



PAPER Nº 14



La transposición en España de la
Directiva sobre Intermediarios
Tributarios (DAC6)



Mayo 2019



AEDAF

PAPER Nº 14

.....

La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6)

Dr. Francisco Alfredo García Prats
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Jean Monnet Chair 'EU Tax Law and Policy'
Universitat de València
Miembro de AEDAF

Mayo 2019

Depósito Legal:

M-16115-2019

ISBN:

978-84-89025-37-0

© Asociación Española de Asesores Fiscales

Claudio Coello, 106 - 6º dcha

28006 - Madrid

Tel.: 915 325 154

Fax: 915 32 3794

sedecentral@aedaf.es

www.aedaf.es

Diseño y Maquetación:

AEDAF

Impresión:

Villena Artes Gráficas

Avda. Cardenal Herrera Oria, 242

Tel.: 917 385 100



La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6)

.....

Este documento ha sido supervisado por los miembros del Consejo Asesor Institucional de la Asociación Española de Asesores Fiscales, cuyos miembros son:

José Ignacio Alemany Bellido¹

María Belén Álvarez Pérez

José Luis Bosch Cholbi

Leonardo Cárdenas Armesto

Daniel Gómez-Olano González

Javier Gómez Taboada

Eduardo Gracia Espinar

Jaume Mingot Mas

Nuria Nolla Zayas

Carlos Romero Plaza

Iñigo Sevilla González

Blanca Usón Vegas

El presente documento ha sido redactado por **Francisco Alfredo García Prats**, miembro de la Sección Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia, y revisado por todos los miembros de la Sección, coordinada por **Eduardo Gracia Espinar**.

Los miembros de la Sección son:

Eduardo Gracia Espinar

Antonio Barba de Alba

José Manuel Calderón Carrero

David Cañabate Clau

Francisco Alfredo García Prats

Javier Prieto Ruiz

Stella Raventós Calvo

Teresa Ruiz de Azúa Basarrate

Victor Viana Barral

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de AEDAF.

.....
1. Presidente de AEDAF

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fundada en 1967, reúne a los titulados universitarios especializados en materia fiscal que se dedican, de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, fomentando una cultura asociativa.

El principal objetivo de AEDAF es dotar a sus miembros de las mejores herramientas para el óptimo ejercicio de su actividad profesional. Los miembros integrantes de AEDAF provienen tanto del mundo de la actividad profesional como del mundo de la docencia. AEDAF trabaja activamente en ofrecer valor añadido a sus miembros a través de una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día, publicaciones de interés, encuentros profesionales de diferente índole, así como el continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Entre los objetivos de AEDAF está también permitir a los profesionales del asesoramiento fiscal, participar de manera activa en la creación de una conciencia fiscal ciudadana, así como colaborar, en la preparación o modificación de los textos legales en materia tributaria.

Asimismo, AEDAF tiene como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía española y en nuestro Estado de Derecho.

En la actualidad, AEDAF cuenta con más de 3.000 asesores fiscales de toda España, que día a día contribuyen a la excelencia de un trabajo cuyo resultado revierte en beneficio de todos sus miembros.

Índice

1. Introducción: la Directiva 2018/822, naturaleza y elementos.....	9
2. Efectos e implicaciones de la Directiva en el proceso de transposición: identificación de las normas afectadas por la transposición.....	14
2.1. Respeto a la vinculación entre las dos obligaciones establecidas por la Directiva y sus implicaciones	15
2.2. Identificación de las normas afectadas por la transposición.....	18
2.3. Exigencias, posibilidades y alternativas para una correcta transposición	22
3. Estructura de la obligación de información.....	27
3.1. Presupuesto objetivo	29
3.1.1. Mecanismo.....	29
3.1.2. Transfronterizo.....	31
3.1.3. Potencialmente elusorio	33
3.1.4. Concreción de la elusión: las señas distintivas.....	36
3.2. Identificación del obligado tributario	40
3.2.1. El concepto de intermediario fiscal.....	40
3.2.2. Desconocimiento presunto	41
3.2.3. Previa comunicación de la (misma) información	44
3.2.4. La dispensa de la obligación de reportar y su traslación a cualquier otro intermediario fiscal o al contribuyente interesado	46
3.2.5. Condicionantes para la aplicación de la dispensa.....	50

3.3.	Relevancia del secreto profesional y su aplicación al ordenamiento tributario español	51
3.3.1.	El secreto profesional y su concreción en la Directiva	52
3.3.2.	¿Cuál es la exigencia del ordenamiento español al respecto?	55
3.3.3.	El secreto profesional y la ausencia de regulación nacional (genérica) de la profesión de asesor fiscal	57
3.4.	Contenido de la información objeto de revelación	59
3.5.	Elemento temporal	62
4.	Consecuencias asociadas al cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones establecidas en la Directiva.....	66
5.	Consideraciones finales.....	68
5.1.	Efectos e implicaciones de la Directiva en el proceso de transposición.....	68
5.2.	Proceso de transposición en otros Estados miembros	69
5.3.	Identificación de las normas afectadas por la transposición – Colaboración social	70
5.4.	Alternativas para una correcta transposición.....	70
5.5.	Estructura de la obligación de información – Presupuesto objetivo.....	71
5.6.	Identificación del obligado tributario	73
5.7.	Previa comunicación de la información	73
5.8.	Dispensa de la obligación de reportar, traslado a otro intermediario fiscal o contribuyente	74
5.9.	El secreto profesional y su concreción en la Directiva	75
5.10.	El secreto profesional y la ausencia de regulación nacional de la profesión de asesor fiscal.....	75
5.11.	Contenido de la información objeto de revelación	75
5.12.	Plazos de declaración.....	78

1. Introduction: Directive 2018/822, nature and elements.....	81
2. Effects and implications of the Directive on the transposition process: identification of the rules affected by transposition.....	86
2.1. Respect for the link between the two obligations laid down by the Directive and their implications.....	87
2.2. Identification of the standards affected by transposition.	90
2.3. Requirements, possibilities and alternatives for correct implementation.....	93
3. Structure of the obligation to inform.....	97
3.1. Objective element.....	99
3.1.1. Scheme.....	100
3.1.2. Cross-border.....	102
3.1.3. Potential risk of tax avoidance.....	103
3.1.4. Concretion of circumvention: the hallmarks.....	106
3.2. Identification of the taxpayer.....	110
3.2.1. The concept of fiscal intermediary.....	110
3.2.2. Presumed ignorance.....	111
3.2.3. Prior communication of the (same) information.....	114
3.2.4. Dispensation from the obligation to report and its transfer to any other tax intermediary or to the taxpayer concerned.....	116
3.2.5. Conditions for the application of the waiver.....	119
3.3. Relevance of professional secrecy and its application to Spanish tax law.....	121
3.3.1. Professional secrecy and its specification in the Directive.....	121
3.3.2. What is the Spanish legal system's requirement in this respect?.....	125

3.3.3. Professional secrecy and the absence of national (generic) regulation of the profession of tax adviser	127
3.4. Content of the information to be disclosed.....	128
3.5. Time element	132
4. Consequences associated with compliance with and non-compliance with the obligations laid down in the Directive	135
5. Final considerations.....	137
5.1. Effects and implications of the Directive on the transposition process	137
5.2. Implementation process in other Member States.....	138
5.3. Identification of the rules affected by transposition - Social partnership.....	138
5.4. Alternatives for a correct implementation	139
5.5. Structure of the information obligation – Objective element	140
5.6. Identification of the taxpayer.....	142
5.7. Prior communication of information.....	142
5.8. Waiver of the obligation to report, transfer to another tax intermediary or taxpayer	142
5.9. Professional secrecy and its specification in the Directive	143
5.10. Professional secrecy and the absence of domestic regulation of the profession of tax adviser	143
5.11. Content of the information to be disclosed.....	144
5.12. Time-limits for declarations	146

1. Introducción: la Directiva 2018/822, naturaleza y elementos

El 25 de mayo de 2018 el Consejo de la Unión Europea aprobó la Directiva 2018/822/UE, por la que se 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 información¹. La Directiva establece nuevas obligaciones de información para los denominados “intermediarios fiscales” en relación con determinados mecanismos tributarios transfronterizos potencialmente abusivos. La Directiva establece una serie de obligaciones tributarias que, sin duda, afectarán al tradicional desempeño de las labores de asesoramiento profesional de los asesores fiscales.

Por ello, AEDAF considera necesario, tras un análisis pormenorizado de la Directiva, formular una serie de propuestas y alternativas con las que coadyuvar a la concreción del alcance de las obligaciones que para los asesores fiscales deberán derivarse de su puesta en práctica. El objetivo de dicho estudio es el de cooperar con la Administración Tributaria en la fijación y búsqueda, de entre las diferentes opciones de política tributaria que posibilita la Directiva, de aquella(s) opción u opciones que, respetando las exigencias de la Directiva, proporcionen una respuesta útil, flexible y eficaz, y que evite un cumplimiento excesivamente complejo para los intermediarios tributarios. Desde esta óptica, debería evitarse que la puesta en práctica de la Directiva derivara en nuevas obligaciones de declaración desproporcionadas y que se generara un nivel de inseguridad jurídica que deteriore la necesaria relación de confianza entre el asesor fiscal y sus clientes, por una parte, y ante la Administración tributaria, por otra.

Las partes implicadas deben ser conscientes que un buen asesoramiento profesional en torno a las posibilidades de planificación fiscal resulta cada vez más necesario e imprescindible. La proliferación de normas tributarias con una clara finalidad anti-abuso y/o anti-evasión, y las reformas tributarias encaminadas a asegurar el cumplimiento de la carga tributaria que soportan determinados contribuyentes, fuerzan, tanto a los profesionales del sector como a los operadores económicos y jurídicos, a replantear sus esquemas operativos, así como a la justificación de su operativa, tanto jurídica como económica.

La puesta en práctica de las obligaciones de información contenidas en la Directiva 2018/822 puede afectar de forma considerable a la relación profesional existente entre los asesores fiscales y sus clientes, y puede exigir la reconsideración y reforzamiento de los mecanismos de control interno, así como el desarrollo de adecuados protocolos de actuación e información tanto para los intermediarios fiscales como para determinados contribuyentes.

1. DOUE de 5 de junio de 2018 L139/1-13.

Se recomienda: La DAC6 exigirá la puesta en práctica de protocolos de actuación en las relaciones entre cliente y asesor fiscal que tengan en cuenta las exigencias normativas contenidas en la Directiva, con la finalidad de poner de manifiesto al cliente sus consecuencias, de advertirle de los efectos que puede generar la existencia de una dispensa, y de mecanismos de actuación que permitan obtener evidencia de los elementos conocidos sobre los que se proporcionan los servicios de asesoría fiscal.

La Directiva 2018/822 (en adelante, la Directiva, DAC6, o Directiva sobre intermediarios fiscales) entró en vigor el 25 de junio de 2018, veinte días después de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea, y debe transponerse correctamente al ordenamiento interno de los Estados miembros a más tardar el 31 de diciembre de 2019. Sin embargo, la Directiva prevé que las obligaciones de información no resultan exigibles hasta el 1 de julio de 2020, si bien establece la obligación de comunicar a partir de dicha fecha los esquemas transfronterizos que se hayan ejecutado entre la fecha de entrada en vigor y la fecha de aplicación de la Directiva (artículo 8.bis, apartado 12 de la Directiva 2011/16/UE). El cumplimiento de dicha obligación, cuyos términos y elementos no han sido todavía determinados ni fijados por los Estados miembros que deben transponer la Directiva articulando y dotando de contenido legal a las obligaciones exigibles a los obligados tributarios finalmente afectados, plantea no pocas dudas jurídicas y prácticas que también deben ser objeto de análisis en el presente trabajo.

La Directiva 2018/822/UE plantea en el seno de la Unión Europea el establecimiento de un mecanismo de reglas obligatorias de divulgación de esquemas tributarios (o *mandatory disclosure rules*, MDR, en su terminología inglesa). La Directiva tiene su apoyo en las conclusiones de la acción 12 del Plan BEPS -y no, curiosamente, en ninguno de los objetivos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea-. Dicha acción del plan BEPS aconseja reforzar la transparencia en materia tributaria mediante el establecimiento de obligaciones de información a los intermediarios fiscales sobre determinados esquemas transfronterizos que pueden generar riesgos de elusión fiscal.

La acción 12 del Plan de Acción BEPS no contenía, en cambio, ningún estándar mínimo obligatorio, sino únicamente la formulación de una serie de buenas prácticas, a partir del análisis comparado de diferentes modelos de mecanismos obligatorios unilaterales de divulgación de esquemas tributarios (MDR) en los ordenamientos tributarios que ya habían puesto en marcha dichos mecanismos (Estados Unidos, Canadá, Sudáfrica, Portugal, Reino Unido e Irlanda)². Se consideraba que dichos mecanismos de información obligatoria permitían mejorar la gestión de los riesgos fiscales por parte de las Administraciones tributarias y, al mismo tiempo, disuadir a los intermediarios fiscales, de forma indirecta, de la utilización de determinados esquemas transfronterizos que supusieran la articulación de prácticas de planificación fiscal agresiva,

2 Ello no ha impedido que la propia OCDE haya elaborado un Modelo sobre reglas obligatorias de revelación de esquemas y estructuras offshore tendentes a evitar la aplicación del estándar sobre intercambio automático de información. Vid. *OECD Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*. March 2018. Un comentario sobre dicho modelo en Hill, L. Pan, T. "OECD Model Disclosure Rules Target Intermediaries to Prevent CRS Avoidance". *Tax Notes International* July 16, 2018. P. 235-241.

mediante el establecimiento de un régimen sancionador al incumplimiento de las obligaciones de revelación de dichos esquemas y prácticas.

El mecanismo obligatorio de divulgación de esquemas tributarios se articula en torno a una doble obligación; obligaciones que, en opinión nuestra, se encuentran implícitamente vinculadas y que encuentran legitimación recíproca:

- 1) La obligatoria declaración informativa que deben presentar los intermediarios fiscales sobre determinados esquemas transfronterizos de planificación fiscal agresiva.
- 2) El intercambio obligatorio y automático de la información recibida entre los Estados miembros de la Unión Europea.

La primera de las obligaciones se estructura en torno a los siguientes elementos:

a.- Deben ser objeto de comunicación a la Administración Tributaria correspondiente determinados esquemas o estructuras u operaciones transfronterizas de planificación fiscal agresiva. La concreción de dichas operaciones transfronterizas se realiza a priori por la Directiva en su Anexo IV, a través de la elaboración de una serie de categorías definidas por determinados indicadores o señas distintivas (*hallmarks*).

b.- Los sujetos que deben comunicar dichos esquemas a la Administración tributaria son los denominados intermediarios fiscales, y en su defecto los contribuyentes interesados, destinatarios o usuarios de dichos esquemas.

c.- El contenido de la información a reportar o comunicar a la Administración Tributaria relativa a cada uno de los “mecanismos transfronterizos” cuya concreción genera no pocas dudas que deberán ser resueltas por el mecanismo de transposición (apartado 14).

d.- El plazo en el que dicha comunicación debe ponerse a disposición de la Administración tributaria. Se establece un plazo de 30 días para efectuar la comunicación del esquema transfronterizo, pero el *dies a quo* para fijar el inicio del cómputo se fija en momentos distintos en función de la actuación que determine la obligación de reportar el esquema por parte del intermediario afectado.

e.- Las consecuencias/efectos de la comunicación y de la falta de comunicación. La Directiva delimita de forma parcial y negativa las consecuencias del cumplimiento de la obligación de comunicar -la comunicación no impide la aceptación o validación del esquema por parte de la Administración tributaria- y permite a los Estados articular un régimen sancionador en caso de incumplimiento -de los intermediarios fiscales- eficaz, proporcionado y disuasorio. La Directiva exige a los Estados tomar las medidas necesarias para garantizar su ejecución -incluido el deber de información automática inter-administrativa- aunque no prevé en dicho caso un régimen sancionador para los Estados incumplidores.

La aprobación de la Directiva, conseguida en tiempo record, aunque con ausencia del necesario y previo análisis sosegado de sus implicaciones y de sus efectos por parte de los actores implicados, ha generado una amplia preocupación en toda la Unión Europea entre los sectores profesionales potencialmente afectados, ante la indefinición de muchos de los aspectos de la obligación de revelación que todavía deben concretar los Estados miembros³. En realidad, todos y cada uno de los elementos esenciales de la obligación de revelación que establece la Directiva generan importantes dudas en cuanto a sus implicaciones y exigencias, y otorgan un margen de concreción y apreciación amplio a los Estados miembros, de donde pueden derivarse importantes asimetrías en la obligación resultante en cada Estado miembro que genere importantes costes de cumplimiento, reduzca la efectividad de la Directiva, pudiendo incluso llegar a generar distorsiones en el funcionamiento del mercado de asesoría fiscal y la aparición del *intermediary shopping* (en atención a la búsqueda del régimen menos exigente de revelación para los intermediarios y/o para los obligados tributarios). Por mencionar sólo alguno de los problemas interpretativos:

a) En cuanto al alcance de los mecanismos afectados: ¿qué es un mecanismo?⁴; ¿cuándo estamos en presencia de un mecanismo transfronterizo?;

b) En cuanto a la concreción de los mecanismos afectados, en atención al significado de las señas distintivas (*hallmarks*): ¿cómo se determina el criterio del beneficio principal? ¿debe estimarse por sujeto pasivo, por grupo, para terceros obligados afectados? ¿Se determina conforme a la normativa del Estado ante el que debe presentarse la obligación, o en el que surte efectos el mecanismo? ¿Debe estimarse únicamente en relación con dicho país, o en atención a las ventajas indirectas proporcionadas en otros ordenamientos tributarios?;

c) En cuanto a la fijación de los sujetos obligados a proporcionar información; a pesar de articularse dicha posición subjetiva de forma amplia y cumulativa, la aplicación de dispensas sometidas a criterios internos de alcance y exigencias diferentes puede dar lugar, nuevamente, a asimetrías en la aplicación de la Directiva;

3 Como muestra, puede destacarse la reacción de la asociación holandesa de asesores fiscales en la enumeración de las dudas más evidentes que genera la transposición de la Directiva, vid. CFE. *Joint PAC/FC Opinion Statement 1/2017 on the European Commission public consultation "Disincentives for advisers and intermediaries for potentially aggressive tax planning schemes". Submitted to the European Commission on 15 February 2017. Dutch Association of Tax Advisers. Mandatory Disclosure-NOB questions and interpretation of the EU Directive-Discussion paper September 19, 2018.*

4 La versión española opta por la expresión "mecanismo" como expresión equivalente a la francesa "*dispositifs*", la inglesa "*arrangements*", la italiana "*mecanismi*", la alemana "*Gestaltungen*", o la holandesa "*constructies*", entre otros; a pesar de que la doctrina utiliza indistinta o preferentemente las expresiones "esquema" o "acuerdo". En nuestra opinión, la utilización de expresiones diversas de equivalencia lingüística discutible entre las distintas versiones lingüísticas igualmente obligatorias debiera resultar intrascendente, pero pone de manifiesto la dificultad de concretar el ámbito puramente objetivo de las situaciones o actuaciones sujetas a revelación, y no debieran derivar en una comprensión diversa del alcance de la Directiva; aunque mucho nos tememos que, en ausencia de una acción coordinada de transposición, la falta de equivalencia pueda resultar en el primer elemento generador de discrepancias entre las normativas de los Estados miembros en cuanto a las actuaciones y situaciones que deben ser objeto de comunicación. En atención a dicha consideración, en el presente trabajo se utiliza de forma indistinta las expresiones mecanismo, esquema o acuerdo.

d) En cuanto a la fijación del momento a partir del que surge la obligación de suministrar la información y la posible exigencia de dicha obligación en momentos distintos en función del intermediario obligado;

e) En cuanto a la determinación del contenido de la información que debe suministrarse por los obligados e intermediarios tributarios;

f) En cuanto a la falta de concreción de las consecuencias asociadas al cumplimiento y al incumplimiento de la obligación de revelar los mecanismos transfronterizos. La ausencia de efectos asociados al primero, y la remisión a la normativa interna de cada Estado miembro va a generar sin duda un escenario de cumplimiento (e incumplimiento) múltiple y diverso, con el riesgo de provocar el ya señalado *intermediary shopping*.

Aunque resultaría conveniente analizar con detalle cada uno de estos elementos de forma pormenorizada y a nivel comparado -y resultará sin duda necesario cuando finalice el período de transposición de la Directiva-, el presente estudio no pretende llevar a cabo dicho análisis, sino basarse en algunos aspectos del mismo en tanto en cuanto resulten necesarios para articular y concretar la opción -u opciones- que concrete las diferentes y múltiples posibilidades de transposición al ordenamiento tributario español⁵.

5 Son numerosos ya los estudios que han puesto de manifiesto los problemas interpretativos, aplicativos y de transposición que va a generar esta Directiva. Por todos, y sin pretensiones de exhaustividad vid. Calderón Carrero, J.M. "El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las "EU tax disclosure rules" y sus implicaciones" Quincena Fiscal 10/2018. Calvo Vérguez, J. "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 sus modificaciones posteriores orientadas a fortalecer el intercambio automático de información". Revista Aranzadi Unión Europea 8/2018. Castro Silva, F. Cassiano Neves, T. "Planeamento fiscal abusivo: o caso português no contexto internacional" Revista de Finanças Publicas e Direito Fiscal 2008. P 121-147. CFE.Joint PAC/FC Opinion Statement 1/2017 on the European Commission public consultation 'Disincentives for advisers and intermediaries for potentially aggressive tax planning schemes'. Submitted to the European Commission on 15 february 2017. Dutch Association of Tax Advisers. Mandatory Disclosure-NOB questions and interpretation of the EU Directive-Discussion paper September 19, 2018. Dourado, A. P. Silva Diaz, A. "Information Duties, Agressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of art 6(1) of ECHR.in (Lofler, Poiares, Pistone, eds). Human Rights and Taxation in Europe and The World. IBFD. 2011. P 131-152. EU Parliament. Committee of Inquiry into Money Laundering. Tax Avoidance and Tax Evasion: Public Hearing on the role of lawyers, accountants, and Bankers in Panama Papers. 24 January 2017. Brussels. Geelen, Law. Eu Adopts Directive on mandatory disclosure of aggressive tax planning schemes. DLA Piper GTA. 22 March 2018. Herzfeld, M. "US lessons for the Draft EU Reportable Transaction Directive" TNI Jul 3. 2017. Hill, L.M. Pan, T. OECD Model Disclosure Rules Target Intermediaries to Prevent CRS Avoidance" TNI August 1, 2018. Larking, B. No pain, no gain: overkill in the EU's mandatory disclosure rules" Tax Notes International. 10.1.2018. Martín-Abril y Calvo, D. "Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva: Una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes". RCT 427/2018 p 69-110. Muñoz, M. Plan de Acción BEPS. Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. En Fundación Impuestos y Competitividad. Proyecto BEPS. 2017. Nouwen, M. The new transparency rules for intermediaries and companies lead to a complete tax chaos. Kluwer International Tax Blog. July 14, 2017. OECD. BEPS Project. Mandatory Disclosure Rules. Action 12. 2015 Final Report. OECD. Study into the role of tax intermediaries. Paris 2008. Palao Taboada, C. La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal. RCT. 392/2015 p 43-80. Sanz Clavijo, A. "La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan BEPS y a la experiencia de otros Estados" Revista Quincena Fiscal 20/2015. Sarfo, N. The EU's Tax Transparency Tightrope Act. TNI. March 19, 2018. Schuman, B. Usual suspects? Co-conspirators in the business of tax dodging (a study commissioned by the Greens/EFA Group in the EU Parliament.

Tampoco constituye objeto de este informe el análisis pormenorizado de los posibles conflictos que pueden generarse por la aplicación de esta Directiva con los derechos de los obligados tributarios (e intermediarios tributarios) reconocidos por el Derecho constitucional, de un lado, y por el Derecho (originario) de la Unión Europea (incluida la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea). No obstante, la previsibilidad de dichos conflictos⁶ debería comportar un análisis sosegado y previo de sus implicaciones y ajustar la regulación a los mismos para prevenir un grado de inseguridad jurídica innecesario y consecuencias jurídicas evitables que deban ser corregidas en vía judicial. Entre los principios a considerar deberían tomarse en consideración la protección de la privacidad y la confidencialidad, el derecho a un juicio/proceso justo -y la correspondiente protección del secreto profesional-, las implicaciones del derecho a no autoinculparse, o el derecho de buena administración.

2. Efectos e implicaciones de la Directiva en el proceso de transposición: identificación de las normas afectadas por la transposición

La Directiva establece dos obligaciones para los Estados Miembros, y éstos deben desarrollar las medidas necesarias para poder cumplir con su contenido dentro del tiempo señalado por la propia Directiva:

- (a) una que se refiere a la información que deben exigir a los intermediarios tributarios y obligados en relación con los esquemas transfronterizos identificados; y
- (b) otra exigible a los propios Estados miembros relativa a la necesidad de transmisión/ intercambio de dicha información entre los Estados miembros.

Ninguna de estas obligaciones puede entenderse ni articularse independientemente de la otra. La primera obligación, además, no puede exigirse directamente a los operadores jurídicos por los Estados miembros en ausencia de transposición o en caso de transposición incorrecta o inadecuada, como consecuencia de la ausencia de efecto directo frente a los operadores económicos de las obligaciones establecidas por la Directiva a los Estados. Debe ser, por tanto, cada Estado miembro el que establezca y ponga en marcha las medidas necesarias para garantizar la ejecución de la Directiva (en lo que se refiere a las sanciones, Artículo 2.bis DAC1) y para el cumplimiento de lo establecido en la Directiva DAC6 (art 2 DAC6). La segunda obligación,

January 2017. Sprackland, T. "EU Directive would require reporting of cross-border schemes" TNI June 26, 2017. 1161. Voje, J. "EU Implementation of BEPS Action 12 in light of Human Rights Requirements" European Taxation. May 2017. P 194 y ss.

6 El Preámbulo de la Directiva dice que la presente Directiva respeta los derechos fundamentales y observa los principios reconocidos en especial en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, considerando 18 del Preámbulo. Sin embargo, son varios los autores los que han suscitado dudas o riesgos de compatibilidad en algunos aspectos de la Directiva y su previsible transposición. Vid. Entre otros, Larking, B. "No Pain, No Gain: Overkill in the EU's Mandatory Disclosure Rules" Tax Notes International. October 1, 2018. Baker, P. *The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes*. 43 *Intertax* 1/2015 p 85. Dourado, A. p 147-152.

queda supeditada y condicionada en su cumplimiento a la información que obtenga de forma efectiva el Estado como consecuencia de la puesta en práctica de la primera obligación frente a sus obligados tributarios, por lo que es interés del resto de Estados miembros velar por y verificar una correcta transposición de aquélla.

La Directiva no prejuzga ni predetermina el rango normativo de las medidas de transposición, sino que dicho rango, así como el contenido y el modo de transposición se dejan a la concreción de los Estados miembros que deberán, en todo caso, respetar las exigencias derivadas del ordenamiento interno respectivo (alcance mínimo de las obligaciones establecidas por la Directiva).

Contrariamente a lo que en ocasiones sucede con la transposición del Derecho de la Unión Europea, los Estados miembros no deberían limitarse a reproducir en la legislación interna el contenido de la Directiva, porque en opinión nuestra dicha limitación no resulta posible. La Directiva establece un contenido mínimo de las obligaciones que, como hemos indicado en el apartado anterior, está lejos de especificar y aclarar su alcance en cada uno de sus elementos esenciales. Por ello, y siendo conscientes de las dudas interpretativas que ha generado el alcance de dichas obligaciones no sólo entre los operadores jurídicos sino entre los mismos Estados miembros⁷, es necesario que la normativa española de transposición no se limite a una mera reproducción de la Directiva o de las señas distintivas.

Se recomienda: El legislador español no debería limitar su función de transposición a una simple reproducción del contenido de los preceptos de la Directiva, sino que debería llevar a cabo un análisis sosegado de sus implicaciones, de los efectos derivados de una coordinación posible o imposible entre los Estados miembros afectados y de la necesaria adecuación de las exigencias de la Directiva con las categorías y exigencias del ordenamiento tributario interno.

2.1. Respeto a la vinculación entre las dos obligaciones establecidas por la Directiva y sus implicaciones

En el proceso de transposición al derecho interno de la primera obligación (obligación de revelación de mecanismos transfronterizos por parte de los intermediarios tributarios) no debería perderse de vista su conexión expresa -e incluso subsidiaria- a la segunda, posterior, pero principal obligación -la obligación de intercambio de la información obtenida-. Así:

a) En la medida en que el objetivo último de la Directiva es el de garantizar el intercambio automático de determinados mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos -y, en principio, sólo de ellos, al menos desde la perspectiva comunitaria-, la identificación y

7 PwC. EU Direct Tax Newsalert. *DAC6- EC's feedback on the questions raised by Member States*. 30th November 2018.

verificación de los mecanismos que en cada Estado deben ser objeto de comunicación debería realizarse por los Estados de manera coordinada o conjunta. Aunque resulta perfectamente ajustado a las exigencias de la Directiva, la concreción individual de la obligación de revelación de mecanismos transfronterizos puede generar una problemática aplicación asimétrica de las obligaciones contenidas en la Directiva -tanto de exigencia de revelación a los intermediarios financieros, como del posterior intercambio de la información así obtenida-.

b) Consideramos, en consecuencia, que la transposición de la Directiva al ordenamiento de cada Estado miembro debería seguir un proceso inverso al que viene siendo habitual (siguiendo en cambio un proceso de concreción de arriba-abajo, o *top-bottom*). Sería conveniente articular y concretar dicha obligación tras coordinar los mecanismos de intercambio y verificar de forma conjunta entre los Estados miembros la existencia de interés común en la identificación y obtención de la información exigida. En la medida en que la Directiva establece obligaciones de cada Estado miembro frente al resto de Estados miembro, los mecanismos transfronterizos de obligada revelación no deberían ser únicamente aquellos que generen un potencial perjuicio o elusión al Estado ante el que se revelen, sino también, y fundamentalmente, al resto de Estados miembros. De otra forma, la Directiva se habría limitado a exigir el establecimiento de la primera obligación de forma aislada o incluso desligada de la segunda. Y siendo el intercambio la principal -y última- finalidad de la Directiva, la concreción de la primera debería tener presente esta conexión ineludible. Una operativa diversa, centrada en buscar e identificar los esquemas que puedan suponer un riesgo de elusión propia para el Estado miembro afectado, desvirtúa la Directiva y la hace innecesaria, por cuanto los Estados, de forma unilateral, tienen la capacidad de establecer dicha obligación a sus intermediarios tributarios, como demuestra la práctica anterior en algunos Estados miembros, como Reino Unido, Irlanda o Portugal. Y ello porque si la transposición de la Directiva se limita a las implicaciones puramente internas de los mecanismos -aunque sean transfronterizos- la información alojada en los servidores comunes resultará de interés muy limitado y el coste de oportunidad -desde la óptica comunitaria- demasiado elevado.

c) La preexistencia de regímenes unilaterales de relevación de mecanismos potencialmente elusorios (MDR) debe ser tenida en cuenta por la experiencia que aportan en cuanto al funcionamiento y efectos de los mismos. Pero entendemos que la obligación contenida en la Directiva no resulta asimilable en su totalidad a aquellas obligaciones de revelación que se establecieron de forma unilateral y no coordinada. La acción unilateral de prevención de comportamientos potencialmente elusorios no requiere ni la supervisión ni el establecimiento de normas mínimas a nivel supranacional. Por otra parte, el momento histórico de establecimiento -con independencia de la oportunidad política- no es el mismo, por lo que no pueden extraerse conclusiones pretendidamente paralelas. En el momento en que se aprobó el régimen del Reino Unido (DOTAS), su eficacia quedó inicialmente probada ante la ausencia de reacción internacional coordinada contra la erosión de bases imponibles, el traslado de beneficios y la planificación fiscal agresiva. Sin embargo, la transposición actual -en cada Estado-, debería tener en consideración los resultados del plan de acción BEPS y, fundamentalmente, las consecuencias derivadas de la Directiva ATAD (y en menor medida de las modificaciones a la Directiva matriz-filial) que, por un lado, limitan las posibilidades de planificación fiscal agresiva y, por otro lado,

han reforzado los mecanismos de reacción contra los mismos. De forma paralela, los operadores económicos han modificado o están modificando sus comportamientos y estrategias de planificación fiscal internacional, por lo que la eficacia de las medidas puede ser ciertamente distinta.

d) De ahí que entendamos que el proceso de transposición debe llevarse a cabo de forma coordinada y bajo cierta vigilancia simultánea o posterior del resto de Estados -potencialmente afectados por la correcta o incorrecta transposición-. De este modo, cabe entender que la Directiva establece no sólo obligaciones para cada Estado miembro frente al resto de Estados miembros, sino de forma inversa, un derecho de cada Estado miembro a exigir un determinado comportamiento al resto de Estados, verificable para el cumplimiento efectivo de las obligaciones establecidas por la Directiva.

e) El enfoque coordinado es incapaz *per se* de eliminar todas las asimetrías en el cumplimiento de la obligación de revelación en cada Estado miembro, pues las mismas son consecuencia del reconocimiento de la singularidad de cada ordenamiento tributario en relación con la protección del secreto profesional, entre otros; pero al menos podría corregir las asimetrías innecesarias que pueden generar el *intermediary shopping*.

f) Los Estados miembros, por tanto, deberían intentar fijar una estructura general del intercambio (*common reporting disclosure standards*, CRDS⁸) a partir de la identificación de una serie de operaciones cerradas predeterminadas (*grey list*), y de una serie de operaciones abiertas indefinidas (mecanismos novedosos). El establecimiento de dicha estructura general se antoja como necesaria para posibilitar el intercambio y facilitar el intercambio e incluso la correspondencia lingüística -o el mantenimiento de la diversidad lingüística en el cumplimiento de la primera obligación-. Las obligaciones internas deberían estructurarse a partir de los esquemas automatizados de intercambio de los esquemas revelados, lo que permitiría un mayor automatismo y mayor sincronización entre la información facilitada en cada Estado miembro por los intermediarios tributarios.

Debería tratar de compartirse los mecanismos que identifican los signos distintivos en el proceso de intercambio de la información con los intermediarios fiscales y tratar de acomodar a dicho proceso la obligación exigible a los intermediarios fiscales.

g) El no seguimiento por parte de los Estados miembros de los criterios formulados por la Directiva sobre la obligación mínima de información genera riesgos aplicativos y de cumplimiento. La aplicación de criterios internos que restringen el alcance de la obligación formulada por la Directiva podría dar lugar a la reacción de otros Estados miembros por el

8 Es necesario elaborarlos, y además de forma abierta, por cuanto es la lógica que permite concretar el alcance de la obligación o de las obligaciones, aun manteniendo un sistema abierto que permita adecuar el alcance de la obligación a los nuevos retos que pueda plantear la planificación agresiva.

incumplimiento de la obligación de comunicación exigida a los intermediarios. Más difícil resulta la verificación de la correcta aplicación por parte de las autoridades de dicho Estado miembro que puedan llevar a cabo el resto de Estados o la propia Comisión. Por el contrario, la adopción de un criterio más amplio en la obligación de revelación primaria (*gold plating*) obliga al Estado que la aplique a establecer un mecanismo interno de discriminación entre la información reportada intercambiable y la no intercambiable; y a su vez, y por tanto, una mayor capacidad de gestión de la información recibida, que se vería multiplicada. Es evidente, por tanto, que los Estados miembros tienen un interés evidente en el seguimiento y verificación del proceso de transposición de la Directiva que lleven a cabo el resto de Estados miembros (y no sólo la Comisión).

A tal efecto, puede resultar interesante la creación de mecanismos o grupos de seguimiento que verifiquen el cumplimiento de las obligaciones dimanantes de la Directiva, así como para la resolución de posibles dudas interpretativas a nivel de la UE y no a nivel de cada uno de los Estados, ofreciendo soluciones pragmáticas y flexibles, aunque no vinculantes, a problemas específicos relacionados con la aplicación práctica de la Directiva.

h) En este sentido, consideramos que podría resultar útil considerar la creación de un órgano similar al Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia, considerando la relevancia de las soluciones pragmáticas y efectivas aportadas en el ámbito de los precios de transferencia. Este órgano (Foro Conjunto sobre Intermediarios Fiscales), integrado por representantes de los Estados miembros y de las asociaciones de profesionales e intermediarios tributarios, podría ofrecer asistencia, con el apoyo de la Comisión Europea, sobre la verificación del cumplimiento de las obligaciones incorporadas en la Directiva, sobre la propuesta de soluciones efectivas a problemas planteados, sobre la aclaración del alcance y significado de las señas distintivas, así como para el establecimiento de buenas prácticas profesionales. El Foro Conjunto sobre Intermediarios Fiscales podría depender de la Plataforma sobre Buena Gobernanza Fiscal de la UE.

Se recomienda: Analizar y valorar la posible creación de un Foro Conjunto sobre Intermediarios Fiscales.

2.2. Identificación de las normas afectadas por la transposición

La transposición de las obligaciones establecidas en la Directiva exigirá una adecuación y desarrollo de las medidas previstas de colaboración social en la aplicación de los tributos (sección 3ª del Capítulo 1ª de Título III de la LGT; e incorporación de una nueva subsección específica en la Sección 2ª del Capítulo V del RGAT). En particular, debe prestarse atención a la necesaria adecuación de la regulación de las obligaciones de información contenida en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y su correspondiente desarrollo reglamentario, así como a un posible desarrollo de las previsiones

de colaboración social establecidas en el artículo 92 de la LGT. Finalmente, deberá articularse y adaptarse el capítulo correspondiente al régimen de infracciones y sanciones para incorporar aquellos nuevos tipos de infracción que se estimen convenientes y proporcionados para asegurar el cumplimiento de la primera obligación contenida en la Directiva (Título IV de la LGT).

