medidas a través de las que el Gobierno pretende alcanzar este objetivo son fundamentalmente dos: (i) permitir a la HMRC recopilar información de los asesores fiscales, imponerles sanciones cuando existan pruebas de irregularidades y, además, difundir públicamente información sobre aquellos asesores que hayan sido sancionados y (ii) la HMRC podrá a obligar a estos mismos asesores a registrarse, a partir de 2026, y además a cumplir con ciertos estándares mínimos para poder actuar en nombre de sus clientes.

La mayor dificultad para la aplicación de estas medidas estriba en “la prueba de la comisión de las irregularidades” por parte del *advisor*, habida cuenta, que se entiende que la comisión de irregularidades ha de ser probada de manera fehaciente y no a través de meros indicios. Por otro lado, si la prueba argumentada por la AT fuese recurrida por el *advisor*, caso de ser esto posible, se demoraría por un periodo dilatado la aplicación de las sanciones, hasta que quedase probada en firme la actuación irregular del profesional, a no ser que se tomaran las debidas cautelas respecto de las actuaciones de este. En cualquier caso, no deja de ser una norma controvertida, que coloca a los *advisors* en una posición arriesgada, sin embargo puede servir de freno al diseño de esquemas potencialmente agresivos fiscalmente, dadas las consecuencias que acarrea su incumplimiento. No obstante lo anterior, está por ver como finalmente salen a la luz estas medidas, así como el recorrido de su aplicación.

5.2.- Unión Europea.

En el ámbito de la UE, tanto la Comisión Europea como el Tribunal de Cuentas Europeo han estado monitorizando al mismo tiempo, si bien dentro de un espacio más amplio, la DAC 6, anticipándose la publicación de las conclusiones alcanzadas por el Tribunal de Cuentas a la de las conclusiones alcanzadas por la Comisión. A continuación, se comentan ambas.

5.2.1.- Informe Especial sobre la “*Lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del Impuesto sobre Sociedades*”, del Tribunal de Cuentas Europeo de 27 de noviembre de 2024

La monitorización del Tribunal, en la parte que concierne a la DAC 6, se llevó a cabo respecto de 5 Estados miembros y en relación con el periodo 2019/ 2023, dicha actividad se centró principalmente en problemas sistémicos, de los que cabe destacar:

- El diseño y seguimiento de la legislación y la aplicación de esta por parte de los Estados miembros.
- La aplicación del directorio central de la UE para el intercambio de la información bajo el paraguas de la DAC 6, así como la calidad y el uso de la información intercambiada por los Estados miembros.

La revisión puso de relieve las conclusiones siguientes:

1.- Diferentes interpretaciones de la norma por parte de los Estados, fundamentalmente en lo referente a:

i) La aplicación del criterio de beneficio principal. Los Estados miembros se cuestionaron acerca de la necesidad de concretar cuantitativamente este beneficio por adelantado, cuando sería posible que a lo largo de la ejecución del mecanismo se modificasen ciertas magnitudes.

Según se desprende del Anexo V del Informe:

- *"No está claro cómo determinar si la ventaja fiscal es el beneficio principal o uno de los beneficios principales de un mecanismo. Tampoco queda claro si el método de la evaluación debía ser cuantitativo, por ejemplo, si se compara el mecanismo aplicando la normativa tributaria primero y sin aplicarla después, para calcular así la (supuesta) ventaja fiscal.*
- *Otra cuestión es si el criterio del beneficio principal se aplica también en situaciones en las que, respetando el espíritu de la Directiva, el resultado de un régimen fiscal que da lugar a la ventaja fiscal es pretendido o proporcionado por el régimen en cuestión o por el legislador (también denominado «intención política»*

Si la ventaja la otorga la propia norma, no parece que tenga sentido dimensionarla.

ii) La identificación de las señas distintivas. Se subraya la importancia de una concreción clara de estas, ya que, en definitiva, son las que alertan acerca de si el mecanismo debe comunicarse o no, esto es, activan la obligación de notificación. El Informe destaca:

- **Seña distintiva A3.** Mecanismos que utilizan documentación o estructura normalizadas. Algunos Estados entienden que una amplia gama de documentos y estructuras pueden entenderse como normalizados, otros Estados no siguen este criterio. Como consecuencia de ello, los intermediarios y los contribuyentes que entienden las estructuras como normalizadas pueden optar por no notificar los mecanismos con la seña distintiva A3.

- **Seña distintiva B2.** Mecanismos que transforman los ingresos en capital o en otros tipos de ingresos que, o bien no tributan, o lo hacen a un tipo inferior. Aquí no deberían incluirse los mecanismos en que los ingresos estén exentos debido a la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición. Sin embargo, las circunstancias pueden ser diferentes en los casos de mecanismos de lavado de cupón, en los que se pretende convertir un dividendo en una ganancia de capital. De otro lado, se plantean ciertas dudas acerca de si esta seña distintiva se focaliza solo en los mecanismos de nueva creación o a los mecanismos en circulación que ya venían reconvirtiendo los ingresos en otros de nula tributación.
- **Seña distintiva B3.** Mecanismos que conforman operaciones circulares entre entidades vinculadas, que provocan movimientos de fondos contables -no reales-, o meramente compensatorios sin estar respaldados por operaciones comerciales. Los Estados manifestaron sus dudas sobre si los mecanismos en que se articulan desvíos de ingresos y compensación de operaciones en entidades interpuestas son condiciones necesarias para la aplicación de la seña distintiva B3, o si se trata de meros ejemplos de operaciones circulares que no van anudados a transferencia de rentas de unas sociedades a otras.
- **Seña distintiva C1.** Mecanismos que implican pagos transfronterizos entre entidades vinculadas. Bajo esta seña distintiva han de notificarse los mecanismos transfronterizos entre empresas asociadas en los que la renta o ingreso en sede del perceptor tributa a un tipo de gravamen reducido o nulo, por lo que en este contexto resulta imprescindible, entre otros, saber si los Establecimientos Permanentes han de considerarse como una entidad diferente de su Casa Central o no.

Hasta aquí las dudas derivadas de los análisis llevados a cabo entre los Estados encuestados, si tenemos en cuenta que la UE está conformada por 27 Estados, es más que probable que la diversa interpretación de las señas distintivas incorporadas en el Anexo IV de la DAC 6 puede dar lugar a que un determinado mecanismo se notifique en algunos Estados y el mismo mecanismo u otros esquemas similares no se notifiquen en otros, de ahí la necesidad de lograr la interpretación simétrica y coordinada de los diferentes conceptos de la DAC 6 por todos los Estados, única manera de lograr que la DAC 6 se aplique bajo un patrón uniforme por todos los Estados.

Sin agotar el tema de las señas distintivas, en la DAC 6 estaba previsto que, la Comisión realizase una evaluación semestral del Anexo IV, previsión que se ha suprimido a través de la DAC 8, quedando la misma integrada en el proceso general de evaluación de la DAC 6, del que se ha dado cuenta en el Apartado 5.2.1. anterior.

2.- Otras cuestiones que, según los Estados monitorizados, no están recogidas en la DAC 6 en términos precisos son: la fecha de activación del mecanismo y los plazos de presentación de los informes -la fecha de puesta a disposición del cliente del mecanismo y la de ejecución de este no siempre son coincidentes-. Ello conlleva igualmente interpretaciones asimétricas.

3.- La información intercambiada no se controla de forma adecuada, de hecho, algunos Estados no realizan ningún control de calidad, a esto se añade que dicha información no se explota al límite por parte de los Estados. Esta actividad requiere que las ATs dispongan de un equipo debidamente formado que estudie tanto la información recibida directamente de intermediarios y/o contribuyentes, como la recibida a través del intercambio de información de los diversos Estados.