A pesar de que el deber de declarar (declaraciones informativas) no constituye un elemento esencial del tributo sometido al principio constitucional de reserva de ley, en la medida en que la regulación actual contiene determinadas previsiones y condicionantes legales, sí deberán tenerse en cuenta las exigencias asociadas al principio de preferencia de ley.

Con carácter general, las obligaciones generales de suministro de información encuentran su base legal en el artículo 93 de la LGT. El artículo 93.1 de la LGT contiene la habilitación general para el establecimiento de obligaciones generales de información, junto con la establecida para los requerimientos específicos de información. El artículo 93.1 contiene una enumeración no exhaustiva de obligaciones específicas de obligaciones generales de información (por suministro), pero la obligación de revelación de esquemas transfronterizos no resulta subsumible en ninguno de los supuestos específicos, y en atención a las múltiples especificidades, la singularidad y la variabilidad a la que se enfrenta la concreción de dicha obligación contenida en la Directiva 822/18 (toma en consideración de condicionantes territoriales, de exclusión, de sustitución y de acumulación de obligaciones), resultaría conveniente una mención específica que concretara las particularidades referidas a este tipo de obligación de suministro.

El artículo 93.2 de la LGT establece que la norma reglamentaria debe establecer la forma y plazos de cumplimiento de la obligación de suministro de información, pero la norma reglamentaria debería configurar y detallar los diferentes elementos que configuran el presupuesto de hecho de la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos, y en particular:

- Esquemas transfronterizos de revelación obligatoria: definición y concreción de supuestos.
- Esquemas transfronterizos excluidos de la obligación de información (excepciones objetivas a la obligación de comunicar/revelar el esquema).
- Sujetos obligados a revelar los esquemas transfronterizos: clasificación y estructura de los mismos (detalle e identificación en atención a distintos supuestos).
- Actuaciones de comunicación de la existencia de una dispensa de revelación de mecanismos transfronterizos.
- Sujetos sustitutos de la obligación de revelación de los mecanismos transfronterizos.
- Contenido (concreción) de la información que debe facilitarse.

- Período de presentación de la declaración informativa.

A tal efecto, podría incorporarse la regulación específica correspondiente a la obligación de suministrar información sobre (la revelación de) determinados mecanismos transfronterizos en el Capítulo V del RGAT, Sección 2ª, Subsección 5ª, aprovechando la supresión de su contenido por la Disposición Final 1.1 del RD 1021/2015, de 13 de noviembre (arts. 45 a 49).

El artículo 93.5 de la LGT establece el alcance del secreto profesional en materia tributaria. Aunque analizaremos las implicaciones de dicho límite sobre la obligación de revelar determinados mecanismos tributarios, deben considerarse (a) las implicaciones de dicho límite; (b) si resulta alegable frente a las obligaciones derivadas de la Directiva y qué efectos -dispensa- puede provocar; (c) si la transposición de la Directiva en España decide mantener dicho precepto; (d) o si, por el contrario, España considera conveniente su modificación para ampliar el alcance de las obligaciones de la Directiva o para reasignar la obligación de información evitando la alegación de la dispensa para determinados intermediarios obligados tributarios.

Deben considerarse, asimismo, las posibilidades que ofrece el artículo 92.2 de la LGT e incluso un posible reforzamiento mediante su oportuno desarrollo reglamentario, por cuanto, de forma indirecta, la Directiva comporta la traslación de funciones de asistencia y de control previo del cumplimiento de las obligaciones tributarias -españolas y correspondientes a otros Estados miembros-. Como analizaremos en el apartado correspondiente, la transposición de la Directiva brinda una oportunidad magnífica para intensificar los efectos y los patrones de la deseada relación cooperativa, estableciendo no solo las consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de suministrar información, sino también aclarando las consecuencias que deben asociarse en aquellas operaciones y transacciones correctamente declaradas, fomentando el cumplimiento cooperativo de la obligación de suministro.

Recomendación: La Directiva brinda nuevas posibilidades para impulsar la cooperación entre Administración e intermediarios fiscales, fomentando el desarrollo mutuo del cumplimiento cooperativo de las obligaciones y derechos tributarios, pudiendo adoptarse mecanismos cooperativos como los que siguen.

Sobre la base de la información recibida por la Administración, podrían establecerse actuaciones que clarificaran los efectos asociados a determinadas operaciones comunicadas, mediante la emisión de instrucciones, informes o criterios aplicativos (por parte de la AEAT) que redundarían en un reforzamiento de la seguridad jurídica en un ámbito como la fiscalidad internacional, necesitada de su garantía (en especial en aquellos supuestos que pueden suponer la aplicación de las normas generales o específicas anti-abuso). Son varios los aspectos del cumplimiento cooperativo que podrían asociarse a la obligación, mejorando la eficacia de la declaración informativa:

- (a) análisis y desarrollo de buenas prácticas profesionales que mejoren el cumplimiento de la obligación y reduzcan la litigiosidad innecesaria;
- (b) articulación y actualización de listas (blancas/negras/grises) que aclaren la relevancia tributaria de los mecanismos reportables;
- (c) verificación de las implicaciones de las decisiones que a nivel europeo puedan establecerse de forma coordinada, aplicación de medidas reforzadas de diligencia y reporte sobre determinados mecanismos; o
- (d) la resolución de problemas derivados de la multiplicidad de informadores sobre un mismo esquema, la concreción del obligado tributario o la fijación del valor relevante a reportar.

En este sentido, varias medidas pueden favorecer el desarrollo e intensificación de dicha relación cooperativa, como la creación de una *Comisión de análisis y monitorización del régimen de revelación de mecanismos transfronterizos potencialmente elusorios*. Se trataría de ir un paso más allá en la relación cooperativa frente a los ya establecidos Foros -de Grandes Empresas y de Asociaciones y Colegios Profesionales-, más en línea de los Foros establecidos en el seno de la Unión Europea para el análisis, tratamiento y formulación de soluciones prácticas y efectivas a la aplicación de la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos potencialmente elusorios.

Debe tenerse presente que, de no establecerse mecanismos que refuercen la relación cooperativa oportunos, la Administración tributaria -y los operadores/intermediarios tributarios-, pueden sufrir las consecuencias de una actuación paralela de las obligaciones de revelación de mecanismos con el planteamiento de consultas tributarias (art. 88 LGT) relacionadas con las operaciones reportadas para conocer el régimen, clasificación o calificación tributaria de las mismas. Junto con el establecimiento de dicha novedosa obligación que afecta a determinados mecanismos transfronterizos, la LGT también reconoce el derecho de los obligados tributarios a conocer de parte de la Administración tributaria, en ejercicio de sus funciones de información y asistencia, la clasificación, calificación o régimen tributario correspondientes a dichos mecanismos. La transposición de la Directiva debería tener en cuenta esta posición paralela que afecta a los intermediarios tributarios y obligados tributarios representados por los mismos, integrando sus presupuestos normativos a través del reforzamiento de una auténtica relación cooperativa.

Finalmente, y por exigencias del principio *nulla poena sine lege*, deberán articularse las infracciones correspondientes, así como la actualización y adecuación del régimen sancionador para el caso de incumplimiento de la obligación de información, que conforme a la Directiva deberá ser eficaz, proporcionado y disuasorio.

Por lo que se refiere a la segunda obligación (intercambio de información), la misma encuentra apoyo expreso en la LGT tras la reforma operada en 2015 que incorporó las exigencias derivadas

de la asistencia inter-administrativa en la regulación jurídica general del tributo contenida en el art. 177ter LGT.

2.3. Exigencias, posibilidades y alternativas para una correcta transposición

La Directiva 2018/822 establece un marco de obligada transposición que va más allá de las recomendaciones formuladas por la OCDE en el marco de la acción 12 del Plan BEPS, a pesar de quedar condicionado por las exigencias de la verificación de los requisitos establecidos por la propia Directiva (esquema transfronterizo, ajustado e identificado por unas señas distintivas, con un determinado contenido, en un determinado plazo, y por parte del sujeto obligado a reportar).

Ante la necesidad de cumplir con las exigencias la Directiva, existen distintas alternativas de transposición entre las que deben elegir los Estados miembros. En líneas generales, los Estados pueden aprovechar las exigencias de la Directiva para:

- a) Limitarse a la incorporación de las obligaciones establecidas en la Directiva con un alcance restringido, exigiendo únicamente la información que requiere ser obtenida (transposición de mínimos).
- b) Aprovechar la transposición de la Directiva para extender la obligación de comunicación de esquemas de planificación fiscal a otros supuestos no incluidos en la Directiva, especialmente los mecanismos internos, aunque sobre ellos no concurra la obligación de intercambio de información a los otros Estados miembros (transposición de máximos, opción maximalista, *gold plating*).
- c) Cualquier otra alternativa que concrete una obligación intermedia entre las anteriores (transposición intermedia).

Tras el análisis que sigue en este trabajo, consideramos que la opción de política legislativa tributaria que mejor puede ajustarse a los diferentes Estados miembros, y en particular a la situación de España en el escenario tributario internacional, es la primera (*wait and see approach*). Varios son los motivos que nos llevan a formular dicha conclusión.

En primer lugar, la eficiencia administrativa. Las Administraciones tributarias de los Estados miembros deben tomar consciencia de la relevancia relativa de esta obligación tributaria, y de la complejidad que puede suponer su puesta en práctica, tanto para las Administraciones tributarias como para los obligados tributarios (intermediarios fiscales y destinatarios de los esquemas). Los Estados miembros deben hacer un esfuerzo importante para identificar aquellos esquemas y operaciones transfronterizas que puedan generar mecanismos de elusión fiscal o pongan de manifiesto asimetrías entre los distintos sistemas tributarios y centrar en ellos sus exigencias de información. Más allá de trasladar sobre los intermediarios financieros la obligación de desvelar los esquemas que aprovechando asimetrías generan posibilidades de

minimizar la carga tributaria, los Estados miembros deben insistir en la necesaria coordinación y comunicación de prácticas normativas y administrativas que puedan generar dichos efectos perniciosos, pues en último término son dichas asimetrías, y las prácticas de algunos Estados miembros, los que facilitan -o incluso provocan- dichas situaciones lesivas y perniciosas para otros Estados. De ahí que, en muchos casos, los intermediarios fiscales que intervienen en algunos esquemas transfronterizos no se encuentren en disposición de facilitar la información relevante para dicho análisis de riesgos, que puede proceder en su mayoría de las prácticas y esquemas desarrollados en otras jurisdicciones. La Administración tributaria española debería analizar en qué medida los esquemas perniciosos para las arcas públicas se generan con esquemas ideados, promovidos y ejecutados en nuestro territorio por los intermediarios fiscales establecidos en nuestro territorio, o con esquemas y por intermediarios foráneos, con carácter previo a la extensión del alcance de la obligación de informar derivada de la DAC6 a situaciones puramente internas.

Cualquier medida que no esté coordinada entre los Estados miembros y conduzca a una aplicación asimétrica y no uniforme de la Directiva corre el riesgo de perjudicar no sólo al Estado miembro que la aplique sino, fundamentalmente, a su sector terciario, en especial a sus intermediarios tributarios y de forma indirecta a las estructuras que los obligados tributarios utilizan para sus inversiones europeas y a su localización.

La opción maximalista debería trascender a nivel europeo obligando a todos los Estados miembros -y a sus intermediarios fiscales- por igual. Pero en la medida en que es la propia Directiva la que tolera y comporta una aplicación asimétrica de la obligación sobre los intermediarios, al remitirse a conceptos indeterminados, indefinidos o concretados por un derecho interno plural y diverso, la opción preferente es la de restringir la transposición de forma estricta al ámbito previsto por la Directiva.

Las opciones más expansivas de concreción de la obligación aprovechando la transposición deberían esperar a la verificación de los resultados derivados de la aplicación de la Directiva sobre los esquemas de planificación fiscal agresiva, sobre el robustecimiento de la imposición societaria y sus resultados recaudatorios, y sobre la eficacia, efectividad y trascendencia de la información recibida por otros Estados para mejorar los análisis de riesgo fiscal, el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias y la respuesta que se ofrece por parte de los diferentes Estados afectados a las asimetrías generadoras de los esquemas. Es por ello que, la opción consistente en verificar cuál es el enfoque de los otros Estados miembros en torno al alcance y concreción de la obligación de revelación de mecanismos transfronterizos (*wait and see approach*), parece la más apropiada. La puesta en marcha de la Directiva debería estar basada en la confianza mutua de los Estados, tras verificar que la información que se exige es susceptible de obtenerse y de intercambiarse de una forma eficaz y efectiva.

Y, finalmente, porque no es otra la finalidad de la Directiva, que la información transmitida de forma automática puede utilizarse de forma efectiva y genere una utilidad en los procesos de gestión y diseño de control tributario y en los subsiguientes procedimientos tributarios, así como en la adaptación normativa e interpretativa necesaria.

Ante dichas alternativas, la incertidumbre que genera la redacción de la Directiva debe superarse con el pertinente desarrollo normativo y aplicativo de la misma y no alterando u ampliando su alcance y ámbito de aplicación.

Inconvenientes de las otras posiciones. Ante este escenario, y en vistas de la conveniente actuación coordinada entre los Estados miembros, el ejercicio de una opción de máximos o ampliada respecto al mínimo establecido en la Directiva, extendiendo el alcance de las obligaciones derivadas de la Directiva a esquemas no inicialmente contemplados por la misma, no comporta una utilidad clara ni una mejora de los objetivos previstos por la Directiva. Debemos pensar que una Directiva comunitaria cuya finalidad principal fuera la de establecer mecanismos adicionales puramente internos y unilaterales de control preventivo -desligados de su intercambio automático-, carecería del necesario fundamento para su adopción en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y abriría la puerta a plantear dudas en torno a su validez.

Es cierto que, en principio, la generalización de la obligación de comunicar mecanismos tributarios elimina *a priori* las dificultades interpretativas derivadas de la necesidad de concretar normativamente los numerosos conceptos jurídicos indeterminados contenidos en la Directiva, evitando la delimitación de los mismos en sede normativa. Sin embargo, la desaparición de dicha dificultad es aparente porque, en cualquier caso, la Administración tributaria de cada Estado miembro está obligada a filtrar la información que pueda recibir a efectos de transmitir la información obtenida al resto de Estados miembros, puesto que sólo existe obligación de transmisión inter-administrativa de la información en los supuestos a los que se refiere la Directiva. Por ello, cada Administración tributaria debe realizar dicho análisis e identificación de los esquemas afectados, por lo que cabe exigir que ese ejercicio *a posteriori* se avance a la fase de concreción normativa de la obligación de facilitar la información afectada por la DAC6.

Además, la opción maximalista puede incidir negativamente en la competitividad de los sectores económicos afectados sin producir los efectos buscados por la Directiva (efecto disuasorio sobre la planificación fiscal agresiva, e identificación temprana de los riesgos fiscales), existiendo medidas alternativas más racionales y proporcionadas para buscar dicho objetivo, como las desarrolladas en el marco de las relaciones cooperativas. Desde esta perspectiva, debe tenerse en cuenta que la efectividad predicable del régimen del Reino Unido (DOTAS) guarda una relación muy directa con el momento en el que se estableció el mismo, y con la ausencia de una reacción internacional coordinada -e incluso armonizada a nivel de la Unión Europea- contra la erosión de bases imponibles y traslación de beneficios.

En segundo lugar, la toma en consideración de los costes tributarios indirectos que la misma supone. El órgano encargado del análisis de la posible transposición de la Directiva en España debe tener en cuenta que la ampliación de los esquemas de información obligatoria puede suponer un incremento innecesario de los costes de cumplimiento para los intermediarios y obligados tributarios (coste fiscal indirecto). Pero al mismo tiempo, la exigencia de requisitos adicionales o innecesarios no tiene porqué suponer una mayor eficiencia en la gestión e

identificación de los riesgos de elusión fiscal, sino que puede menoscabar la capacidad de las Administraciones para utilizar los datos proporcionados de forma efectiva.

En tercer lugar, las exigencias del principio de proporcionalidad. Ampliar el ámbito objetivo de aplicación de la obligación de información a supuestos no inicialmente previstos no mejora los objetivos que pretende abordar la Directiva. Por un lado, porque la Directiva pone de manifiesto que sólo mediante una acción coordinada y armonizada a nivel europeo es posible hacer frente de forma más eficaz a los esquemas transfronterizos de planificación fiscal (agresiva). Una acción unilateral, descoordinada y que vaya más allá de las exigencias de la Directiva no genera un control más satisfactorio de los problemas de elusión fiscal internacional que padece la Hacienda Pública de un Estado Miembro si no va acompañada de una respuesta coordinada en otros países. Incrementar las obligaciones y los costes de cumplimiento implica un exceso desproporcionado del cumplimiento de sus objetivos⁹, aunque dicha posibilidad no esté prohibida por la propia Directiva.

Análisis del sector de intermediarios tributarios en España. Dentro del necesario proceso de incorporación de las obligaciones de información de la Directiva, sería conveniente llevar a cabo un estudio previo en el que pudieran identificarse la función de los intermediarios españoles sometidos a dicha obligación (creadores, comercializadores, asesores secundarios, asesores puntuales o limitados), estableciendo una obligación gradual necesariamente adecuada a su relativo grado de conocimiento los esquemas transfronterizos.

Seguridad jurídica y derecho al buen gobierno y administración. Aunque la Directiva no ofrezca un nivel de seguridad jurídica aceptable, su transposición al ordenamiento tributario español debería reforzar y suplir dicha carencia en la medida de lo posible. El derecho al buen gobierno y administración y el principio de seguridad jurídica deberían postularse para que la transposición de la Directiva se apoyara en diferentes mecanismos de cooperación entre los intermediarios tributarios y la Administración tributaria. Si la DAC6 toma como referente la necesidad de reforzar la relación cooperativa, España tiene la oportunidad de poner en marcha mecanismos que intensifiquen dicha relación cooperativa en el ámbito de la DAC6. Buscar sólo el efecto disuasorio de la utilización de esquemas potencialmente elusivos reduce sensiblemente el fundamento cooperativo hasta reducirlo a su mínima (inexistente) expresión y, de forma paralela, desincentiva el cumplimiento voluntario de las obligaciones incorporadas en la Directiva.

El derecho al buen gobierno y administración debería conducir a la incorporación de técnicas y mecanismos de apoyo para los obligados tributarios (intermediarios tributarios) de buena fe que respeten los códigos de buenas prácticas y los protocolos de actuación conforme a la relación cooperativa. La Administración tributaria debería impulsar la firma de códigos de buenas prácticas profesionales, así como de la firma de protocolos de actuación conforme con la DAC6 entre los intermediarios fiscales y los obligados tributarios. De forma paralela, y adicional,

9 Larking, B. "No Pain, No Gain: Overkill in the EU's Mandatory Disclosure Rules" *Tax Notes International*. October 1, 2018, p 27.

la Administración tributaria debería reforzar los mecanismos de asistencia a los intermediarios tributarios mediante un reforzamiento del sistema de consultas tributarias, mediante una política transparente que identificara ante los intermediarios tributarios los esquemas transfronterizos de comunicación obligatoria y su identificación a efectos de la obligación de información (establecimiento de códigos genéricos y específicos, o bien establecimiento de códigos de identificación de esquema-cliente).

Varias son las acciones que podría/debería emprender la Administración tributaria en esta línea, como se ha indicado en un apartado anterior: establecer códigos cooperativos de buenas prácticas, publicar esquemas que pueden considerarse potencialmente elusorios, aclarar indicios y publicar FAQ y criterios de ayuda en el cumplimiento que permitan un cumplimiento razonable y proporcional de dichas obligaciones, eliminando obligaciones innecesarias que no aportan conocimiento adicional valioso a la Administración y complican al mismo tiempo las obligaciones de cumplimiento.

Aunque la Directiva no establece ni atribuye ningún tipo de consecuencia a la colaboración y al correcto cumplimiento de dicha obligación de información, nada impide a los Estados miembros a que lo refuercen y desarrollen estableciendo mecanismos de aseguramiento, de identificación y de colaboración con los intermediarios fiscales y/o sus asociaciones representativas.

Por otra parte, no hay que olvidar que los intermediarios fiscales y obligados tributarios disponen en el ordenamiento tributario español, en ausencia de respuesta asociada al deber de comunicar los esquemas, la posibilidad de utilizar la figura de la consulta tributaria para conocer y solicitar la respuesta administrativa a los esquemas transfronterizos comunicados que, cabe esperar, deberá reforzarse para dar respuesta a la esperable y razonable pretensión de los intermediarios tributarios de conocer la respuesta de la Administración tributaria sobre las consecuencias jurídico-tributarias de los esquemas transfronterizos sobre los que tienen la obligación de informar.

Flexibilidad del régimen de transposición de la obligación. La transposición de la DAC6 debería bascular sobre la seguridad jurídica relacionada con la identificación -previa- por parte de la Administración tributaria de aquellos esquemas que, cumpliendo con los *hallmarks* (o señas distintivas), deben comunicarse por los potenciales efectos lesivos que generan -para la Administración tributaria española o para otras Administraciones tributarias -, y por otra, con el señalamiento necesariamente abierto referido a cualquier otro esquema -novedoso, por desconocido para la Administración u otras Administraciones-, sobre el que la normativa debe especificar y concretar los aspectos, elementos y requisitos que determinan su reportabilidad.

Recomendaciones: La normativa española de transposición debería adoptar una posición de mínimos en su transposición, limitándose a incorporar la obligación de información sobre aquellos esquemas transfronterizos que resultan exigibles de conformidad con la dicción de la Directiva.

El legislador español debería observar la reacción de otros Estados miembros y verificar el enfoque que siguen otros Estados miembros en su transposición intentando adoptar un enfoque coordinado, pero de no resultar éste posible no debería adoptar un enfoque que perjudique la competitividad del sector de intermediarios fiscales localizado y establecido en nuestro país que no redunde en una mejora de la eficacia del control de las operaciones de elusión fiscal.

3. Estructura de la obligación de información

La identificación del presupuesto de hecho de la obligación de información se realiza por parte de la Directiva de forma múltiple, abierta e incompleta y a través de expresiones y conceptos que no aparecen definidos o concretados, así como a través de remisiones a la normativa interna de cada Estado miembro para concretar su significado. En algunos aspectos, la Directiva pone de manifiesto el plazo récord en el que ha sido tramitada y finalmente aprobada, generando dudas sobre cuestiones técnicas e interpretativas que deberían haberse solucionado previamente a su aprobación definitiva y no en el proceso de transposición. En otras ocasiones, la terminología finalmente utilizada, fruto de la necesaria toma en consideración de otras versiones lingüísticas como referencia y la ausencia de verificación del correspondiente resultado con los institutos y categorías jurídicas particulares del ordenamiento interno, exige un proceso de adecuación técnica a los institutos y categorías de referencia.

Ello obligará a la normativa interna de transposición, en ausencia de un mecanismo de coordinación entre los Estados miembros a nivel supranacional, a concretar y fijar el alcance de dicho presupuesto sin que pueda limitarse, como indicamos anteriormente, a reproducir las referencias contenidas en la Directiva, so pena de generar importantes dudas en la delimitación del ámbito objetivo, subjetivo y funcional de la obligación de suministrar información por parte de los obligados tributarios afectados.

Como hemos indicado, el presupuesto de hecho de la obligación de información queda estructurado en la Directiva a partir de cinco elementos esenciales que a su vez se conforman de forma particular:

1. La existencia de un presupuesto objetivo que genera la obligación de reportar, constituido en líneas generales por un (a) mecanismo (b) transfronterizo (c) potencialmente elusorio, verificable mediante una serie de (d) señas distintivas (*hallmarks*).

2. La identificación del sujeto o sujetos obligado(s). Con carácter general, la Directiva identifica al sujeto obligado con carácter múltiple y concurrente, asignando la obligación a “cualquier” intermediario fiscal, aunque supeditado (criterios negativos de exclusión) a la verificación de los denominados (a) test de conocimiento y (b) test de cumplimiento previo de la obligación (apartado 4). La identificación del obligado tributario que tiene la consideración de “intermediario” se realiza, a su vez, de forma amplia, afectando a multiplicidad de situaciones y a múltiples intermediarios de manera simultánea, por lo que, en atención de la complejidad, disparidad o ausencia de conformidad de informaciones reportadas, se aconsejaría el análisis de la posible incorporación de mecanismos de simplificación. La Directiva cierra la configuración del obligado tributario mediante una traslación facultativa de la obligación de informar al ‘contribuyente interesado’ o a otros intermediarios fiscales, por la apreciación de una (c) dispensa de la obligación de reportar como consecuencia de la aplicación de la prerrogativa de secreto profesional en virtud del secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho (cada) Estado miembro. Las implicaciones de dicha dispensa facultativa para la concreción última del obligado a reportar exigen un análisis detallado de su configuración en el ordenamiento tributario español.

3. La fijación de un plazo de cumplimiento de la obligación de revelación de los mecanismos transfronterizos reducido, que, no obstante, se hace depender de varios momentos distintos -o el que ocurra primero- y obliga a analizar las repercusiones de dicha fijación en el Derecho de la Unión Europea para las posibilidades de transposición en el ordenamiento interno de cada Estado miembro. A su vez deben analizarse las implicaciones de su fijación desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, en atención a la finalidad que se busca y a la efectividad que se pretende.

4. El establecimiento de un contenido mínimo de la información que debe ser objeto de comunicación. Son varias las consideraciones que deben realizarse al respecto, en consideración (a) al régimen plurilingüe de la obligación de revelación, y a las dificultades que pueden generarse en cuanto a la revelación del “contenido del mecanismo transfronterizo” (b) a los datos comunicados que pueden sufrir alguna variación o ajuste en el proceso de ejecución del mecanismo y, finalmente, (c) al significado plural de la referencia al “valor del mecanismo transfronterizo sujeto comunicación de información” (*sic*) (punto 14.f).

5. La determinación de las consecuencias y efectos jurídicos asociados a la obligación de revelación de esquemas transfronterizos. La Directiva únicamente prevé la posibilidad de establecer un régimen sancionador nacional en caso de incumplimiento de la obligación, y una medida defensiva de la posición de las Administraciones tributarias receptoras en caso de falta de reacción ante la comunicación de un mecanismo potencialmente elusorio (punto 15). Sin embargo, no impide, como no puede ser de otro modo, que la transposición interna establezca otras consecuencias jurídicas o restrinja el margen de actuación de la Administración. Como

indicamos en los apartados anteriores, la transposición de la Directiva sobre intermediarios fiscales constituye una oportunidad evidente para demostrar la voluntad política de profundizar las relaciones basadas en el cumplimiento cooperativo y para cambiar la filosofía de las relaciones entre obligados tributarios, intermediarios y Administración tributaria, que ponga el énfasis en la prevención y resolución previa del conflicto tributario en lugar de en las relaciones potenciales e inciertas de control *ex post*, que generan conflictos tributarios en ocasiones innecesarios y costosos para todas las partes implicadas.

3.1. Presupuesto objetivo

La Directiva establece varias pautas en relación a la configuración del presupuesto objetivo de la obligación exigida por la misma de revelación a los intermediarios fiscales:

- la obligación debe referirse a un mecanismo;
- el mecanismo debe tener carácter transfronterizo;
- el mecanismo debe ser potencialmente elusorio. A pesar de que varios de los Considerandos previos de la Directiva se refieren indistintamente a la elusión y a la evasión, la Directiva únicamente concreta el presupuesto objetivo en relación a los mecanismos con signos distintivos “potencialmente elusorios”. Por ello cabe preguntarse si la Directiva excluye o no los comportamientos sancionables por vulneración directa del ordenamiento de la obligación de reportar por parte de los intermediarios;
- la verificación de los efectos potencialmente elusorios del mecanismo se lleva a cabo a través de unos signos distintivos.

Analizamos a continuación algunos de los problemas que plantea dicha delimitación y cómo pueden afrontarse en la fase de transposición de la Directiva.

3.1.1. Mecanismo

Ya hemos indicado anteriormente que la versión española de la Directiva opta por la expresión “mecanismo” para concretar el presupuesto de hecho a partir del cual se genera la obligación de revelación. El análisis comparativo de las versiones lingüísticas pone de manifiesto la discrepancia en cuanto al alcance de la expresión que concreta las situaciones, actos, operaciones, transacciones, estrategias o esquemas que pueden ser objeto de comunicación. Por otra parte, la expresión mecanismo no es conocida por el legislador tributario español, por lo que carece de un significado o contenido jurídico propio, lo que exigirá bien una definición expresa o una concreción por remisión a los “mecanismos de revelación obligatoria” a partir de la referencia y desarrollo de los signos distintivos contenidos en la Directiva¹⁰.

10 De hecho, la LGT utiliza la expresión ‘mecanismos’ para referirse a las diferentes alternativas de actuación de la

La transposición española debería tener en cuenta la concreción que los otros Estados miembros realizan de su término de referencia, evitando que las discrepancias en la comprensión del presupuesto de hecho generen asimetrías indeseables. Desde esta perspectiva, consideramos que la expresión incluye tanto situaciones fácticas como articulaciones jurídicas, siempre que en ellas concurren los elementos adicionales que terminan de configurar la obligación de su comunicación. En este sentido, la identificación de la existencia de un mecanismo puede comportar un ejercicio -o varios- de calificación jurídico-tributaria de dicha actuación, comportamiento o estrategia para verificar que puede considerarse como 'mecanismo' reportable. Así sucede, como analizaremos, en relación con la aplicación del test del beneficio principal, o a la identificación de las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener del activo intangible. E incluso más, dicha verificación debe realizarse a partir de una mera "estimación", y por tanto incierta, inexacta, provisional y posiblemente incorrecta, en la medida en que la conclusión sobre los efectos jurídicos-tributarios deben realizarse a partir de una mera proyección de resultados futuros -meramente esperados-, o en consideración a un devengo futuro que puede todavía tardar en materializarse y, en consecuencia, sin poder aplicar, y únicamente apreciar, las consecuencias derivadas de la aplicación de la normativa tributaria relevante.

Por tanto, la Directiva, al establecer un plazo tan breve de comunicación, obliga a formular el presupuesto de hecho de la obligación de reportar los mecanismos transfronterizos de forma necesariamente parcial y abierta a partir de esquemas de verificación aproximativos y estimativos. Esta configuración, obligada por los elementos contenidos en la Directiva, debiera incidir necesariamente en una relajación obligatoria del régimen sancionador, sobre todo en aquellos supuestos en los que el presupuesto de la obligación de información no queda fijado con la precisión que exige el principio *nulla poena sine legge* -por imposibilidad material derivada de la propia configuración del presupuesto comunicante, que queda supeditado necesariamente a la estimación, valoración o apreciación subjetiva del sujeto obligado a la comunicación-. En todo caso, aconseja la posibilidad de guardar constancia del cálculo estimativo cuando el mismo conduzca de forma concluyente que no puede verificarse -o apreciarse- la existencia de obligación de revelar el mecanismo.

Recomendación: El régimen sancionador debe tener en cuenta el carácter meramente estimativo sobre el que se concreta la existencia de un mecanismo reportable, basado en proyecciones o cálculos previsibles pero inciertos porque se refieren a hechos y consecuencias futuras, de las circunstancias que determinan la obligación de revelar el mecanismo transfronterizo, de necesaria valoración subjetiva por parte del obligado a la comunicación, lo que dificulta, si no imposibilita, la concreción legal del tipo de la infracción exigido para el establecimiento de las sanciones correspondientes.

Administración ante diferentes situaciones; obtención de información, lucha contra el fraude, control tributario, cobro de deudas tributarias, compensación de deudas, o reducción de la litigiosidad, y un significado equivalente utiliza el RGAT. En cualquier caso, debe destacarse que la traducción española opta por un término neutro que no puede vincularse a un comportamiento elusorio, artificial y que merece un reproche por denotar un comportamiento ilícito subyacente.

Debe tenerse en cuenta, no obstante, que la Directiva acude a la concreción de los presupuestos reportables a partir de unos signos distintivos concretados de forma suficientemente genérica para poder incluir cualquier tipo de mecanismo potencialmente elusorio. Sin embargo, en atención a la finalidad de la Directiva y a la necesaria exigencia de proporcionalidad de la obligación a establecer, debería considerarse la posibilidad de incorporar unas reglas de *minimis* que acotaran el alcance de la obligación a aquellos mecanismos que conlleven una lesión potencial de las arcas públicas considerable. Es cierto que la Directiva omite dicha referencia, a diferencia de algunas normativas nacionales que le han servido de referencia, pero una aplicación coordinada de dicha regla de exoneración podría simplificar y otorgar mayor eficacia al ejercicio del control preventivo buscado de forma globalmente considerada.

Recomendación: La transposición española debería considerar la oportunidad de incorporar reglas de *minimis* que exoneraran de la obligación de revelar información sobre mecanismos cuyo valor no excediera de determinadas cantidades por considerar que no suponen un riesgo que fuerce a establecer mecanismos de vigilancia preventiva o resulten inefectivos desde la perspectiva coste-beneficio. Dicho establecimiento podría articularse al concretar el 'valor' de los diferentes mecanismos que deben ser objeto de revelación.

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que la identificación de un mecanismo reportable no debe poder utilizarse como presunción de abuso o de existencia de un comportamiento elusorio reprochable por parte de la normativa tributaria, sobre la base de la presunción de certeza de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios. A partir de la Directiva, la configuración de los mecanismos reportables no toma como presupuesto la existencia de una elusión verificada, sino a partir de determinados elementos objetivados -o pretendidamente objetivados- por la Directiva como potencialmente elusorios. Como se indicará a continuación, los presupuestos que definen los signos distintivos no pueden asimilarse sin más y de forma automática a la existencia de una actuación ilícita (test del beneficio principal vs test de los motivos económicos válidos, entre otros). De forma similar, la incorporación de mecanismos en la lista de operaciones reportables no puede conducir a una recharacterización, regularización o reclasificación administrativa automática sobre la base de su potencial componente elusorio, pues dicha incorporación se produce en cumplimiento de una obligación (acto debido) que no puede utilizarse como mecanismo incriminatorio de los sujetos afectados.

3.1.2. Transfronterizo

La Directiva establece la obligación de revelación de mecanismos únicamente en el supuesto en que tengan la consideración de mecanismos transfronterizos. Ya se han expuesto en el apartado correspondiente las razones que nos conducen a considerar que la transposición -al menos en un primer estadio- debería limitarse a aquellos mecanismos que tengan tal carácter y que no se extienda la obligación hacia mecanismos en los que no concurra dicha nota.

De forma esquemática, el elemento "transfronterizo" se concreta en la Directiva a partir de la verificación de dos condiciones o presupuestos:

- A. Si el esquema afecta a más de un Estado miembro (presupuesto 1) nos encontramos ante un mecanismo transfronterizo si (presupuesto 2, cualquiera de las siguientes circunstancias):
 - a. Todos los participantes no son residentes fiscales en la misma jurisdicción;
 - b. Uno o más participantes residen de forma simultánea en más de una jurisdicción; o
 - c. Uno o más participantes ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción. En dicho caso se considera que el mecanismo se refiere a parte o la totalidad económica de ese establecimiento permanente.

- B. Si el esquema afecta a un Estado miembro y un tercer país (presupuesto 1) nos encontramos ante un mecanismo transfronterizo si (presupuesto 2, cualquiera de las siguientes circunstancias):
 - a. Uno o más participantes ejercen su actividad en otra jurisdicción sin ser residentes en ella o generar un establecimiento permanente en la misma;
 - b. El mecanismo puede tener consecuencias sobre el intercambio automático de información o sobre la identificación de la titularidad real.

El ordenamiento español y el tributario en particular ya conoce la problemática relativa al empleo de la expresión “afecta” para delimitar el ámbito de aplicación permitido a un determinado tipo de norma, en nuestro caso el Real Decreto-Ley, por lo que sería conveniente que la norma de transposición aclarara el significado de esta expresión y su alcance, o bien la sustituyera por otros términos de significado más preciso. Exigir a los intermediarios fiscales que sean capaces de identificar en qué medida un determinado mecanismo transfronterizo afecta a otro Estado miembro puede resultar difícil y, en cualquier caso, una exigencia limitada: limitada por los conocimientos que tenga el intermediario fiscal del alcance del mecanismo y de sus efectos sobre otros Estados miembros y otros participantes no vinculados con la jurisdicción de referencia del intermediario. Sin embargo, éste es un dato significativo que pone de manifiesto el distinto alcance de las obligaciones de revelación de mecanismos contenidas en la Directiva y las normativas internas portuguesa, británica o irlandesa y que exige que en el análisis de la afectación no se tengan en cuenta únicamente los efectos directos del mecanismo sobre el ordenamiento tributario del Estado ante el que se comunica el mecanismo, sino también los efectos potenciales que el mecanismo puede generar en otros Estados miembros.

La transposición también deberá aclarar en qué supuestos y de qué forma se adquiere la condición de “participante” en un mecanismo. Por lo que respecta a la “otra” jurisdicción, entendemos que debe de referirse a una jurisdicción distinta a la de la residencia fiscal del participante.

La incorporación de los mecanismos transfronterizos que afectan a un Estado miembro y a un tercer país pone de manifiesto, a nuestro entender, que la Directiva tiene como objetivo afectar únicamente a los mecanismos estrictamente transfronterizos, entendidos como aquellos esquemas o mecanismos que, por utilizar un elemento o situación foránea, tienen la capacidad de incidir o generar un efecto recaudatorio negativo en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea. Lo relevante no es, por tanto, únicamente que la información reportable pueda transmitirse a otro Estado miembro por resultar de su interés -pues parece evidente que en un mecanismo con un tercer Estado no existirá dicha obligación de transmisión de la información derivada de la Directiva-, sino que la utilización de un mecanismo transfronterizo pueda generar dicha afectación. De ahí que aunque la Directiva no lo establezca de forma expresa, un mecanismo en el que se encuentren implicadas dos filiales de una matriz europea residentes fuera de la UE debería ser objeto de comunicación si como consecuencia de dicho mecanismo se pudiera generar un efecto tributario en un Estado miembro similar al de los identificados como signo distintivo.

3.1.3. Potencialmente elusorio

La Directiva no define qué debe entenderse por “potencialmente elusorio” referido al mecanismo transfronterizo, aunque concreta determinados elementos objetivos que permiten identificar dicha potencialidad mediante la elaboración y desarrollo de una lista de señas distintivas.

La Directiva, además, recalca la condición elusoria del mecanismo como meramente “potencial”, y por tanto no automática, o elusoria *per se*. Es cierto que con dicha condición se pretende autolimitar la conducta del intermediario fiscal, al obligarle a realizar una autoevaluación de los efectos del mecanismo en el que interviene y verificar si pueden concurrir elementos suficientes para que la Administración tributaria -o Administraciones tributarias “afectadas” por el mecanismo- puedan utilizar los diferentes mecanismos de corrección. Pero dicho objetivo legítimo no autoriza ni habilita una regularización de los mecanismos declarados sobre la base de la consideración de los mismos como potencialmente elusorios que sostiene su obligatoria declaración.

De ahí que resultara conveniente que el desarrollo tanto normativo como aplicativo de la Directiva derivara en la posibilidad de elaborar unos criterios que aclararan las consecuencias tributarias asociadas a los mecanismos reportables y/o reportados, como la elaboración de listas (blancas, grises y negras) en función de la apreciación de un comportamiento elusorio únicamente potencial, o no meramente potencial sino real, o de comportamientos que, aún considerándose inicialmente elusorios, merecen el reproche sancionador del ordenamiento.

Existen dudas razonables sobre si la Directiva obliga a la comunicación de mecanismos que sean constitutivos de una infracción tributaria. La dicción literal de la Directiva invita a pensar que las conductas sancionables como infracción tributaria quedan excluidas de los mecanismos afectados por la obligación de revelación. Así se infiere del artículo 3.9.20) de la Directiva 2011/16, al definir las señas distintivas como aquellas que suponen una indicación de un riesgo potencial

de “elusión fiscal” enumerada en el Anexo IV. Dicha redacción parece excluir, en consecuencia, los supuestos de evasión fiscal calificados como infracción tributaria.

De ser cierta esta interpretación, no deberían ser objeto de revelación obligatoria aquellos mecanismos que supusieran una infracción directa del ordenamiento tributario y comportaran la exigencia de sanciones tributarias por generar una lesión patrimonial a la Hacienda Pública. De este modo, aquellos mecanismos para los que exista una norma específica que corrija los resultados indeseados del mismo y cuyo incumplimiento conlleve aparejada la imposición de una sanción no deberían formar parte del ámbito objetivo de mecanismos que deben ser objeto de revelación obligatoria.

En parte, la justificación de dicha exclusión residiría en la necesidad de respetar las exigencias del principio de no autoincriminación, puesto que la revelación obligada de comportamientos sancionables mediante la amenaza de la imposición de una sanción podría resultar contraria a la doctrina formulada en torno a dicho principio por parte del TEDH¹¹. Así, aquellos supuestos de doble no imposición (o de financiación excesiva contraria a los límites de deducibilidad de intereses) generados contraviniendo las medidas previstas en el/los ordenamientos(s) tributarios para su prevención no deberían ser objeto de revelación en la medida en que el ordenamiento tributario ya prevé una respuesta específica que evita la elusión y aplica una sanción genérica en caso de incumplimiento.

Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que el Tribunal Constitucional ha limitado la protección del principio de no autoincriminación. De acuerdo con la doctrina constitucional, para alegar el derecho a no ser sancionado con fundamento en la información autoincriminatoria aportada bajo coacción, deben concurrir diversos presupuestos (por todas, la STC 18/05, de 1 de febrero (ECLI:ES:TC:2005:18)).

En primer lugar, la información autoincriminatoria de que se trate debe haber sido aportada. Y es que, una cosa es “soportar” una diligencia o pericia técnica realizada por quien tiene la carga de probar; y otra “aportar” coactivamente elementos de prueba incriminatorios. En segundo lugar, la información debe haber sido aportada por el propio sujeto a quien se impone la medida punitiva. El derecho a la no autoincriminación lo que impone no es la reserva de la información fiscal incriminatoria obtenida coactivamente de un sujeto para su utilización en el procedimiento de liquidación, sino su inocuidad en el seno del procedimiento penal seguido contra él. A juicio del Tribunal Constitucional, (fj 3) como la coacción legal consistente en la amenaza con la imposición de sanciones por no colaborar con la Inspección de los tributos aportando pruebas y documentos contables [art. 83.3 g) LGT] se ejerció única y exclusivamente sobre la entidad de la que el recurrente era administrador, ... no cabe denegar su aportación al amparo del derecho a la no autoincriminación (Sentencias Saunders c. Reino Unido, § 69, y J.B. c. Suiza, § 68).

11 Debe recordarse que el intermediario fiscal puede verse afectado por la aplicación de los supuestos de responsabilidad solidaria previstos en la LGT que alcanzan incluso a la responsabilidad por las sanciones correspondientes, así como a los supuestos de colaboración (causante o participante) en actuaciones constitutivas de delito fiscal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 258 de la LGT.

No obstante, la conclusión puede ser diversa en aquellos supuestos en los que el intermediario traslade la obligación de revelación al propio cliente interesado (sujeto pasivo destinatario y beneficiario del mecanismo), en cuyo caso puede existir colisión del mencionado derecho con la exigencia obligatoria de revelación. Asimismo, pueden surgir dudas en aquellos supuestos en los que el intermediario sea condenado *a posteriori* como cooperador necesario del delito fiscal del contribuyente con base en el mecanismo revelado de forma obligatoria. Si las pruebas que fundamenten la condena penal en dichos casos consisten precisamente en las declaraciones efectuadas por los propios condenados bajo la admonición de sanciones y penas privativas de libertad, puede entenderse vulnerado el principio de no autoincriminación, en atención a la doctrina del caso *Saunders c. Reino Unido*, y con independencia del procedimiento de obtención de la información utilizado por la Administración para obtener los datos incriminantes.

A pesar de la delimitación del ámbito objetivo de aplicación de la Directiva derivada de su interpretación literal, restringida a los supuestos de elusión potencial, el análisis de los diferentes supuestos de elusión potencial configurados como rasgos distintivos pone de manifiesto que algunos de ellos pueden ser reconducidos directamente a comportamientos tipificados como infracción del ordenamiento tributario y, en consecuencia, sancionables. Así ocurre de forma expresa en relación con los signos distintivos relativos a la elusión de la obligación de informar sobre determinadas cuentas y activos financieros englobados dentro del sistema de intercambio automático de información. La participación en dichos esquemas, o su facilitación al contribuyente interesado puede conducir a una ocultación de rentas infringiendo la obligación tributaria material correspondiente.

Del mismo modo, la lectura de los Considerandos previos de la Directiva permite considerar que la voluntad de la Directiva consiste en obligar a la revelación de aquellos mecanismos que sean constitutivos tanto de elusión como de evasión fiscal, siempre que puedan subsumirse en alguno de las señas distintivas del Anexo de la Directiva. Así, el Considerando 4 se refiere a la ayuda de los intermediarios "en relación con mecanismos que pueden dar lugar a la elusión y la evasión fiscales". El Considerando 9 de la Directiva también se refiere a la conveniencia de elaborar una lista de características y elementos de las operaciones que "presenten *claros* indicios de elusión o fraude fiscales" -en vez de definir la planificación fiscal agresiva-, englobando, por tanto, a ambos conceptos en su ámbito de aplicación, frente a la dicción del articulado de la Directiva. El Considerando 14 de la Directiva hace referencia a los "mecanismos transfronterizos de planificación abusiva" recordando su sometimiento a la norma general contra las prácticas abusivas establecida en el artículo 6 de la ATAD. Sin embargo, no aclara si dichas prácticas deben quedar excluidas de la obligación de revelación si son constitutivas, conforme al derecho nacional, de una infracción tributaria sancionable.

Por ello, cabe albergar dudas razonables sobre si todos los mecanismos que pueden catalogarse como conflicto en la aplicación de la norma tributaria de conformidad a lo dispuesto en el artículo 15 de la LGT deban ser objeto de revelación obligatoria. No porque en líneas generales dichos mecanismos no puedan considerarse como potencialmente elusivos, que lo son; sino porque el legislador español, con la reforma del precepto introducida con la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, elimina de la redacción legal

la imposibilidad de exigir sanciones a los comportamientos calificables como conflicto en la aplicación de la norma, modificación que ha recibido las consabidas críticas doctrinales¹². La necesaria delimitación que debe realizarse entre los mecanismos reportables -por suponer un riesgo potencial de elusión fiscal- y aquellos mecanismos que son tipificados como infracción sancionable del ordenamiento podría llevarnos a la siguiente conclusión. Aquellos “conflictos en la aplicación de la ley tributaria” que puedan subsumirse en el tipo infractor del artículo 206bis de la LGT, no deberían ser objeto de revelación previa obligatoria, en la medida en que exista ya un criterio administrativo público y de general conocimiento, y que el mismo se hubiera hecho público antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración informativa (lista negra que confirma la existencia de una infracción). En cambio, persistiría la obligación de comunicar y revelar los mecanismos potencialmente elusorios en la medida en que no exista un pronunciamiento administrativo expreso y público que confirme la existencia de comportamiento elusorio y, por tanto, su sancionabilidad.

Un posible encaje del diferente alcance y consecuencias de la obligación de revelación obligatoria y el derecho a no autoincriminarse reside en el diverso objeto de comunicación de las señas distintivas incorporadas en la letra D del Anexo IV¹³ y el resto de señas distintivas identificadas por el Anexo IV. Mientras las segundas se refieren a revelación de esquemas potencialmente elusorios de la obligación tributaria material (*disclosure of potential tax avoidance scheme*), las primeras se refieren a esquemas elusorios de la obligación de información (*disclosure of tax reporting avoidance schemes*), y sólo indirectamente de la obligación material subyacente¹⁴.

3.1.4. Concreción de la elusión: las señas distintivas

La Directiva concreta el carácter presuntamente elusorio mediante la referencia a una serie de señas distintivas encuadradas en varios grupos (Anexo IV, letras A a E). La Directiva establece una serie de señas distintivas genéricas (A) y otras señas específicas generales (B) que exigen la concurrencia del denominado test del beneficio principal. Junto a estas señas, aparecen una serie de señas específicas concretas, referidas a determinadas operaciones transfronterizas (C), operaciones de elusión de la obligación de información de cuentas financieras (D), y las relativas a precios de transferencia (E). Dichas señas distintivas necesitan de mayor concreción u orientación en su transposición, en la medida en que los términos utilizados necesitan de un mayor grado de aclaración. Así, por ejemplo, debería aclararse el sentido de la expresión confidencialidad, la contingencia de la retribución, o el tipo casi 0, entre otros términos

12 Por todos, vid. Pérez Nieto, R. “El conflicto en la aplicación de la norma en la Ley general Tributaria. Régimen vigente tras la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. El deber de contribuir versus recaudación y represión”, en Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma (coord. Bosch Cholbi). AEDAF. Wolters Kluwer. p. 52.

13 Y que se corresponden con los supuestos fijados por el Modelo de *Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Offshore Structures* elaborado por la OCDE.

14 En apoyo de dicha visión integradora de la aparente contradicción pueden rescatarse el Considerando 4 de la Directiva, que específicamente hace referencia a las posibles vías para abordar los mecanismos concebidos para eludir la comunicación de información, a partir de la Declaración de Bari del G7, de 13 de mayo de 2017, y el Considerando 13 de la misma Directiva, que reconoce la oportunidad de introducir una ‘seña distintiva específica’ para abordar los mecanismos destinados a ‘eludir las obligaciones de comunicar información que impliquen intercambios automáticos de información’.

indefinidos. De trasladarse de manera automática al presupuesto objetivo de la obligación de comunicar podrían generar un nivel excesivo de inseguridad jurídica por su imprecisión, o dar lugar a obtención de información irrelevante para los objetivos pretendidos por la Directiva.

Las señas distintivas son una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal, tal como aparecen formuladas en el anexo IV. A pesar de que dicha técnica no es familiar a la tradición normativa tributaria española, consideramos que la exigencia derivada del Anexo IV de la Directiva constituye una suerte de lista de mínimos de las operaciones que deben ser objeto de comunicación e informe¹⁵. No constituye una lista máxima, por cuanto la Directiva no impide a los Estados miembros su adecuación y expansión a otros mecanismos. El modelo de normativa preparada por la OCDE para revelar esquemas de elusión de la obligación de informar sobre cuentas financieras aclara que se trata de una lista no cerrada, pero sí mínima (*includes, but is not limited to*). El mismo efecto proporciona el Anexo IV de signos distintivos por cuanto establece una serie de mecanismos que deben ser obligatoriamente revelados, pero la obligación puede extenderse a otros supuestos, en función de la concreción que realice cada una de las normas internas de transposición de los Estados miembros. Aún así, la exigencia adicional del test de beneficio principal junto a otras señas distintivas pone de manifiesto que en dichos supuestos la obligación de desvelar el esquema pasa por exigir la presencia de dicho requisito, establecido como elemento imprescindible para considerar que el mecanismo sólo es potencialmente elusorio cuando está presente, y sólo en dicho caso se establece la obligatoria transmisión de la información aportada. En dichos supuestos, el test del beneficio principal no se considera un criterio suficiente pero sí imprescindible para considerar que el mecanismo sea potencialmente elusivo.

Merece destacarse, no obstante, que la Directiva no establece ningún mecanismo de actualización de la lista de signos distintivos. Dicha falta de previsión actualizadora no impide a cada Estado miembro a ajustar (en principio a máximo, extendiendo, pero no respecto del mínimo, reduciendo) pero no prevé una acción coordinada en tal sentido, sin que las señas distintivas denominadas generales puedan ejercer el papel de cláusula subsidiaria de cierre. Por otro lado, dicha ausencia no permite establecer mecanismos de salida de determinadas operaciones de la obligación de revelación, aunque puede obtenerse dicho resultado fáctico como consecuencia de la reacción normativa frente a dichos mecanismos o por la superación y abandono de los mismos en la práctica. Asimismo, la Directiva no contempla el establecimiento de mínimos exentos (como sí lo hace por ejemplo el Modelo de normativa elaborado por la OCDE en relación con la elusión de los CRS, al prever la posibilidad de excluir la información relativa a aquellos esquemas con un valor inferior a 1.000.000 de dólares americanos).

En el siguiente esquema pueden apreciarse de forma conjunta las diferentes señas distintivas.

.....
15 Los Estados miembros no pueden a priori excluir situaciones subsumibles en la lista de signos distintivos del Anexo IV, aunque, en la medida en que dichos signos necesitan de ulterior concreción, la misma puede utilizarse por los Estados miembros para ajustar o rectificar el perímetro de mecanismos reportables. En todo caso, no obstante, el resto de Estados miembros y la Comisión podrían exigir el control jurisdiccional de dichas exclusiones y su compatibilidad con las exigencias de la Directiva.

Señas distintivas indicativas de la obligación de reportar:

A. Necesitan de la concurrencia con el test del “beneficio principal” y su verificación.

- a. Señas distintivas generales.
 - i. Cláusula contractual de confidencialidad (o de no revelación de ventajas fiscales).
 - ii. Honorarios condicionados al mecanismo (importe, derivación, estructura normalizada).
- b. Señas distintivas específicas.
 - i. Medidas artificiosas.
 - 1. Adquisición de sociedad con pérdidas.
 - 2. Cese de la actividad principal del sujeto.
 - 3. Utilización de pérdidas para reducción de obligaciones tributarias.
 - 4. Transferencia de pérdidas a otra jurisdicción.
 - 5. Aceleración de la utilización de las pérdidas.
 - ii. Conversión de renta/capital, o donaciones/otras categorías de renta.
 - iii. Operaciones circulares (entidades interpuestas sin función comercial principal; operaciones compensables o anulación mutua).
- c. Señas distintivas específicas en operaciones transfronterizas.
 - i. Deducibilidad de pagos transfronterizos entre empresas asociadas si:
 - 1. El destinatario reside en una jurisdicción que no aplica un Impuesto societario o lo aplica con un tipo cero o tipo casi cero.
 - 2. El pago está exento en la jurisdicción del destinatario.
 - 3. El pago disfruta de un régimen preferente en la jurisdicción de residencia del destinatario.

B. No necesitan de la concurrencia con el “test del beneficio fiscal” (indicativas per se de riesgo de elusión fiscal).

- a. Señas distintivas específicas en operaciones transfronterizas.
 - i. Deducibilidad de pagos transfronterizos entre empresas asociadas si:
 - 1. El destinatario no reside en ninguna jurisdicción fiscal calificada conjuntamente como no cooperante.
 - 2. El destinatario reside en una lista de jurisdicciones específicas.
 - ii. Deduciones por la misma depreciación del activo en más de una jurisdicción.
 - iii. Dedución por doble imposición por la misma renta/capital en más de una jurisdicción.
 - iv. Transferencias de activos con diferencia significativa en el importe considerado pagadero como contrapartida por activos en dichas jurisdicciones implicadas.

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

- i. Menoscar la obligación de comunicar información conforme a las normas de la UE o acuerdo equivalente (common reporting standards) sobre cuentas financieras (incluyendo en terceros Estados), o aprovechar la inexistencia de tal legislación o acuerdo. Si afectan como mínimo a:
 1. Cuentas, productos o inversiones con características sustancialmente similares a las de una “cuenta financiera”.
 2. Transferencia de cuentas financieras o activos a jurisdicciones no obligadas al intercambio de automático de información con Estado de residencia del contribuyente, o recurso a tales jurisdicciones.
 3. Reclasificación de renta y capital para evitar el intercambio automático de información.
 4. Transferencia a, conversión de, una institución financiera o cuenta financiera o de sus activos o, o en, instituciones financieras, o cuentas financieras o activos no sujetos a comunicación.
 5. Utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicas que eliminan o pretenden eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas.
 6. Socavar o explotar vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia debida de las instituciones financieras en jurisdicciones que tienen un cumplimiento inadecuado o insuficiente de la legislación contra el blanqueo de capitales, o una transparencia insuficiente.
- ii. Utilizar mecanismos que implican una cadena de titularidad formal o real no transparente. Participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicas:
 1. No realizan actividad económica sustantiva respaldada por persona, equipos, activos e instalaciones adecuadas.
 2. Constitución, gestión, domiciliación, control o establecimiento en jurisdicción distinta de jurisdicción de residencia.
 3. No permiten identificación del titular real (Directiva 2015/849).

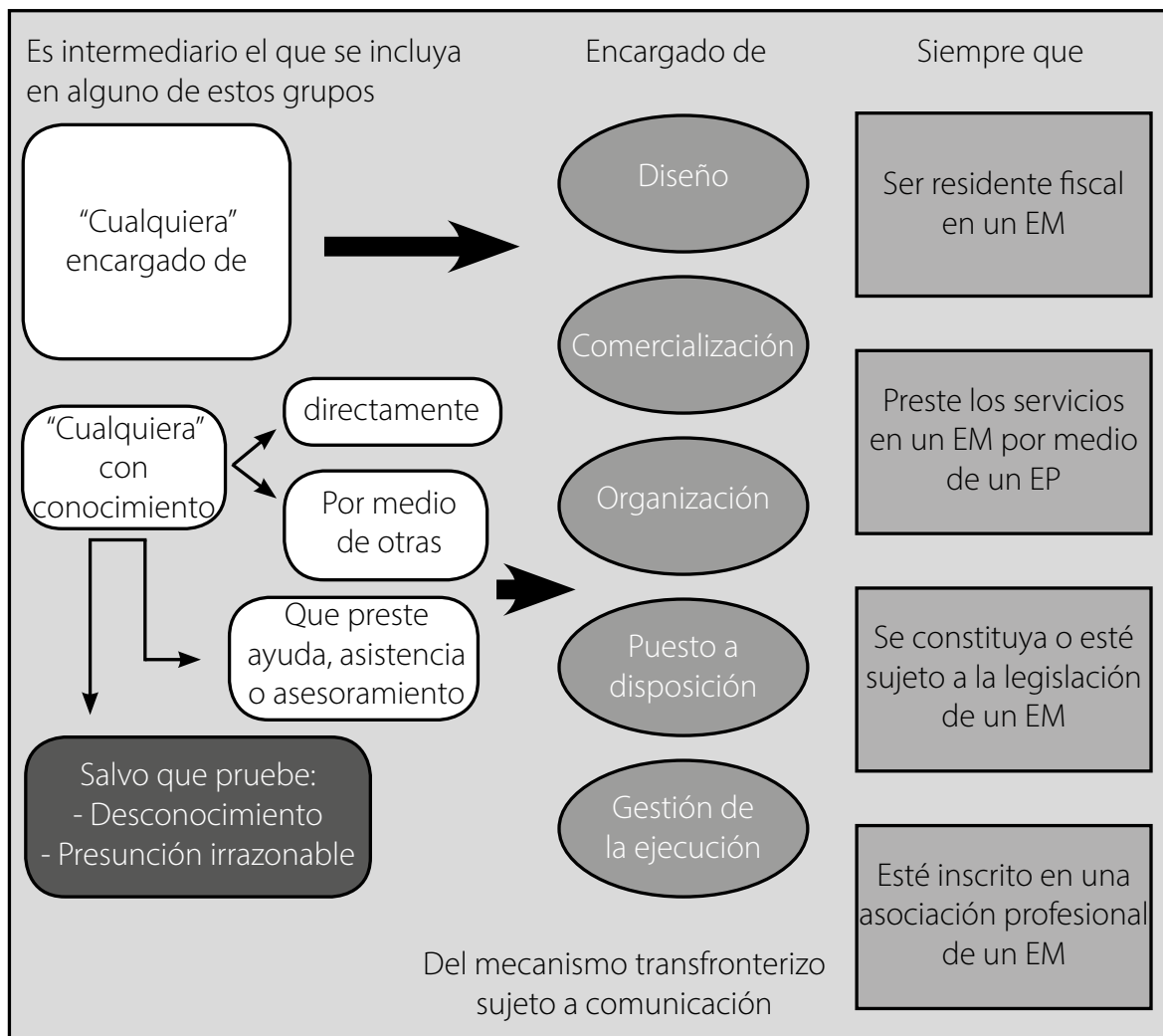
C. Señas específicas relativas a precios de transferencia.

- i. Mecanismo que conlleva la utilización del régimen de protección unilateral (APA o similar).
- ii. Transmisión de activos intangibles de difícil valoración.
- iii. Transferencia transfronteriza de funciones, riesgos o activos si EBIT anual previsto en tres años posteriores a transferencia del ordenante u ordenantes es inferior al 50% del EBIT previsto de no haberse ordenado la transferencia.

3.2. Identificación del obligado tributario

3.2.1. El concepto de intermediario fiscal

La Directiva identifica al obligado tributario a presentar la declaración del mecanismo transfronterizo de forma amplia y plural. En el siguiente cuadro, podemos observar, en líneas generales, los sujetos que quedan obligados, *prima facie*, conforme a la Directiva, a revelar los mecanismos transfronterizos:



La Directiva, por tanto, reconoce que un mismo mecanismo transfronterizo puede ser objeto de comunicación/revelación por parte de varios intermediarios, bien de forma simultánea, o bien de forma sucesiva, de forma parcial, incompleta o íntegra, y ante la Administración tributaria de uno o de varios Estados miembros. Tan sólo establece como precaución la necesidad de que cada intermediario deba presentar su información únicamente ante un Estado miembro. En atención a la potencial multiplicidad de informaciones concurrentes sobre el mismo mecanismo transfronterizo, las normativas de transposición deberían procurar establecer

mecanismos de cooperación administrativa que permitieran establecer la trazabilidad de los mecanismos transfronterizos identificados en relación con el mismo contribuyente interesado, y que se establecieran mecanismos de comunicación de dicha trazabilidad entre los distintos intermediarios fiscales que pueden llegar a intervenir en la creación, desarrollo y ejecución del mismo para simplificar el cumplimiento de sus obligaciones de información.

Se recomienda: Establecer un mecanismo de identificación de mecanismos/contribuyente interesado que permitan verificar la trazabilidad del mismo y la simplificación de las obligaciones de información, facilitando la gestión de la misma y evitando la aparición de datos contradictorios, parciales e inexactos sobre un mismo mecanismo.

Como indicamos en un apartado anterior, la Directiva establece dos supuestos en los que el intermediario fiscal puede excluir/eximir (exención) su responsabilidad, quedando eximido de la obligación de informar sobre el mecanismo transfronterizo. Estas circunstancias son la ausencia de conocimiento suficiente del mecanismo y la posesión de la prueba de la presentación (previa) de la misma información en otro Estado miembro (puntos 4 y 9). Estas situaciones no deben confundirse con la presentación de una declaración informativa sobre el mismo mecanismo en otro Estado miembro.

3.2.2. Desconocimiento presunto

La Directiva 822/18 establece de forma indirecta un test de conocimiento como criterio de exclusión -más bien, de delimitación negativa- de la obligación de revelación de mecanismos transfronterizos potencialmente elusivos.

Al configurar al obligado tributario "intermediario fiscal", la Directiva establece dos categorías de intermediarios fiscales:

- a) los principales, que intervienen directamente en la creación, desarrollo y ejecución del mecanismo transfronterizo (enumerados en el párrafo 1), y
- b) los que intervienen de forma indirecta, secundaria, o como apoyo, prestando ayuda, asistencia o asesoramiento en relación con cada una de las fases principales de creación, desarrollo, promoción y ejecución del mecanismo (párrafo 2).

Para este segundo grupo de intermediarios, la Directiva formula un doble criterio que delimita la obligación de revelar la información:

- a) El primer criterio se formula de forma positiva, estableciendo la obligación de comunicar el mecanismo transfronterizo por parte de los intermediarios "de apoyo". El criterio se formula sobre la base de un elemento de carácter contextual, y sobre un elemento que descansa en la presunción de conocimiento del mecanismo transfronterizo.

El elemento contextual obliga a (a) considerar la información disponible (para el intermediario); (b) la toma en consideración de los hechos y circunstancias pertinentes; y (c) la experiencia y los conocimientos en la materia necesarios para prestar los servicios “de apoyo”.

El segundo elemento, consecutivo, descansa en el conocimiento o presunción de conocimiento -cabe razonablemente suponer que sabe- de su intervención en un mecanismo transfronterizo de comunicación obligatoria, como consecuencia del conocimiento del contexto por parte del intermediario “de apoyo”.

La Directiva pretende evitar con dicha ampliación de los sujetos afectados por el deber de revelación que los mecanismos transfronterizos no se pongan en conocimiento de la Administración tributaria mediante la deslocalización de los intermediarios fiscales principales, mediante la descomposición del servicio de intermediación o su subcontratación parcial, o mediante la utilización de intermediarios de apoyo que pudieran minorar el alcance de la revelación del intermediario principal. Sin embargo, los presupuestos sobre los que se basa dicha extensión resultarán de difícil apreciación y control por parte de la Administración tributaria, pues se basa en simples estimaciones del alcance y extensión en la prestación de dichos servicios de apoyo.

Además, la Directiva no obliga al intermediario de apoyo a tomar una posición de cautela específica, ni a poner en marcha mecanismos preventivos o inquisitivos para verificar las implicaciones de sus servicios y su inclusión como parte del diseño, confirmación, o ejecución del mecanismo transfronterizo. No estando obligado el intermediario “de apoyo” a tomar estas cautelas inquisitivas, resultará difícil exigir el cumplimiento de esta obligación sobre la base de la razonable suposición del conocimiento. Y ello, porque como indicaremos a continuación, la razonable suposición del conocimiento puede desvirtuarse con una razonable suposición del desconocimiento y porque, a nuestro juicio, el intermediario fiscal ‘de apoyo’ debe limitar el contenido de los datos revelables del mecanismo transfronterizo a aquellos que se encuentren directamente relacionados con sus servicios de apoyo, ayuda, asistencia o asesoramiento, pero no aquellos cuya revelación supondría la vulneración de un secreto que ampara a la persona que los comunicó o a los propios datos comunicados.

b) El segundo criterio se formula de forma negativa, y además se configura como un derecho del intermediario fiscal “de apoyo” afectado. Dicho derecho consiste en permitirle la aportación de pruebas de que ‘no sabía o no cabía razonablemente suponer que sabía que estaba implicad(o) en un mecanismo transfronterizo’. En dicho supuesto, el intermediario fiscal implicado dejará de tener la consideración de intermediario obligado a revelar la información sobre el mecanismo transfronterizo, conclusión que cabe extraer de la interpretación conjunta del segundo párrafo del punto 21) del artículo 3 de la Directiva 2011/16, pues no se formula de forma expresa. En apoyo de dicho desconocimiento o falta de implicación pueden resultar relevantes algunos de los criterios contenidos en la normativa británica, como la prueba de la benignidad, la prueba del no asesoramiento tributario, o la prueba del desconocimiento.

El criterio de exclusión, por tanto, no afecta a las personas que directamente diseñen, comercialicen, organicen, pongan a disposición para su ejecución, o gestionen la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación; esto es, a aquellas personas directamente implicadas en el desarrollo de dicho mecanismo frente al sujeto interesado. En cambio, únicamente resulta aplicable para aquellos otros intermediarios “de apoyo”.

Como hemos indicado, la Directiva no establece los criterios que permiten poner de manifiesto ni el conocimiento, ni el desconocimiento, así como la razonable suposición de uno u otro. Es más, no decanta la aplicación de la razonable suposición a favor del conocimiento ni del desconocimiento, por lo que en última instancia es un elemento que deberá valorarse en atención a los indicios y elementos aportados por el intermediario afectado en contraposición con los que pueda comprobar la Administración tributaria, lo que resta sin duda eficacia a esta extensión subjetiva de los obligados tributarios a la revelación del mecanismo transfronterizo.

La Directiva no establece en qué momento pueden o deben aportarse dichas pruebas por parte del obligado tributario (intermediario fiscal “de apoyo”), de modo que, a priori, cabe considerar que podrá exigirse cuando lo establezca la norma interna de transposición, bien en el momento en el que se le requiera el cumplimiento de la obligación, o en un momento posterior, al entender el intermediario que concurría la cláusula de exclusión. Aunque consideremos más ajustada al principio de proporcionalidad la segunda opción, la Directiva configura únicamente un derecho a la aportación de pruebas, pero no un auténtico supuesto de exención de la obligación de revelar el mecanismo transfronterizo, por lo que resultan conformes con el tenor de la Directiva ambas posibilidades, aunque la primera genere mayores dificultades de cumplimiento para los intermediarios sin mejorar la eficacia y los objetivos de la Directiva.

Un elemento más importante, de aplicación genérica para todos los obligados tributarios a la revelación, pero de especial incidencia sobre los intermediarios fiscales “de apoyo”, es el que se refiere al alcance de la información que debe aportarse por parte de los intermediarios fiscales en la revelación de los mecanismos transfronterizos. De acuerdo con la referencia genérica de la Directiva, el intermediario debe aportar “la información que obre en su conocimiento, posesión o control en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información...”. Sin embargo, consideramos que dicho alcance debe quedar limitado a aquellos datos que obren en conocimiento posesión o control del intermediario fiscal que guarden relación con el servicio proporcionado por el intermediario o que afecte al mecanismo en el que interviene o sobre el que presta servicios, pero no sobre otra información del mecanismo, aun con relevancia tributaria, de la que pueda tener conocimiento con ocasión de la información facilitada por el obligado tributario.

Dicha conclusión se fundamenta por un lado en la Directiva, y, por otro en las consecuencias legales que dicha revelación de datos proporcionados por terceros al intermediario fiscal (de apoyo) podría tener para el mismo. Por un lado, la Directiva, exige que el contenido del mecanismo transfronterizo revelado “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”. Si la información facilitada por el obligado tributario o por otros

intermediarios al intermediario “de apoyo” se encuentra amparada en el secreto profesional o en el resto de secretos comerciales, el intermediario fiscal receptor de la obligación no podrá revelar la misma. Esta obligación debe integrarse con el signo distintivo genérico basado en la “cláusula de confidencialidad”, previsto en la categoría A.1 del Anexo IV de la Directiva, que debe interpretarse de forma restrictiva. Por otro lado, porque la revelación de datos facilitados por el cliente u otros intermediarios fiscales -incluso referidos al propio mecanismo transfronterizo- en vulneración de la cláusula de confidencialidad puede suponer la exigencia de responsabilidad por incumplimiento de los términos contractuales para el intermediario fiscal de apoyo. A efectos de evitar dicha responsabilidad, los intermediarios fiscales deberán ajustar sus prácticas comerciales incluyendo una cláusula de salvaguarda o de exención de responsabilidad por revelación obligatoria del mecanismo transfronterizo, a pesar de que la Directiva no contiene ninguna cláusula similar a la contenida en el artículo 7.3 segundo párrafo de la Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales.

3.2.3. Previa comunicación de la (misma) información

La segunda cláusula de exclusión se configura normativamente como una exención subjetiva, de forma reiterada en los apartados 8.bis.ter.4, 8.bis.ter.8, y 8.bis.ter.9 segundo párrafo de la Directiva 2011/16. Y lo bien cierto es que, a pesar de la insistencia, el rigor en la exigencia de los requisitos para poder aplicar dicha exención por parte de los intermediarios que dispongan de la prueba la va a hacer inoperativa en muchos casos, salvo que se desarrollen mecanismos que elaboren códigos informáticos de generación automática que puedan ser reconocidos por las distintas Administraciones tributarias y utilizados por los intermediarios fiscales.

En primer lugar, la exención resulta aplicable cuando el contenido de la información a revelar coincide con (el contenido de) la información previamente presentada. La exención no resulta aplicable por el hecho de que se participe en un mecanismo transfronterizo del que se ha dado cuenta previamente por parte de otro intermediario fiscal, sino por la verificación de la identidad en la información facilitada previamente. No basta, por tanto, con verificar que el mecanismo transfronterizo en el que se participa ya ha sido previamente informado, sino que resulta necesario verificar y poder demostrar la similitud de la información a aportar.

La exigencia de identidad en el contenido de la información genera la duda en considerar aplicable la exención cuando la normativa de los países afectados contenga exigencias diversas en la concreción de la información que debe ser facilitada. A nuestro parecer, la exención podría mantenerse si la información que debe facilitarse ante el segundo y posteriores Estados miembros puede subsumirse en la información previamente facilitada a otros Estados; en cambio si las exigencias de información son mayores en el segundo Estado miembro, la exención no podrá alegarse.

En segundo lugar, no se trata de una exención objetiva, que afecta al mecanismo transfronterizo sobre el que debe informarse, sino que, por el contrario, es una exención subjetiva, que sólo puede aplicar aquel intermediario fiscal obligado a su revelación que posea la prueba de la identidad del contenido previamente informado.

En tercer lugar, se exige que la prueba esté en posesión (“que tenga la prueba”) de la presentación previa de la misma información, lo que impedirá que actuaciones de asesoramiento simultáneo y paralelo sobre el mismo mecanismo y/o sujeto afectado no puedan aplicar la exención, generando duplicidades y posibles discordancias innecesarias que dificultarán la gestión y la correcta evaluación del riesgo potencial que pueda derivarse del mecanismo. Se une a ello el hecho de que la demostración de la identidad de la información debe realizarse de conformidad con las exigencias probatorias del Estado ante el que pretende aplicarse la exención subjetiva de la obligación de revelar el mecanismo, lo que puede dificultar la operatividad de la exención.

Finalmente, la exención no está prevista cuando la identidad informativa se verifique en dos comunicaciones presentadas ante el mismo Estado -segundas opiniones, etc...- aunque consideramos que la norma interna de transposición podría corregir dicha anomalía y restricción injustificada de la exención. Está por ver, en atención al modo de transposición, si resultará posible alegar la exención cuando la información a reportar ya se haya suministrado al Estado por otras vías -o haya sido otro Estado el que haya generado dicha información-. En concreto, nos referimos a la duplicidad de obligaciones informativas -y de intercambio- que puede generarse en el ámbito de los acuerdos previos sobre precios de transferencia, que deben ser intercambiados en virtud de la modificación de la DAC por la DAC3, y como consecuencia de su consideración como una señal distintiva -Anexo IV. E.1-. La interpretación de la exigencia relativa a la identidad de la información puede generar la necesidad de duplicar la información y los intercambios correspondientes, así como conflictos jurídicos inter-administrativos y con los obligados a facilitar la información en caso de información discrepante.

Tampoco resulta posible alegar la exención en otros supuestos en los que la información reportada se haya facilitado previamente al Estado -o a otros Estados miembros- por vías alternativas, de carácter no tributario, sin que a estos efectos la Directiva permita la alegación del artículo 28.2 de la LRJPAC.