4.- Los Estados auditados han establecido diferentes regímenes sancionadores por infracción de obligaciones, pero estos regímenes no se habían aplicado.

5.- Datos estadísticos. El informe proporciona la estadística de los mecanismos comunicados:

- El número de mecanismos transfronterizos comunicados, desde la entrada en vigor de la DAC 6 hasta finales de 2023 superó la cifra de 53.000.
- De ellos, el 94,10% se comunicó por parte de 11 Estados, las cifras más relevantes corresponden a Alemania que notificó el 49,30% de los mecanismos y a Países Bajos que reportó el 14,10%.
- El 5,90 % restante se suministró por los otros 16 Estados miembros, de lo que podría aventurarse que la aportación de España a esta estadística debió ser inferior al 1% de comunicaciones.

Finalmente, el Tribunal de Cuentas recomienda, con carácter general, a la Comisión, respecto de las diferentes áreas enjuiciadas:

- i) *Aclarar el marco legislativo de la UE;*
- ii) *Mejorar la calidad de los informes de la DCA 6;*
- iii) *Garantizar un régimen sancionador adecuado;*
- iv) *Reforzar su apoyo al Grupo «Código de Conducta»*
- v) *Supervisar los resultados y las repercusiones de la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades²⁹.*

5.2.2.- Monitorización de la DAC 6 por parte de la Comisión Europea. Resultados publicados el 19 de noviembre de 2025.

Los trabajos de la CE giraron alrededor de la DCA y sus sucesivas modificaciones, y se centraron en el periodo (2018/2023)³⁰, como objetivos de esta monitorización se fijaron: evaluar la eficacia, la rentabilidad y la relevancia de esta, así como su coherencia con otras iniciativas y prioridades políticas y el valor añadido por la DAC en la lucha contra la evasión fiscal y en la mejora del intercambio de información entre administraciones tributarias en el universo UE. El plazo concedido a las partes interesadas para presentar informes y rellenar cuestionarios se cerró el 30 de julio de 2024, estando prevista la publicación de resultados en torno al cuarto trimestre de 2024

o en el primer trimestre de 2025, sin embargo, finalmente la publicación se realizó en el cuarto trimestre de 2025.

En el diseño del trabajo se determinó prestar especial atención a la DAC 6, por cuanto se la reconoce como el elemento más enredado y provocador de la DAC, así esta evaluación debería dar avisos sobre los defectos y carencias de la DAC 6, en punto a introducir en ésta las modificaciones que se precisasen para lograr una mejora en el intercambio de información, acotar la información a comunicar por los obligados (no tiene sentido informar sobre mecanismos legítimos o que no se vayan a ejecutar, aun cuando puedan ser potencialmente agresivos) y asimismo aprovechable (de cara a tomar decisiones legislativas), respecto de la que dichos obligados se sientan confortables al comunicar la información y sobre todo que no perciban que estas obligaciones violentan y merman derechos y principios fundamentales, cuyo campo de cobertura debiera estar en todo momento protegido. Entre estos derechos, la mayoría comentados y analizados en las STJUE glosadas en el Apartado 4 anterior, debe incluirse el derecho de defensa en procedimientos penales.

De esta evaluación, también, se pretendía obtener información con vistas a reducir la carga de presentación de informes, tanto para intermediarios, como para contribuyentes, lo cual repercutiría favorablemente en el intercambio de información entre los Estados, haría más eficaz la gestión de la información intercambiada y minoraría los costes de cumplimiento.

Como hallazgos más significativos de la evaluación, cabe citar:

1.- Aplicación asimétrica de las normas por parte de los Estados miembros, como consecuencia de una extensa redacción de estas, al pretender que abarquen una amplia y compleja gama de mecanismos transfronterizos. La concreción del beneficio principal, así como determinadas señas distintivas A3, B2 Y E3, pueden tomarse como ejemplos de interpretaciones inconsistentes.

Esto constata la necesidad de una guía práctica que clarifique diversos conceptos redactados con cierta ambigüedad, en la que también se incorporen ejemplos que faciliten la comprensión de las características de las señas distintivas. Incluso se ha apuntado a nuevas señas distintivas que puedan identificar como potencialmente agresivos mecanismos de eliminación de dividendos, desajustes híbridos, desajustes en precios de transferencia, acuerdos basados en bienes raíces, transferencias de propiedad intelectual y acuerdos relacionados con activos criptográficos.

2.- Los datos que se manejan por los Estados no están regularmente homogeneizados, se presentan en formato con texto libre, no existen campos obligatorios para reflejar datos que necesariamente deben conocerse, entre otros, la identificación de jurisdicciones extramuros de la UE involucradas en mecanismos transfronterizos, lo que conlleva dificultades para evaluar los riesgos de tales mecanismos y asimismo para la comparación de datos que podrían facilitar las tareas a realizar por parte

A consecuencia del resultado de la monitorización realizada, se ha acordado que la Comisión lleve a cabo las siguientes tareas:

- Reorganizar el marco de la DAC 6 a los efectos de facilitar la interpretación uniforme por los Estados, para ello se tomarán en consideración las indefiniciones y lagunas observadas.
- Analizar la posible integración de la antigua Propuesta de Directiva *Unshell* (ATAD 3) en la DAC 6, mediante el diseño de las marcas distintivas aparentes al mecanismo cuyo uso se pretende desincentivar,
- Elaborar una Guía a nivel de la UE, a modo de directrices, que permitan a contribuyentes, intermediarios y ATs la interpretación armonizada de las disposiciones de la DAC6, al objeto de lograr una aplicación coherente,
- Acoplar los datos suministrados a través de la DAC 6 a los datos nacionales para facilitar las actividades de las ATs respecto de esta relevante materia.

Se estima que en el segundo trimestre de 2026 pueda publicarse un primer borrador recogiendo las propuestas.

Como puede observarse, las conclusiones finalmente alcanzadas por el Tribunal de Cuentas y la Comisión son altamente coincidentes, ello no viene sino a confirmar la necesidad de un recalibrado de altura de la DAC 6 para alcanzar objetivos, sin vulnerar el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes.

5.3. España.

La Administración Tributaria española se refiere a la DAC 6 tanto en los Planes Generales de Control Tributario y Aduanero de la AEAT anuales, como en las Memorias anuales.

5.3.1. Planes Generales de Control Tributario y Aduanero de la AEAT.

Se reproducen los párrafos de los Planes de Control referidos a esta parcela:

- Plan de Control 2021:

Apartado III. La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero.

1. Fuentes de información y avances tecnológicos en el análisis de riesgos

"Por último, en 2020 se ha comenzado a recibir información sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, de acuerdo con 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, conocida como DAC 6. Así, cualquier intermediario, consultor o asesor que participe en dichos mecanismos estarán

obligados a comunicar la información y, en determinados supuestos, el obligado es el propio contribuyente interesado.

Esta nueva fuente de información contribuirá a una mayor transparencia, facilitando tanto la prevención como la corrección de comportamientos evasores o elusivos.

Este intercambio de información estará plenamente operativo en 2021, lo que puede contribuir de forma eficaz a los esfuerzos por crear un entorno de equidad tributaria en el seno de la Unión Europea".

"En 2021 se completará el desarrollo del nuevo sistema automatizado de análisis de riesgos en precios de transferencia basado en todo el conjunto de información disponible sobre operaciones vinculadas con el que actualmente cuenta la Administración tributaria, haciendo un uso efectivo de la información a disposición de la Inspección como consecuencia del proyecto BEPS tanto en el ámbito de la OCDE como en el de la Unión Europea, entre la que destacan los intercambios automáticos de información sobre diversas rentas, los referidos a acuerdos unilaterales con administraciones tributarias, y así como la información derivada del Informe País por País «Country-by-Country report» aprobado en desarrollo de la Acción 13 del citado Proyecto BEPS. Ello unido al mejor conocimiento de los grupos internacionales y de los sectores en los que operan, en buena parte gracias a la información derivada de los controles simultáneos, de los Acuerdos Previos de Valoración, de los Procedimientos Amistosos y de una cada vez mayor especialización en materia de fiscalidad internacional, permitirá un mejor análisis de riesgos a través de la elaboración de indicadores, índices y modelos, y de la identificación de pautas de comportamiento de alto riesgo fiscal.