En definitiva, el celo del legislador comunitario en restringir la exención en situaciones de obligación múltiple debería ser objeto de reconsideración y venir acompañada de un mayor grado de coordinación entre las normas de transposición y entre los mecanismos utilizados para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación. La pluralidad de informaciones referidas a un mismo mecanismo transfronterizo no asegura necesariamente una efectividad mayor de la evaluación de los riesgos potenciales de elusión fiscal internacional. Tampoco asegura una respuesta más temprana de la Administración -o del legislador- ante dicha evaluación, sobre todo teniendo presente que la Directiva comunitaria no puede establecer -por imposibilidad material y jurídica en muchos casos, y por imposibilidad temporal derivada del cumplimiento inmediato, en otros- un contenido preciso de la información reportable, en especial por lo que se refiere a la “determinación del valor del mecanismo”, puesto que en muchas ocasiones deberá fijarse mediante una mera estimación¹⁶. La premura en la aprobación de la Directiva debería dar

16 Por ejemplo, la estimación sobre la que en muchos casos se construirá el concepto “valor del mecanismo”, más las posibles asimetrías y discrepancias en torno a la concreta transposición pueden generar dicho resultado.

paso a una reconsideración sosegada de las implicaciones prácticas de la misma a efectos de una redacción más ponderada y eficaz de la exención.

Ante estas circunstancias, resulta predecible que de forma preventiva los intermediarios fiscales opten por presentar la declaración del mecanismo transfronterizo aunque sea redundante y/o no plenamente coincidente con la información paralela que los Estados miembros puedan obtener de otros intermediarios fiscales o de otros Estados miembros por otras vías de asistencia administrativa.

Se recomienda: Establecer mecanismos de coordinación que posibiliten la aplicación de dicha exención y faciliten así la gestión de la obligación de información/revelación. Debería considerarse, asimismo, la posibilidad de aplicar la exención de revelación en relación con declaraciones previas presentadas en España respecto del mismo mecanismo transfronterizo.

3.2.4. La dispensa de la obligación de reportar y su traslación a cualquier otro intermediario fiscal o al contribuyente interesado

La DAC 6 establece con claridad que el obligado tributario al que se le requiere la revelación de los mecanismos transfronterizos es el intermediario fiscal, definido éste de forma amplia, concurrente y en dos niveles, los intermediarios fiscales principales y los intermediarios fiscales 'de apoyo'.

Sin embargo, junto con los supuestos de exclusión y exención, la Directiva establece la posibilidad de que los Estados (cada Estado) acuerden una dispensa de la obligación, que ha generado gran preocupación y un interesante debate sobre sus implicaciones. Dicha dispensa no supone una exclusión de la obligación de informar sino únicamente una traslación de la obligación de revelación al destinatario de sus servicios.

La Directiva 2018/822/UE establece la posibilidad de que los Estados miembros establezcan una dispensa de la obligación de comunicación de los mecanismos transfronterizos "cuando la obligación de comunicar información vulnera la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro". La dispensa no es una dispensa absoluta, ni supone una excepción de comunicación de determinados esquemas transfronterizos. En puridad, la Directiva establece que, en caso de aplicación de dispensa, el Estado miembro que la posibilite exija a los intermediarios que puedan alegarla "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".

Se recomienda: Que se utilice un mecanismo ágil y efectivo para concretar la dispensa y que sea reconocido a nivel de la UE. El mecanismo no debería articularse de forma funcional, sino de manera subjetiva, pues el primer mecanismo introduciría una gestión y control complejos, y debería tratar de reducir los riesgos generados por una redacción confusa de la Directiva.

En nuestra opinión, el establecimiento de dicha obligación estatal es un tanto imprecisa, por cuanto:

1. Es incierto el contenido de la notificación que deben realizar los intermediarios dispensados. Consideramos que lo que hay que notificar no son “sus obligaciones de comunicación de información” sino precisamente la dispensa de las mismas. Carecería de sentido, que la Directiva impusiera al intermediario dispensado la obligación de poner en conocimiento de otro intermediario la información que precisamente puede quedar amparada por el secreto profesional, pues es precisamente su contenido y protección el que permite alegar la dispensa. De ahí que consideremos que la “traslación de la obligación de información” no implica necesariamente la traslación de una obligación de contenido similar, sino de la obligación de comunicar el mecanismo a la Administración tributaria conforme al conocimiento y circunstancias concurrentes en el sujeto al que se traslada la obligación dispensada.

2. También es imprecisa la expresión “sin demora”, así como la ausencia de efectos prácticos que se anudan a la comunicación de la traslación. La comunicación de la dispensa -y consiguiente traslación- no presupone en la Directiva la obligación de comunicar ex ante su existencia, ni tampoco supone una ampliación del plazo de cumplimiento de la obligación para el sujeto al que se traslada la obligación, ni la fijación del *dies a quo* para el cómputo del plazo en el que debe hacerse efectiva la comunicación/revelación por parte del sujeto al que se traslada la obligación (punto 7 de la Directiva) en el momento en el que se produce dicha comunicación obligatoria que los Estados deben garantizar.

3. La referencia a la notificación “a cualquier otro intermediario” debe entenderse realizada a todos y cada uno de los intermediarios que puedan quedar afectados por dicha dispensa. En puridad, por la propia lógica expansiva de la Directiva, dichos intermediarios siempre responderán del cumplimiento de su propia obligación de revelación, y a nuestro entender, la misma no sufrirá alteración alguna, *a priori*, por la comunicación de una dispensa por parte del/de otro intermediario principal o “de apoyo”. Sin embargo, en un análisis más sosegado, se observa que, en realidad, la comunicación de dicha dispensa puede tener relevancia por cuanto puede trasladarse al contenido del mecanismo trasladado, que debería quedar protegido en virtud del artículo 8.bis.ter.14.c) de la Directiva.

4. La traslación al “contribuyente interesado” sólo se producirá, aún en caso de dispensa de alguno de los intermediarios, cuando no existan intermediarios “intermedios” a los que resulte exigible “su” obligación de revelación del mecanismo transfronterizo, por lo que la obligación del

contribuyente interesado es claramente subsidiaria, y en ausencia de cualquier intermediario. A efectos de garantizar dicha posición, las normas que establezcan las obligaciones de comunicación de información (por dispensa) deberían también posibilitar la comunicación al contribuyente interesado de que existen otros intermediarios a los que se traslada la obligación de comunicación del mecanismo (no de la misma información) y, en consecuencia, liberan a dicho contribuyente interesado del cumplimiento de la obligación.

5. Como la expresión “contribuyente interesado” tiene un significado polisémico puede no resultar posible ni viable que el intermediario dispensado tenga capacidad para identificar a todos los contribuyentes interesados. En dicho supuesto, debe determinarse si el contribuyente interesado puede quedar obligado o no, en ausencia de comunicación de la dispensa que le traslada su obligación; o si, por el contrario, puede exigírsele el cumplimiento de la obligación informativa con independencia de que haya recibido la comunicación.

6. A nuestro juicio, la comunicación de la dispensa tiene carácter constitutivo y constituye un requisito imprescindible para que el contribuyente interesado pueda quedar obligado a la revelación del mecanismo transfronterizo. De ahí que exista un interés superior en que dicha comunicación se haga constar a la Administración tributaria (y sea objeto de comunicación por dicha Administración a las Administraciones tributarias afectada por la traslación). Así se desprende del artículo 8.bis.ter.6). Cada Estado debe asegurar la existencia de mecanismos que permitan verificar, tanto a dicho Estado, como a otros Estados miembros, como a los contribuyentes interesados que:

- (a) no existe ningún intermediario encargado del cumplimiento de la obligación de revelación; y
- (b) que se ha notificado al contribuyente interesado que en el mismo recaerá (se trasladará) la obligación de presentar la información sobre el mecanismo transfronterizo.

7. La necesidad de verificar el cumplimiento de dichas garantías puede hacer inviable en algunos supuestos y circunstancias que el contribuyente interesado pueda cumplir en plazo la obligación que se le ha derivado, por lo que debería reconsiderarse -y reformularse- el plazo previsto en la Directiva para su cumplimiento, haciéndolo depender de la fecha en la que exista constancia que se le ha comunicado la traslación de la obligación. Por ello mismo, a pesar de que la Directiva defina al contribuyente interesado de forma amplia y polisémica, sólo podrá exigírsele el cumplimiento de la obligación de revelación en la medida en que se le haya comunicado conforme a la normativa de transposición la existencia de una dispensa que activa su obligación de revelación.

Contribuyente interesado: significado polisémico		
Persona a cuya disposición se ha puesto para su ejecución el mecanismo transfronterizo	Persona que se dispone a ejecutar el mecanismo transfronterizo	Persona que ha ejecutado la primera fase del mecanismo transfronterizo

8. El artículo 8.bis.ter.10 debe interpretarse desde esta perspectiva. A diferencia de lo que sucede con los intermediarios fiscales, la Directiva no prevé la posible exigencia de la obligación de revelación de forma concurrente cuando la misma se traslada a los contribuyentes interesados. En caso de concurrencia de varios contribuyentes interesados en el mecanismo, sólo uno de ellos debe presentar la declaración del mecanismo, incluso aunque residan o estén establecidos en diferentes Estados miembros. Aunque resulte difícilmente comprensible dicha diferencia de regímenes de comunicación de los mecanismos transfronterizos cuando el obligado es un intermediario o un contribuyente interesado, o dicha exigencia con el señalamiento plural y extensivo de la condición de contribuyente interesado, éste es el régimen que establece la Directiva.

9. Dicho artículo debe integrarse con la necesidad de verificar si se ha comunicado previamente la dispensa al contribuyente interesado. Esa integración implica que el intermediario tenga que comunicar al contribuyente interesado no sólo que no existen otros intermediarios fiscales (de acuerdo con su conocimiento, pues puede que existan otros intermediarios desconocidos por el intermediario dispensado), sino a qué otros contribuyentes interesados ha comunicado la dispensa, a efectos de posibilitar el análisis que establezca si es el contribuyente interesado que debe realizar la comunicación o existen otros contribuyentes que deben hacerlo de forma prioritaria.

10. La Directiva asume que existe un acuerdo entre el contribuyente interesado y el intermediario, pero en el punto 8.bis.ter.10.a) entiende de forma incorrecta que dicho acuerdo sea suficiente para, existiendo dispensa, determinar la traslación de la obligación al contribuyente interesado. La Directiva no puede presumir el conocimiento omnisciente del intermediario que queda dispensado como para con una simple comunicación de la misma trasladar la obligación de comunicación al contribuyente interesado, puesto que pueden existir otros intermediarios fiscales que mantengan la obligación de comunicación. La Directiva no aclara si basta con comunicar una dispensa para que se traslade la obligación de revelar el mecanismo al contribuyente o si es necesario verificar, con carácter previo, que no existe ningún otro intermediario obligado a comunicar el mecanismo para poder conminar al contribuyente interesado a su revelación. El carácter subsidiario de la obligación del contribuyente -y de uno sólo- y la obligación de comunicar la dispensa a cualquier intermediario abonan la tesis de la preferencia de la segunda alternativa frente a la primera.

11. La versión española de la Directiva utiliza de manera impropia la expresión “contribuyente”, que tiene un significado jurídico preciso en el ordenamiento tributario español (art 36.2 LGT) y que no se corresponde en ningún caso con la posición que ocupa el “contribuyente interesado” en la Directiva, puesto que no es un obligado que quede definido en ningún momento por la realización de un hecho imponible que genere una obligación tributaria principal, sino que se identifica por su acuerdo con el intermediario, o por la gestión de la ejecución del mecanismo, y no por ser el que soporte las consecuencias jurídico-tributarias en la configuración de sus hechos imposables respectivos afectado/afectados por el mecanismo transfronterizo.

Recomendación: Debería posibilitarse la comunicación del intermediario al contribuyente interesado en la que se indique no solo la existencia de dispensa y traslación de la obligación sino también la existencia de dispensa sin traslación de la obligación, o la ausencia de dispensa que no comporte traslación de la obligación. Lógicamente ello debería comportar la necesaria aclaración del alcance de la dispensa y una necesaria revisión del cómputo del plazo de presentación exigible a los contribuyentes interesados. Asimismo, la norma de transposición española debería ajustar la terminología utilizada en la Directiva con el régimen jurídico tributario de los diferentes obligados tributarios en el ordenamiento interno, para evitar una confusión en su correcta comprensión.

Alternativamente, debería estudiarse la posibilidad de crear un Registro de intermediarios fiscales a nivel de la Unión Europea o a nivel español, en el que se hiciera constar si les afecta la dispensa articulada por parte del Estado de ubicación.

3.2.5. Condicionantes para la aplicación de la dispensa

Conforme a dicha dispensa, facultativa para cada Estado miembro, los intermediarios fiscales pueden quedar dispensados de la obligación de revelar el mecanismo si dicha obligación supone una vulneración de la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro. En realidad, dicha dispensa facultativa se configura con una doble condición, a pesar de que la mayoría de autores consideran dicha referencia como única excepción/dispensa/traslación.

De acuerdo con la Directiva, para que un intermediario pueda alegar la dispensa a efectos de comunicarla a otros intermediarios/contribuyentes interesados y trasladar con ello la obligación de revelar el mecanismo transfronterizo se exige:

- 1.- Que el Estado miembro ante el que debe presentar la comunicación haya hecho valer la dispensa mediante la adopción de las medidas de transposición correspondientes.
- 2.- Que para que el Estado pueda hacer valer la dispensa, la obligación de comunicar información "vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro". (art 8.bis.ter.5, primer párrafo).
- 3.- Que el intermediario que pretende hacer valer la dispensa "actúe dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se define su profesión" (art 8.bis.ter.5. segundo párrafo). Esta última condición es la que puede generar distorsiones entre los profesionales de la asesoría fiscal en nuestro país, al no existir una normativa nacional que regule la profesión de asesor fiscal.

La configuración de dicha dispensa ha generado un intenso debate y cierta preocupación en los sectores profesionales, al renunciar al establecimiento de un régimen uniforme en la Unión Europea y permitir la remisión al ordenamiento interno de cada Estado miembro en una materia con contornos diversos; al hacer depender la posibilidad de dispensa de la regulación profesional de cada Estado miembro; y al hacer depender dicha posibilidad de la opción que pueda ejercer -o no- cada Estado. La combinación de dichos factores puede dar como resultado un tratamiento asimétrico que fomente la competencia entre intermediarios en función de su Estado de residencia o establecimiento (*intermediary shopping*), o generar distorsiones a la libre competencia y a la libre prestación de los servicios de asesoría, tanto interna como entre Estados miembros, en función de la capacitación profesional o formación del intermediario, o de la regulación profesional que cada Estado disponga.

La quiebra de la uniforme aplicación e interpretación del derecho de la Unión Europea (DAC6) se produce por varios motivos:

- porque la Directiva recoge diferentes acepciones de la condición de la dispensa en función de su versión lingüística;
- porque el secreto profesional se regula de forma distinta en cada Estado y con un diferente alcance, fundamento y contenido;
- porque en cada Estado miembro el secreto profesional ampara a intermediarios fiscales distintos;
- porque cada Estado tiene la facultad para dispensar o no, y es posible que no todos ejerzan dicha facultad, que la ejerzan de forma dispar o con alcance distinto.

Esta quiebra de la uniformidad en la aplicación del Derecho de la Unión Europea pone en tela de juicio la efectividad de las medidas previstas, y genera desconcierto en torno a las consecuencias de la dispensa, que dependerán no del análisis objetivo del mecanismo, sino de los Estados en los que dichos intermediarios fiscales se encuentren radicados, establecidos o sean residentes.

En la medida en que dichas cuestiones tienen una relevancia singular y necesitan de un análisis más detallado, se abordan en un apartado independiente.

3.3. Relevancia del secreto profesional y su aplicación al ordenamiento tributario español

A fecha de hoy se desconoce cuál es la posición de los distintos Estados en torno a la posible opción que otorga la Directiva sobre el reconocimiento de la dispensa o no. Algunos autores apuntan que algunos Estados ya han manifestado su voluntad de incorporarla en su normativa de transposición (Francia, Reino Unido, los Países Bajos o Reino Unido), mientras que otros

Estados no han manifestado dicha voluntad (Italia, Bélgica, España, Austria)¹⁷. En el presente trabajo se contienen algunas consideraciones de relevancia para estimular el debate en España en torno a la conveniencia o no de optar por el ejercicio de la dispensa.

3.3.1. El secreto profesional y su concreción en la Directiva

En primer lugar, debe ponerse de manifiesto la falta de correspondencia entre las diferentes versiones lingüísticas de la Directiva en torno a la concreción del requisito que permite a cada Estado formular el ejercicio de la dispensa. De un análisis lingüístico comparado de las diferentes versiones, se observa cómo éste es el primer elemento potencial de generación de distorsiones en el cumplimiento homogéneo de las obligaciones de revelación derivadas de la Directiva. El siguiente cuadro resume dicho análisis:

Versión	Expresión	Traducción
alemán	eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht	Una obligación legal de confidencialidad
inglés	legal professional privilege	Privilegio profesional legal
francés	Secret professionnel applicable	Secreto profesional
italiano	segreto professionale	Secreto profesional
sueco	yrkesmässiga privilegierna	Contraria a los privilegios profesionales
holandés	wettelijk verschoningsrecht	Violación del privilegio legal
búlgaro		Obligación legal de Secreto profesional
checo	zákonné profesní mlčenlivosti	Violación de la confidencialidad profesional
danés	korrespondancen mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt	Confidencialidad de correspondencia entre abogado y clientes o deber legal de confidencialidad correspondiente

¹⁷ Buchanan, H. 'Practical issues for law firms' CFE Professional Meeting on DAC6. Madrid. 23rd November 2018. Presentation available at <https://wetransfer.com/downloads/e03ad1377ab8a42fc202f5f9874a514620181130111655/4c6207>.

Versión	Expresión	Traducción
estonio	õiguse kohase kutsesaladuse	Secreto profesional legal
griego	στοιχείων θα παραβιάζει το δικηγορικό απόρρητο βάσει	Ley de confidencialidad
croata	obveza čuvanja profesionalne	Secreto profesional legal
letón	saziņas konfidencialitāti	Derechos de confidencialidad de las comunicaciones
lituano	profesinė paslaptis	Secreto profesional
húngaro	titoktartási kötelezettség	Obligación de confidencialidad legal
polaco	tajemnicy zawodowej	Secreto profesional
portugués	Deber de sigilo profissional	Secreto profesional
rumano	privilegiul profesional legal	Privilegio profesional legal
eslovaco	povinnosť zachovávať mlčanlivosť	Obligación de confidencialidad
esloveno	poklicne skrivnosti	Secreto profesional
finés	oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta	Privilegio profesional jurídico
maltés	privileġġ professjonali legali	Privilegio profesional legal

Del análisis de la terminología comparada utilizada por la Directiva en sus diferentes versiones lingüísticas oficiales se desprende que son cuatro las principales orientaciones que configuran la excepción a la obligación de comunicación por parte del intermediario:

- a. Las versiones que se refieren a la regulación doméstica del secreto profesional.
- b. Las versiones que ofrecen un concepto más estricto referido al privilegio profesional legal o jurídico.
- c. Las que inciden en el deber legal de confidencialidad vinculado al ejercicio de la profesión del intermediario (lo que implicaría que no todas las actuaciones del intermediario podrían ampararse en dicho deber legal).

- d. Otras versiones especifican o concretan más el alcance de las situaciones dispensables, en relación con las comunicaciones entre profesional y cliente, o distinguiendo y amparando tanto el secreto profesional de los abogados como otros deberes de confidencialidad reconocidos por el ordenamiento interno.

La tramitación de la Directiva puso de manifiesto la imposibilidad de alcanzar un contenido homogéneo de la facultad de dispensar de la obligación de revelación. Por ello, la disparidad existente en la regulación interna del secreto profesional, su diferente alcance y su diferente fundamento puede generar importantes disparidades y asimetrías en la exigencia derivada del cumplimiento de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos entre los intermediarios fiscales.

Cabría analizar si resulta posible un enfoque único y común a alcanzar de forma progresiva sobre la base de la jurisprudencia del TEDH y del TJUE sobre la interpretación de la Carta de los derechos fundamentales, a pesar de que la Directiva haya renunciado a utilizar el marco común supranacional de protección de las garantías de los contribuyentes, que, en cualquier caso, sigue resultando vinculante incluso frente al ejercicio de las potestades tributarias por parte de la Administración tributaria amparado en las exigencias de una Directiva de la UE.

Desde esta óptica, el TJUE ha indicado que el secreto profesional legal constituye una garantía del cliente en las relaciones de asesoramiento. La confidencialidad entre el abogado y el cliente constituye un principio general de derecho de la Unión Europea, que los funcionarios inspectores deben respetar incluso en el ámbito del derecho de la competencia (Sentencia de 18 de mayo de 1982, asunto C-155/79, AM&S Limited). El TJCE ha indicado asimismo que los abogados *inhouse* internos de una empresa, estén o no colegiados, no se benefician del secreto profesional y de los privilegios recogidos por los artículos 47.1 y 47.11 de la Carta (Sentencia de 14 de septiembre de 2010, asunto C-550/07, Akzo Novel Chemicals)¹⁸. En esta línea, el Código Deontológico de los Abogados en la Unión Europea fundamenta el secreto profesional (Sesión Plenaria del CCBE -*conseil consultative des Barreaux Européens* de 28 de octubre de 1988, modificado en 28 de noviembre de 1998 y 6 de diciembre de 2002, artículo 2.3) en la confianza del cliente con el Abogado y en la garantía de la confidencialidad.

De ampararse una visión homogénea del secreto profesional sobre la base de su fundamento en la defensa de los derechos fundamentales reconocidos en la Carta, y en especial el derecho de defensa, se optaría por una visión restrictiva del alcance de la dispensa del secreto profesional legal, limitándose a aquel asesoramiento relacionado con un proceso judicial (ECHR, *Michaud v. France*, 2012) en línea con lo dispuesto en la normativa europea sobre blanqueo de capitales¹⁹,

18 El *Workshop IV* de la Comisión así lo ha confirmado y pone de manifiesto que una cierta inspiración supranacional de la dispensa es posible, aunque se concrete sobre la base de una remisión a la normativa nacional.

19 Dicha delimitación podría limitar la brecha entre los intermediarios fiscales y podría minorar las distorsiones en la competencia en la prestación del servicio de asesoramiento tributario. Sprackland, T. "EU Directive would require reporting of cross-border schemes". TNI June 26. 2017. P 1161.

lo que obligaría a establecer un criterio de distinción en determinadas actividades de asesoramiento de no fácil ejecución.²⁰

Recomendación: El legislador español debería considerar la regulación tributaria del secreto profesional, las exigencias internas del ordenamiento español y la posible distorsión del mercado -no solo español, sino europeo- que puede generar un ejercicio dispar de la opción de la dispensa y su alcance limitado al ejercicio profesional de la abogacía, estableciendo una regulación coherente de la misma.

3.3.2. ¿Cuál es la exigencia del ordenamiento español al respecto?

Para responder a dicha cuestión debe tenerse presente que la versión española de la Directiva hace referencia a la “prerrogativa del secreto profesional en virtud del Derecho nacional” y no únicamente al secreto profesional legal o exigible a los abogados.

A nuestro juicio, la versión española opta por la referencia amplia que permite una remisión a los límites previstos en la legislación interna referidos al secreto profesional. En nuestra Ley General Tributaria, el artículo 93.5 de la LGT establece que:

“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”.

Interesa a nuestro trabajo la última frase del artículo 93.5. La obligación de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanza a aquellos datos

20 Así sucede, por ejemplo, en el Reino Unido, en donde el “*legal professional privilege*” se limita a la profesión de abogados y no alcanza a los asesores fiscales (UK: SC 1, 23 Jan. 2013, UKSC 2010/0215, R. (on the application of Prudential plc) v. *Special Commissioner of Income Tax*, available at <https://www.supremecourt.uk/cases/docs/uksc-2010-0215-judgment.pdf>). El derecho del Reino Unido, distingue entre el privilegio de asesoramiento legal y el privilegio de defensa en juicio. El primero protege la confidencialidad de las Comunicaciones entre un abogado y su cliente para recibir y obtener asesoramiento legal. Sin embargo, el privilegio profesional de los abogados no se extiende, en ninguna de sus modalidades, a la función de comercialización de un mecanismo potencialmente elusivo, lo que comporta su sometimiento a la obligación de revelación bajo el régimen interno previsto en la DOTAS. Portugal, de manera similar, limita el alcance del privilegio profesional a aquellos hechos relacionados con un procedimiento judicial. Una solución similar se encuentra en la normativa interna irlandesa sobre revelación de esquemas potencialmente agresivos. Voje, cit. p. 199, se muestra favorable a esta limitación restrictiva del alcance de la dispensa.

confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

De esta referencia pueden extraerse las siguientes notas:

- a) El art. 93.5 de la LGT puede considerarse como una prerrogativa de los profesionales amparados por el mismo, en el sentido de la Directiva.
- b) Los datos confidenciales se encuentran protegidos frente a la Administración tributaria, salvo que una Ley (posterior y especial) establezca lo contrario. De ahí que la transposición de la DAC 6, en la medida en que afecte a estos datos, deberá contener una previsión legal que suponga una excepción a dicho apartado.
- c) La LGT ampara los datos confidenciales con independencia del carácter legal o contractual de la obligación de guardar secreto por parte del profesional. Puede indicarse, por tanto, que con dicha referencia, la LGT otorga carácter legal a la protección de los datos confidenciales afectados por el artículo 93.5 LGT y, de no mediar modificación de dicho precepto, los profesionales españoles pueden alegar dicha excepción frente a la necesidad de revelar los mecanismos transfronterizos que quedan amparados en virtud de una obligación contractual.
- d) Aunque la Directiva ampare de forma distinta los datos confidenciales según tenga su origen en una protección legal -dispensa- y en una protección contractual -no dispensa-, no todo dato amparado por una cláusula contractual de confidencialidad puede considerarse automáticamente como señal distintiva de elusión potencial en el marco de lo contenido en el Anexo IV. A.1 (señal distintiva general) si concurre con el test del beneficio principal. Dicha señal distintiva debería quedar restringida a los supuestos en que la confidencialidad pretenda amparar la difusión del propio mecanismo transfronterizo, y no a otros elementos, sin perjuicio de los efectos que puedan vincularse al artículo 9.bis.ter.14.c) de la Directiva.
- e) Puede alegarse el secreto profesional en relación con aquellos datos del cliente de los que se haya tenido conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales.
- f) Debe analizarse si el artículo 93.5 de la LGT alcanza a los datos de los que no se tenga conocimiento como consecuencia de la prestación de los servicios, sino que constituyen la prestación misma de los servicios. A nuestro juicio, la prestación de servicios de asesoría no constituye la simple aplicación de un conocimiento previo en poder del prestador de servicios -intermediario fiscal-, sino que los mismos son el resultado de la adecuación de dichos conocimientos a los elementos -datos de hecho y de derecho- revelados por el cliente y por tanto son la consecuencia de la aplicación de los conocimientos especializados a los hechos confidenciales facilitados por dicho cliente.

- g) Como elemento trascendente, el secreto profesional amparado por el artículo 93.5 de la LGT no sólo afecta a los servicios profesionales de defensa, sino también a cualquier otro “servicio profesional de asesoramiento”. Esto es, conforme a la regulación interna española que a la que se remite la Directiva DAC6 para establecer la posibilidad de dispensa, cualquier dato conocido por un profesional como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa puede quedar amparado en el secreto profesional ante la pretensión de la Administración de obligar a su información, salvo que el legislador español modifique dicho precepto. Como indicaba certeramente el profesor Palao Taboada²¹ tendrán la consideración de asesor quienes, con arreglo a Derecho, desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera.
- h) El artículo 93.5 de la LGT ampara el secreto profesional no sólo a los profesionales encargados de la defensa del obligado tributario, sino que también cubre a los profesionales encargados de su asesoramiento, sin distinguir en este caso el tipo de asesoramiento y la capacitación profesional del prestador de dichos servicios profesionales de asesoramiento.
- i) El art. 93.5 LGT es anterior a la aprobación de la Directiva por lo que no puede esgrimirse una modificación posterior de la normativa interna que restrinja el ámbito objetivo y subjetivo del secreto profesional nacional. Cuestión distinta es que, conforme a otras versiones lingüísticas de la Directiva, el alcance de la dispensa pueda resultar distinto o diferente o con una diferente configuración, pero en España, de acuerdo con la versión española de la Directiva parece evidente que las actuaciones de asesoramiento fiscal quedan amparadas en el ámbito de aplicación del secreto profesional reconocido por la LGT.

Por tanto, y en contestación a la pregunta que inicia este apartado, podemos contestar que la LGT, a partir de la regulación contenida en el artículo 93.5, permite al Estado español otorgar una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información en relación con aquellos datos conocidos por los profesionales del asesoramiento o defensa como consecuencia de la prestación de sus servicios profesionales.

3.3.3. El secreto profesional y la ausencia de regulación nacional (genérica) de la profesión de asesor fiscal

Cuestión distinta, que analizaremos a continuación, es si todos estos profesionales podrían alegar y acogerse a dicha dispensa, en la medida en que la Directiva sólo permite dicho acogimiento a los profesionales “en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones”. Conforme a la Directiva, no basta con que la normativa nacional reconozca el secreto profesional como excepción a la obligatoria

21 Palao Taboada, C. “Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública” Crónica Tributaria 72/1994, p 105 y ss.

revelación del mecanismo (elemento objetivo), o que el Estado ejerza la facultad que le otorga la Directiva de establecer la dispensa (elemento opcional), sino que, además, el intermediario debe poder alegar estar actuando dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se define su profesión (elemento subjetivo). De esta manera, se exige que el secreto profesional no sólo venga reconocido por la normativa tributaria sino regulado por la norma sectorial que regula la profesión respectiva.

A nuestro juicio, dicha exigencia subjetiva adicional es la que impide que todos los profesionales de la asesoría fiscal que en España actúen como intermediarios fiscales en el sentido de la Directiva puedan acogerse a la dispensa establecida por la Directiva. Cuestión distinta es si dicha normativa ampara *intuitu personae* (*lex personae*) o territorialmente (*lex loci*). En España, la profesión de asesoría fiscal no encuentra una regulación estatal específica que delimite sus exigencias profesionales, su alcance, sus límites o sus prerrogativas.

Sin embargo, algunos intermediarios fiscales que ejercen la asesoría fiscal podrían alegar su actuación conforme a la normativa nacional que define su profesión.

Así sucede, de forma indudable con el secreto profesional de los abogados que otorga protección de las relaciones entre abogado y cliente²². El secreto profesional está reconocido y amparado por la Constitución española como exigencia del derecho de defensa, el derecho a la intimidad y el derecho a la libertad de información. No sólo exime de la obligación de declarar sobre hechos presuntamente delictivos (art. 24.2 CE; art 17.1 LOPJ, art. 263 LECRIM, y 371 LEC), sino que se reconoce con carácter general en el artículo 542.3 de la LOPJ²³ y se reproduce en el artículo 32 del Estatuto General de la Abogacía Española (RD 658/2001, de 22 de junio), completándose en la vía penal con la regulación del delito de revelación de secreto profesional (artículo 199.2 de la LO 10/1995).

La conclusión que aquí se extrae para los abogados es aplicable también, *a priori*, para los abogados de empresa (*in house*). La normativa española que reconoce y ampara el secreto profesional de los abogados no hace distinciones en función de la modalidad de desempeño de la profesión de abogado, ni limita el fundamento del secreto por la especial vinculación con el cliente destinatario de sus servicios. La jurisprudencia del TJUE ha excluido del ámbito del secreto a los abogados de empresa frente a determinadas atribuciones a la Comisión en el ámbito del derecho de la competencia tal como hemos analizado anteriormente. Sin embargo, con la redacción literal de la Directiva, no es posible proyectar, de manera automática, aquella exclusión sobre la delimitación del secreto profesional que se realiza en la DAC6, que se remite a la regulación interna del mismo. Con la redacción actual del secreto profesional en derecho español no puede concluirse que los abogados de empresa no puedan alegar el mismo en el ejercicio de sus funciones propias. Tampoco la delimitación de los límites del secreto profesional contenida en la LGT permite obtener dicha conclusión. Si el legislador español quiere excluirlos

22 Fuertes-Planas Aleix, C. Evolución del secreto profesional de los abogados. Diario La Ley 8362, 25 julio 2014.

23 “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”

deberá, en consecuencia, establecerlo de forma expresa en la norma legal de transposición interna. No obstante, como hemos abordado anteriormente, debería optarse por un enfoque coordinado entre los diferentes Estados para evitar las asimetrías en la regulación de dicha dispensa y en las consecuencias sobre la fijación del sujeto obligado a revelar los mecanismos transfronterizos.

Por el contrario, la normativa que establece los requisitos de la profesión de asesor fiscal surge de la autorregulación y no consideramos que pueda asimilarse a la “normativa nacional” que exige la Directiva²⁴.

Recomendación: Debería considerarse la conveniencia de iniciar los estudios y el análisis de la posible regulación sectorial de la profesión de asesor fiscal, de manera similar a lo acontecido con otras profesiones como la de auditor, así como de la posible renuncia expresa de la confidencialidad a efectos de revelación de esquemas potencialmente agresivos por parte del cliente.

3.4. Contenido de la información objeto de revelación

La Directiva dedica dos apartados para estipular la “relevancia tributaria” de la información que debe intercambiarse entre los Estados (punto 13) y la que debe ser objeto de requerimiento a los intermediarios fiscales por parte de cada Estado (punto 14). Sin embargo, consideramos que la concreción sobre todo de la última dependerá en gran medida de los mecanismos (formularios normalizados y modalidades prácticas) que se adopten por parte de la Comisión para facilitar el intercambio de información sobre los mecanismos transfronterizos (punto 16).

La Directiva, por otra parte, establece una serie de guías conceptuales y elementos mínimos objeto de intercambio que deben ser concretados por la normativa de transposición de cada Estado miembro. Sin embargo, consideramos que la verificación de la *trascendencia tributaria* de la información requerida -e intercambiada- debe relacionarse -pues de ella depende- con el objetivo que preside la aprobación de la Directiva. La DAC6 tiene como objetivo fundamental el provocar un efecto disuasorio temprano, antes de la ejecución efectiva de tales mecanismos (punto 7 de los Considerandos), facilitando la labor de las Administraciones tributarias de los Estados miembros, que no consiste en establecer un control particular e individualizado de la situación tributaria de los contribuyentes interesados afectados por el mecanismo transfronterizo, sino en “poder adoptar medidas en caso de que se observen prácticas fiscales agresivas”. La puesta en marcha del mecanismo de transparencia no persigue establecer un procedimiento de control tributario específico de los sujetos afectados por los mecanismos -aunque tampoco se excluye- sino el establecimiento de directrices generales de control fiscal a llevar a cabo por las

24 La obligación de confidencialidad se reconoce tanto en los Estatutos de la AEDAF (art 13.2.3) como en el Código Ético de Buena Práctica Profesional de la AEDAF aprobado el 1 de enero de 2009: El Asesor observará en todo caso la confidencialidad respecto de aquella información de sus clientes a la que tenga acceso, arbitrando las medidas necesarias para que sea observada también por todos sus empleados y colaboradores. Este deber de confidencialidad se aplicará sin límite de tiempo.

Administraciones tributarias y, en su caso, la propuesta de medidas normativas o interpretativas que permitan corregir las disfunciones o desajustes que se observen a partir del análisis de los datos reportados.

Consideramos que estos dos presupuestos, contextuales ambos, son los que deben permitir un correcto entendimiento del contenido que deben aportar los intermediarios, a pesar de que la Directiva insiste más en la transparencia de los mecanismos sobre los que operan los intermediarios y en la inmediatez de su conocimiento, que en la precisión exacta -e imposible en muchas ocasiones- de los elementos que configuran el mecanismo transfronterizo, en especial el relativo a la determinación de su “valor”.