El examen de dichas pautas de comportamiento debería beneficiarse también en 2021, como se ha indicado en el apartado 1 anterior, de la información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva a los que se refiere la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo de 2018, conocida como DAC 6.

La transposición de la Directiva (UE) 2018/822 que modifica la Directiva 2011/16/UE del Consejo (DAC 6), tendrá sin duda una especial incidencia en la información disponible respecto de informaciones de los grandes grupos multinacionales".

- Plan de Control 2022:

Apartado II. La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero. 1. Fuentes de información y avances tecnológicos en el análisis de riesgos.

"Por otra parte, si bien en 2020 se comenzó a recibir información sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, de acuerdo con 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, conocida como DAC 6, ha sido

en 2021 cuando este intercambio automático de información se ha generalizado entre los Estados miembros. De esta forma se dispone de información sobre los mecanismos que afecten a residentes en España, declarados en cualquier Estado miembro de la Unión Europea por el intermediario que facilite dichos mecanismos y, en determinados supuestos, por el propio contribuyente interesado. Esta nueva fuente de información contribuirá a una mayor transparencia, facilitando tanto la prevención como la corrección de comportamientos evasores o elusivos sustentados en este tipo de mecanismos".

- Plan de Control 2023:

Apartado III. La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero. 1. Fuentes de información y análisis de riesgos.

"Por otra parte, se continúa intercambiando información sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, de acuerdo con la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 (conocida como DAC 6)"

- Plan de Control 2024:

Apartado II. Prevención de los incumplimientos. El fomento del cumplimiento voluntario y la prevención del fraude. 3. Calidad de la Información

"Además, se continúa intercambiando información sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, de acuerdo con la Directiva conocida como DAC 6".

- Plan de Control 2025:

Apartado II. Prevención de los incumplimientos. El fomento del cumplimiento voluntario y la prevención del fraude. 3. Calidad de la Información.

"También destacan las medidas relativas a la transparencia en la información y la consolidación de todos los intercambios de información para fines fiscales impulsados en la Unión Europea y en el ámbito de la OCDE, al amparo de varios instrumentos como los intercambios automáticos de información sobre cuentas financieras (CRS), del informe país por país (CbC), las distintas Directivas de Cooperación Administrativa (DAC), la Foreign Account Tax Compliance (FATCA) o el establecimiento del sistema electrónico central de información sobre pagos transfronterizos (CESOP)".

5.3.2. MEMORIAS ANUALES.

Los comentarios en torno a la DAC 6 se ubican en el Apartado "Actuaciones Inspectoras sobre Tributos Internos", subapartado "Actuaciones de Explotación de Información Internacional", siendo su contenido concreto el siguiente:

- **Memoria 2020.** Página 38.

4.2.1. Control sobre tributos internos.

"Actuaciones de explotación de información internacional procedente de DAC1, CRS, DAC2 y FATCA. En concreto, en 2020 la ONIF ha intercambiado de forma automática información con otros países y jurisdicciones relativa a las siguientes categorías:

...

Se ha comenzado a recibir información sobre mecanismos con efectos transfronterizos de planificación fiscal (DAC6)"

- **Memoria 2021.** Página 44.

4.2.1. Control sobre tributos internos.

"Actuaciones de explotación de información internacional procedente de DAC1, CRS, DAC2 y FATCA. En concreto, la ONIF ha continuado trabajando en el intercambio de información con otros países y jurisdicciones relativa a las siguientes categorías:

...

se ha comenzado a recibir información sobre mecanismos con efectos transfronterizos de planificación fiscal (DAC6).

- **Memoria 2022.**

No consta mención alguna a la información comunicada bajo las normas previstas en la DAC 6.

- **Memoria 2023.** Página 48.

4.2.1. Control sobre tributos internos.

"Actuaciones de explotación de información internacional procedente de DAC1, CRS DAC2, FATCA, DAC3-Tax rulings y CBC-DAC4, En concreto, la ONIF ha continuado trabajando en el intercambio de información con otros países y jurisdicciones relativa a las siguientes categorías:

...

intercambio de información sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal sujetos a comunicación de información (DAC 6).

- **Memoria 2024.** Página 48.

4.2.1. Control sobre tributos internos.

"Actuaciones de explotación de información internacional procedente de DAC1, CRS DAC2, FATCA, DAC3-Tax rulings y CBC-DAC4, En concreto, la ONIF ha continuado trabajando en el intercambio de información con otros países y jurisdicciones relativa a las siguientes categorías:

...

intercambio de información sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal sujetos a comunicación de información (DAC 6).

De lo anterior, cabe concluir que la información que se recoge en los dos instrumentos mencionados es simplemente indicativa de que se está recibiendo e intercambiando información sobre los mecanismos a que se refiere la DAC 6, pero no alerta a los contribuyentes del número de mecanismos que conlleven posibles riesgos fiscales comunicados e intercambiados, ni, por supuesto, de la descripción del potencial riesgo fiscal contenido en ellos, que sería lo que estos desearían conocer. Bien es cierto que la información que se recoge en las Memorias de la AEAT, en lo que concierne a la DAC 6, es exactamente igual de ambigua que la que se refiere a otras materias del campo de la cooperación internacional, lo que contrasta con los concretos datos numéricos que brindan éstas en relación con las actuaciones domésticas. Se insiste, la información derivada de esta parcela, puesta al alcance de los contribuyentes, no solo beneficiaría a los contribuyentes, también terminaría redundando en beneficio de las ATs, habida cuenta que, carece de sentido utilizar mecanismos en el punto de mira de las ATs.

Bien es cierto que se dispone de información de los casos de **"conflicto en la aplicación de la norma"**, artículo 15 de la LGT, a través de la página web de la AT, los cuales giran en torno al IS y al IVA, habiéndose producido tales conflictos, tanto respecto de casos domésticos como transfronterizos. Sin embargo, estos casos no arrancan de información temprana proporcionada por los contribuyentes, bien directamente o a través el intercambio de información, sino de iniciativas de la AT producto de sus actuaciones de comprobación e investigación y sometidas al correspondiente análisis para su calificación por parte de la Comisión Consultiva de Conflictos en la aplicación de la norma, encargada de emitir el informe correspondiente³¹.

Resumiendo, de los datos publicados por la AEAT referidos al área de la DAC 6 no se pueden extraer resultados concretos derivados de la puesta en práctica de esta en el universo España. Es muy posible que los intermediarios, asesores fiscales y contribuyentes en general esperaran, tras el tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la normativa, ver reflejados en las Memorias de la AEAT unos datos más concretos, tales como:

- Número de esquemas potencialmente agresivos comunicados/intercambiados, así como número de los presentados por intermediarios y número de los presentados por los propios contribuyentes.

- Descripción del elemento riesgo de los esquemas agresivos, a título de dar información suficiente a los contribuyentes, para evitar caer en esquemas similares, con la posibilidad de ser sancionado, habida cuenta de la publicidad dada al esquema.