De ahí que la propuesta defendida pase por la concreción de dicho contenido a reportar a partir de un análisis ‘de arriba hacia abajo’ (*top-bottom analysis*). Así,

- a) El contenido de la información que deben reportar los intermediarios fiscales debería ajustarse y no exceder de aquellos inputs que van a ser objeto de intercambio entre las autoridades tributarias. Por ello, debería partirse de los formularios normalizados que adopte la Comisión sobre el intercambio de información relativa a los mecanismos fronterizos para, a partir de ahí, elaborar los diferentes aspectos del contenido que deben exigirse a los intermediarios fiscales.
- b) En relación con el contenido del mecanismo transfronterizo, la información a facilitar podría distinguir dos tipos de mecanismos:
 - b-1. Aquellos mecanismos transfronterizos conocidos y escrutados por las Administraciones tributarias (y que estuvieran incluidos en las listas aludidas en otra parte del presente informe): respecto de los mismos debería bastar con facilitar la identificación de los intermediarios y contribuyentes interesados y una referencia -posiblemente automatizada- al mecanismo transfronterizo y de las disposiciones nacionales. De esta forma resulta comprensible la referencia de la Directiva a la “denominación por la que se le conozca comúnmente”. En la medida en que no hay categorías legales en las que puedan subsumirse los mecanismos reportables, resultará necesario elaborar, con carácter previo, un listado de denominaciones y su referencia “pormenorizada” que permita identificarlos de forma directa y con carácter previo.
 - b-2. Aquellos mecanismos transfronterizos no conocidos ni evaluados por las Administraciones tributarias, respecto de los que cabe exigir un detalle mayor de su funcionamiento básico.
- c) Deberían tenerse en cuenta las restricciones derivadas del régimen lingüístico de la Unión Europea. En la medida en que la información puede tener que ser remitida a países con idiomas oficiales dispares (hasta 22), el contenido “pormenorizado” de las señas distintivas debería:

- c-1. Estandarizarse en la medida de lo posible, a efectos de permitir una fácil traducción y correspondencia de la información transmitida por el intermediario y la información intercambiada al otro Estado.
- c-2. Establecer la posibilidad de remitir la información en una segunda lengua (inglés) que permita su traslación cuasi-automática entre las Administraciones, siempre que dicho requisito no contravenga el ordenamiento de los Estados miembros. La nueva redacción del artículo 20.5 de la DAC, lo prevé expresamente para el intercambio entre Administraciones²⁵, y se trataría de que dicha posibilidad se trasladara también a los intermediarios fiscales.
- d) En relación con algunos elementos del contenido reportable, su concreción podrá realizarse únicamente de forma estimada o aproximada por parte del intermediario, y en atención a sus conocimientos limitados; lo que debe incidir, necesariamente, en la relajación o ausencia de mecanismos sancionadores que se refieran a los mismos cuando se ponga de manifiesto que el contenido declarado es el resultado de la valoración realizada por el intermediario fiscal o el contribuyente afectado. Así sucede, por ejemplo, y entre otros casos (determinación de los contribuyentes afectados, Estados a los que pueda afectar,...), con la fijación de la fecha en la que “se va a realizar la primera fase de la ejecución”. La predicción de una fecha futura -y por tanto incierta- puede generar imprecisiones, derivadas del propio desarrollo de los acontecimientos, o incluso anulaciones sobrevinidas del mecanismo de ejecución prevista pero finalmente no realizada.
- e) En la misma línea deben realizadas algunas consideraciones relativas al elemento “valor del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información”. La imprecisión con la que la Directiva establece este elemento, la utilización de un elemento subjetivo para su concreción -valor en lugar de importe, precio, renta o beneficio-, y la diversidad de situaciones y señas distintivas en las que puede resultar relevante, pero con un significado distinto, aconsejan:
- e-1. Reconocer el carácter puramente estimativo de su fijación, puesto que en algunos supuestos, su fijación resultará imposible por no haberse devengado la obligación tributaria de cuya fijación puede depender el cálculo de dicho valor.
- e-2. Establecer, de forma detallada, el significado de “valor” referido a cada uno de los distintas “señas distintivas” que alertan de la existencia de un mecanismo transfronterizo reportable.

25 “No obstante, en virtud de ese régimen lingüístico se podrá disponer que los elementos clave de dicha información se envíen también en otra lengua oficial de la Unión”.

- e-3. Aprovechar dicha regulación para excluir la revelación de aquellos mecanismos transfronterizos cuyo valor no supere el mínimo reportable. A pesar de que la Directiva no reconoce tal mínimo exento, la viabilidad del mecanismo de intercambio y la utilidad de la información proporcionada deberían permitir una interpretación de la Directiva en ese sentido.
- f) Asimismo, al referirse a disposiciones nacionales, debe entenderse que resultará suficiente la referencia a las disposiciones del derecho tributario (nacional, convencional o de la Unión Europea) que sirva de soporte jurídico al mecanismo transfronterizo. En cualquier caso, debe actuarse con cautela en torno a los efectos que se atribuyan a la aplicación de dicha normativa -sea nacional o extranjera- siempre que no esté refrendada por una actuación administrativa -Consulta o pronunciamiento de la Administración tributaria-, o interpretación jurisprudencial relevante, que delimite la apreciación del intermediario fiscal sobre los efectos de dicha norma de base. La base colaborativa sobre la que debiera construirse esta obligación debiera conducir a que la concreción de dichas consecuencias jurídico-tributarias debieran ser resultado de la intervención administrativa. En esta línea, las normas de transposición o los criterios que aclaren su cumplimiento deberían especificar si (a) un cambio de normativa tributaria -o de otro orden- de soporte al mecanismo debería comportar una nueva obligación de información del mecanismo, o si, por el contrario, (b) sólo deben comunicarse los cambios del mecanismo originados por una actuación de los contribuyentes interesados o sus intermediarios fiscales.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que la información del mecanismo transfronterizo no debe dar lugar a la “revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial”. La Directiva reconoce así no sólo la protección del secreto profesional, sino también de los secretos comerciales o industriales y cabe cuestionarse si los intermediarios fiscales pueden alegar el secreto comercial relativo a los mecanismos transfronterizos que diseñen, con amparo en el artículo 8bis.ter.14.c de la Directiva.

Recomendación: La concreción del contenido de la información reportable en la norma española de transposición debería tener en cuenta este enfoque *top-bottom approach* de acuerdo con las previsiones formuladas previamente. Asimismo, resulta aconsejable que los intermediarios fiscales elaboren documentos internos de buenas prácticas que permitan identificar los elementos reportables conforme a la norma de transposición.

3.5. Elemento temporal

La Directiva, deseosa de obtener una información “temprana” con la que contribuir de forma eficaz a la identificación de los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos que deben ser corregidos, fija unos plazos para la comunicación de los mecanismos transfronterizos relativamente breves, y que pueden resultar más breves en el caso de que se deba comunicar la dispensa del intermediario fiscal y la derivación de la obligación hacia el contribuyente

interesado. Con carácter general, se establece un plazo de 30 días con fijación del *dies a quo* (frente a la propuesta de la Comisión de un plazo más reducido) -artículo 8 bis ter .1-, y de una comunicación periódica cada tres meses para los mecanismos comercializables -artículo 8 bis ter .2-.

La fijación de este plazo reducido genera una importante preocupación en relación con su transposición, su racionalidad, su adecuación y su falta de proporcionalidad.

- a) En primer lugar, por su integración en el doble mecanismo previsto por la Directiva. Se establece un plazo perentorio e inminente para el cumplimiento de la obligación de revelación del mecanismo transfronterizo, pero dicha inmediatez se ve difuminada y diluida al otorgar un plazo más dilatado al Estado receptor de la información para transmitir la información recibida a los Estados afectados o interesados, cuando la automatización del segundo procedimiento debería permitir una transmisión más inmediata y eficaz. Y obviamente pone de manifiesto que o (a) la información no debe facilitarse de forma tan inmediata, con lo que el plazo fijado para los intermediarios debería ser objeto de ampliación, o (b) de resultar necesario el plazo la propia Directiva puede truncar la necesaria reacción pronta, eficaz y coordinada de las Administraciones tributarias implicadas. La previsión de un régimen infractor y sancionador para el incumplimiento de la primera obligación, pero el silencio sobre las consecuencias negativas ante el incumplimiento (por parte de los Estados miembros) de la transmisión de la información, supeditada por tanto a las consecuencias generales derivadas de un hipotético recurso por incumplimiento, son muestra de la misma falta de coherencia y tratamiento proporcional de las dos partes del mecanismo de transparencia previsto por la Directiva.
- b) En segundo lugar, el señalamiento de un plazo “único”, obligatorio, y por ello mismo en apariencia improrrogable, relacionado con cada uno de los mecanismos transfronterizos sujetos a dicha obligación parece exigir el establecimiento de un sistema de comunicación continua y constantemente abierto de dichos mecanismos por parte de los intermediarios ante la Administración tributaria, e impide la fijación de su cumplimiento mediante el establecimiento de una obligación periódica y recurrente. Contrasta de este modo el señalamiento de un “plazo” de presentación, y su brevedad, con carácter general, y el establecimiento de una obligación periódica, trimestral, para los mecanismos comercializables, por un lado, y por otra, el contraste de dicho plazo único para “cada” mecanismo, con la obligación de intercambio periódica y no continua entre Estados, había resultado más lógico, más eficaz y más eficiente, establecer con carácter general obligaciones periódicas para que los intermediarios fiscales informaran de los mecanismos transfronterizos que estuvieran coordinadas con el posterior intercambio. El coste de cumplimiento de dicha obligación configurada de manera continua y abierta se verá incrementado sin que se vea incrementada la eficacia para la Administración tributaria interesada en la información. Asimismo, la necesidad de mantener una plataforma de comunicación

permanente puede generar un importante coste administrativo importante para algunas Administraciones tributarias y un coste de oportunidad discutible.

- c) En tercer lugar, congelar normativamente el plazo en la Directiva mientras se deja a la concreción de la normativa interna de transposición otros elementos esenciales que configuran o concretan la obligación de revelación supone una alteración de la correlación normativa lógica y pone en duda los objetivos efectivamente buscados con la aprobación de la Directiva y de su efectividad.
- d) En cuarto lugar, el plazo de cumplimiento se hace depender de un *dies a quo* variable, que intenta anticipar la obligatoria revelación del esquema, como mecanismo disuasorio del mismo, en perjuicio de la corrección y veracidad de la información proporcionada. La fijación de dicho momento (anticipado) de generación de la obligación de información requerirá en ocasiones de una apreciación o estimación de su verificación, y en consecuencia, de difícil control en su correcto cumplimiento. Así, por ejemplo, la referencia a la 'ejecutabilidad' del mecanismo, o de la 'realización de la primera fase' como momentos que pretenden anticipar la obligación de revelación lo máximo posible, no encuentran justificación desde una óptica coherente y proporcional, considerando la relajación del tiempo de transmisión de la información a los Estados afectados y a la inseguridad jurídica que puede provocar, al utilizar mecanismos de concreción del nacimiento de la obligación de información extraños a otros impuestos y a la práctica profesional y de los contribuyentes afectados. Las variaciones que pueden afectar a un determinado mecanismo -tal como fue ideado, planificado o estructurado inicialmente- en su proceso de ejecución o implementación no hacen sino añadir dudas a la razonabilidad de los escasos plazos perentorios y los *dies a quo* propuestos.

La Directiva concreta dicho *dies a quo* del siguiente modo (esquemmatizado):

Plazo general: 30 días desde			
Día siguiente de puesta a disposición para su ejecución	Día siguiente de ejecutabilidad del mecanismo	Momento de 'realización' de la primera fase de la ejecución	Momento de la facilitación de la ayuda, asistencia o asesoramiento (intermediarios 'de apoyo')
Plazo específico para mecanismos comercializables: cada tres meses (informe periódico actualizable)			
<i>Dies a quo?</i> (cualquiera de los anteriores por omisión)			

- e) En quinto lugar, el señalamiento de un plazo supeditado a un *dies a quo* múltiple, variable e inconcreto, basado en apreciaciones, va a generar incertidumbre en una actividad -la de los intermediarios- que se realiza de forma continuada en el tiempo.
- f) En sexto lugar, resulta criticable que la Directiva no establezca posibles excepciones a dicho plazo para determinados mecanismos, o para determinados intermediarios fiscales, en atención a su volumen de negocios, su valor o su escasa potencialidad agresora. Elementos que, a pesar de suponer una clara excepción a la obligación incondicional establecida en la Directiva, deberían valorarse para su posible incorporación en la transposición de la misma. Una alternativa a dicho incumplimiento directo de la Directiva podría construirse a partir de una comprensión coordinada de la Directiva por parte de los Estados miembros a través del funcionamiento del Foro Conjunto de Intermediarios Fiscales aludido en otro apartado.
- g) En séptimo lugar, el establecimiento de un plazo perentorio tan limitado puede suponer un importante costo indirecto de cumplimiento, o una exigencia de difícil cumplimiento para los intermediarios fiscales en aquellos casos en los que deba realizarse un proceso de verificación o estimación de los efectos tributarios del mecanismo sobre el que se actúa, opera o interviene.
- h) En octavo lugar, la transposición literal de dichos preceptos obligará a los intermediarios fiscales a fijar políticas estrictas de cumplimiento por las que se haga constar la fecha de sus actuaciones, la determinación de sus posibles efectos y la obligación de reportar sobre los mismos.

Recomendación: Debería considerarse, a ser posible de forma coordinada entre los Estados, una fijación más razonable del período de comunicación de los mecanismos transfronterizos, habilitando la posibilidad de comunicaciones periódicas con carácter general, estableciendo excepciones en función de la relevancia potencial limitada del mecanismo, o acompasando las dos obligaciones previstas -a los intermediarios y a los Estados miembros- para justificar la adopción de la Directiva. El Foro Conjunto de Intermediarios Fiscales podría desempeñar una importante labor de racionalización, simplificación y coordinación en esta materia.

4. Consecuencias asociadas al cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones establecidas en la Directiva

En apartados anteriores hemos venido anticipando parte de nuestras conclusiones relativas a este punto, por lo que obviamos una reiteración innecesaria de los argumentos y los planteamientos realizados.

La Directiva no fija las consecuencias asociadas a las obligaciones que deben poner en práctica los Estados miembros, o las fija mediante la fórmula de reenvío, mediante su concreción y fijación en la norma interna de transposición, a partir de unas premisas y principios generales e inconcretos.

En líneas generales, la Directiva reconoce un margen de actuación -o más precisamente, un margen ante la ausencia de dicha actuación administrativa- a los Estados miembros en relación con los mecanismos transfronterizos reportados: la no reacción de la Administración tributaria no implicará en ningún caso la aceptación de la validez del tratamiento fiscal de dicho mecanismo. La formulación de esta suerte de silencio negativo, construido de forma técnicamente deficiente, se encuentra supeditado a los mecanismos internos de reacción contra el mecanismo reportado, y queda condicionado por el alcance de la misma en atención al ámbito de aplicación de la obligación de revelación de los mecanismos transfronterizos.

En primer lugar, la redacción es imprecisa -"no implicará"-, porque la no reacción frente a un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información puede dar lugar a la prescripción del derecho de la Administración a reaccionar -y corregir- el potencial incumplimiento de la obligación de comunicarlo.

De ahí que, en segundo lugar, la reacción o no reacción deba predicarse de la obligación exigida al intermediario fiscal, y no del mecanismo que deba reportarse, pues como indica el preámbulo la obligación de reportar no se refiere únicamente a aquellos mecanismos que supongan una actuación lícita, sino en todo caso una actuación con efectos potencialmente agresivos. Por ello, la reacción que cabe esperar es frente al correcto o incorrecto cumplimiento de la obligación de reportar, pues la misma aparece desvinculada -e independiente- de las consecuencias jurídico-tributarias que se asocien al mecanismo.

La referencia a "en ningún caso" tampoco puede interpretarse de forma literal, pues en todo caso las implicaciones de la falta de reacción ante el cumplimiento o incumplimiento de la obligación serán las que se prevean en el ordenamiento interno de cada Estado miembro. Así, la falta de reacción en el período de prescripción del derecho a revisar la misma provocará la imposible sanción de la falta del intermediario fiscal en caso de incorrecto cumplimiento de la obligación de revelación del mecanismo.

Es también incorrecto referirse a la "validez" del tratamiento fiscal del mecanismo. En primer lugar, porque lo que se comunica no es el tratamiento fiscal, sino el mecanismo transfronterizo.

Bien es cierto que la determinación del tratamiento fiscal que corresponde al mecanismo debe estimarse o apreciarse por parte del intermediario para verificar si puede generar un efecto elusor, pero en ningún caso declararse como tal, por lo que tampoco existe una vinculación de dicha estimación con la calificación y tratamiento tributario que se le otorgue a posteriori, ni para el intermediario ni para el contribuyente interesado. Será la posterior declaración o autoliquidación del contribuyente, y la potencial actuación administrativa, las que determinen los efectos que se asocian a las mismas en relación con las consecuencias previstas a la realización del hecho imponible. El tratamiento fiscal estimado o apreciado por el intermediario fiscal tampoco puede considerarse válido o inválido, sino ajustado o no ajustado a la norma o las normas que concretarán los signos distintivos relevantes de obligatoria revelación.

Finalmente, debe ponerse de manifiesto que la afirmación de la Directiva es obvia tanto en el sentido formulado por la Directiva como en el contrario: la falta de reacción de la Administración ni implica su aceptación ni tampoco su rechazo, pues la obligación no surge en cumplimiento de la obligación de declarar el hecho imponible generador de una obligación tributaria material, sino en cumplimiento de una obligación de información. Por otra parte, es obvio que las asunciones o estimaciones realizadas por los intermediarios fiscales sobre las consecuencias tributarias del mecanismo pueden resultar correctas en un Estado pero incorrectas en otro, o viceversa, en la medida en que el mecanismo transfronterizo y su valoración o apreciación de las consecuencias fiscales llevada a cabo por el intermediario fiscal va a afectar a más de un ordenamiento tributario de un Estado miembro.

Cuestión distinta, sobre la que hay que ya hemos insistido, es que la obligación de revelación planteada por la Directiva pueda entroncarse en la necesidad de reforzar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias y en el cambio de la filosofía que debe presidir las relaciones entre la Administración tributaria y los obligados tributarios y los intermediarios fiscales. Y es desde este enfoque donde podría matizarse la afirmación, anudando o asociando al correcto cumplimiento de la obligación de revelación el compromiso de analizar las implicaciones tributarias por parte de la Administración tributaria o de las Administraciones tributarias "afectadas" por el mecanismo, ante las que se presenta la declaración o a las que se suministra la información aportada ante otro Estado miembro por resultarle relevante. Aprovechar la oportunidad que brinda la Directiva para reforzar e insistir en ese cambio de paradigma puede constituir una ocasión inmejorable para garantizar unas relaciones más eficaces y fluidas entre los intermediarios fiscales y la Administración tributaria, restaurando la seguridad jurídica lastimada por la aparición de medidas y mecanismos como la ATAD o la proliferación de cláusulas anti-abuso generales y específicas en diferentes normas del ordenamiento tributario de los Estados miembros.

La Directiva prevé asimismo, en líneas generales, el establecimiento de medidas necesarias para garantizar la ejecución de las obligaciones reconocidas por la Directiva, así como el establecimiento de un régimen sancionador. La Directiva es imperativa al respecto (establecerán) y no cabe una interpretación simplemente posibilista u opcional en relación con dicho régimen. Sin embargo, deja al criterio de cada Estado miembro la concreción del régimen sancionador, así como de la formulación de las infracciones correspondientes y previas, con las únicas exigencias

de eficacia, proporcionalidad y carácter disuasorio. Dicha referencia meramente genérica y de articulación de unos simples principios genéricos augura una reacción diversa y asimétrica de los Estados miembros y un potencial elemento adicional de litigiosidad entre las Administraciones tributarias y los intermediarios fiscales.

Debemos hacer constar, sin embargo, que dicho régimen sancionador, no puede ser aplicable en su integridad a cualquier situación afectada por la obligación de revelación de mecanismos transfronterizos. En especial, consideramos que el régimen sancionador no puede resultar aplicable en aquellas situaciones en las que la Directiva prevé la necesidad de comunicar los mecanismos transfronterizos ocurridos desde la entrada en vigor de la Directiva hasta el momento en que se apruebe el régimen interno de sanciones correspondientes a la obligación de revelación del mecanismo. No sólo se estaría aplicando una sanción a una obligación de contenido imposible, pues la Directiva no crea obligaciones directamente exigibles a los intermediarios fiscales, sino que únicamente impone obligaciones a los Estados miembros para su correcta transposición; además, se estaría habilitando la aplicación retroactiva de dichas sanciones, lo que contraviene no solo el principio de tipicidad (*nulla poena sine legge*) sino también las exigencias constitucionales de muchos Estados miembros y las derivadas de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

5. Consideraciones finales

Tras el análisis realizado, se considera oportuno realizar las siguientes propuestas y sugerencias a tener en cuenta en la transposición de la Directiva.

5.1. Efectos e implicaciones de la Directiva en el proceso de transposición

La puesta en práctica de las obligaciones de información contenidas en la Directiva 2018/822 afectará de forma considerable a la relación profesional existente entre los asesores fiscales y sus clientes, y exigirá la reconsideración y reforzamiento de los mecanismos de control interno, así como el desarrollo de adecuados protocolos de actuación e información tanto para los intermediarios fiscales como para determinados contribuyentes.

En opinión de la AEDAF, la DAC6 exigirá la puesta en práctica de:

- (i) protocolos de actuación en las relaciones entre cliente y asesor fiscal que tengan en cuenta sus exigencias con la finalidad de poner de manifiesto al cliente sus consecuencias y de advertirle de los efectos que puede generar la existencia de una dispensa, y de

- (ii) mecanismos de actuación que permitan obtener evidencia de los elementos conocidos sobre los que se proporcionan los servicios de asesoría fiscal.

Por otra parte, la Directiva establece dos obligaciones para los Estados Miembros y éstos deben desarrollar las medidas necesarias para poder cumplir con su contenido dentro del tiempo señalado por la propia Directiva:

- (a) una que se refiere a la información que deben exigir a los intermediarios tributarios y obligados en relación con los esquemas transfronterizos identificados; y
- (b) otra exigible a los propios Estados miembros relativa a la necesidad de transmisión e intercambio de dicha información entre los Estados miembros.

Así, se recomienda que el legislador español no limite su función de transposición a una simple reproducción del contenido de los preceptos de la Directiva, sino que lleve a cabo un análisis sosegado de sus implicaciones, de los efectos derivados de una posible (o imposible) coordinación entre los Estados miembros afectados y de la necesaria adecuación de las exigencias de la Directiva con las categorías y exigencias del ordenamiento tributario interno.

El objetivo de la Directiva es garantizar el intercambio automático de determinados mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos. Antes de su transposición sería recomendable tratar de compartir entre los Estados miembros los mecanismos que identifican los signos distintivos en el proceso de intercambio de la información con los intermediarios fiscales y tratar de acomodar a dicho proceso la obligación exigible a los intermediarios fiscales.

5.2. Proceso de transposición en otros Estados miembros

Dado que los Estados miembros tienen un interés evidente en el seguimiento y verificación del proceso de transposición de la Directiva llevada a cabo en otros Estados miembros, podría resultar interesante la creación de mecanismos o grupos de seguimiento que verifiquen el cumplimiento de las obligaciones dimanantes de la Directiva, así como para la resolución de posibles dudas interpretativas a nivel de la UE y no a nivel de cada uno de los Estados, ofreciendo soluciones pragmáticas y flexibles, aunque no vinculantes, a problemas específicos relacionados con la aplicación práctica de la Directiva.

A este respecto, sería recomendable analizar y valorar la posible creación de un Foro Conjunto de Intermediarios Fiscales que, con el apoyo de la Comisión Europea, ofreciera asistencia sobre la verificación del cumplimiento de las obligaciones incorporadas en la Directiva, sobre la propuesta de soluciones efectivas a problemas planteados, sobre la aclaración del alcance y significado de las señas distintivas, así como para el establecimiento de buenas prácticas profesionales.

5.3. Identificación de las normas afectadas por la transposición – Colaboración social

La transposición de las obligaciones establecidas en la Directiva exigirá una adecuación y desarrollo de las medidas previstas de colaboración social en la aplicación de los tributos, brindando nuevas posibilidades para impulsar la cooperación entre Administración e intermediarios fiscales, fomentando el desarrollo mutuo del cumplimiento cooperativo de las obligaciones y derechos tributarios.

De esta manera podrían adoptarse los siguientes mecanismos cooperativos que mejorasen la eficacia de la declaración informativa:

- Análisis y desarrollo de buenas prácticas profesionales que mejoren el cumplimiento de la obligación y reduzcan la litigiosidad innecesaria.
- Articulación y actualización de listas (blancas/negras/grises) que aclaren la relevancia tributaria de los mecanismos reportables.
- Verificación de las implicaciones de las decisiones que a nivel europeo puedan establecerse de forma coordinada.
- Aplicación de medidas reforzadas de diligencia y reporte sobre determinados mecanismos.
- Resolución de problemas derivados de la multiplicidad de informadores sobre un mismo esquema, la concreción del obligado tributario o la fijación del valor relevante a reportar.
- Posibles efectos positivos para intermediarios y contribuyentes del suministro de información.

De no establecerse mecanismos que refuercen la relación cooperativa oportunos, la Administración tributaria y los operadores/intermediarios tributarios pueden sufrir las consecuencias de una actuación paralela de las obligaciones de revelación de mecanismos con el planteamiento de consultas tributarias.

5.4. Alternativas para una correcta transposición

Antes de la transposición de la Directiva los Estados miembros deberían iniciar un proceso de coordinación y comunicación de prácticas normativas y administrativas que puedan generar los efectos perniciosos que se pretenden evitar, pues en último término son dichas asimetrías, y las prácticas de algunos Estados miembros las que facilitan o incluso provocan dichas situaciones lesivas o perniciosas para otros Estados.

De las distintas alternativas de trasposición entre las que deben elegir los Estados miembros, se considera conveniente que en su adaptación al derecho interno la normativa española de trasposición adopte una posición de mínimos, limitándose a incorporar la obligación de información sobre aquellos esquemas transfronterizos que resultan exigibles de conformidad con la dicción de la Directiva.

En cualquier caso, no debería exigirse información que no redunde en una mejora de la eficacia del control de las operaciones de elusión fiscal.

Por otro lado, el legislador español debería observar la reacción de otros Estados miembros y verificar el enfoque que pretenden seguir otros Estados miembros en su trasposición, intentando adoptar un enfoque coordinado, pues de otra manera se estaría perturbando la necesaria y exigible competitividad en el sector de la asesoría fiscal en Europa.

En cualquier caso, en nuestro proceso legislativo interno debería adoptarse un enfoque que no perjudique la competitividad del sector de intermediarios fiscales localizado y establecido en España.

5.5. Estructura de la obligación de información – Presupuesto objetivo

La Directiva establece varias pautas en relación con la configuración del presupuesto objetivo de la obligación exigida por la misma de revelación a los intermediarios fiscales: i) la obligación debe referirse a un mecanismo; ii) el mecanismo debe tener carácter transfronterizo; iii) el mecanismo debe ser potencialmente elusorio, y iv) la verificación de los efectos potencialmente elusorios del mecanismo se lleva a cabo a través de unos signos distintivos.

› Concepto de “mecanismo”

La versión española de la Directiva opta por la expresión “mecanismo” para concretar el presupuesto de hecho a partir del cual se genera la obligación de revelación.

La trasposición española debería tener en cuenta la concreción que los otros Estados miembros realizan de su término de referencia, evitando que las discrepancias en la comprensión del presupuesto de hecho generen asimetrías indeseables.

Por otra parte, se debería considerar la oportunidad de incorporar reglas de *minimis* que exoneraran de la obligación de revelar información sobre mecanismos cuyo valor no excediera de determinadas cantidades por considerar que no suponen un riesgo que fuerce a establecer mecanismos de vigilancia preventiva o resulten inefectivos desde la perspectiva coste-beneficio. Dicho establecimiento podría articularse al concretar el “valor” de los diferentes mecanismos que deben ser objeto de revelación.

En cuanto al régimen sancionador, éste debería tener en cuenta el carácter meramente estimativo sobre el que se concreta la existencia de un mecanismo reportable, basado en proyecciones o cálculos previsibles pero inciertos porque se refieren a hechos y consecuencias futuras, de las circunstancias que determinan la obligación de revelar el mecanismo transfronterizo, y de la necesaria valoración subjetiva por parte del obligado a la comunicación, lo que dificulta, si no imposibilita, la concreción legal del tipo de la infracción exigido para el establecimiento de las sanciones correspondientes.

› Concepto de transfronterizo

La Directiva establece la obligación de revelación de mecanismos únicamente en el supuesto en que tengan la consideración de mecanismos transfronterizos.

De las líneas definitorias de mecanismo transfronterizo incluidas en la propia Directiva se puede decir que todas las operaciones, a excepción de las puramente nacionales, entran dentro del concepto de transfronterizo. Dada la amplitud de este concepto sería conveniente que la norma de transposición aclarara el significado de la expresión “afecta” y su alcance, o bien lo sustituyera por otros términos de significado más preciso, puesto que exigir a los intermediarios fiscales que sean capaces de identificar en qué medida un determinado mecanismo transfronterizo afecta a otro Estado miembro puede resultar difícil y, en cualquier caso, sería una exigencia limitada por los conocimientos que tenga el intermediario fiscal del alcance del mecanismo y de sus efectos sobre otros Estados miembros y otros participantes no vinculados con su jurisdicción.

También sería recomendable que la transposición aclarara en qué supuestos y de qué forma se adquiere la condición de “participante” en un mecanismo. Por lo que respecta a la “otra” jurisdicción, entendemos que debe de referirse a una jurisdicción distinta a la de la residencia fiscal del participante.

› Concepto de potencialmente elusorio (riesgo de elusión fiscal potencial)

La Directiva no define qué debe entenderse por “potencialmente elusorio” referido al mecanismo transfronterizo, aunque concreta determinados elementos objetivos que permiten identificar dicha potencialidad mediante la elaboración y desarrollo de una lista de señas distintivas.

Por tanto, resultaría conveniente que el desarrollo tanto normativo como aplicativo de la Directiva derivara en la posibilidad de elaborar unos criterios que aclararan las consecuencias tributarias asociadas a los mecanismos reportables y/o reportados, como la elaboración de listas (blancas, grises y negras) en función de la apreciación de un comportamiento elusorio únicamente potencial, o no meramente potencial sino real, o de comportamientos que, aun considerándose inicialmente elusorios, merecen el reproche sancionador del ordenamiento y por tanto no serían reportables.

Por otra parte, y como hemos indicado, existen argumentos para cuestionar que aquellos mecanismos para los que exista una norma específica que corrija sus resultados indeseados y

cuyo incumplimiento conlleve aparejada la imposición de una sanción deban formar parte del ámbito objetivo de mecanismos que deben ser objeto de revelación obligatoria, en la medida en que puedan ponerse en dudas las exigencias derivadas del principio de no autoincriminación.

› Concepto de señas distintivas

La Directiva concreta el carácter presuntamente elusorio mediante la referencia a una serie de señas distintivas encuadradas en varios grupos (Anexo IV, letras A a E). La Directiva establece una serie de señas distintivas genéricas (A) y otras señas específicas generales (B) que exigen la concurrencia del denominado test del beneficio principal.

La Directiva no establece ningún mecanismo de actualización de la lista de signos distintivos. Dicha falta de previsión actualizadora no impide a cada Estado miembro ajustarlas, pero no prevé una acción coordinada en tal sentido, sin que las señas distintivas denominadas generales puedan ejercer el papel de cláusula subsidiaria de cierre. Por otro lado, dicha ausencia no permite establecer mecanismos de salida de determinadas operaciones de la obligación de revelación, aunque puede obtenerse dicho resultado fáctico como consecuencia de la reacción normativa frente a dichos mecanismos o por la superación y abandono de los mismos en la práctica.

Asimismo, la Directiva no contempla el establecimiento de mínimos exentos que podrían establecerse.

5.6. Identificación del obligado tributario

La Directiva identifica al obligado tributario a presentar la declaración del mecanismo transfronterizo de forma amplia y plural, y, por tanto, reconoce que un mismo mecanismo transfronterizo puede ser objeto de comunicación/revelación por parte de varios intermediarios, bien de forma simultánea, o bien de forma sucesiva, de forma parcial, incompleta o íntegra, y ante la Administración tributaria de uno o de varios Estados miembros.

La AEDAF considera conveniente que la norma interna establezca un mecanismo de identificación de mecanismos/contribuyente interesado que permitan verificar la trazabilidad del mismo y la simplificación de las obligaciones de información implicadas en la Directiva, facilitando su gestión y evitando la aparición de datos contradictorios, parciales e inexactos sobre un mismo mecanismo.

5.7. Previa comunicación de la información

El intermediario estará exento de presentar la información sobre el mecanismo en más de un Estado miembro siempre y cuando el contenido de la información a revelar coincida con (el contenido de) la información previamente presentada. La exención no resulta aplicable por el hecho de que se participe en un mecanismo transfronterizo del que se ha dado cuenta previamente por parte de otro intermediario fiscal, sino por la verificación de la identidad en la información facilitada previamente.

No basta, por tanto, con verificar que el mecanismo transfronterizo en el que se participa ya ha sido previamente informado, sino que resulta necesario verificar y poder demostrar la similitud de la información a aportar.

Por tanto, se recomienda establecer mecanismos de coordinación que posibiliten la aplicación de dicha exención y faciliten así la gestión de la obligación de información y revelación. Asimismo, debería considerarse, la posibilidad de aplicar la exención de revelación en relación con declaraciones previas presentadas en España respecto del mismo mecanismo transfronterizo.

5.8. Dispensa de la obligación de reportar, traslado a otro intermediario fiscal o contribuyente

La DAC6 establece con claridad que el obligado tributario al que se le requiere la revelación de los mecanismos transfronterizos es el intermediario fiscal. Sin embargo, junto con los supuestos de exclusión y exención, la Directiva establece la posibilidad de que los Estados (cada Estado) acuerden una dispensa de la obligación cuando la obligación de informar vulnera la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional del Estado miembro.

Dicha dispensa no supone una exclusión de la obligación de informar sino únicamente una traslación de la obligación de revelación al destinatario de sus servicios.

La AEDAF considera conveniente se utilice un mecanismo ágil y efectivo para concretar la dispensa que sea reconocido a nivel de la UE, especialmente teniendo en cuenta el diferente alcance del privilegio del secreto profesional en los distintos Estados miembros. El mecanismo no debería articularse de forma funcional, sino de manera subjetiva, pues el primer mecanismo introduciría una gestión y control complejos, y debería tratar de reducir los riesgos generados por una redacción confusa de la Directiva.

Por otra parte, también debería posibilitarse la comunicación del intermediario al contribuyente interesado en la que se indique no solo la existencia de dispensa y traslación de la obligación sino también la existencia de dispensa sin traslación de la obligación, o la ausencia de dispensa que no comporte traslación de la obligación. Lógicamente ello debería comportar la necesaria aclaración del alcance de la dispensa y una necesaria revisión del cómputo del plazo de presentación exigible a los contribuyentes interesados. Asimismo, la norma de transposición española debería ajustar la terminología utilizada en la Directiva con el régimen jurídico tributario de los diferentes obligados tributarios en el ordenamiento interno, para evitar una confusión en su correcta comprensión.

Alternativamente, debería estudiarse la posibilidad de crear un Registro de intermediarios fiscales a nivel de la Unión Europea o a nivel español, en el que se hiciera constar si les afecta la dispensa articulada por parte del Estado de ubicación.

5.9. El secreto profesional y su concreción en la Directiva

La tramitación de la Directiva puso de manifiesto la imposibilidad de alcanzar un contenido homogéneo de la facultad de dispensar de la obligación de revelación. Sin embargo, la disparidad existente en la regulación interna del secreto profesional, su diferente alcance y su diferente fundamento puede generar importantes disparidades y asimetrías en la exigencia derivada del cumplimiento de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos entre los intermediarios fiscales.

El legislador español debería considerar la regulación tributaria del secreto profesional, las exigencias internas del ordenamiento español y la posible distorsión del mercado -no solo español, sino europeo- que puede generar un ejercicio dispar de la opción de la dispensa y su alcance limitado al ejercicio profesional de la abogacía, estableciendo una regulación coherente de la misma.

5.10. El secreto profesional y la ausencia de regulación nacional de la profesión de asesor fiscal

Conforme a la Directiva, no basta con que la normativa nacional reconozca el secreto profesional como excepción a la obligatoria revelación del mecanismo (elemento objetivo), o que el Estado ejerza la facultad que le otorga la Directiva de establecer la dispensa (elemento opcional), sino que, además, el intermediario debe poder alegar estar actuando dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se define su profesión (elemento subjetivo). De esta manera, se exige que el secreto profesional no sólo venga reconocido por la normativa tributaria sino regulado por la norma sectorial que regula la profesión respectiva.

A nuestro juicio, dicha exigencia subjetiva adicional es la que impide que todos los profesionales de la asesoría fiscal que en España actúen como intermediarios fiscales en el sentido de la Directiva puedan acogerse a la dispensa establecida por la Directiva, dado que la profesión de asesoría fiscal no encuentra una regulación estatal específica que delimite sus exigencias profesionales, su alcance, sus límites y prerrogativas.

Por este motivo debería considerarse la conveniencia de iniciar los estudios y el análisis de la posible regulación sectorial de la profesión de asesor fiscal, de manera similar a lo acontecido con otras profesiones como la de auditor, así como de la posible renuncia expresa de la confidencialidad a efectos de revelación de esquemas potencialmente agresivos por parte del cliente.

5.11. Contenido de la información objeto de revelación

La concreción del contenido de la información reportable en la norma española de transposición debería tener en cuenta el enfoque “de arriba abajo”.

El contenido de la información que deben reportar los intermediarios fiscales debería ajustarse y no exceder de aquellos inputs que van a ser objeto de intercambio entre las autoridades tributarias. Por ello, debería partirse de los formularios normalizados que adopte la Comisión sobre el intercambio de información relativa a los mecanismos fronterizos para, a partir de ahí, elaborar los diferentes aspectos del contenido que deben exigirse a los intermediarios fiscales.

En relación con el contenido del mecanismo transfronterizo, la información a facilitar podría distinguir dos tipos de mecanismos:

a. Aquellos mecanismos transfronterizos conocidos y escrutados por las Administraciones tributarias (y que estuvieran incluidos en las listas aludidas en otra parte del presente informe): respecto de los mismos debería bastar con facilitar la identificación de los intermediarios y contribuyentes interesados y una referencia - posiblemente automatizada- al mecanismo transfronterizo y de las disposiciones nacionales. De esta forma resultaría comprensible la referencia de la Directiva a la "denominación por la que se le conozca comúnmente". En la medida en que no hay categorías legales en las que puedan subsumirse los mecanismos reportables, resultara necesario elaborar, con carácter previo, un listado de denominaciones y su referencia 'pormenorizada' que permita identificarlos de forma directa y con carácter previo.

b. Aquellos mecanismos transfronterizos no conocidos ni evaluados por las Administraciones tributarias, respecto de los que cabe exigir un detalle mayor de su funcionamiento básico.