Ello no se ha producido así, lo recogido en las Memorias y en los Planes de Control de la AEAT no permite extraer conclusión alguna respecto de:

- i) Si la obligación de comunicar ligada inicialmente a los intermediarios sin deber de secreto profesional se ha cumplido, desde el lado del obligado a comunicar, en principio, o si la misma se ha subvertido y dicha obligación se ha cumplido mayormente por los contribuyentes.
- ii) Si las marcas distintivas que alertan de que un determinado "mecanismo" ha de notificarse ha llevado a una interpretación ampliada del término mecanismo de posible riesgo fiscal y en consecuencia ha dado lugar a un *over reporting*, con las dificultades de gestión que un excesivo volumen de información comporta y
- iii) La manera en que se ha gestionado la información recibida, esto es, si se ha elaborado algún proyecto legislativo para combatir las situaciones desveladas en las que se hayan verificado ciertos tintes de abuso.

Cabe señalar que la DAC 6 se ideó como una herramienta llamada, en principio, a mejorar los análisis de riesgos de los contribuyentes, sumándose a la información suministrada según los requerimientos previstos por otras parcelas de la DAC y a identificar en fase temprana las pautas de comportamiento de alto riesgo fiscal de los contribuyentes, con vistas a introducir en la normativa las modificaciones y aclaraciones necesarias para evitar interpretaciones interesadas de las normas que inevitablemente llevarán a controversias y litigios. Llegados a este punto, se señala que la mejor manera de evitar litigios, sin duda, es una buena técnica legislativa, normas sólidas, estables, predecibles y bien elaboradas, esto es, diseñar las normas de tal manera que ofrezcan a las personas que han de aplicarlas mínimas posibilidades de hacer una interpretación no acorde con el sentido y la finalidad de la norma.

6. LA DAC 6 Y LA PROPUESTA DE DIRECTIVA *UNSHELL*.

6.1. Contexto y Rol de la propuesta de DIRECTIVA *UNSHELL*

Uno de los principales objetivos marcados por la Comisión Europea para el segundo semestre de 2025, se refiere a la simplificación/aclaración decluttering de las normas comunitarias, eliminando los solapamientos que hayan quedado de manifiesto entre algunas de ellas, objetivo ambicioso a través del que se quiere facilitar su comprensión y aplicación a los contribuyentes y asimismo reducir los costes de cumplimiento -cargas administrativas- para estos, en algunos casos, ciertamente elevados. Pues bien, en el

punto de mira de este objetivo se han situado, entre otros, la Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de entidades ficticias a efectos fiscales, COM/2021/565, publicada el 22 de diciembre de 2021, Directiva *unshell*, al no considerar apropiado para hacer frente a las “sociedades sin sustancia” o “sociedades fantasma” el enfoque de norma antiabuso integrada en Directiva, estimando que sería más efectivo integrar los indicadores de sustancia en la DAC 6, cuestión a la que se dedican las líneas siguientes.

La Propuesta de Directiva *unshell* consta de dos partes interrelacionadas:

■ PRIMERA PARTE.- Relativa a las sociedades sin sustancia. (ATAD III), complementa el espacio de la Directiva del Consejo 2016/1164/UE, sumando una nueva medida para luchar contra el fraude fiscal.

En esta área, la Propuesta viene a responder a la demanda de los países de instrumentos que permitan hacer frente a las prácticas elusivas ejecutadas mediante la figura de entidades sin sustancia, comúnmente conocidas como “entidades cascarón o fantasma”. La norma, en el artículo 7, incorpora diversos indicadores que operan a modo de “test de sustancia” de las entidades, permitiendo verificar si una determinada entidad es una entidad operativa con recursos y actividad real o, por el contrario, se trata de una entidad ficticia. Dichos indicadores se centran en: i) el volumen de “Rentas Pasivas” que obtiene la entidad, ii) si la entidad realiza o no “Actividades Transfronterizas” y iii) la forma en que lleva a cabo la “Gestión y Administración” de la entidad.

Partiendo de estos indicadores, cuando en los dos ejercicios anteriores al de aplicación de la norma, en la entidad a testar se dan acumuladamente las tres condiciones siguientes:

- Más del 75% de los ingresos, procedían de *relevant income* (rentas definidas en la Propuesta como rentas pasivas),

- Más del 60% del valor en libros de sus activos (bienes inmuebles y muebles -distintos de efectivo y valores-, mantenidos con fines privados) se localizaba fuera del Estado miembro de residencia o más del 60% de su “*relevant income*” se obtuvo a través de transacciones transfronterizas,

- La administración diaria y la toma de decisiones significativas se hubiesen externalizado, la entidad en cuestión deberá incluir información en su declaración de impuestos sobre los siguientes aspectos:

(1) si la entidad dispone de locales para su uso exclusivo,

(2) si tiene una cuenta bancaria abierta y activa en la UE, y

(3) si tiene al menos un director residente fiscal en el mismo Estado miembro o, alternativamente, si la mayoría de los empleados que participan en las actividades

principales generadoras de ingresos de la entidad, a tiempo completo, son residentes fiscales en el mismo Estado miembro que reside la entidad o en lugares cercanos que le permitan llevar a cabo adecuadamente sus tareas.

Esta información se suministra, de forma que sirva de guía respecto de si la entidad en cuestión tiene la sustancia mínima requerida para ser considerada sociedad real. Asimismo, la entidad debe aportar pruebas documentales suficientes para que la AT pueda verificar la veracidad de la información reportada.

Si finalmente las conclusiones derivadas del test corroboran que se está en presencia de una "sociedad sin actividad económica real" o con una actividad económica simulada o mínima, esto es, de una "sociedad ficticia" de acuerdo con los cánones de la Directiva, se producen las siguientes consecuencias:

I.- Se impone un derecho de gravamen sobre la *relevant income* de la entidad similar al previsto en las normas sobre "Transparencia Fiscal Internacional", de forma que esta renta se gravaría en sede de los accionistas en su Estado de residencia, como si se hubiese obtenido directamente por ellos y se permite la deducción de los impuestos pagados en el Estado miembro donde se localiza la entidad ficticia. Cuando el pagador de los ingresos a la entidad ficticia resida en un país tercero, se aplica lo anterior, sin perjuicio de que se hubiese firmado Convenio con el tercer país.

II. Las entidades no podrán aprovechar ningún beneficio fiscal, desencadenándose una serie de consecuencias para ellas, tanto en el Estado de residencia como en el de fuente de las rentas:

Estado de Residencia. - a) No emite certificado de residencia a efectos fiscales, o si se emite se hará con una declaración explícita o reparo que impide su uso respecto de las rentas obtenidas en fuente, lo que conlleva la no aplicación de los beneficios que pudieran aplicarse en el Estado de la fuente. b) Denegará el acceso a medidas que eliminen la doble imposición, bien por aplicación de Convenios o de Directivas (Matriz/Filiales, Directiva de Fusiones y otras Reestructuraciones Empresariales e Intereses y Cánones entre empresas asociadas).

Estado de la Fuente. - a) No aplicará los beneficios de las Directivas señaladas en el párrafo anterior. b) Tampoco los recogidos en los Convenios de doble Imposición.

La Propuesta se extiende a Pymes, asociaciones, fiducias y otros acuerdos legales y asimismo contiene una serie de excepciones, todas ellas referidas a sociedades operativas, tales como entidades financieras, entre otras.

■ SEGUNDA PARTE.- Relativa a la modificación de la Directiva 2011/16/UE. Modificación anudada al objetivo de la primera parte, se pretende que el campo de la cooperación internacional alcance al intercambio automático de información de las sociedades en las que se den las condiciones que catalogan "ausencia de sustancia". A

tales efectos, se establecerían normas concretas, lo que facilitaría, no solo, el conocimiento de la existencia de estas sociedades por los Estados afectados (Estados de residencia de los accionistas, Estados fuente de rentas), sino para tratar correctamente las rentas obtenidas por estas sociedades en los todos los Estados afectados.

Enmiendas a la Propuesta (Sociedades *Unshell*).- El 17 de enero de 2023, el Parlamento Europeo dictó una Resolución Legislativa dirigida al Consejo, a la Comisión y a los Parlamentos Nacionales, en la que se recogían 64 enmiendas a la Propuesta de Directiva, en la parte referida a las "Sociedades sin sustancia". A través de éstas se pretendía que las normas de la futura Directiva fuesen ambiciosas y proporcionales para penalizar el uso de estas sociedades. Así, la Resolución, entre otras mejoras, proponía:

- a) Considerar los escenarios de pequeñas y medianas empresas que, aún con sustancia económica mínima -adecuada a sus recursos y dimensión- no sería razonable que les alcanzasen las penalizaciones reservadas para las sociedades sin sustancia,
- b) Reducción de los porcentajes de los indicadores de sustancia de 75% a 65% (*relevant income* transfronteriza) y de 60% a 55% (activos fuera del Estado miembro), lo que obviamente endurecería el régimen.

De otro lado, se ha matizado la cuestión acerca de cómo debe entenderse si se han externalizado o no las funciones de administración diaria y toma de decisiones significativas en la entidad, explicitando que estas funciones se consideran externalizadas cuando se realizan por entidades terceras no vinculadas, de manera que, si estas funciones se llevaran a cabo por entidades del grupo, no se consideraría que se hubiesen externalizado.

El éxito de la aplicación de la Propuesta de Directiva se basa en el efectivo intercambio de información entre los Estados miembros, adoptando sistemas adecuados y avanzados que permitan compartir la información pertinente a la que los mismos tengan acceso, así como en un sistema sancionador justo y equitativo para las entidades infractoras. Sin embargo, la Comisión no está obligada a asumir las enmiendas del Parlamento.

En principio, las fechas previstas de transposición y entrada en vigor de la futura Directiva eran: 30 de junio de 2023 y 1 de enero de 2024, respectivamente, sin embargo, esto no se ha cumplido. En septiembre de 2023, la Presidencia española presentó un nuevo texto de compromiso sobre la totalidad del proyecto de Directiva, texto del que se observaron divergencias y opiniones encontradas por parte de los Estados miembros, el nuevo texto, finalmente, no ha prosperado, más aún, se recogieron opiniones en el sentido de reconducir la Propuesta de Directiva hacia la extensión del perímetro de la DAC 6.

6.2. Estado actual de la propuesta de Directiva *Unshell*.

Transcurridos casi 4 años desde la publicación de la Propuesta de Directiva *UNSHELL*, las sucesivas negociaciones alrededor de esta no han dado el fruto deseado y finalmente el Consejo de la UE terminó anunciando formalmente el 20 de junio de 2025, su retirada, al observarse ciertos solapamientos con la DAC 6, de ahí que se consideró, como se indicó en líneas anteriores, que los objetivos pretendidos con ATAD III -desincentivar el uso de “sociedades *unshell*” como medio para transferir rentas entre jurisdicciones-, bien podrían alcanzarse mediante una reforma de la DAC 6 para para incluir en su campo operativo, con un retoque apropiado del Anexo IV, las señas distintivas referidas a las sociedades *unshell*, de forma que, en la medida, en que la sociedad en cuestión reúna las señas distintivas anudadas a estas sociedades, se estaría en presencia de un nuevo “mecanismo transfronterizo potencialmente agresivo fiscalmente” sujeto a comunicación.

No es posible aventurar si este giro en la legislación UE será positivo. La DAC 6 ha sido una norma controvertida desde sus inicios, fundamentalmente porque no se mueve con parámetros de riesgo fijos, sino potenciales, asociados a beneficio principal o a otros marcadores, lo que hace que los contribuyentes afectados estén permanentemente en una situación de alerta o riesgo a la hora de tomar una decisión sobre un determinado esquema. En este contexto resulta inevitable traer a colación las normas sobre Transparencia Fiscal Internacional (TFI) y los buenos resultados que las mismas han dado a lo largo del tiempo, al menos en España, cuya aplicación ha sido minoritaria. Se trata de una normativa razonablemente entendible, de forma que los contribuyentes saben si sus circunstancias particulares van a hacer que se activen las normas de TFI o no, por supuesto que puede haber casos límites del típico color gris que plantean múltiples interrogantes, pero esto es consustancial en toda la normativa tributaria, no solo en las normas de TFI. Llevando esta idea al universo de las sociedades *Unshell*, cabría plantear si los contribuyentes no estarían más confortables con una norma como la que se desprendía de la Propuesta de Directiva de Sociedades *Unshell*, que recogiera explícitamente las notas de las sociedades de este tipo y su tratamiento fiscal, como sucede con las normas de TFI, de tal forma que los contribuyentes supiesen exactamente cuando el mecanismo *unshell* estaría navegando por aguas turbulentas y así conociesen las consecuencias de tomar la decisión de utilizar mecanismos de esta clase. También en este contexto, aparecerían los grises y las dificultades para detectar estas situaciones, pero, aun así, seguramente habrá opiniones que militen a favor de una norma concreta, bien elaborada y estable, en lugar de ver las señas distintivas de las sociedades *unshell* como detonantes de un mecanismo potencialmente agresivo sujeto a la obligación de comunicación, a partir del momento en que dichas señas se incorporen al Anexo IV de la DAC 6. A esto cabe añadir que la incorporación de las señas distintivas de sustancia en el Anexo IV de la DAC 6 no liberan a los contribuyentes de realizar la tarea de verificación de sustancia de sus entidades, pues estos deberán seguir evaluando los perfiles de sustancia de estas.

Para finalizar este apartado se entiende oportuno aludir al sistema fiscal holandés que ha abordado esta materia a través de una normativa antiabuso interna sobre “sociedades sin sustancia” denominada “Decreto a la Ley de Asistencia Internacional

para la Imposición de Impuestos en los Países Bajos”, además, bajo su cobertura, la AT holandesa intercambia la información relativa a las mismas de manera espontánea con los Estados de origen de las rentas que fluyen a estas sociedades y con los de residencia de los accionistas.

7. CONCLUSIONES FINALES

España, en el ámbito doméstico, como es bien conocido, disfruta de amplia experiencia en el ámbito de la cooperación administrativa doméstica, tal y como se mencionó en el Apartado 2. “Objetivos de la DAC 6. Si bien en este clima de relación cooperativa se asiste a una queja generalizada por parte de los contribuyentes y es el desequilibrio que se produce en este foro de transparencia, en el que los contribuyentes están convencidos de que aportan mucho más de lo que reciben.

Al hilo de esta filosofía y siguiendo la estrategia de otros Estados, por ejemplo, Chile, que, como se ha mencionado en líneas anteriores, tiene colgada en su web una relación de “Esquemas Tributarios Abusivos” para general conocimiento de sus contribuyentes, posiblemente la DAC 6 hubiera contribuido de mejor manera a la lucha contra el fraude fiscal si sus normas hubiesen previsto la obligación de que las ATs se pronunciasen expresamente y con cierta diligencia sobre los esquemas reportados y además de comunicar los resultados del examen a intermediarios y contribuyentes afectados, publicitasen los esquemas reportados en los que se hubiesen detectado indicios suficientes de elusión y fraude, una vez examinados y estudiados cuidadosamente por las ATs.

De este proceder se obtendrían los siguientes resultados:

- 1.- El esquema comunicado, que según el criterio de las ATs se catalogase como potencialmente agresivo, casi con toda seguridad, se rechazaría por parte del contribuyente afectado y en consecuencia se desistiría de su uso.
- 2.- Se desincentivaría la utilización del esquema examinado por parte de otros contribuyentes, al estar calificado como agresivo y haber sido convenientemente publicitado.