Deberían tenerse en cuenta las restricciones derivadas del régimen lingüístico de la Unión Europea. En la medida en que la información puede tener que ser remitida a países con idiomas oficiales dispares (hasta 22), el contenido 'pormenorizado' de las señas distintivas debería:

- (i) estandarizarse en la medida de lo posible, a efectos de permitir una fácil traducción y correspondencia de la información transmitida por el intermediario y la información intercambiada al otro Estado; y
- (ii) establecer la posibilidad de remitir la información en una segunda lengua (inglés) que permita su traslación cuasiautomática entre las Administraciones, siempre que dicho requisito no contravenga el ordenamiento de los Estados miembros. La nueva redacción del artículo 20.5 de la DAC, lo prevé expresamente para el intercambio entre Administraciones, y se trataría de que dicha posibilidad se trasladara también a los intermediarios fiscales.

En relación con algunos elementos del contenido reportable, su concreción podrá realizarse únicamente de forma estimada o aproximada por parte del intermediario, y en atención a sus conocimientos limitados, lo que debe incidir, necesariamente, en la relajación o ausencia de mecanismos sancionadores que se refieran a los mismos cuando se ponga de manifiesto que el contenido declarado es el resultado de la valoración realizada por el intermediario fiscal o el contribuyente afectado. Así sucede, por ejemplo, y entre otros casos (determinación de los contribuyentes afectados, Estados a los que pueda afectar, ...), con la fijación de la fecha

en la que “se va a realizar la primera fase de la ejecución”. La predicción de una fecha futura -y, por tanto, incierta- puede generar imprecisiones, derivadas del propio desarrollo de los acontecimientos, o incluso anulaciones sobrevinidas de la ejecución del mecanismos, prevista pero finalmente no realizada.

En la misma línea deben realizarse algunas consideraciones relativas al elemento “valor del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información”. La imprecisión con la que la Directiva establece este elemento, la utilización de un elemento subjetivo para su concreción -valor en lugar de importe, precio, renta o beneficio-, y la diversidad de situaciones y señas distintivas en las que puede resultar relevante, pero con un significado distinto, aconsejan:

- a. Reconocer el carácter puramente estimativo de su fijación, puesto que en algunos supuestos, su fijación resultara imposible por no haberse devengado la obligación tributaria de cuya fijación puede depender el cálculo de dicho valor.
- b. Establecer, de forma detallada, el significado de “valor” referido a cada uno de los distintas “señas distintivas” que alertan de la existencia de un mecanismo transfronterizo reportable.
- c. Aprovechar dicha regulación para excluir la revelación de aquellos mecanismos transfronterizos cuyo valor no supere el mínimo reportable.

Asimismo, al referirse a disposiciones nacionales, debe entenderse que resultará suficiente la referencia a las disposiciones del derecho tributario (nacional, convencional o de la Unión Europea) que sirva de soporte jurídico al mecanismo transfronterizo. En cualquier caso, debe actuarse con cautela en torno a los efectos que se atribuyan a la aplicación de dicha normativa -sea nacional o extranjera- siempre que no esté refrendada por una actuación administrativa -contestación a consulta o pronunciamiento de la Administración tributaria-, o interpretación jurisprudencial relevante, que delimite la apreciación del intermediario fiscal sobre los efectos de dicha norma de base. La base colaborativa sobre la que debiera construirse esta obligación debiera conducir a que la concreción de dichas consecuencias jurídico-tributarias debieran ser resultado de la intervención administrativa. En esta línea, las normas de transposición o los criterios que aclaren su cumplimiento deberían especificar si un cambio de normativa tributaria -o de otro orden- de soporte al mecanismo debería comportar una nueva obligación de información del mecanismo, o si por el contrario, solo deben comunicarse los cambios del mecanismo originados por una actuación de los contribuyentes interesados o sus intermediarios fiscales.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que la información del mecanismo transfronterizo no debe dar lugar a la “revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial”. La Directiva reconoce así no solo la protección del secreto profesional, sino también de los secretos comerciales o industriales y cabe cuestionarse si los intermediarios fiscales pueden alegar el secreto comercial relativo a los mecanismos transfronterizos que diseñen, con amparo en el artículo 8bis.ter.14.c de la Directiva.

5.12. Plazos de declaración

La Directiva fija unos plazos para la comunicación de los mecanismos transfronterizos relativamente breves, y que pueden resultar más breves en el caso de que se deba comunicar la dispensa del intermediario fiscal y la derivación de la obligación hacia el contribuyente interesado. Con carácter general, se establece un plazo de 30 días y de una comunicación periódica cada tres meses para los mecanismos comercializables.

En opinión de la AEDAF, debería considerarse, a ser posible de forma coordinada entre los Estados, una fijación más razonable del período de comunicación de los mecanismos transfronterizos, habilitando la posibilidad de comunicaciones periódicas con carácter general, estableciendo excepciones en función de la relevancia potencial limitada del mecanismo o acompasando las dos obligaciones previstas para justificar la adopción de la Directiva. El Foro Conjunto de Intermediarios Fiscales podría desempeñar una importante labor de racionalización, simplificación y coordinación en esta materia.



PAPER Nº 14

.....

The implementation of the Directive on Tax Intermediaries in Spain (DAC6)

Dr. Francisco Alfredo García Prats
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Jean Monnet Chair 'EU Tax Law and Policy'
Universitat de València
Montero Aramburu Abogados. Of Counsel

May 2019

1. Introduction: Directive 2018/822, nature and elements

On 25 May 2018 the Council of the European Union adopted Directive 2018/822/EU, amending Directive 2011/16/EU, as regards the automatic and compulsory exchange of information in the field of taxation in relation to cross-border mechanisms subject to disclosure²⁶. The Directive lays down new reporting obligations for so-called 'tax intermediaries' in relation to certain potentially abusive cross-border tax schemes. The Directive lays down a number of tax obligations which will undoubtedly affect the traditional performance of the professional advisory tasks of tax advisers.

For this reason, the AEDAF considers it necessary, after a detailed analysis of the Directive, to formulate a series of proposals and alternatives to help specify the scope of the obligations that tax advisors should derive from its implementation. The objective of this study is to cooperate with the Tax Administration in the establishment and search, among the different tax policy options made possible by the Directive, of the option(s) that, respecting the requirements of the Directive, provide a useful, flexible and effective response, avoiding excessively complex compliance for tax intermediaries. From this point of view, the implementation should avoid giving rise to new disproportionate reporting obligations and creating a level of legal uncertainty which undermines the necessary relationship of trust between the tax adviser and his clients, on the one hand, and before the tax administration, on the other.

The parties involved should be aware that good professional advice on tax planning possibilities is becoming increasingly necessary and indispensable. The proliferation of tax rules with a clear anti-abuse and/or anti-evasion purpose, and the tax reforms aimed at ensuring the effective payment of the tax burden borne by certain taxpayers, force both, sector professionals, and economic and legal operators, to reconsider their operating schemes, as well as the justification of their operations, both legal and economic.

The implementation of the reporting obligations contained in Directive 2018/822 may significantly affect the professional relationship between tax advisors and their clients and may require the reconsideration and strengthening of internal control mechanisms, as well as the development of appropriate protocols for action and information for both tax intermediaries and individual taxpayers.

It's recommended: The DAC6 will require the implementation of action protocols in the relationship between the client and the tax advisor that take into account the legal requirements of the Directive. The aim is to highlight its consequences to the client, to warn him of the effects that the existence of a waiver may generate, and of action mechanisms that allow evidence to be obtained of the known elements on which the tax advisor services are provided.

26 OJ of 5 June 2018 L139/1-13.

Directive 2018/822 (hereinafter referred to as the Directive, DAC6, or the Tax Intermediaries Directive) entered into force on 25 June 2018, twenty days after its publication in the Official Journal of the European Union, and must be correctly transposed into the national law of the Member States by 31 December 2019 at the latest. However, the Directive provides that reporting obligations are not due until 1 July 2020, but provides for the obligation to communicate from that date cross-border schemes that have been implemented between the date of entry into force and the date of application of the Directive (Article 8a(12) of Directive 2011/16/EU). Compliance with that obligation, the terms and elements of which have not yet been determined or laid down by the Member States which are required to transpose the Directive by articulating and endowing with legal content the obligations owed to the taxpayers ultimately concerned, raises a number of legal and practical doubts which must also be analyzed in this work.

Directive 2018/822/EU proposes within the European Union the establishment of a mechanism of *mandatory disclosure rules* (MDR). The Directive has its support in the conclusions of Action 12 of the BEPS Plan - and not, curiously, in any of the objectives of the Treaty on the Functioning of the European Union. This action under the BEPS plan calls for greater transparency in tax matters by introducing obligations to tax intermediaries to inform of certain cross-border schemes that may give rise to tax avoidance risks.

Action 12 of the BEPS Action Plan, on the other hand, did not contain any mandatory minimum standard, but only the formulation of a series of good practices, based on the comparative analysis of different models of *unilateral* mandatory mechanisms for the disclosure of tax schemes (MDR) in the tax systems that had already implemented such mechanisms (United States, Canada, South Africa, Portugal, United Kingdom and Ireland)²⁷. Such mandatory reporting mechanisms were considered to improve tax administrations' management of tax risks and, at the same time, indirectly discourage tax intermediaries from using certain cross-border schemes that involved the articulation of aggressive tax planning practices by establishing a sanctioning regime for failure to disclose such schemes and practices.

The mandatory disclosure mechanism of tax schemes is articulated around a double obligation. In our opinion the two obligations are implicitly linked:

- a) The mandatory disclosure by tax intermediaries of information on certain cross-border schemes of aggressive tax planning.
- b) Mandatory and automatic exchange of information received between the Member States of the European Union.

The first of the obligations is structured around the following elements:

²⁷ This has not prevented the OECD itself from developing a Model on mandatory disclosure rules for offshore schemes and structures aimed at avoiding the application of the standard on automatic exchange of information. See OECD Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures. March 2018. A commentary on this model in Hill, L. Pan, T. "OECD Model Disclosure Rules Target Intermediaries to Prevent CRS Avoidance". Tax Notes International July 16, 2018. P. 235-241.

a.- Certain aggressive cross-border tax planning schemes or structures or operations must be notified to the corresponding Tax Administration. These cross-border operations are defined *a priori* by the Directive in its Annex IV, through the development of a series of categories defined by certain indicators or distinguishing *marks (hallmarks)*.

b.- The subjects that must communicate such schemes to the Tax Administration are the so-called tax intermediaries, and in their absence the interested taxpayers, addressees or users of such schemes.

c.- The content of the information to be reported or communicated to the Tax Administration regarding each one of the 'cross-border mechanisms', the concretion of which generates not a few doubts that must be resolved by the transposition mechanism (section 14).

d.- The period within which the said communication must be made available to the Tax Administration. A period of 30 days is established for the communication of the cross-border scheme, but the quotation date for setting the start of the computation is set at different times depending on the action that determines the obligation of the affected intermediary to report the scheme.

e.- The consequences/effects of communication and lack of communication. The Directive partially and negatively delimits the consequences of compliance with the obligation to communicate - the communication does not prevent the acceptance or validation of the scheme by the tax administration - and allows States to articulate a sanctioning regime in the event of non-compliance - by tax intermediaries - that is effective, proportionate and dissuasive. The Directive requires Member States to take the necessary measures to ensure that it is implemented - including the duty to provide automatic inter-administrative information - but does not provide for a system of penalties for non-compliant Member States of the obligation to exchange automatically such information.

The adoption of the Directive, achieved in record time, albeit with the absence of the necessary and thorough analysis of its implications and effects by the actors involved, has given rise to widespread concern throughout the European Union among the professional sectors potentially affected, given the vagueness of many of the aspects of the disclosure obligation still to be specified by the Member States²⁸. In fact, each and every one of the essential elements of the disclosure obligation laid down by the Directive give rise to serious doubts as to its implications and requirements, and give Member States a wide margin of concretion and appreciation, from which significant asymmetries may result in the resulting obligation in each Member State generating significant compliance costs, reducing the effectiveness of the Directive and,

.....
28 As an example, the reaction of the Dutch association of tax advisers can be highlighted in the list of the most obvious doubts generated by the transposition of the Directive., vid. CFE. Joint PAC/FC Opinion Statement 1/2017 on the European Commission public consultation 'Disincentives for advisers and intermediaries for potentially aggressive tax planning schemes'. Submitted to the European Commission on 15 February 2017. Dutch Association of Tax Advisers. Mandatory Disclosure-NOB questions and interpretation of the EU Directive-Discussion paper September 19, 2018.

even, leading to distortions in the functioning of the tax advice market and the emergence of 'intermediary shopping' (in view of the search for the least demanding disclosure regime for intermediaries and/or taxpayers). Just to mention a few of the interpretative problems:

(a) On the scope of affected mechanisms: what is a *mechanism*?²⁹ When are we in the presence of a *cross-border* mechanism?

(b) With regard to the specification of the mechanisms concerned, in the light of the meaning of *hallmarks*: how is the *main benefit* criterion determined? is it to be determined per taxable person, per group, for affected third parties? is it to be determined in accordance with the law of the State to which the obligation is to be submitted, or in which the mechanism has or will have effect? Is it to be determined solely in relation to that country, or in the light of indirect advantages provided in other tax systems?

(c) As regards the determination of the parties required to provide information; despite the broad and cumulative articulation of that subjective position, the application of waivers subject to internal criteria of different scope and requirements may again lead to asymmetries in the application of the Directive;

(d) With regard to the determination of the time from which the obligation to provide information arises and the possible requirement of such an obligation at different times depending on the obligated intermediary;

(e) Regarding the determination of the content of the information to be provided by taxable persons and intermediaries;

(f) Regarding the lack of concreteness of the consequences associated with compliance and with failure to disclose cross-border mechanisms. The absence of effects associated with the first, and the reference to the internal regulations of each Member State will undoubtedly generate a multiple and diverse compliance (and non-compliance) scenario, with the risk of provoking the aforementioned 'intermediary shopping'.

Although it would be advisable to analyse each of these elements in detail and at a comparative level - and this will undoubtedly be necessary when the transposition period of the Directive

29 The Spanish version opts for the expression 'mecanismo' as equivalent to the French expression 'dispositifs', the English expression 'arrangements', the Italian expression 'meccanismi', the German expression 'Gestaltungen', or the Dutch expression 'constructies', among others; despite the fact that the doctrine uses indistinctly or preferably the expressions 'esquema' or 'acuerdo'. In our opinion, the use of various expressions of questionable linguistic equivalence between the different language versions that are equally obligatory should be irrelevant, but it does show the difficulty of specifying the purely objective scope of the situations or actions subject to disclosure, and should not result in a different understanding of the scope of the Directive; although we fear that, in the absence of a coordinated transposition action, the lack of equivalence could result in the first element generating discrepancies between the regulations of the Member States as regards the actions and situations that must be the object of communication. In view of this consideration, in this work the expressions mechanism, scheme or agreement are used indistinctly.

comes to an end - this study does not intend to carry out such an analysis, but rather to base itself on certain aspects of it insofar as they are necessary to articulate and specify the option - or options - that will specify the different and multiple possibilities of transposition into the Spanish tax system³⁰.

Neither is the detailed analysis of the possible conflicts that may arise from the application of this Directive with the rights of taxable persons (and tax intermediaries) recognised by constitutional law, on the one hand, and by the (original) law of the European Union (including the Charter of Fundamental Rights of the European Union), on the other hand, the object of this report. However, the predictability of such conflicts³¹ should involve a careful and prior analysis

30 Numerous studies have already revealed the problems of interpretation, application and transposition that this Directive will generate. For all of them, and without claiming to be exhaustive.

Calderón Carrero, J.M. "El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las 'EU tax disclosure rules' y sus implicaciones" *Quincena Fiscal* 10/2018. Calvo Vérguez, J. "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 sus modificaciones posteriores orientadas a fortalecer el intercambio automático de información". *Revista Aranzadi Unión Europea* 8/2018. Castro Silva, F. Cassiano Neves, T. "Planeamento fiscal abusivo: o caso português no contexto internacional" *Revista de Finanças Publicas e Direito Fiscal* 2008. P 121-147. CFE.Joint PAC/FC Opinion Statement 1/2017 on the European Commission public consultation 'Disincentives for advisers and intermediaries for potentially aggressive tax planning schemes'. Submitted to the European Commission on 15 february 2017. Dutch Association of Tax Advisers. Mandatory Disclosure-NOB questions and interpretation of the EU Directive-Discussion paper September 19, 2018. Dourado, A. P. Silva Diaz, A. "Information Duties, Agressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of art 6(1) of ECHR.in (Lofler, Poiares, Pistone, eds). *HumanRights and Taxation in Europe and The World*. IBFD. 2011. P 131-152. EU Parliament. Committee of Inquiry into Money Laundering. Tax Avoidance and Tax Evasion: Public Hearing on the role of lawyers, accountants, and Bankers in Panama Papers. 24 January 2017. Brussels. Geelen, Law. Eu Adopts Directive on mandatory disclosure of aggressive tax planning schemes. DLA Piper GTA. 22 March 2018. Herzfeld, M. "US lessons for the Draft EU Reportable Transaction Directive" *TNI* Jul 3. 2017. Hill, L.M. Pan, T. OECD Model Disclosure Rules Target Intermediaries to Prevent CRS Avoidance" *TNI* August 1, 2018. Larking,B. No pain, no gain: overkill in the EU's mandatory disclosure rules" *Tax Notes International*. 10.1.2018. Martín-Abril y Calvo, D. "Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva: Una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes". *RCT* 427/2018 p 69-110. Muñoz, M. Plan de Acción BEPOS. Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. En *Fundación Impuestos y Competitividad*. Proyecto BEPS. 2017. Nouwen, M. The new transparency rules for intermediaries and companies lead to a complete tax chaos. *Kluwer International Tax Blog*. July 14, 2017.OECD. BEPS Project. Mandatory Disclosure Rules. Action 12. 2015 Final Report. OECD. Study into the role of tax intermediaries. Paris 2008 . Palao Taboada, C. La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal. *RCT*. 392/2015 p 43-80. Sanz Clavijo, A. "La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan BEPS y a la experiencia de otros Estados" *Revista Quincena Fiscal* 20/2015. Sarfo, N. The EU's Tax Transparency Tightrope Act. *TNI*. March 19, 2018. Schuman, B. Usual suspects? Co-conspirators in the business of tax dodging (a study commissioned by the Greens/EFA Group in the EU Parliament. January 2017. Sprackland, T. "EU Directive would require reporting of cross-border schemes" *TNI* June 26, 2017. 1161. Voje, J. "EU Implementation of BEPS Action 12 in light of Human Rights Requirements" *European Taxation*. May 2017. P 194 y ss.

31 The Preamble to the Directive states that this Directive respects the fundamental rights and observes the principles recognised in particular by the Charter of Fundamental Rights of the European Union, recital 18 of the Preamble. However, several authors have raised doubts or risks of compatibility in certain aspects of the Directive and its foreseeable transposition. See, among others, Larking, B. "No Pain, No Gain: Overkill in the EU's Mandatory Disclosure Rules" *Tax Notes International*. October 1, 2018. Baker, P. The BEPS Project: Disclosure of Agressive TAX Planning Schemes. 43 *Intertax* 1/2015 p 85. Dourado, A. p 147-152.

of their implications and adjust regulation to them to prevent unnecessary legal uncertainty and avoidable legal consequences that need to be corrected through the courts. Among the principles to be considered should be considered the protection of privacy and confidentiality, the right to a fair trial/process - and the corresponding protection of professional secrecy - the implications of the right not to self-incriminate, or the right of good administration.

2. Effects and implications of the Directive on the transposition process: identification of the rules affected by transposition

The Directive establishes two obligations for Member States, and Member States must develop the necessary measures to be able to comply with its content within the time set by the Directive itself:

- (a) one which refers to the information they must require from tax intermediaries and obligated in relation to identified cross-border schemes, and
- (b) another which is imputable to Member States themselves concerning the need for transmission/exchange of such information between Member States.

Neither of these obligations can be understood or articulated independently of the other. In addition, the first obligation cannot be imposed directly on legal operators by the Member States in the absence of transposition or in the event of incorrect or inadequate transposition as a result of the absence of direct effect *vis-à-vis* economic operators of the obligations imposed by the Directive on the Member States. It should therefore be up to each Member State to establish and implement the necessary measures to ensure the implementation of the Directive (as regards penalties, Article 2a DAC1) and compliance with the provisions of the DAC6 Directive (Article 2 DAC6). The second obligation is subject to and conditional on compliance with the information that the State actually obtains as a result of the implementation of the first obligation *vis-à-vis* its taxpayers, and it is therefore in the interest of the other Member States to ensure and verify the correct transposition of the first obligation.

The Directive does not prejudge or predetermine the legislative status of transposition measures, but leaves that status, as well as the content and method of transposition, to the Member States, which must, in any event, comply with the requirements arising from their respective internal legislation (minimum scope of the obligations laid down by the Directive).

Contrary to what sometimes happens with the transposition of European Union law, Member States should not limit themselves to reproducing the content of the Directive in domestic legislation, because in our opinion such a limitation is not possible. The Directive lays down a minimum content of the obligations which, as we have indicated in the previous paragraph, is far from specifying and clarifying their scope in each of its essential elements. For this reason,

and being aware of the interpretative doubts generated by the scope of these obligations not only between legal operators but also between the Member States themselves³², it is necessary that the Spanish transposition legislation is not limited to a mere reproduction of the Directive or of the hallmarks.

It's recommended: The Spanish legislature should not limit its transposition to a simple reproduction of the content of the provisions of the Directive, but should carry out instead a thorough analysis of their implications, of the effects arising from possible or impossible coordination between the Member States concerned, and of the necessary adaptation of the requirements of the Directive to the categories and requirements of the domestic tax system.

2.1. Respect for the link between the two obligations laid down by the Directive and their implications

In the process of transposing the first obligation into national law (obligation of disclosure of cross-border mechanisms by tax intermediaries), one should not lose sight of its express - and even subsidiary - connection to the second, subsequent but main obligation - the obligation to exchange the information obtained. Just like that:

a) Since the ultimate objective of the Directive is to ensure the automatic exchange of certain potentially aggressive cross-border mechanisms - and, in principle, only of them, at least from an EU Law perspective-, the identification and verification of the mechanisms to be communicated in each State should be carried out by the States in a coordinated or joint manner. Although it is perfectly in line with the requirements of the Directive, the individual specification of the disclosure obligation for cross-border mechanisms may lead to a problematic asymmetric application of the obligations contained in the Directive - both the requirement of disclosure to financial intermediaries and the subsequent exchange of the information thus obtained.

b) We, therefore, consider that the transposition of the Directive into the national law of each Member State should follow an inverse process to that which has become customary (*top-bottom* concretion). It would be appropriate to articulate and specify this obligation after coordinating the exchange mechanisms and jointly verifying among the Member States the existence of a common interest in identifying and obtaining the information required. To the extent that the Directive lays down obligations of each Member State vis-à-vis the other Member States, the cross-border mechanisms of mandatory disclosure should not only be those which generate potential harm or circumvention to the State to which they are disclosed, but also, and primarily, to the other Member States. Otherwise, the Directive would have confined itself to requiring the

32 PwC. EU Direct Tax Newslert. DAC6- EC's feedback on the questions raised by Member States. 30th November 2018.

establishment of the first obligation in isolation or even detached from the second. And since exchange is the main - and ultimate- purpose of the Directive, the specification of the former should bear in mind this unavoidable connection. A diverse perspective, focused on seeking out and identifying schemes that may pose a risk of circumvention only for the Member State concerned, distorts the Directive and makes it unnecessary, since States unilaterally have the capacity to impose such an obligation on their tax intermediaries, as demonstrated by previous practice in some Member States, such as the United Kingdom, Ireland or Portugal. This is because if the transposition of the Directive is limited to the purely internal implications of the mechanisms - even if they are cross-border - the information stored on the common servers will be of very limited interest and the opportunity cost - from an EU point of view - will be too high.

c) The pre-existence of unilateral regimes of relief from potentially elusive mechanisms (MDRs) should be taken into account in the light of the experience they provide in terms of their operation and effects. But we understand that the obligation contained in the Directive cannot be assimilated in its entirety to those disclosure obligations that were established in a unilateral and uncoordinated manner. Unilateral action to prevent potentially elusive behaviour requires neither supervision nor the establishment of minimum standards at supranational level. On the other hand, the historical moment of establishment - irrespective of political opportunity - is not the same, so that no supposedly parallel conclusions can be drawn. At the time the UK scheme (DOTAS) was approved, its effectiveness was initially proven in the absence of a further coordinated international reaction against tax base erosion, profit transfers and aggressive tax planning. However, the current transposition - in each State - should take into account the results of the BEPS action plan and, fundamentally, the consequences of the ATAD Directive (and to a lesser extent of the amendments to the parent-subsidiary Directive) which, on the one hand, limit the possibilities of aggressive tax planning and, on the other hand, have strengthened the mechanisms of reaction against them. At the same time, economic operators have changed or are changing their behaviour and strategies of international tax planning, so that the effectiveness of the measures can certainly be different.

d) We therefore understand that the implementation process must be carried out in a coordinated manner and under some simultaneous or subsequent surveillance by the rest of the States -potentially affected by correct or incorrect transposition-. Thus, it can be understood that the Directive establishes not only obligations for each Member State vis-à-vis the other Member States, but conversely, a right for each Member State to require a certain conduct from the other States, verifiable for the effective fulfilment of the obligations laid down by the Directive.

e) The coordinated approach is incapable per se of eliminating all the asymmetries in the fulfilment of the obligation of disclosure in each Member State, since they are a consequence of the recognition of the singularity of each tax system in relation to the protection of professional secrecy, among others; but at least it could correct the unnecessary asymmetries that may be generated by 'intermediary shopping'.

f) Member States should therefore seek to establish a *common reporting disclosure standards* (CRDS³³) on the basis of the identification of a series of predetermined closed transactions (*grey list*) and a series of indefinite open transactions (new mechanisms). The establishment of such a general structure seems necessary to enable exchange and to facilitate linguistic exchange and even correspondence - or the maintenance of linguistic diversity in the fulfilment of the first obligation. Internal obligations should be structured on the basis of automated schemes for the exchange of disclosed schemes, which would allow greater automation and synchronisation between the information provided in each Member State by tax intermediaries.

Mechanisms that identify distinguishing marks in the process of exchanging information with tax intermediaries should be sought to be shared and the obligation of tax intermediaries should be accommodated within that process.

g) The failure of Member States to follow the criteria formulated by the Directive on the minimum reporting obligation generates application and compliance risks. The application of internal criteria restricting the scope of the obligation laid down by the Directive could give rise to a reaction from other Member States for failure to comply with the obligation to notify required of intermediaries. Verification of the correct application by the authorities of that Member State that can be carried out by the other Member States or by the Commission itself is more difficult. On the contrary, the adoption of a broader criterion in the primary disclosure obligation (*gold plating*) obliges the State that applies it to establish an internal mechanism of discrimination between interchangeable and non-exchangeable reported information; and in turn, and therefore, it requires a greater capacity to manage the information received, which would be multiplied. It is therefore clear that Member States have an obvious interest in the monitoring and verification of the process of transposition of the Directive by the other Member States (and not only the Commission).

To this end, it may be of interest to set up monitoring mechanisms or groups to verify compliance with the obligations arising from the Directive, as well as to resolve any interpretative doubts at EU level and not at the level of individual States, offering pragmatic and flexible, but non-binding solutions to specific problems related to the practical application of the Directive.

h) In this sense, we consider that it could be useful to consider the creation of a body similar to the Joint Transfer Pricing Forum, considering the relevance of the pragmatic and effective solutions provided in the area of transfer pricing. This body (*Joint Forum on Tax Intermediaries*), composed of representatives of the Member States and of associations of tax professionals and intermediaries, could offer assistance, with the support of the European Commission, on the verification of compliance with the obligations incorporated in the Directive, on the proposal

33 It is necessary to elaborate them, and also in an open manner, since it is the logic that allows the scope of the obligation or obligations to be specified, while maintaining an open system that allows the scope of the obligation to be adapted to the new challenges that aggressive planning may pose.

of effective solutions to problems raised, on the clarification of the scope and meaning of distinguishing marks, as well as for the establishment of good professional practice. The Joint Forum on Fiscal Intermediaries could depend on the EU Platform on Good Fiscal Governance.

It's recommended:

To analyze and assess the possible creation of a Joint Forum on Fiscal Intermediaries

2.2. Identification of the standards affected by transposition

The implementation of the obligations established in the Directive will require an adaptation and development of the measures envisaged for social collaboration in the application of taxes (section 3 of Chapter 1 of Title III of the LGT; and incorporation of a new specific subsection in Section 2 of Chapter V of the RGAT). In particular, attention must be paid to the necessary adaptation of the regulation of the information obligations contained in article 93 of the LGT and its corresponding regulatory development, as well as to a possible development of the social collaboration provisions established in article 92 of the LGT. Finally, the chapter corresponding to the regime of infringements and sanctions must be articulated and adapted to incorporate those new types of infringement that are deemed appropriate and proportionate to ensure compliance with the first obligation contained in the Directive (Title IV of the LGT).

Although the duty to declare (informative declarations) does not constitute an essential element of the tax subject to the constitutional principle of reservation of law in tax matters, insofar as the current regulation contains certain legal provisions and conditions, the requirements associated with the principle of preference of law must be taken into account.

In general, the general obligations to provide information find their legal basis in article 93 of the LGT. Article 93.1 of the LGT contains the general authorization for the establishment of general information obligations, together with that established for specific information requirements. Article 93(1) contains a non-exhaustive list of specific obligations relating to general information obligations (by supply), but the obligation to disclose cross-border schemes cannot be subsumed in any of the specific cases, and in view of the many specificities, uniqueness and variability that the implementation of this obligation faces (taking into account territorial conditions, exclusion, substitution and accumulation of obligations), it would be appropriate to make specific mention of the specific features relating to this type of supply obligation.

Article 93.2 of the LGT establishes that the regulatory standard must establish the form and deadlines for compliance with the obligation to provide information, but the regulatory standard should configure and detail the different elements that configure the legal basis for the obligation to provide information on cross-border mechanisms, and in particular:

- Cross-border mandatory disclosure schemes: definition and specification of cases.

- Cross-border schemes excluded from the information obligation (objective exceptions to the obligation to communicate/disclose the scheme).
- Persons and entities required to disclose cross-border schemes: their classification and structure (detail and identification according to the different cases).
- Communication of the existence of a waiver of disclosure of cross-border mechanisms.
- Substitutes for the disclosure obligation of cross-border mechanisms.
- Content (concretion) of the information to be provided.
- Period for the submission of the informative statement.

To this end, the specific regulation corresponding to the obligation to provide information on (disclosure of) certain cross-border mechanisms could be incorporated in Chapter V of the RGAT, Section 2, Subsection 5, taking advantage of the suppression of its content by Final Provision 1.1 of RD 1021/2015, of 13 November (arts. 45 to 49).

Article 93.5 of the LGT establishes the scope of professional secrecy in tax matters. Although we will analyze the implications of this limit on the obligation to disclose certain tax mechanisms, we must determine (a) the implications of this limit; (b) whether it can be invoked in relation to the obligations deriving from the Directive and what effects - waiver - it may have; (c) whether the transposition of the Directive in Spain decides to maintain this provision; (d) or whether, on the contrary, Spain considers it appropriate to amend it in order to extend the scope of the obligations of the Directive or to reallocate the obligation to provide information, avoiding the allegation of waiver for certain taxable intermediaries.

Consideration should also be given to the possibilities offered by Article 92(2) of the LGT and even possible reinforcement through its appropriate regulatory development, since, indirectly, the Directive involves the transfer of functions of assistance and prior control of compliance with tax obligations - Spanish and corresponding to other Member States. As we will analyze in the corresponding section, the transposition of the Directive offers a magnificent opportunity to intensify the effects and patterns of the desired cooperative relationship, establishing not only the consequences derived from non-compliance with the obligation to provide information, but also clarifying the consequences that must be associated with those operations and transactions correctly declared, encouraging cooperative compliance with the obligation to supply.

Recommendation: The Directive offers new possibilities to foster cooperation between tax administrations and tax intermediaries, encouraging the mutual development of cooperative enforcement of tax obligations and rights, and cooperative mechanisms such as the following may be adopted.

On the basis of the information received by the Administration, actions could be established to clarify the effects associated with certain operations reported, through the issuance of instructions, reports or application criteria (by the AEAT) that would result in a strengthening of legal certainty in an area such as international taxation, which needs to be guaranteed (especially in those cases that may involve the application of general or specific anti-abuse rules). There are several aspects of cooperative compliance that could be associated with the obligation, improving the effectiveness of the information statement:

- (a) analysis and development of good professional practices that improve compliance with the obligation and reduce unnecessary litigation;
- (b) articulation and updating of lists (white/black/grey) that clarify the tax relevance of reportable mechanisms;
- (c) verification of the implications of decisions that may be taken at European level in a coordinated manner, application of enhanced diligence measures and reporting on certain mechanisms; or
- (d) the resolution of problems deriving from the multiplicity of informants on the same scheme, the specification of the taxpayer or the fixing of the relevant value to be reported.

In this sense, several measures may promote the development and intensification of such a cooperative relationship, such as the creation of a *Commission for the analysis and monitoring of the disclosure regime of potentially elusive cross-border mechanisms*. The aim would be to go one step further in the cooperative relationship than the already established Forums -of Large Companies and Professional Associations and Colleges-, more in line with the Forums established within the European Union for the analysis, treatment and formulation of practical and effective solutions to the application of the obligation to provide information on potentially avoidance cross-border mechanisms.

It should be borne in mind that, if mechanisms to strengthen the timely cooperative relationship are not established, the Tax Administration -and the tax operators/intermediaries- may suffer the consequences of a parallel action of the obligations of disclosure of mechanisms, on the one hand, with the request of tax consultations (rulings) (art. 88 LGT) related to the reported schemes in order to know their tax regime, classification or qualification. Along with the establishment of such novel obligation that affects certain cross-border mechanisms, the LGT also recognizes the right of taxpayers to know from the Tax Administration, in the exercise of its information and assistance functions, the classification, qualification or tax regime corresponding to such mechanisms. The transposition of the Directive should take account of this parallel position affecting the tax intermediaries and taxable persons represented by them, integrating their normative basis through the strengthening of a genuine cooperative relationship.

Finally, and due to the requirements of the principle *nulla poena sine lege*, the corresponding infringements must be articulated, as well as the updating and adaptation of the sanctioning regime in the event of non-compliance with the obligation to provide information, which according to the Directive must be effective, proportionate and dissuasive.

With regard to the second obligation (exchange of information), it finds express support in the LGT after the reform implemented in 2015 that incorporated the demands derived from inter-administrative assistance in the general legal regulation of the tax contained in art. 177ter LGT.

2.3. Requirements, possibilities and alternatives for correct implementation

Directive 2018/822 establishes a framework of obligatory transposition that goes beyond the recommendations formulated by the OECD in the framework of Action 12 of the BEPS Plan, despite being conditioned by the requirements of verification of the requirements established by the Directive itself (cross-border scheme, adjusted and identified by distinctive signs, with a certain content, within a certain period of time, and by the reporting party...).

In view of the need to comply with the requirements of the Directive, Member States may choose different transposition. Generally speaking, States can take advantage of the requirements of the Directive to:

- a) Limit themselves to implement the obligations laid down in the Directive to a limited extent, requiring only the information that needs to be obtained (transposition of minimums).
- b) Take advantage of the transposition of the Directive to extend the obligation to communicate tax planning schemes to other cases not covered by the Directive, especially domestic schemes, even though the obligation to exchange information with other Member States (transposition of maximums, maximalist option, *gold plating*) does not apply to them.
- c) Any other alternative specifying an intermediate obligation between the above (intermediate transposition).

After the analysis that follows in this work, we consider that the legislative tax policy option that can best be adjusted to the different Member States, and in particular to Spain's situation in the international tax scenario, is the first one (*wait and see approach*). There are several reasons that lead us to formulate this conclusion.

Firstly, administrative efficiency. The tax administrations of the Member States must be aware of the relative importance of this tax obligation, and of the complexity that its implementation may entail, both for the tax administrations and for the taxpayers (tax intermediaries and recipients of the schemes). Member States should make a major effort to identify those cross-

border schemes and operations which may generate tax avoidance mechanisms or reveal asymmetries between different tax systems and focus their reporting requirements on them. Beyond transferring to financial intermediaries the obligation to disclose schemes which, taking advantage of asymmetries, generate possibilities of minimizing the tax burden, Member States must insist on the necessary coordination and communication of regulatory and administrative practices which may generate these harmful effects, since ultimately it is these asymmetries, and the practices of some Member States, the reason that facilitates - or even causes - these harmful situations for other States. Hence, in many cases, tax intermediaries involved in some cross-border schemes are not in a position to provide information relevant to such risk analysis, which can mostly come from structured practices and schemes in other jurisdictions. The Spanish Tax Administration should analyze to what extent harmful schemes for the Public Treasury are generated by schemes devised, promoted and executed domestically or cross-border, by tax intermediaries established in our territory or abroad, prior to extending the scope of the obligation to inform deriving from the DAC6 to other domestic schemes, taking into account the relative relevance of the schemes that damage public revenues.

Any measure which is not coordinated between Member States and which leads to an asymmetric and non-uniform application of the Directive risks harming not only the Member State applying the Directive, but primarily its tertiary sector, in particular its tax intermediaries sector, and indirectly the structures that taxable persons use for their European investments and their location.

The maximalist option should transcend at European level by obliging all Member States - and their tax intermediaries - equally. However, insofar as it is the Directive itself which tolerates and entails an asymmetrical application of the obligation on intermediaries, by referring to concepts which are indeterminate, indefinite or specified by a plural and diverse domestic law, the preferential option is to restrict the implementation strictly to the scope provided for by the Directive.