En el Capítulo 2 “Opciones para un Modelo de Norma de Divulgación Obligatoria “ de la Acción 12 de BEPS, Apartado “Valoración de Riesgos”, a través de los párrafos 215 y 216 se aconseja a las ATs la creación de un equipo especial para valorar los esquemas comunicados, en punto a referirlos a las divisiones de las ATs involucradas en las auditorías fiscales de los contribuyentes y asimismo de plantear modificaciones en la normativa para frenar el uso de estos mecanismos.

Concretamente el texto de los párrafos mencionados es el siguiente:

215.-Por lo general, existe un equipo especializado, dentro de la administración tributaria, que se ocupa de los esquemas comunicados. Este equipo lleva a cabo

una revisión inicial del acuerdo y desempeña un papel a la hora de determinar si deben adoptarse nuevas medidas en forma de cambios legislativos, auditorías, o más requerimientos, etc. El procedimiento interno específico varía en función de la estructura administrativa de los países.

216.- En el Reino Unido, una vez que se recibe una información, un equipo separado evalúa el riesgo del acuerdo divulgado y coordina las respuestas de las diferentes políticas y áreas operativas. Esto incluye la elaboración y ejecución de la estrategia operativa para la tramitación de los requerimientos sobre el respectivo esquema de elusión. En los Estados Unidos, un equipo denominado Oficina de Análisis de Refugios Fiscales (OTSA) es el punto focal de cumplimiento de la obligación de revelar los esquemas, responsable de monitorear todas las transacciones sujetas a comunicación de información divulgadas y de identificar potenciales casos de incumplimiento y asegurar la difusión adecuada de la información sobre refugios fiscales dentro de la administración tributaria.

Pues bien, seguramente, esta fuerza bien podría aprovecharse a la vez para dar al contribuyente una respuesta temprana antes de realizar la operación, de manera que si persistiese en realizarla tuviese conocimiento de sus consecuencias y además publicitar dicha respuesta temprana. Es cierto que la creación de este equipo y su mantenimiento provoca un coste relevante, pero no es menos cierto que las ventajas de su creación superarían con creces dichos costes, habida cuenta que se liberarían recursos humanos de las tareas de auditoría respecto de estos contribuyentes, pues no habría riesgos en sus comportamientos, aplicándolos a otras parcelas más necesitadas de verificación y auditoría y más importante aún, se daría certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes que han reportado y a la vez a todos los demás, sin duda el activo fiscal más demandado por estos.

La lectura de los párrafos transcritos, unido a los resultados de la revisión que ha realizado el Tribunal de Cuentas Europeo respecto de la forma en que se han cumplimentado las obligaciones derivadas de la DAC 6 y asimismo de la revisión de la información comunicada y de la utilización de esta, por parte de los Estados miembros que han acometido esta tarea, resultados recogidos en el Informe de noviembre de 2024, no vienen sino a confirmar la necesidad de una modificación de la DAC 6, en orden a simplificar las normas en ella contenidas, tanto las sustantivas, como las referidas a las obligaciones de reporte; asimismo se precisa aclarar los términos y conceptos que han llevado a una interpretación asimétrica por parte de los Estados - entre otros, el término de "confidencialidad" y el concepto de "privilegio profesional y legal" para asegurar que ambos estén alineados con las conclusiones alcanzadas en las Sentencias del TJUE comentadas en el Apartado 4-, sin duda estos retoques normativos facilitarán la comprensión de la DAC 6 a los distintos obligados. Este reseteo, como ya se ha indicado anteriormente, absorbería asimismo las señas distintivas de las sociedades *unshell* contenidas en la "Propuesta de Directiva de Sociedades *Unshell*"; uno de los argumentos esgrimidos por los defensores de esta recolocación normativa de las se basan en el ahorro que supone integrar las señas distintivas de actividades

económicas sustantivas en la DAC 6, cuya información se intercambiaría a través del Directorio Central de la DAC 6, frente al desarrollo de una nueva aplicación informática que requeriría la regulación sociedades *unshell* a través de la Directiva Antiabuso. No obstante, no resultará sencillo conciliar la simplificación de las normas con la información a incluir en una declaración/comunicación detallada que pueda utilizarse con fines de fiscalización para detectar posiciones de evasión fiscal.

De otro lado, se muestra imprescindible una refundición de la Directiva de Cooperación Administrativa, para obtener una norma coherente que supere las posibles discordancias, incoherencias y solapamientos que pudieran haberse introducido a consecuencia de todas las modificaciones/ampliaciones del campo de tiro acaecidas en la Directiva originaria.

Ambos cambios se han propiciado por la "Agenda de Simplificación Normativa de la UE", cuyo objetivo no es otro que a través de la revisión de las DAC y de ATAD simplificar las normas, eliminar las duplicidades y solapamientos existentes, mediante una redacción más sencilla y asequible de estas manteniendo su filosofía. Respecto de las normas contenidas en ATAD I y en ATAD II, se hace forzoso compatibilizar las referidas a la "Transparencia Fiscal Internacional", a la "Limitación de Gastos Financieros" y a los "Instrumentos Híbridos" con las normas incorporadas en la "Directiva UE 2022/2523, de 15 de diciembre de 2022, relativa a un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión", salvando las incoherencias que muestran ambas en el momento actual, habida cuenta que el establecimiento de un suelo para que los beneficios de los grandes grupos tributen, al menos, a un tipo efectivo del 15% necesariamente ha debido desincentivar la utilización de estas interesadas fórmulas para ahorrar impuestos por los grupos incluidos en el ámbito del Pilar 2.

El Consejo Económico y Social Europeo abunda igualmente en los proyectos anteriores y en este contexto respalda los planes de la Comisión para lograr la simplificación normativa, reducir la carga administrativa y mejorar la competitividad de la economía europea; asimismo propone, entre otras mejoras, la introducción de un sistema de resoluciones anticipadas a escala de la UE, mediante la creación de un órgano judicial que proporcionara claridad en la interpretación de las Directivas y Reglamentos aplicados en los Estados miembros.

En este mismo sentido se pronuncia la "Resolución del Parlamento Europeo, de 9 de octubre de 2025, sobre el papel de las normas fiscales simples y la fragmentación fiscal en la competitividad europea" (2024/2118(INI)). Se reproducen a continuación determinados párrafos de la Resolución, integrados en el Apartado "Lucha contra la evasión y la elusión y planificación fiscales abusiva" relacionados directamente con la DCA y con la DAC 6:

46. Se compromete a luchar contra la planificación fiscal agresiva, tanto por parte de empresas como de particulares, para lograr una economía europea justa, teniendo en cuenta la situación y los intereses específicos de las pymes y de los

hogares de renta baja y media; reconoce las importantes implicaciones fiscales de la planificación fiscal agresiva, que inclina el campo de juego para los agentes económicos, amenaza con socavar la moral fiscal y erosiona la base imponible de los Estados miembros; insta a la Comisión y a los Estados miembros a que mejoren la cooperación entre los Estados miembros para hacer frente a la planificación fiscal abusiva, en particular mediante un mayor intercambio de información, auditorías coordinadas y una mejor aplicación; recuerda sus Resoluciones sobre la aplicación de los requisitos de la Unión para el intercambio de información fiscal(35), sobre la reforma de la lista de paraísos fiscales de la Unión(36) y sobre la reforma de la política de la Unión en materia de prácticas fiscales perniciosas; **destaca que el aumento de la complejidad de los regímenes fiscales puede crear incentivos perversos para la planificación fiscal agresiva y la evasión, que pueden ser opacos; pide a los Estados miembros y a la Comisión que apliquen un enfoque adecuado y basado en el riesgo para luchar contra el fraude fiscal y la planificación fiscal abusiva;**

47. Destaca la importancia de los mecanismos existentes en virtud de la Directiva sobre cooperación administrativa(37), la Directiva contra la elusión fiscal(38) y el Acuerdo multilateral sobre autoridades competentes, que han mejorado significativamente la transparencia y la cooperación transfronteriza entre las autoridades tributarias, lo que ha permitido una respuesta más eficaz a la planificación fiscal abusiva; **subraya el aumento de la carga administrativa y los costes de cumplimiento para las administraciones tributarias y los contribuyentes en el marco de la DCA y la ATAD, y acoge con satisfacción su revisión y simplificación, manteniendo al mismo tiempo las normas actuales;**

...

49. **Señala el papel de la DCA en la reducción de la evasión y la elusión fiscales y la planificación fiscal agresiva, así como en el aumento de la transparencia, al tiempo que destaca la complejidad y la carga administrativa, especialmente en el marco de la DCA 6(39); destaca la necesidad de revisar la DCA 6 y pide a la Comisión que lleve a cabo una evaluación de los costes de cumplimiento en virtud de la presente Directiva, así como que refuerce la orientación, mejore el análisis de riesgos y aproveche la tecnología para una mejor recopilación de datos, a fin de garantizar la eficacia en la promoción de la transparencia fiscal y evitar costes y cargas administrativas desproporcionados;** afirma que esta reevaluación debe considerar la posibilidad de proteger a las pymes de obligaciones de información innecesarias y proporcionar más claridad en cuanto a los parámetros de referencia para los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información; sugiere una evaluación para una posible revisión

de la DCA 7(40) para considerar si el intercambio de información puede reducirse con la introducción de informes en tiempo real en el marco del paquete ViDA³²;

Como es habitual, en estos casos, la Resolución (no vinculante) finaliza encargando al presidente del Parlamento la transmisión de su contenido al Consejo y a la Comisión.

Finalmente, cabe resaltar tal y como puede deducirse de las líneas anteriores y en lo que coinciden todos los afectados, por un motivo u otro, por cualquier normativa, es en la necesidad de su simplificación, garantizando la certeza y seguridad jurídica, y asimismo en la necesidad de minimizar tanto los costes de cumplimiento para los contribuyentes, como los costes de implementación de normas y posterior revisión para las ATs.

BIBLIOGRAFIA

* AEDAF PAPER Nº 14. La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6) mayo 2019

* AEDAF Especial DAC 6. 4 de Noviembre de 2019

* Benítez Ginesta, Cristina. Reino Unido y el combo perfecto: *Budget Bill 2025-2026 y Pillar 2*. Blog de Fiscalidad Internacional, septiembre 2025.

* DECLARACIÓN DE OPINIÓN de CFE *Tax advisers Europe*. *Legal Professional Privilege and the Validity of Certain Provisions of DAC6 in light of the Charter of Fundamental Rights of the European Union – Opinion Statement ECJ-TF 1/2025 on the CJEU Decision of 8 December 2022 in Orde van Vlaamse Balies (Case C-694/20) and of 29 July 2024 in Belgian Association of Tax Lawyers (Case C-623/22)*. 25 de febrero de 2025.

* Delgado Pacheco, Abelardo. El secreto profesional de la abogacía en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *El Notario del Siglo XXI - Revista* 121.

* GARRIGUES. DAC 6.- Se aprueba el reglamento que completa la transposición de la directiva en España. Viernes, 9 de abril de 2021

* GÓMEZ - ACEBO & POMBO. El secreto profesional del abogado como límite al deber de colaboración con la Administración tributaria. *Tribuna* 21-01-2025

* Informe de la Comisión Europea. Segunda monitorización de la DAC. 19 de noviembre de 2025.

* Informe Especial sobre la "*Lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del Impuesto sobre Sociedades*", del Tribunal de Cuentas Europeo de 27 de noviembre de 2024.

* López Tello, Jesús: "La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal bajo la directiva de cooperación administrativa (DAC 6)", Actualidad Jurídica Uría Menéndez, 53, 2019, pp. 89-105 (ISSN: 1578-956X).

* OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*.

* Palao Taboada, Carlos. La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal". RCyT. CEF, núm. 392 (noviembre 2015).

* Pérez Pombo, Emilio. Privacidad en suspenso: el deber de información devora los derechos del contribuyente. Fiscal Blog, 13 noviembre 2025.

* Río Sanvicens, Alicia del. Novedades en la Santa Inquisición fiscal tras el último pronunciamiento del TJUE sobre la DAC 6. Taxlandia. 19 septiembre 2024.

* Servicio de Impuestos Internos. Chile. Catálogo de Esquemas Tributarios. 2025.

* Uría Menéndez. DAC 6 en España. Preguntas frecuentes. 15 abril 2021

¹ Objetivos sobre los que se insiste en el Párrafo 36 del mismo Capítulo.

² El Considerando 3) se refiere a este punto, a modo de justificación de este intercambio:

"Dado que la mayoría de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva pueden abarcar más de una jurisdicción, la comunicación de información sobre ellos aportaría resultados positivos adicionales en caso de que dicha información también fuese objeto de intercambio entre los Estados miembros. Es crucial, en particular, el intercambio automático de información entre las autoridades tributarias de modo que estas dispongan de la información necesaria para poder adoptar medidas en caso de que observen prácticas fiscales agresivas".

³ Estas relaciones se han ido tejiendo, por parte de los Estados, utilizando como fuente el Informe OCDE (2013) *"Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance"*, en el que se señala como nota esencial y común de los diferentes regímenes de cooperación: "transparencia a cambio de seguridad" , *transparency in exchange for certainty*.

⁴ El "Foro de Grandes Empresas" se crea el 10 de julio de 2009, con 27 grandes empresas, a continuación, dentro del Foro se constituyeron diferentes grupos de trabajo y fruto de uno de ellos fue la elaboración el 20 de julio de 2010 del "Código de Buenas Prácticas Tributarias" (CBPT), al que se podía adherir cualquier empresa o grupo de empresa, aun no formando parte del Foro. A su vez, dentro del CBPT se aprobó en 2015 un Anexo, cuyo objetivo no era otro que fortalecer la relación cooperativa entre la AT y las empresas adheridas a este instrumento de buena gobernanza fiscal. Posteriormente, en 2016, se aprobó una propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al CBPT, para articular el contenido y uso del llamado "Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al CBPT". A 30 de diciembre de 2025, estaban adheridas al CBPT

alrededor de 200 empresas y grupos de empresas, en tanto que, a 2 de febrero de 2026, 42 empresas y grupos de empresas habían presentado el Informe Anual de Transparencia Fiscal.

⁵ Objetivo coincidente con uno de los recogidos en la Acción 12, Capítulo 1, Párrafo 15.

⁶ El Párrafo 243 del Capítulo 3 de la Acción 12, dibuja el amplio contorno de lo que ha de entenderse por “Mecanismo transfronterizo” en los términos siguientes:

“La definición de mecanismo ha de ser suficientemente amplia y sólida para englobar cualquier estructura, plan o acuerdo, así como todas las fases y operaciones que integran el mecanismo y todas las personas que participan en él o se ven afectadas por el mismo. Por ejemplo, en el marco de la financiación de un grupo (o refinanciación), el mecanismo comprendería la operación inicial por la que se introduce un nuevo capital en el grupo y todas las demás medidas y operaciones intragrupo posteriores que explicitan la forma en que se despliega el capital, incluidas las operaciones realizadas en previsión de la financiación o refinanciación o como consecuencia de éstas. En el supuesto de la adquisición de una nueva entidad, el mecanismo comprendería no sólo la adquisición en sí, sino también la financiación de la adquisición y cualquier reestructuración posterior. Aunque la definición de mecanismo ha de interpretarse en sentido amplio, a fin de que englobe cualquier mecanismo que incorpore un resultado transfronterizo con consecuencias fiscales significativas en la jurisdicción de declaración, únicamente han de declararse las operaciones que explicitan los efectos fiscales directos o indirectos del resultado transfronterizo en la jurisdicción de declaración (véase más adelante)”. Asimismo, el mecanismo debe incluir un resultado transfronterizo anudado a un impacto fiscal significativo en la jurisdicción de declaración, Párrafos 244 y 245 del Capítulo 3 de la Acción 12.