The most expansive options for specifying the obligation by taking advantage of the implementation should await verification of the results derived from the application of the Directive on aggressive tax planning schemes, on the strengthening of corporate taxation and its collection results, and on the efficiency, effectiveness and importance of the information received by other States to improve tax risk analysis, the degree of compliance with tax obligations and the response offered by the different States affected to the asymmetries generating the schemes. This is why the option of verifying the approach of other Member States to the scope and concreteness of the *wait and see approach* seems the most appropriate. The implementation of the Directive should be based on the mutual trust of States, after verification that the information required is obtained and exchanged in an efficient and effective manner.

And finally, because the purpose of the Directive is none other than that the information transmitted automatically can be used effectively and generates usefulness in the processes of management and design of tax control and in subsequent tax procedures, as well as providing relevant information for the adaptation required of regulations and interpretation of the law.

Faced with these alternatives, the uncertainty generated by the wording of the Directive must be overcome by the relevant legislative and implementing development of the Directive and not by altering or extending its scope.

Inconveniences of other alternatives. In this scenario, and in view of the appropriate coordinated action between the Member States, the extended option in front of the minimum laid down in the Directive does not imply a clear usefulness or an improvement of the objectives laid down by the Directive. We must consider that an EU Directive whose main purpose were to establish additional purely domestic and unilateral preventive control mechanisms - untied from automatic exchange - would lack the necessary basis for its adoption in the TFEU, and would open the door to raising doubts about its validity.

It is true that, in principle, the generalization of the obligation to communicate tax mechanisms eliminates *a priori* the interpretative difficulties deriving from the need to specify the numerous indeterminate legal concepts contained in the Directive in a normative manner, avoiding their legal delimitation. However, the avoidance of that difficulty is apparent because, in any event, the tax administration of each Member State is obliged to filter the information it may receive for the purposes of transmitting the information obtained to the other Member States, since there is only an obligation of inter-administrative transmission of the information in the cases referred to in the Directive. Therefore, each Tax Administration must carry out such analysis and identification of the affected schemes, and it is therefore necessary to require that this exercise *a posteriori* be advanced to the phase of normative concretion of the obligation to provide the information affected by the DAC6.

Furthermore, the maximalist option may have a negative impact on the competitiveness of the economic sectors concerned without producing the effects sought by the Directive (deterrent effect on aggressive tax planning and early identification of tax risks), and there are alternative measures that are more rational and proportionate for achieving this objective, such as those developed in the framework of cooperative relations. From this perspective, it should be borne in mind that the predictable effectiveness of the United Kingdom regime (DOTAS) has a very direct relationship with the time when it was established, and with the absence of a coordinated - and even harmonized at European Union level - international reaction against the erosion of tax bases and transfer of profits.

Secondly, taking into account the indirect tax costs involved. The body in charge of analyzing the possible transposition of the Directive in Spain should bear in mind that the extension of compulsory information schemes may lead to an unnecessary increase in compliance costs for intermediaries and taxpayers (indirect tax cost). The request of additional or unnecessary information requirements does not necessarily mean greater efficiency in the management and identification of the risks of tax avoidance, but may undermine the ability of Administrations to use the data provided effectively.

Thirdly, the requirements of the principle of proportionality. Extending the objective scope of the reporting obligation to cases not initially foreseen does not improve the objectives that

the Directive seeks to address. On the one hand, because the Directive shows that it is only through coordinated and harmonised action at European level that cross-border (aggressive) tax planning schemes can be tackled more effectively. Unilateral, uncoordinated action that goes beyond the requirements of the Directive does not lead to more satisfactory control of the problems of international tax avoidance suffered by the Public Treasury of a Member State if it is not accompanied by a coordinated response in other countries. Increasing obligations and compliance costs implies a disproportionate excess of compliance with its objectives³⁴, even if such a possibility is not prohibited by the Directive itself.

Analysis of the tax intermediary sector in Spain. Within the necessary process of incorporating the information obligations of the Directive, a study of the identification of the actual role of intermediaries (creators, marketers, secondary advisors, occasional or limited advisors) should be developed prior to the implementation process, establishing a gradual obligation necessarily appropriate to their relative degree of knowledge of cross-border schemes.

Legal certainty and the right to good governance and administration. Although the Directive does not offer an acceptable level of legal certainty, its transposition into the Spanish tax system should reinforce and fill this gap as far as possible. The right to good governance and administration and the principle of legal certainty should be postulated so that the implementation of the Directive is supported by different cooperation mechanisms between tax intermediaries and the tax administration. If the DAC6 takes as a reference the need to strengthen the cooperative relationship, Spain has the opportunity to implement mechanisms that intensify this cooperative relationship within the scope of the DAC6. Seeking only the dissuasive effect of the use of potentially elusive schemes significantly reduces the cooperative basis to its minimum (non-existent) expression and, in parallel, discourages voluntary compliance with the obligations incorporated in the Directive.

The right to good governance and administration should lead to the incorporation of techniques and support mechanisms for bona fide taxpayers (tax intermediaries) that respect codes of good practice and protocols for action under the cooperative relationship. The Tax Administration should promote the signing of codes of good professional practice, as well as the signing of protocols for action in accordance with the DAC6 between tax intermediaries and taxpayers. At the same time, and in addition, the tax administration should strengthen the mechanisms for assisting tax intermediaries by strengthening the system of tax consultations, through a transparent policy that identifies to tax intermediaries the cross-border mandatory communication schemes and their identification for the purposes of the information obligation (establishment of generic and specific codes, or establishment of customer-scheme identification codes).

There are several actions that could/should be undertaken by the Tax Administration in this line, as has been indicated in a previous section: establish best-practice cooperative codes;

³⁴ Larking, B. "No Pain, No Gain: Overkill in the EU's Mandatory Disclosure Rules" Tax Notes International. October 1, 2018, p 27.

publish schemes that can potentially be considered elusive; clarify indications and publish FAQs and criteria to aid compliance that allow reasonable and proportional compliance with such obligations; eliminating unnecessary obligations that do not provide additional valuable knowledge to the Administration and at the same time complicate compliance obligations.

Although the Directive does not establish or attribute any kind of consequence to collaboration and the correct fulfilment of this information obligation, nothing prevents Member States from strengthening and developing it by establishing mechanisms of assurance, identification and collaboration with tax intermediaries and/or their representative associations.

On the other hand, it should not be forgotten that tax intermediaries and taxpayers have, in the Spanish tax system, in the absence of a response associated with the duty to communicate the schemes, the possibility of using the figure of the tax consultation to know and request the administrative response to the reported cross-border schemes. It is hoped that the consultation regime will be reinforced in order to respond to the expected and reasonable intention of the tax intermediaries to know the response of the Tax Administration on the legal-tax consequences of the cross-border schemes on which they have the obligation to report.

Flexibility of the system for implementing the obligation. The transposition of the DAC6 should be based on legal certainty related to the prior identification by the Tax Administration of those schemes that, complying with *hallmarks*, must be communicated due to the potential harmful effects they generate -for the Spanish Tax Administration or for other Tax Administrations-, and on the other hand, with the necessarily open indication referred to any other scheme -novel, unknown to the Administration or other Administrations-, on which the regulations must specify and specify the aspects, elements and requirements that determine its reportability.

Recommendations: The Spanish implemented legislation should adopt a *de minimis* approach in its transposition, limiting itself to incorporating the obligation to provide information on those cross-border schemes that are required under the Directive. The Spanish legislator should observe the reaction of other Member States and verify the approach followed by other Member States in their transposition by trying to adopt a coordinated approach, but if this is not possible it should not adopt an approach that harms the competitiveness of the tax intermediary sector located and established in our country that does not result in an improvement in the effectiveness of the control of tax avoidance operations.

3. Structure of the obligation to inform

The identification of the legal delimitation of the information obligation is carried out by the Directive in a multiple, open and incomplete way and through expressions and concepts that are not defined or specified, as well as through references to the domestic regulations of each

Member State to specify their meaning. In some aspects, the Directive shows that its legal process and final adoption was carried out in a record time, raising doubts about technical and interpretative issues that should have been resolved prior to final approval and not in the implementation process. On other occasions, the terminology finally used, the result of the necessary consideration of other language versions as a reference, and the absence of verification of the corresponding result with the institutes and particular legal categories of the domestic system, will require a process of technical adaptation to the domestic institutes and categories of reference.

This will oblige the internal implementation regulations, in the absence of a coordination mechanism between the Member States at supranational level, to specify and fix its scope of application. Domestic implementation cannot be limited to reproducing the references contained in the Directive, under risk of generating significant doubts in the delimitation of the objective, subjective and functional scope of the obligation to provide information by the taxpayers concerned.

As we have indicated, the delimitation of the reporting obligation is structured in the Directive on the basis of five essential elements, which are in turn shaped in a particular way:

1. The existence of an objective element giving rise to the obligation to report, broadly consisting of a (a) cross-border (b) mechanism (c) potentially elusive, verifiable by means of a series of (d) *hallmarks*.

2. The identification of the persons subject to the obligation. In general, the Directive identifies the person obliged in a multiple and concurrent manner, assigning the obligation to 'any' tax intermediary, although subordinated (negative exclusion criteria) to the verification of the so-called (a) knowledge test and (b) prior compliance test of the obligation (section 4). The identification of the taxpayer who is considered an '*intermediary*' is carried out, in turn, in a broad manner, affecting multiple situations and multiple intermediaries simultaneously. Therefore, in view of the complexity, disparity or lack of conformity of the reported information, it would be advisable to analyze the possible incorporation of simplification mechanisms. The Directive closes the configuration of the taxable person by an optional transfer of the obligation to inform the 'taxpayer concerned' or other tax intermediaries by the assessment of a (c) waiver of the obligation to report as a consequence of the application of the prerogative of professional secrecy by virtue of professional secrecy under the national law of that (each) Member State. The implications of such an optional waiver for the ultimate specificity of the reporter require a detailed analysis of its configuration in Spanish tax law.

3. The fixing of a reduced time limit for compliance with the obligation to disclose cross-border mechanisms. This limit, however, is made dependent on several different moments - or the first one that occurs -, and obliges to perform an analysis of the repercussions of this fixing by EU Law Directive for the possibilities of transposition into the domestic legal order of each Member State. At the same time, the implications of its establishment must be analyzed from

the perspective of the principle of proportionality, in view of the purpose and the effectiveness sought.

4. The establishment of a minimum content of the information to be communicated. A number of considerations need to be made in this respect, taking into account (a) the multilingual regime of the disclosure obligation, and the difficulties that may arise as regards the disclosure of the 'content of the cross-border mechanism', (b) the communicated data that may undergo some variation or adjustment in the process of execution of the mechanism and, finally, (c) the plural meaning of the reference to the 'value of the cross-border mechanism subject to communication of information' (*sic*) (point 14.f).

5. Determination of the legal consequences and effects associated with the obligation to disclose cross-border schemes. The Directive only provides for the possibility of establishing a domestic penalty regime in the event of non-compliance with the obligation, and a defensive measure of the position of the receiving tax administrations in the event of failure to react to the communication of a potentially avoidance scheme (point 15). However, it does not prevent the domestic implementation from establishing other legal consequences or restricting the Administration's scope for action, as cannot be otherwise. As indicated in the previous sections, the implementation of the Tax Intermediaries Directive is a clear opportunity to demonstrate the political will to deepen relations based on cooperative compliance and to change the philosophy of the relations between taxpayers, intermediaries and the Tax Administration, emphasizing prevention and prior resolution of tax conflict rather than potential and uncertain *ex-post* control relationships, which generate tax conflicts that are sometimes unnecessary and costly for all parties involved.

3.1. Objective element

The Directive lays down a number of guidelines in relation to the configuration of the objective element of the obligation of disclosure to tax intermediaries:

- the obligation must refer to a scheme;
- the mechanism must be cross-border in nature;
- the mechanism must potentially be elusive (tax avoidance risk). Although several of the previous recitals of the Directive refer indistinctly to tax evasion and avoidance, the Directive only specifies the objective element in relation to hallmarks with distinctive 'potential avoidance risk' signs. The question therefore arises as to whether or not the Directive excludes evasion schemes of the obligation on intermediaries to report;
- the verification of the potentially elusive (avoidance) effects of the mechanism is carried out through hallmarks.

The following is an analysis of some of the problems posed by this delimitation and how they can be addressed in the transposition phase of the Directive.

3.1.1. Scheme

We have already indicated that the Spanish version of the Directive opts for the expression 'mechanism' to specify the objective element of the obligation to disclose. The comparative analysis of the language versions reveals the discrepancy in the scope of the expression that specifies the situations, acts, operations, transactions, strategies or schemes that can be the object of communication. On the other hand, the expression mechanism is not known to the Spanish tax legislator, so it lacks its own legal meaning or content, which will require either an express definition or a specification by reference to the 'schemes of mandatory disclosure' based on the reference and development of the hallmarks contained in the Directive³⁵.

The Spanish implementation should take into account how other Member States concrete the different terms used by the Directive in that respect, preventing that discrepancies in the understanding of the objective element generate undesirable asymmetries. From this perspective, we consider that the expression includes both factual situations and legal articulations, as long as they include the additional elements that contribute to fix the obligation to communicate. In this respect, the identification of the existence of a mechanism may entail one or several exercises of (tax) qualification of such performance, behavior or strategy to verify that it can be considered as a reportable 'mechanism'. This is the case, as we will analyze, in relation to the application of the main benefit test, or to the identification of projections relating to the future cash flows or income expected to be obtained from the intangible asset. Moreover, such verification must be carried out on the basis of a mere *estimate*, and therefore uncertain, inaccurate, provisional and possibly incorrect, inasmuch as the conclusion on the legal-tax effects must be drawn on the basis of a mere projection of future results - merely expected - or in consideration of a future accrual which may still take time to materialize and, consequently, without being able to apply and only assess the consequences deriving from the application of the relevant tax legislation.

The Directive, therefore, by establishing such a short communication period, obliges to formulate the objective element of the obligation to report cross-border mechanisms in a necessarily partial and open manner on the basis of approximate and estimated verification schemes. This configuration, bound by the elements contained in the Directive, should necessarily lead to an obligatory relaxation of the system of penalties, especially in those cases in which the objective element of the obligation to provide information is not fixed with the precision required by the principle *nulla poena sine legge* - because of the material impossibility deriving from the configuration of the objective element, when it is necessarily subject to the subjective

35 In fact, the LGT uses the expression 'mechanisms' to refer to the different alternatives for the Administration's actions in different situations; obtaining information, fight against fraud, tax control, collection of tax debts, compensation of debts, or reduction of litigation, and an equivalent meaning uses the RGAT. In any case, it should be noted that the Spanish translation opts for a neutral term that cannot be linked to an elusive, artificial behavior, or behavior that deserves a criticism for denoting an underlying illicit behavior.

assessment, evaluation or appreciation of the person bound to the communication. In any event, it is advisable to keep a record of the estimated calculation when it may be concluded that the obligation to disclose the mechanism cannot be verified - or appreciated.

Recommendation: The penalty regime should take into account that in some cases the reportable mechanism is the result of a mere estimation, based on foreseeable but uncertain projections or calculations of the circumstances that determine the obligation to disclose, since they refer to future and therefore uncertain facts and consequences that are subject to a subjective assessment by the party obliged to communicate. This situation makes it difficult, if not impossible, to legally specify the type of infringement required for the establishment of the corresponding sanctions.

It should be borne in mind, however, that the Directive refers to the specification of reportable schemes on the basis of hallmarks specified in a sufficiently generic manner to be able to include any type of potentially avoidance mechanism. However, in view of the purpose of the Directive and the necessary requirement of proportionality of the obligation to be established, consideration should be given to incorporating *de minimis* rules limiting the scope of the obligation to those mechanisms which entail a considerable potential injury to the Treasuries. It is true that the Directive omits this reference, unlike some national regulations which have served as a reference, but a coordinated application of this exemption rule could simplify and make more effective the exercise of the preventive control sought in the overall context.

Recommendation: The Spanish implementation should consider the opportunity of incorporating *de minimis* rules that exempt from the obligation to disclose information on mechanisms whose value does not exceed certain amounts because, they do not pose a risk that forces the establishment of preventive surveillance mechanisms, or are ineffective from a cost-benefit perspective. Such an establishment could be articulated by specifying the 'value' of the different mechanisms to be disclosed.

In any case, it should be borne in mind that the identification of a reportable mechanism should not be used as a presumption of abuse or of the existence of reprehensible elusive behavior according to the tax law, based on the presumption of certainty of statements filed by taxpayers. Taking into account the Directive, the obligation to report schemes does not take as a prerequisite the existence of a circumvention of the law, but rather on the basis of certain elements objectified - or allegedly objectified - by the Directive as potentially elusive generating a tax avoidance risk. As will be indicated below, the assumptions that define the hallmarks cannot simply and automatically be assimilated to the existence of an illicit act (main benefit test vs test of valid economic motives, among others). Similarly, the incorporation of schemes in the list of reportable operations cannot lead to an automatic administrative recharacterization, reassessment or reclassification of these schemes based on their potential elusive component, since such incorporation occurs in compliance with an obligation (due act) that cannot be used as an incriminating mechanism of the taxpayers concerned.

3.1.2. Cross-border

The Directive provides for the obligation to disclose mechanisms only in the event that they are considered to be cross-border mechanisms. The reasons that lead us to consider that transposition - at least in the first stage - should be limited to those mechanisms that have such a character and that the obligation is not extended to mechanisms in which this note does not concur have already been set out in the corresponding section.

Schematically, the 'cross-border' element is specified in the Directive on the basis of the verification of two conditions or elements:

- A. If the scheme affects more than one Member State (condition 1) we are faced with a cross-border mechanism if (condition 2, any of the following circumstances):
 - a. All participants are not tax residents in the same jurisdiction;
 - b. One or more participants are simultaneously resident in more than one jurisdiction; or
 - c. One or more participants carry on an economic activity in another jurisdiction through a permanent establishment located in that jurisdiction. In such a case, the mechanism is considered to refer to part or all of the economics of that permanent establishment.
- B. If the scheme concerns a Member State and a third country (condition 1) we are faced with a cross-border mechanism if (condition 2, any of the following circumstances):
 - a. One or more participants carry out their activity in another jurisdiction without being resident there or generating a permanent establishment there;
 - b. The mechanism may have consequences on the automatic exchange of information or on the identification of the beneficial owner.

The Spanish legal system and the tax system in particular already know the problems relating to the use of the expression *affects* to delimit the scope of application allowed to a certain type of rule, in our case the Royal Decree-Law. For that reason, it would be desirable that the implementation rule clarify the meaning of this expression and its scope, or replace it with other terms of a more precise meaning. Requiring tax intermediaries to be able to identify the extent to which a particular cross-border scheme affects another Member State may prove to be difficult and, in any case, a limited requirement: limited by the tax intermediary's knowledge of the scope of the scheme and its effects on other Member States and other participants not linked to the intermediary's reference jurisdiction. However, this is a significant factor which highlights the different scope of the obligations to disclose mechanisms contained in the

Directive and the Portuguese, United Kingdom or Irish domestic regulations and which requires that the analysis of the effect not only take into account the direct effects of the mechanism on the tax system of the State to which the mechanism is communicated, but also the potential effects that the mechanism may generate in other Member States.

The implementation should also clarify in which cases and in what form the status of 'participant' in a mechanism is acquired. As far as the 'other' jurisdiction is concerned, we understand that it should refer to a jurisdiction other than that of the participant's tax residence.

The incorporation of cross-border mechanisms affecting a Member State and a third country shows, in our opinion, that the Directive aims to affect only strictly cross-border mechanisms, understood as those schemes or mechanisms which, by using a foreign element or situation, have the capacity to influence or generate a negative collection effect in one of the Member States of the European Union. What is relevant, therefore, is not only that reportable information may be transmitted to another Member State as a result of its interest - since it seems clear that in a mechanism with a third State there will be no such obligation to transmit the information deriving from the Directive - but that the use of a cross-border mechanism may generate such an effect. Therefore, although the Directive does not expressly provide for this, a mechanism involving two subsidiaries of a European parent company resident outside the EU should be notified if, as a result of such a mechanism, a tax effect could be generated in a Member State similar to that of those identified as distinctive signs.

3.1.3. Potential risk of tax avoidance

The Directive does not define what is to be understood by 'potentially elusive' in relation to the cross-border mechanism, although it does specify certain objective elements which make it possible to identify such potential by drawing up and developing a list of distinguishing hallmarks.

The Directive furthermore emphasizes the elusive condition of the mechanism as merely 'potential', and therefore not automatic, or elusory per se. It is true that this condition is intended to self-limit the conduct of the tax intermediary by obliging it to carry out a self-assessment of the effects of the mechanism in which it intervenes, and to verify whether there are sufficient elements for the Tax Administration - or Tax Administrations 'affected' by the mechanism - to be able to use the different correction mechanisms. But this legitimate objective does not authorize or enable a regularization of the mechanisms declared on the basis of the consideration of them as potentially elusive that sustains their obligatory declaration.

Therefore, it would be appropriate that both the normative and application development of the Directive should result in the possibility of drawing up criteria that would clarify the tax consequences associated with reportable and/or reported mechanisms, such as the drawing up of lists (white, grey and black) based on the assessment of an elusive behavior that is only potential, or not merely potential but real, or of behavior that, although initially considered elusory, deserves the sanctioning reaction of the legal system.

There are reasonable doubts as to whether the Directive requires the communication of mechanisms constituting a tax offence and gives rise to a tax penalty. The wording of the Directive suggests that conduct qualified as a tax offence is excluded from the mechanisms affected by the disclosure obligation. This is inferred from Article 3.9.20) of Directive 2011/16, which defines hallmarks as those which imply an indication of a potential risk of 'tax avoidance' listed in Annex IV. This wording seems to exclude, as a consequence, cases of tax evasion classified as a tax offence.

If this interpretation is true, those mechanisms that imply a direct violation of the tax code and entail the requirement of tax sanctions for generating an economic damage to the Public Treasury should not be subject to mandatory disclosure. Thus, those mechanisms for which there is a specific rule that corrects their undesired results and whose non-compliance entails the imposition of a sanction should not be part of the objective scope of mechanisms that must be subject to mandatory disclosure.

In part, the justification for such an exclusion would lie in the need to respect the requirements of the *nemo tenetur* principle, since the mandatory disclosure of a conduct punishable under the threat of the imposition of a penalty could be contrary to the doctrine formulated by the ECtHR on that principle³⁶. Thus, cases of double non-taxation (or excessive financing contrary to the limits of deductibility of interest) generated in contravention of the measures provided for in the tax code(s) for its prevention should not be disclosed to the extent that the tax code already provides for a specific response that avoids circumvention and applies a generic sanction in the event of non-compliance.

It should be noted, however, that the Constitutional Court has limited the protection of the principle of non-self-incrimination. According to the constitutional case law, in order to claim the right not to be sanctioned on the basis of self-incriminating information provided under coercion, various assumptions must be made (i.e., STC 18/05, February 1 (ECLI:ES:TC:2005:18)).

In the first place, the self-incriminating information in question must have been provided. One must distinguish (a) to "support" a diligence or technical expertise carried out by whoever has the burden of proving; and (b) to "contribute" coercively with incriminating elements of evidence. In the second place, the information must have been provided by the same subject on whom the punitive measure is imposed. The right to not self-incriminate does not impose the reservation of incriminating fiscal information coercively obtained from a subject for use in the liquidation procedure, but its innocuousness within the criminal procedure followed against him. In the opinion of the Constitutional Court, (fj 3) as the legal coercion consisting of the threat of sanctions for not collaborating with the Tax Inspection by providing evidence and accounting documents [art. 83.3 g) LGT] was exercised solely and exclusively on the entity of which the

36 It should be reminded that the tax intermediary may be affected by the application of joint and several liability provided for in the LGT, including liability for the corresponding penLRIWA, as well as the cases of collaboration (causer or participant) in actions constituting a tax offence, by virtue of the provisions of article 258 of the LGT.

appellant was the administrator, ... its contribution cannot be denied under the protection of the right to *nemo tenetur* (Saunders v. United Kingdom, § 69, and J.B. v. Switzerland, § 68).

However, the conclusion may be different in cases where the intermediary shifts the disclosure obligation to the customer concerned (taxable person and beneficiary of the mechanism), in which case there may be a collision of that right with the mandatory disclosure requirement. Doubts may also arise in cases where the intermediary is convicted *a posteriori* as a necessary cooperator of the taxpayer's tax offence on the basis of the mandatory disclosed mechanism. If the evidence in support of a criminal conviction in such cases consists precisely of statements made by the convicted persons themselves under the admonition of sanctions and custodial, the *nemo tenetur* principle may be considered to have been infringed, having regard to the doctrine in the case of *Saunders v. United Kingdom*, and irrespective of the procedure for obtaining the information used by the administration to obtain the incriminating data.

Despite the delimitation of the objective scope of application of the Directive derived from its literal interpretation, restricted to tax avoidance risk cases, the analysis of the different cases of potential tax avoidance configured as hallmarks shows that some of them can be directly assimilated to conducts typified as an infringement of the tax code and, consequently, punishable. This is expressly the case in relation to the hallmarks relating to the circumvention of the obligation to report on certain accounts and financial assets covered by the automatic information exchange system. Participation in such schemes, or their facilitation to the interested taxpayer may lead to the concealment of income in violation of the corresponding material tax obligation.

Similarly, the reading of the recitals of the Directive makes it possible to consider that the intention of the Directive is to require the disclosure of schemes which constitute both tax avoidance and tax evasion, provided that they can be subsumed under one of the hallmarks of the Annex to the Directive. Thus, Recital 4 refers to the assistance of intermediaries 'in relation to mechanisms which may give rise to tax avoidance and evasion'. Recital 9 of the Directive also refers to the desirability of drawing up a list of characteristics and elements of transactions which 'present clear indications of tax evasion or avoidance' - instead of defining aggressive tax planning -; thus encompassing both concepts within their scope, as opposed to the wording of the Directive. Recital 14 of the Directive refers to 'cross-border abusive planning mechanisms', recalling their subjection to the general rule against abusive practices set out in Article 6 of the ATAD. However, it does not clarify whether such practices should be excluded from the disclosure obligation if they constitute, under domestic law, a punishable tax offence.

Therefore, greater doubts arise in cases that may be classified as a 'conflict in the application of the tax law' (*fraus legis*) in accordance with the provisions of Article 15 of the LGT. Not because in general terms these mechanisms cannot be considered as potentially elusive, which they are; but because the Spanish legislator, with the amendment of the aforementioned Article introduced by Law 34/2015, of 21 September, partially amending the LGT, removes from the literal wording the impossibility of applying sanctions for conduct qualified as 'conflict in the application of

the rule, a modification that has received doctrinal criticism³⁷. The necessary delineation that must be made between reportable mechanisms -because they involve a potential risk of tax evasion- and those mechanisms that are typified as punishable infractions of the law leads us to conclude that those 'conflicts in the application of the tax law' that can be subsumed in the legal type of article 206bis of the LGT should not be subject to mandatory prior disclosure to the extent that there is already a public administrative criterion and general knowledge, provided that this criterion would have been made public before the beginning of the period for the presentation of the corresponding informative statement (blacklist confirming the existence of an infringement). On the other hand, the obligation to communicate and disclose potentially circumventing mechanisms will persist insofar as there is no express and public administrative pronouncement confirming the existence of circumventing behavior and, therefore, its sanctionability.

A possible match of the different scope and consequences of the mandatory disclosure obligation and the right not to self-incriminate lies in the different object of communication of the hallmarks incorporated in letter D of Annex IV³⁸, and the rest of the distinguishing marks identified by Annex IV. While the latter refer to *disclosure of potential tax avoidance schemes*, the former refer to *disclosure of tax reporting avoidance schemes*, and only indirectly to the underlying material obligation³⁹.

3.1.4. Concretion of circumvention: the hallmarks

The Directive specifies the allegedly elusive character of the schemes by referring to a number of distinguishing marks in several groups (Annex IV(A)-(E)). The Directive establishes a series of generic distinguishing signs (A) and other specific general signs (B) that require the concurrence of the so-called main benefit test. Alongside these signs, there are a number of specific signs relating to certain cross-border transactions (C), circumvention of financial account reporting obligations (D) and transfer pricing (E). These distinguishing features need greater precision or guidance in their transposition, insofar as the terms used need a greater degree of clarification. Thus, for example, the meaning of the expression confidentiality, the contingency of the retribution, or the almost-zero tax rate, among other indefinite terms, should be clarified. The automatic transfer to the legal configuration of the obligation to disclose could lead to an excessive level of legal uncertainty due to imprecision, or lead to the obtaining of information that is irrelevant to the objectives of the Directive.

37 For all, vid. Pérez Nieto, R. "El conflicto en la aplicación de la norma en la Ley general Tributaria. Regime in force after Law 34/2015, of 21 September. El deber de contribuir versus recaudación y represión", in *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma* (coord. Bosch Cholbi). AEDAF. Wolters Kluwer. p. 52.

38 And which correspond to the assumptions established by the Model Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Offshore Structures developed by the OECD.

39 In support of this integrating vision of the apparent contradiction, Recital 4 of the Directive, which specifically refers to possible ways to address mechanisms designed to circumvent information communication, can be rescued, which derives from the G7 Bari Declaration of 13 May 2017; and Recital 13 of the same Directive, which recognizes the opportunity to introduce a 'specific hallmark' to address mechanisms designed to 'circumvent obligations to communicate information involving automatic exchanges of information'.

The hallmarks are a characteristic or specificity of a cross-border mechanism which gives an indication of a potential risk of tax avoidance, as formulated in Annex IV. Despite the fact that this technique is not familiar to the Spanish tax regulatory tradition, we consider that the requirement derived from Annex IV of the Directive constitutes a sort of *minimum list* of operations that must be the object of communication and report⁴⁰. It is not a *maximum list*, as the Directive does not prevent Member States from adapting and expanding it to other mechanisms. The OECD model standard for disclosure of circumvention schemes for financial account reporting clarifies that it *includes, but is not limited to* the schemes described. The same effect is provided by Annex IV for hallmarks in that it lays down a series of mechanisms which must be disclosed, but the obligation may be extended to other cases, depending on how each of the Member States' domestic implementation rules specifies them. Even so, the additional requirement of the main benefit test together with other distinguishing features shows that in such cases the obligation to disclose the scheme requires the presence of such requirement, established as an essential element to consider that the mechanism is only potentially elusive when it is present, and only in such case the obligatory transmission of the information provided is established. In such cases, the main benefit test is not considered a sufficient but indispensable criterion to consider that the mechanism is potentially elusive.

It should be noted, however, that the Directive does not provide for any mechanism for updating the list of distinctive signs. This lack of updating foresight does not prevent each Member State from adjusting (in principle to maximum, extending, but not in respect of the minimum, reducing) but it does not provide for coordinated action in this respect, without the so-called general distinguishing marks being able to exercise the role of subsidiary closure clause. On the other hand, this absence does not allow for the establishment of exit mechanisms for certain operations from the disclosure obligation, although such a factual result may be obtained as a result of the regulatory reaction to such mechanisms or by overcoming and abandoning them in practice. Furthermore, the Directive does not provide for the establishment of exempted minimums (as does, for example, the OECD Model Regulations on CRS circumvention, which provide for the possibility of excluding information relating to schemes with a value of less than USD 1,000,000).

In the following table the different distinguishing features can be seen together.

40 Member States may not *a priori* exclude situations that can be subsumed in the list of hallmarks in Annex IV, although, to the extent that such hallmarks need further specification, it may be used by Member States to adjust or rectify the perimeter of reportable schemes. In any event, however, the other Member States and the Commission could require judicial review of such exclusions and their compatibility with the requirements of the Directive.

Hallmarks indicating the obligation to report:

A. Hallmarks that require concurrence with the 'main benefit' test and its verification.

- a. General distinctive signs
 - i. Contractual confidentiality clause (or non-disclosure of tax advantages)
 - ii. Fees conditioned on the mechanism (amount, derivation, standard structure)
- b. Specific distinctive signs
 - i. Artificial measures
 - 1. Acquisition of a company with losses
 - 2. Cessation of the subject's principal activity
 - 3. Use of losses to reduce tax liabilities
 - 4. Transfer of losses to another jurisdiction
 - 5. Accelerating the use of losses
 - ii. Conversion of income/equity, or donations/other income categories
 - iii. Circular transactions (interposed entities with no principal commercial function; netting transactions or mutual annulment)
- c. Specific hallmarks in cross-border transactions
 - i. Deductibility of cross-border payments between associated companies if:
 - 1. The addressee resides in a jurisdiction that does not apply a corporate tax or applies it at a zero rate or near zero rate.
 - 2. Payment is exempt in the jurisdiction of the recipient
 - 3. The payment enjoys preferential treatment in the jurisdiction of residence of the addressee

B. Hallmarks that do not require concurrence with the 'tax benefit test' (indicative per se of the risk of tax avoidance).

- a. Specific distinguishing marks in cross-border operations
 - i. Deductibility of cross-border payments between associated companies if:
 - 1. The addressee does not reside in any tax jurisdiction jointly qualified as non-cooperating
 - 2. The addressee resides in a list of specific jurisdictions
 - ii. Deductions for the same depreciation of assets in more than one jurisdiction
 - iii. Double taxation deduction for the same income/equity in more than one jurisdiction
 - iv. Transfers of assets with a significant difference in the amount considered to be payable as consideration for assets in those jurisdictions involved

- b. Specific hallmarks relating to automatic exchange of information and actual ownership
- i. that undermine the obligation to disclose information under EU or common reporting standards on financial accounts (including in third countries), or take
 1. Accounts, products or investments with characteristics substantially similar to those of a 'financial account'.
 2. Transfer of financial accounts or assets to jurisdictions not required to automatically exchange information with the taxpayer's State of residence, or recourse to such jurisdictions.
 3. Reclassification of income and capital to avoid automatic exchange of information
 4. Transfer to, conversion from, a financial institution or financial account or its assets or to, or in, financial institutions, or financial accounts or assets not subject to disclosure
 5. Use of legal entities, instruments or structures that eliminate or purport to eliminate the notification of one or more account holders
 6. Undermining or exploiting vulnerabilities in the due diligence procedures of financial institutions in jurisdictions that have inadequate or insufficient compliance with anti-money laundering legislation, or insufficient transparency.
 - ii. Use of mechanisms that involve a formal or real non-transparent chain of ownership. Involvement of legal persons, instruments or structures:
 1. That do not engage in substantive economic activity supported by adequate person, equipment, assets and facilities.
 2. Incorporation, management, domiciliation, control or establishment in a jurisdiction other than the jurisdiction of residence.
 3. Do not allow identification of the actual holder (Directive 2015/849)

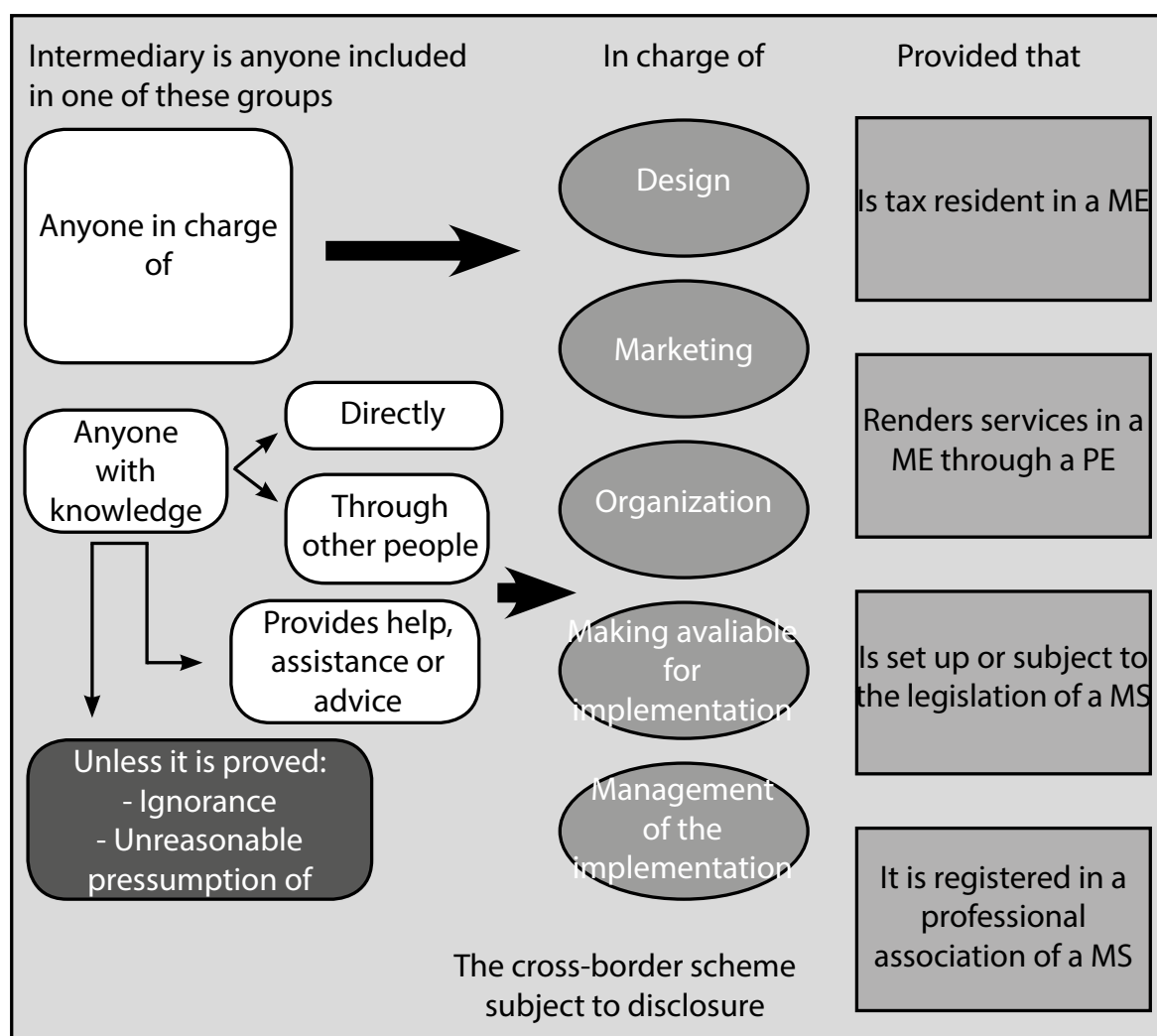
C. Transfer Pricing Specific hallmarks

- i. i. Mechanism involving the use of the unilateral protection regime (APA or similar)
- ii. Transfer of intangible assets that are difficult to value
- iii. Cross-border transfer of functions, risks or assets if the expected annual EBIT within three years of the transfer of the originator(s) is less than 50% of the expected EBIT if the transfer was not ordered.