⁷ Según modificación operada por la Directiva 2015/121, del Consejo de 27 de enero de 2015.

⁸ El ámbito de aplicación de la DCA originaria abarca todas las figuras impositivas, con excepción del impuesto sobre el valor añadido, los aranceles, los impuestos especiales y las cotizaciones sociales obligatorias, dado que ya están cubiertos por otras normas de la UE en materia de cooperación administrativa.

⁹ Ver más adelante Apartado 4.1 en el que se comentan las conclusiones la STJUE de 8 de diciembre de 2022, que han dado lugar a la modificación del artículo 8. bis. Ter, números 5 y 6 de la DAC 6 reproducidos.

¹⁰ La Ley entró en vigor el 1 de diciembre de 2024.

¹¹ Ver más adelante Apartado 4, en el que se comentan ambas sentencias.

¹² Parte II, Apartado E, 2 a) y b): ... en el momento de la transferencia entre empresas asociadas:

a) no existen activos comparables fiables: y

b) en el momento en que se celebran las operaciones correspondientes, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener del activo intangible transferido o las hipótesis empleadas para la valoración del mismo son sumamente inciertas, por lo que resulta difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia.

¹³ Párrafo 246. *"Un mecanismo tendrá impacto fiscal en una jurisdicción de declaración si produce o puede producir el efecto de reducir los impuestos a pagar en dicha jurisdicción. El impacto fiscal ha de ser significativo. El umbral de relevancia ha de ser un importe pecuniario (para incrementar la certeza) y debe fijarse en función de las consecuencias económicas y fiscales de la operación realizada por el contribuyente nacional (o los pagos efectuados por él o a su favor). La relevancia debe medirse a lo largo de toda la duración del mecanismo".*

247. *"Para determinar si una operación produce un impacto fiscal no es necesario realizar una comparación entre las consecuencias fiscales de la operación antes y después de su celebración, sino un análisis directo del impacto económico y fiscal de la operación y de los pagos efectuados en virtud de la misma. Por ejemplo, entre las operaciones o pagos con impacto fiscal pueden citarse el pago de intereses a una parte vinculada extranjera, un pago que pueda acogerse a una deducción prevista en un convenio o la transmisión de un activo generador de ingresos a un no residente. La definición de operación debe para captar operaciones teóricas y supuestas que se reconozcan a efectos fiscales en la jurisdicción de la contraparte, aun cuando dichas operaciones no se traten como si tuvieran consecuencias económicas o fiscales en la jurisdicción de declaración (como en el caso de la transmisión presunta del fondo de comercio)"*-

¹⁴ Artículo 8 bis ter 14. *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 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.

¹⁵ Véase en el Apartado 5.2.2 las conclusiones alcanzadas por el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea, sobre esta materia.

¹⁶ En el Proyecto de transposición de la Directiva a la normativa interna estaba previsto que los Estados publicaran los esquemas analizados y calificados como potencialmente agresivos.

¹⁷ El término “secreto profesional” no ha sido traducido en los mismos términos a las diferentes lenguas de los Estados miembros de la UE y este hecho ha podido llevar a asimetrías en la transposición de la DAC 6 por los Estados miembros. Ver *Paper 14 AEDEF*.

¹⁸ La DCA regula las sanciones en el artículo 25 bis, cuyo texto es el siguiente: “*Los Estados miembros establecerán el régimen de sanciones aplicable a cualquier infracción de las disposiciones nacionales adoptadas al amparo de la presente Directiva relativas a los artículos 8 bis a 8 bis quinquies, y adoptarán todas las medidas necesarias para garantizar su ejecución. Tales sanciones serán efectivas, proporcionadas y disuasorias*”. Esta previsión puede llevar a regulaciones asimétricas de las sanciones en los diferentes Estados, lo que puede incentivar a intermediarios y contribuyentes afectados a deslocalizarse en el Estado de normativa más favorable.

¹⁹ Artículo 5 bis. Apartado 1: “*A efectos de una solicitud presentada a tenor del artículo 5, la información solicitada es previsiblemente pertinente cuando, en el momento en que se presenta la solicitud, la autoridad requirente considera que, de conformidad con su legislación nacional, existe una posibilidad razonable de que la información solicitada sea pertinente para los asuntos fiscales de uno o varios contribuyentes, ya sea identificados por nombre o de otra manera, y esté justificada a efectos de la investigación*”.

²⁰ El artículo 17 apartado 4 de la Directiva sienta los límites que los Estados miembros requeridos no han de traspasar al contestar requerimientos de otros Estados, si bien se otorga cierto grado de libertad para cumplimentar estos requerimientos, sin obviar el contenido del artículo 7 de la Carta.

²¹ En el número 36-37 de la Revista Sisa, Alcabala y Papel Sellado se contiene un amplio análisis de esta Sentencia.

²² Este Auto se dictó una vez resuelto el caso C-694/20, STJUE de 8 de diciembre de 2022, pero aún pendiente de resolver el caso C-632/22, STJUE de 29 de julio de 2024.

²³ Estas modificaciones se realizaron a través de la Ley 13/2023, de 24 de mayo

²⁴ Ver Conclusión de Alicia en Novedades en la Santa Inquisición fiscal tras el último pronunciamiento del TJUE sobre la DAC 6. TAXLANDIA. 19 de septiembre de 2024.

²⁵ Esta Doctrina creada por los casos AM&S (1982) y Akzo Nobel (2010), ha sido ampliamente criticada por diferentes juristas.

²⁶ “Cerco al deber de secreto del Abogado de empresa”. Cinco Días, 6 de febrero de 2019.

²⁷ Ver “La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal” del Profesor Palao Taboada, documento publicado en *RCyT. CEF*, núm. 392 (noviembre 2015) – Págs. 43-80, en el que se ofrecen detalles de cómo los Estados han afrontado el diseño de estas prácticas.

²⁸ El término inglés *advisor* se traduce por asesor, consejero, consultor, entre otros, si bien dado el contexto en el que se considera que se ha redactado la Ley de Presupuestos de Reino Unido se entiende que la medida apunta a los intermediarios, asesores o planificadores fiscales a los que se refiere la DAC 6.

²⁹ El cuestionario suministrado a los países evaluados se contestó antes de la resolución por parte del TJUE del caso C-623/22.

³⁰ La evaluación excluye a la DAC 7 y a la DAC 8, ya que no estaban vigentes en el periodo que inicialmente se fijó a estos efectos.

³¹ Artículo 159 de la LGT.

32

(35) Resolución del Parlamento Europeo, de 16 de septiembre de 2021, sobre la aplicación de los requisitos de la UE para el intercambio de información fiscal: progresos, lecciones aprendidas y obstáculos que deben superarse (DO C 117 de 11.3.2022, p. 120).

(36) Resolución del Parlamento Europeo, de 21 de enero de 2021, sobre la reforma de la lista de paraísos fiscales de la Unión (DO C 456 de 10.11.2021, p. 177).

(37) 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 (DO L 64 de 11.3.2011, p. 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2011/16/oj>).

(38) Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior (DO L 193 de 19.7.2016, p. 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj>).

(39) Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (DO L 139 de 5.6.2018, p. 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2018/822/oj>).

(40) Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DO L 104 de 25.3.2021, p. 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2021/514/oj>).