3.2. Identification of the taxpayer

3.2.1. The concept of fiscal intermediary

The Directive identifies the taxpayer obliged to submit the declaration of the cross-border mechanism in a broad and pluralistic manner. In the following scheme, we can see, broadly speaking, the persons who are obliged to disclose, prima facie, cross-border mechanisms under the Directive:



Therefore, the Directive recognizes that the same cross-border mechanism may be subject to communication/disclosure by several intermediaries, either simultaneously, or successively, partially, incompletely or fully, and to the tax administration of one or more Member States. As a precaution, it only lays down the need for each intermediary to submit its information only to one Member State. In view of the potential multiplicity of concurrent information on the same cross-border mechanism, the implementation rules should seek to establish administrative cooperation mechanisms that allow for the traceability of the cross-border mechanisms identified in relation to the same taxpayer concerned, and that communication mechanisms for

such traceability be established between the different tax intermediaries that may intervene in the creation, development and execution of the scheme, in order to simplify compliance with their information obligations.

It's recommended: To establish a mechanism for identifying schemes/interested taxpayers to allow their traceability and the simplification of the information obligations, facilitating its management and avoiding the appearance of contradictory, partial and inaccurate data on the same scheme.

As indicated in a previous paragraph, the Directive provides for two cases in which the tax intermediary can exclude its liability and is exempted from the obligation to report on the cross-border scheme. These circumstances are the lack of sufficient knowledge of the scheme and the possession of evidence of (prior) submission of the same information in another Member State (points 4 and 9). These situations must not be confused with the submission of an informative statement on the same mechanism in another Member State.

3.2.2. Presumed ignorance

Directive 822/18 indirectly provides for a knowledge test as a criterion for the exclusion - or rather negative delimitation - of the obligation to disclose potentially circumventing cross-border schemes.

In determining which taxable person is a 'tax intermediary', the Directive establishes two categories of tax intermediaries:

- a) the main ones, which are directly involved in the creation, development and implementation of the cross-border mechanism (listed in paragraph 1), and
- b) those which are involved indirectly, secondarily, or as support, by providing aid, assistance or advice in relation to each of the main phases of creation, development, promotion and implementation of the mechanism (paragraph 2).

For this second group of intermediaries, the Directive lays down a double standard for the obligation to disclose information:

(a) The first criterion is formulated in a positive way, establishing an obligation for 'supporting' intermediaries to communicate the cross-border mechanism. The criterion is formulated on the basis of an element of a contextual nature, and on an element that lays on the presumption of knowledge of the cross-border mechanism.

The contextual element requires (a) consideration of the information available (to the intermediary); (b) consideration of the relevant facts and circumstances; and (c) the relevant experience and expertise needed to provide the 'support' services.

The second, consecutive, element rests on the knowledge or presumption of knowledge - one can reasonably assume that it knows - of its intervention in a mandatory cross-border communication mechanism, as a consequence of the knowledge of the context by the 'supporting' intermediary.

By extending the scope of the duty of disclosure, the Directive seeks to prevent that cross-border arrangements are not brought to the attention of the Tax Administration through the relocation of the principal tax intermediaries, the decomposition or partial subcontracting of the intermediary service, or the use of support intermediaries that could reduce the scope of the principal intermediary's disclosure. However, the requirements upon which this extension is based will be difficult to assess and control for the tax administration, since they are based on simple estimates of the scope and extent of the provision of these support services.

In addition, the Directive does neither oblige the 'support intermediary' to take a specific precautionary position, nor to put in place preventive or inquisitive mechanisms to verify the implications of its services and their inclusion as part of the design, confirmation, or execution of the cross-border mechanism. Since the 'supporting intermediary' is not obliged to take these inquisitive precautions, it will be difficult to demand compliance with this obligation on the basis of the reasonable presumption of knowledge. This is because, as we will indicate below, the reasonable assumption of knowledge may be undermined by a reasonable assumption of ignorance and because, in our view, the 'supporting' tax intermediary should limit the content of the disclosable data of the cross-border scheme to those directly related to its support, aid, assistance or advisory services, but not those whose disclosure would violate a secrecy protecting the person who communicated them or the data communicated.

b) The second criterion is formulated in a negative way, and it is also configured as a right of the 'supporting' fiscal intermediary concerned. That right allows him to produce evidence that he 'did not know or could not reasonably be presumed to know that he was involved in a cross-border scheme. In such a case, the tax intermediary involved will no longer be regarded as an intermediary obliged to disclose information on the cross-border scheme, a conclusion which can be drawn from the joint interpretation of Article 3(21)(2) of Directive 2011/16, since it is not expressly formulated. In support of such ignorance or lack of involvement, some of the criteria contained in the British legislation may be relevant, such as the test of benignity, the test of non-tax advice, or the test of ignorance.

The exclusion criterion, therefore, does not affect persons who directly design, market, organize, make available for execution, or manage the execution of a cross-border mechanism subject to communication, i.e. those persons directly involved in the development of such a mechanism vis-à-vis the subject concerned. On the other hand, it only applies to 'support' intermediaries.

As we have pointed out, the Directive does not set out the criteria for revealing either knowledge or ignorance, or the reasonable assumption of one or the other. Moreover, it does not favour the application of the reasonable assumption in favour of knowledge or ignorance, so it is ultimately an element that must be assessed in light of the indications and elements provided by the affected intermediary as opposed to those that can be proved by the Tax Administration, which undoubtedly reduces the effectiveness of this subjective extension of the taxpayers to the disclosure of the cross-border mechanism.

The Directive does not establish when such evidence may or must be provided by the taxpayer ('supporting' tax intermediary), so that, *a priori*, it can be considered that the taxpayer may be required to provide such evidence when required to do so by the internal implementation rule, either at the time when compliance with the obligation is required, or at a later point in time when the exclusion clause was understood by the competing intermediary. Although we consider the second option to be more in line with the principle of proportionality, the Directive only establishes a right to provide evidence, but not a genuine exemption from the obligation to disclose the cross-border mechanism, so both possibilities are in line with the wording of the Directive, even though the former creates greater compliance difficulties for intermediaries without improving the effectiveness and objectives of the Directive.

A more important element, of generic application to all disclosure taxpayers, but of particular impact on 'supporting' tax intermediaries, is the scope of the information to be provided by tax intermediaries in the disclosure of cross-border arrangements. According to the generic reference in the Directive, the intermediary must provide 'information of which he has knowledge, possession or control in relation to cross-border schemes subject to communication of information...'. However, we consider that this scope should be limited to those data that are in the knowledge, possession or control of the tax intermediary that are related to the service provided by the intermediary or that affect the mechanism in which it intervenes or about which it provides services, but not on other information of the mechanism, even with tax relevance, of which it may have knowledge on the occasion of the information provided by the taxpayer.

This conclusion is based, on the one hand, on the Directive and, on the other hand, on the legal consequences that such disclosure of data provided by third parties to the (supporting) tax intermediary could have for the tax intermediary. On the one hand, the Directive requires that the content of the cross-border mechanism disclosed 'does not give rise to the disclosure of a commercial, industrial or professional secret or of a commercial process, or to the disclosure of information the disclosure of which is contrary to the public interest'. If the information provided by the taxpayer or by other intermediaries to the 'support' intermediary is covered by professional secrecy or other trade secrets, the tax intermediary receiving the obligation may not disclose it. This obligation must be integrated with the generic hallmark based on the 'confidentiality clause' provided for in category A.1 of Annex IV to the Directive, which must be interpreted restrictively. On the other hand, because the disclosure of data provided by the customer or other tax intermediaries - including those relating to the cross-border scheme itself - in breach of the confidentiality clause may result in the supporting tax intermediary being held liable for breach of the contractual terms. In order to avoid such liability, tax intermediaries

should adjust their commercial practices by including a safeguard clause or exemption from liability for mandatory disclosure of the cross-border scheme, despite the fact that the Directive does not contain any clause similar to that contained in Article 7.3 second paragraph of Law 10/2010 on the prevention of money laundering.

3.2.3. Prior communication of the (same) information

The second exclusion clause is normatively configured as a subjective exemption, reiterated in paragraphs 8bis.ter.4, 8bis.ter.8, and 8bis.ter.9 second paragraph of Directive 2011/16. What is certain is that, despite the insistence, the rigour of the requirements enabling the application of this exemption by the intermediaries who have the proof will render it inoperative in many cases, unless mechanisms are developed that elaborate automatically generated computer codes that can be recognized by the different Tax Administrations and used by the tax intermediaries.

Firstly, the exemption applies when the content of the information to be disclosed coincides with (the content of) the information previously submitted. The exemption does not apply by virtue of the participation in a cross-border scheme previously noticed by another tax intermediary, but by virtue of verification of identity in the information previously provided. It is therefore not sufficient to verify that the cross-border scheme in which the intermediary is participating has already been informed in advance. On the contrary, it is necessary to verify and be able to demonstrate the similarity of the information to be provided.

The requirement of identity in the content of the information generates the doubt in considering applicable the exemption when the regulations of the affected countries contain diverse requirements in the concretion of the information that must be facilitated. In our view, the exemption could be maintained if the information to be provided to the second and subsequent Member States can be subsumed in the information previously provided to other Member States; however, if the information requirements are greater in the second Member State, the exemption cannot be invoked.

Secondly, it is not an objective exemption, which concerns the cross-border scheme on which information must be obtained, but rather a subjective exemption, which can only be applied by a tax intermediary obliged to disclose it, who has proof of the identity of the content previously informed.

Thirdly, it is required that the evidence be in possession ("that has the proof") before the presentation of the same information, which will prevent simultaneous and parallel advisory actions on the same mechanism and/or affected subject from applying the exemption, generating duplicities and possible unnecessary discordances that will hinder the management and the correct evaluation of the potential risk that may derive from the scheme. This is compounded by the fact that the demonstration of the identity of the information must be carried out in accordance with the evidentiary requirements of the State to which the subjective exemption from the obligation to disclose the mechanism is intended to apply, which may hinder the operation of the exemption.

Finally, the exemption is not foreseen when the informative identity is verified in two communications presented before the same State - second opinions, etc. - although we consider that the domestic implementation rule could correct this anomaly and unjustified restriction of the exemption. It remains to be seen, given the implementation mechanism, whether it will be possible to invoke the exemption when the information to be reported has already been supplied to the State in other ways - or it was another State that generated the information. Specifically, we are referring to the duplicity of information - and exchange - obligations that may be generated within the scope of previous agreements on transfer prices, which must be exchanged by virtue of the modification of the DAC by the DAC3, and as a consequence of its consideration as a hallmark - Annex IV. E.1-. The interpretation of the requirement relating to the identity of information may give rise to the need for duplication of information and the corresponding exchanges, as well as inter-administrative legal disputes and disputes with those obliged to provide information in the event of dissenting information.

It is neither possible to invoke the exemption in other cases in which the information reported has previously been provided to the State - or to other Member States - through alternative non-tax channels, without the Directive permitting the invocation of Article 28(2) of the LRJPAC.

In short, the Community legislator's zeal to restrict the exemption in situations of multiple obligation should be reconsidered and accompanied by a greater degree of coordination between the transposition rules and between the mechanisms used to enforce the obligation. The plurality of information relating to the same cross-border mechanism does not necessarily ensure greater effectiveness in assessing the potential risks of international tax avoidance. Nor does it ensure an earlier response by the administration - or the legislator - to such an evaluation, especially bearing in mind that the EU Directive cannot establish - because of material and legal impossibility in many cases, and because of temporary impossibility resulting from immediate compliance in others - a precise content of the reportable information, especially as regards the 'determination of the value of the mechanism', since in many cases it will have to be fixed by means of a mere estimation⁴¹. The haste in adopting the Directive should give way to a calm reconsideration of the practical implications of the Directive with a view to a more balanced and effective wording of the exemption.

Under these circumstances, it is predictable that tax intermediaries will preventively choose to present the declaration of the cross-border mechanism even if it is redundant and/or not fully coincident with parallel information that Member States may obtain from other tax intermediaries or from other Member States through other administrative assistance channels.

It is recommended that coordination mechanisms be established to enable the application of this exemption and thus facilitate the management of the disclosure obligation. Consideration should also be given to the possibility of applying the exemption from disclosure in relation to previous declarations submitted in Spain in respect of the same cross-border mechanism.

41 For example, the estimate on which in many cases the concept 'value of the mechanism' will be built, plus the possible asymmetries and discrepancies regarding its concrete implementation can generate this result.

3.2.4. Dispensation from the obligation to report and its transfer to any other tax intermediary or to the taxpayer concerned

DAC 6 clearly states that the taxpayer required to disclose cross-border mechanisms is the tax intermediary, defined broadly, concurrently and at two levels, the primary tax intermediaries and the 'supporting' tax intermediaries.

However, together with the cases of exclusion and exemption, the Directive provides for the possibility for States (each State) to agree on a waiver of the obligation, which has generated great concern and an interesting debate about its implications. Such a waiver is not an exclusion from the obligation to inform but only a transfer of the obligation to disclose to the recipient of their services.

Directive 2018/822/EU establishes the possibility for Member States to provide for a derogation from the obligation to communicate cross-border mechanisms 'where the obligation to communicate information breaches the prerogative of professional secrecy under the national law of that Member State'. The waiver is not an absolute waiver, nor is it an exception for the communication of certain cross-border schemes. Clearly, the Directive provides that in the case of a waiver, the Member State making the waiver possible should require intermediaries who can invoke the waiver 'to notify without delay any other intermediary of their reporting obligations under paragraph 6, or where no such intermediary exists, the taxpayer concerned'.

It is recommended: That an agile and effective mechanism be used to specify the waiver and that it be recognized at EU level. The mechanism should not be articulated in a functional way, but in a subjective way, as the first mechanism would introduce complex management and control, and should seek to reduce the risks generated by a confusing wording of the Directive.

In our view, the establishment of such a state obligation is somewhat imprecise, in that it:

1. The content of the notification to be made by dispensed intermediaries is uncertain. We consider that what has to be notified is not 'their disclosure obligations' but precisely the dispensation from them. It would be pointless for the Directive to impose on the dispensed intermediary the obligation to inform another intermediary of the information which may be covered by professional secrecy, since it is precisely its content and protection that allows the dispensation to be invoked. Hence, we consider that the 'transfer of the obligation to provide information' does not necessarily imply the transfer of an obligation of similar content, but of the obligation to communicate the mechanism to the tax administration in accordance with the knowledge and concurrent circumstances of the person to whom the obligation to provide information is transferred.

2. The expression 'without delay' and the absence of practical effects attached to the communication of the transfer are also imprecise. The communication of the waiver - and consequent transfer - does neither presuppose in the Directive the obligation to communicate *ex ante* its existence, nor does it imply an extension of the period of fulfilment of the obligation for the subject to whom the obligation is transferred, nor does it imply the fixing of the *dies a quo* for the calculation of the period within which the communication/disclosure must become effective on the part of the subject to whom the obligation is transferred (point 7 of the Directive) at the moment at which the compulsory communication takes place, which the States must guarantee.

3. The reference to the notification 'to any other intermediary' is to be understood as a reference to each and every intermediary who may be affected by such a waiver. Clearly, by the very expansive logic of the Directive, such intermediaries will always be held accountable for the fulfilment of their own disclosure obligation, and in our view, this will not be altered, *a priori*, by the communication of a waiver by another principal or 'supporting' intermediary. However, on closer examination, it can be seen that, in reality, the communication of such a waiver may be relevant insofar as it can be transferred to the content of the transferred mechanism, which should be protected under Article 8(a)(b)(14)(c) of the Directive.

4. The transfer to the 'taxpayer concerned' will only take place, even in the case of waiver from one of the intermediaries, when there are no 'intermediate' intermediaries to whom 'his' obligation of disclosure of the cross-border mechanism is required, so that the obligation of the taxpayer concerned is clearly subsidiary, and in the absence of any intermediary. In order to ensure such a position, the rules laying down the disclosure obligations of the taxpayer are clearly subsidiary, and in the absence of any intermediary.

In order to ensure such a position, the rules laying down disclosure obligations (by waiver) should also make it possible to communicate to the taxpayer concerned that there are other intermediaries to whom the mechanism's disclosure obligation is transferred (not the same information) and, consequently, release the taxpayer concerned from the obligation.

5. Since the expression 'interested taxpayer' has a polysemic meaning, it may not be possible or feasible for the dispensed intermediary to be able to identify all interested taxpayers. In such a case, it must be determined whether the taxpayer concerned may or may not be bound, in the absence of notice of the waiver transferring his obligation to him; or whether, on the contrary, he may be required to provide the required information regardless of whether he received the notice of the waiver.

6. In our view, the communication of the waiver is constitutive and an essential requirement for the taxpayer concerned to be obliged to disclose the cross-border mechanism. Hence, there is a greater interest in such communication being made known to the Tax Administration (and being the object of communication by the said Administration to the Tax Administrations affected by the transfer). This follows from Article 8.bis.ter.6). Each State must ensure the existence

of mechanisms that allow both that State and other Member States, as well as the taxpayers concerned, that enable to verify that:

- (a) there is no intermediary responsible for complying with the obligation to disclose, and
- (b) that the taxpayer concerned has been notified of the waiver so as to require him to submit information on the cross-border mechanism.

7. The need to verify compliance with these guarantees may make it impossible in certain cases and circumstances for the taxpayer concerned to meet his obligation in due time. Therefore, the time limit for compliance laid down in the Directive should be reconsidered - and reformulated - depending on the date on which there is evidence that the transfer of the obligation has been communicated to him. For the same reason, despite the fact that the Directive defines the taxpayer concerned in a broad and controversial way, he can only be required to comply with the obligation to disclose to the extent that he has been informed under the implementing legislation of the existence of a waiver which triggers his obligation to disclose.

Interested taxpayer: polysemic meaning		
Person at whose disposal it has been made available for execution the cross-border mechanism	Person who is about to execute the cross-border mechanism	Person who has executed the first phase of the cross-border mechanism

8. Article 8(a)(b)(10) must be interpreted from this perspective. Unlike tax intermediaries, the Directive does not provide for a requirement of concurrent disclosure when it is passed on to the taxpayers concerned. In the event of several taxpayers interested in the mechanism, only one of them must submit the mechanism declaration, even if they reside or are established in different Member States. This is the regime established by the Directive, despite being difficult to understand such a difference in the communication regimes of cross-border mechanisms when the obligor is an intermediary or a taxpayer concerned, or such a requirement with the plural and extensive indication of the status of taxpayer concerned.

9. That article must be integrated with the need to verify whether the taxpayer concerned has been notified in advance of the waiver. This integration implies that the intermediary has to inform the taxpayer concerned not only that there are no other tax intermediaries (to the best of his knowledge, as there may be other intermediaries unknown to the dispensed intermediary), but also to which other taxpayers the dispensation has been communicated, in order to enable the analysis to establish whether it is the taxpayer concerned who should make the disclosure or there are other taxpayers who should do so as a matter of priority.

10. The Directive assumes that there is an agreement between the taxpayer concerned and the intermediary, but in point 8.bis.ter.10.a) it incorrectly understands that such an agreement is

sufficient to determine the transfer of the obligation to the taxpayer concerned. The Directive cannot presume that the intermediary is all-knowing enough to transfer the obligation to notify to the taxpayer concerned, since there may be other tax intermediaries who maintain the obligation to notify. The Directive does not clarify whether it is sufficient to communicate a waiver for the obligation to disclose the mechanism to the taxpayer to be transferred or whether it is necessary to verify beforehand that no other intermediary is obliged to communicate the mechanism in order to be able to compel the taxpayer concerned to disclose it. The subsidiary nature of the taxpayer's obligation - and that of a single taxpayer - and the obligation to inform any intermediary of the waiver pay for the thesis of the preference of the second alternative over the first.

11. The Spanish version of the Directive improperly uses the expression 'taxpayer', which has a precise legal meaning in the Spanish tax system (art. 36.2 LGT) and that it does not correspond, necessarily, to the position occupied by the 'interested taxpayer' in the Directive, since it is not an obligation that is defined at any time by the performance of a taxable event that generates a main tax obligation. On the contrary it is identified by its agreement with the intermediary, or by the management of the execution of the mechanism, and not by the fact that it bears the legal-tax consequences in the configuration of their respective taxable events affected by the cross-border mechanism.

Recommendation: It should be possible for the intermediary to communicate to the taxpayer concerned not only the existence of a waiver and transfer of the obligation but also the existence of a waiver without transfer of the obligation, or the absence of a waiver that does not entail transfer of the obligation. Logically, this should entail the necessary clarification of the scope of the waiver and a necessary revision of the computation of the time limit for submission of the taxpayers concerned. Likewise, the Spanish implementing rule should align the terminology used in the Directive with the legal tax regime of the different taxpayers in the domestic legal order, in order to avoid confusion in its correct understanding.

Alternatively, consideration should be given to the possibility of creating a Register of Tax Intermediaries at European Union level or at Spanish level, in which it would be stated whether they are affected by the dispensation articulated by the State of location.

3.2.5. Conditions for the application of the waiver

Under that waiver, which is optional for each Member State, tax intermediaries may be exempted from the obligation to disclose the mechanism if that obligation entails a breach of the prerogative of professional secrecy under the national law of that Member State. In reality, such an optional waiver takes the form of a twofold condition, despite the fact that the majority of authors consider this reference to be the only exception/dispensation/transfer.

According to the Directive, for an intermediary to be able to invoke the waiver, in order to communicate it to other intermediaries/taxpayers concerned and, thereby, shifting the obligation to disclose the cross-border mechanism is required:

- 1.- The Member State to which the communication is to be submitted has asserted the waiver by adopting the relevant implementation measures.
- 2.- That, in order for the State to invoke the waiver, the obligation to communicate information 'breaches the prerogative of professional secrecy under the national law of that Member State' (Article 8.a.b.5, first paragraph).
- 3.- That the intermediary who intends to assert the waiver 'acts within the limits of the corresponding national legislation defining his profession' (art. 8.bis.ter.5, second paragraph). This last condition is the one that can generate distortions among tax advisory professionals in our country, since there is no national regulation that regulates the profession of tax advisor.

The configuration of this dispensation has generated intense debate and some concern in the professional sectors,

- (a) by renouncing the establishment of a uniform regime in the European Union and allowing reference to the domestic law of each Member State in a matter with different requirements;
- (b) by making the possibility of dispensation dependent on the professional regulation of each Member State;
- (c) and by making this possibility dependent on the option that each State may or may not exercise.

The combination of these factors may result in asymmetric treatment which encourages competition between intermediaries according to their State of residence or establishment (*intermediary shopping*), or generate distortions to free competition and the free provision of consultancy services, both within and between Member States, according to the professional qualifications or training of the intermediary, or to the professional regulations available in each State.

The violation of the uniform application and interpretation of European Union law (DAC6) occurs for several reasons:

- because the Directive contains different meanings of the conditions of waiver depending on its language version;
- because professional secrecy is regulated differently in each State and with different scope, grounds and content;

- because in each Member State professional secrecy covers different tax intermediaries;
- because each Member State has the power to dispense or not, and not all may exercise that power, exercising it in a diverging way or with a different scope.

This breach of uniform application of European Union law calls into question the effectiveness of the measures envisaged, and creates confusion as to the consequences of the waiver, which will depend not on the objective analysis of the mechanism but on the States in which these tax intermediaries are established, or resident.

To the extent that such issues are of singular relevance and need more detailed analysis, they are addressed in a separate section.

3.3. Relevance of professional secrecy and its application to Spanish tax law

At present, the position of the various States on the possible option granted by the Directive on the recognition of waiver or not is unknown. Some authors point out that some States have already expressed their willingness to incorporate it into their transposing legislation (France, United Kingdom, the Netherlands or the United Kingdom), while others have not (Italy, Belgium, Spain, Austria)⁴². This paper contains some relevant considerations to stimulate the debate in Spain on whether or not to opt for the exercise of dispensation.

3.3.1. Professional secrecy and its specification in the Directive

Firstly, it should be pointed out that there is a lack of correspondence between the different language versions of the Directive as regards the specification of the requirement allowing each State to formulate the exercise of the dispensation. From a comparative linguistic analysis of the different versions, it can be seen that this is the first potential element generating distortions in the homogeneous fulfilment of the disclosure obligations deriving from the Directive. The following table summarizes this analysis:

42 Buchanan, H. 'Practical issues for law firms' CFE Professional Meeting on DAC6. Madrid. 23rd November 2018. Presentation available at <https://wetransfer.com/downloads/e03ad1377ab8a42fc202f5f9874a514620181130111655/4c6207>.

Version	Expression	Translation (in Spanish)
German	eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht	Una obligación legal de confidencialidad
English	legal professional privilege	Privilegio profesional legal
French	Secret professionnel applicable	Secreto profesional
Italian	segreto professionale	Secreto profesional
Swedish	yrkesmässiga privilegierna	Contraria a los privilegios profesionales
Dutch	wettelijk verschoningsrecht	Violación del privilegio legal
Bulgarian		Obligación legal de Secreto profesional
Czech	zákonné profesní mlčenlivosti	Violación de la confidencialidad profesional
Danish	korrespondancen mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt	Confidencialidad de correspondencia entre abogado y clientes o deber legal de confidencialidad correspondiente
Estonian	õiguse kohase kutsesaladuse	Secreto profesional legal
Greek	στοιχείων θα παραβίαζε το δικηγορικό απόρρητο βάσει	Ley de confidencialidad
Croatian	obveza čuvanja profesionalne	Secreto profesional legal
Latvian	saziņas konfidencialitāti	Derechos de confidencialidad de las comunicaciones
Lithuanian	profesinė paslaptis	Secreto profesional
Hungarian	titoktartási kötelezettség	Obligación de confidencialidad legal
Polish	tajemnicy zawodowej	Secreto profesional

Version	Expression	Translation (in Spanish)
Portuguese	Deber de sigilo profissional	Secreto profesional
Romanian	privilegiul profesional legal	Privilegio profesional legal
Slovak	povinnosť zachovávať mlčanlivosť	Obligación de confidencialidad
Slovenian	poklicne skrivnosti	Secreto profesional
Finnish	oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta	Privilegio profesional jurídico
Finnish	privilegg professionali legali	Privilegio profesional legal

An analysis of the comparative terminology used by the Directive in its different official language versions shows that there are four main orientations that formulate the waiver to the obligation of communication on the part of the intermediary:

- a. The versions that refer to the domestic regulation of professional secrecy.
- b. The versions that offer a stricter concept referring to legal professional privilege.
- c. Those that affect the legal duty of confidentiality linked to the exercise of the intermediary's profession (which would imply that not all of the intermediary's actions could be covered by this legal duty).
- d. Other versions specify more precisely the scope of dispensable situations, in relation to communications between professional and client, or distinguishing and protecting both the professional secrecy of lawyers and other duties of confidentiality recognized by internal law.

The parliamentary procedure of the Directive revealed the impossibility of achieving a homogeneous content of the faculty to waive the obligation to disclose. For that reason, the existing disparity in the domestic regulation of professional secrecy, its different scope and its different basis may give rise to significant disparities and asymmetries in the requirement arising from compliance with the obligation to provide information in cross-border mechanisms between tax intermediaries.

It could be analyzed whether it is possible to adopt a single and common approach to be achieved progressively on the basis of the case law of the ECtHR and the ECJ on the interpretation of the Charter of Fundamental Rights, despite the fact that the Directive has renounced the use of the supranational common framework for the protection of taxpayers' guarantees, which, in any

case, remains binding even with regard to the exercise of tax powers by the tax administration under the requirements of an EU Directive.

From this point of view, the ECJ has indicated that legal professional secrecy constitutes a guarantee for the client in advisory relations. Confidentiality between lawyer and client is a general principle of EU law, which inspecting officials must respect even in the field of competition law (Judgment of 18 May 1982, Case C-155/79, AM&S Limited). The ECJ has also indicated that in-house lawyers of a company, whether or not they are registered, do not benefit from professional secrecy and the privileges provided for in Articles 47(1) and 47(11) of the Charter (Judgment of 14 September 2010, Case C-550/07, Akzo Novel Chemicals)⁴³. Along these lines, the Code of Ethics for Lawyers in the European Union bases professional secrecy (Plenary Session of the CCBE -Conseil Consultative des Barreaux Européens of 28 October 1988, modified on 28 November 1998 and 6 December 2002, article 2.3) on the trust of the client with the Lawyer and on the guarantee of confidentiality.

If a homogeneous view of professional secrecy is protected on the basis of the defense of the fundamental rights recognized in the Charter, and in particular the right of defense, a restrictive view of the scope of dispensation from legal professional secrecy would be chosen, limiting itself to advice related to a judicial process (ECHR, *Michaud v. France*, 2012) in line with the provisions of the European legislation on money laundering⁴⁴, which would make it necessary to establish a criterion of distinction in certain advisory activities that are not easily carried out⁴⁵.

Recommendation: The Spanish legislator should consider the tax regulation of professional secrecy, the internal requirements of the Spanish legal system and the possible distortion of the market -not only the Spanish, but also the European one- that may generate a diverging exercise of the waiver option and its scope limited to the professional practice of the legal profession, establishing a coherent regulation of the waiver.

43 Commission's Workshop IV has confirmed this, and shows that a certain supranational inspiration for the waiver is possible, even if it is materialized on the basis of a reference to domestic law.

44 Such a delineation could limit the gap between tax intermediaries and could reduce distortions in competition in the provision of the tax advisory service. Sprackland, T. "EU Directive would require reporting of cross-border schemes". *TNI* June 26. 2017. P 1161.

45 This is the case, for example, in the United Kingdom, where 'legal professional privilege' is limited to the legal profession and does not extend to tax advisers (UK: SC 1, 23 Jan. 2013, UKSC 2010/0215, R. (on the application of Prudential plc) v. Special Commissioner of Income Tax, available at <https://www.supremecourt.uk/cases/docs/uksc-2010-0215-judgment.pdf>). UK law distinguishes between the privilege of legal advice and the privilege of defence at trial. The former protects the confidentiality of Communications between a lawyer and his client to receive and obtain legal advice. However, the professional privilege of lawyers does not extend, in any way, to the function of marketing a potentially elusive mechanism, which entails subjecting them to the obligation of disclosure under the domestic regime provided for in the DOTAS. Portugal similarly limits the scope of professional privilege to facts relating to legal proceedings. A similar solution is found in Ireland's domestic rules on disclosure of potentially aggressive schemes. *Voje*, cit. p. 199, is in favour of this restrictive limitation of the scope of the waiver.

3.3.2. What is the Spanish legal system's requirement in this respect?

In order to answer this question, it should be borne in mind that the Spanish version of the Directive refers to the 'prerogative of professional secrecy under national law' and not only to legal professional secrecy for lawyers.

In our opinion, the Spanish version opts for a broad reference, which allows a reference to the limits provided for in domestic legislation relating to professional secrecy. In the Spanish General Tax Law, article 93.5 of the LGT establishes that:

"The obligation of other professionals to provide information foreseeable relevant to the Tax Administration shall not apply to private, non-monetary data that they become aware of by reason of the exercise of their activity, the disclosure of which threatens personal and family honor or privacy. Nor shall it reach those confidential data of their clients of which they become aware as a consequence of the provision of professional advisory or defense services".

The last sentence of article 93.5 is of interest to our work. The obligation to provide information of tax significance to the Tax Administration does not apply to confidential data of its clients of which they become aware as a result of the provision of professional advisory or defense services.

The following notes may be extracted from this reference:

- a) Art. 93.5 of the LGT can be considered as a prerogative of the professionals protected by it, within the meaning of the Directive.
- b) Confidential data are protected against the Tax Administration, unless a Law (later and special) establishes the contrary. Hence, the implementation of DAC 6 insofar as it affects these data must contain a legal provision which derogates from that paragraph.
- c) The LGT protects confidential data regardless of the legal or contractual nature of the obligation to maintain secrecy on the part of the professional. It can be indicated, therefore, that with this reference, the LGT grants legal character to the protection of confidential data affected by article 93.5 LGT and, if there is no modification of this provision, Spanish professionals can invoke this exception against the need to reveal the cross-border mechanisms that are protected by virtue of a contractual obligation.
- d) Although the Directive covers confidential data differently according to whether it originates from legal protection - waiver - and contractual protection - not waiver -, not all data covered by a contractual confidentiality clause can automatically be considered as a distinguishing mark of potential circumvention within the

framework of what is contained in Annex IV. A.1 (general distinguishing mark) if it concurs with the main benefit test. This distinguishing mark should be restricted to cases where confidentiality is intended to protect the dissemination of the cross-border mechanism itself, and not to other elements, without prejudice to the effects that may be linked to Article 9(a)(b)(14)(c) of the Directive.

- e) Professional secrecy may be invoked in relation to customer data known as a result of the provision of professional services.
- f) An analysis must be made of whether Article 93.5 of the LGT covers data which are not known as a result of the provision of the services, but which constitute the provision of the services itself. In our opinion, the provision of consultancy services does not constitute the simple application of prior knowledge held by the service provider - tax intermediary - but is the result of the adaptation of such knowledge to the elements - factual and legal data - disclosed by the client and is therefore the consequence of the application of specialized knowledge to the confidential facts provided by the client.
- g) As a transcendent element, the professional secrecy protected by article 93.5 of the LGT does not only affect professional defense services, but also any other 'professional advisory service'. That is to say, in accordance with the Spanish domestic regulations to which the DAC6 Directive refers in order to establish the possibility of dispensation, any data known by 'a professional' as a consequence of the provision of professional advisory or defense services may be protected by professional secrecy in the face of the Administration's intention to oblige its information, unless the Spanish legislator modifies this provision. As Professor Palao Taboada rightly indicated⁴⁶, those who, in accordance with the law, carry out a recognized professional activity with the aim of providing legal, economic or financial assistance will be considered advisers.
- h) Article 93.5 of the LGT protects professional secrecy not only for the professionals in charge of defending the taxpayer, but also covers the professionals in charge of his advice, without distinguishing in this case the type of advice and professional training of the provider of such professional advisory services.
- i) Art. 93.5 LGT is prior to the approval of the Directive and a subsequent amendment of the domestic regulations restricting the objective and subjective scope of national professional secrecy cannot be invoked. A different issue is that, according to other language versions of the Directive, the scope of the waiver may be different or different or with a different configuration, but according to the Spanish version of the Directive it seems clear that tax planning services are covered by the scope of application of professional secret recognized by the LGT.

46 Palao Taboada, C. "Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública" Crónica Tributaria 72/1994, p 105 y ss.

Therefore, and in response to the question that begins this section, we can answer that the LGT, from the regulation contained in Article 93.5, allows the Spanish State to grant a waiver of the obligation to submit information on a cross-border mechanism subject to communication of information in relation to those data known by professionals of advice or defense as a result of the provision of their professional services.

3.3.3. Professional secrecy and the absence of national (generic) regulation of the profession of tax adviser

A different question, which will be examined below, is whether all these professionals could claim and avail themselves of such a waiver, to the extent that the Directive only allows such a waiver for professionals 'to the extent that they act within the limits of the relevant national legislation defining their professions'. According to the Directive, it is not sufficient that national legislation recognizes professional secrecy as an exception to the mandatory disclosure of the mechanism (objective element), or that the State exercises the power conferred on it by the Directive to provide for dispensation (optional element), but furthermore, the intermediary must be able to claim to be acting within the limits of the relevant national legislation defining his profession (subjective element). Thus, professional secrecy is required not only to be recognized by tax law but also to be regulated by the sectoral law governing the respective profession.

In our opinion, this additional subjective requirement is what prevents all tax consultancy professionals in Spain acting as tax intermediaries within the meaning of the Directive from availing themselves of the dispensation established by the Directive. A different question is whether such legislation covers *intuitu personae* (*lex personae*) or territorially (*lex loci*). In Spain, the tax advisory profession does not find a specific state regulation that delimits its professional requirements, scope, limits or prerogatives.

Therefore, only some tax intermediaries who practice tax consultancy in Spain could claim that they are acting in accordance with the national regulations that define their profession.

This is undoubtedly the case with the professional secrecy of lawyers, which provides protection for the relationship between lawyer and client⁴⁷. Professional secrecy is recognized and protected by the Spanish Constitution as a requirement of the right to defense, the right to privacy and the right to freedom of information. Not only does it exempt from the obligation to declare allegedly criminal acts (art. 24.2 EC; art. 17.1 LOPJ, art. 263 LECRIM, and 371 LEC), but it is also generally recognized in article 542.3 of the LOPJ⁴⁸ and is reproduced in article 32 of the General Statute of Spanish Lawyers (RD 658/2001, of 22 June), supplemented in criminal proceedings with the regulation of the offence of disclosure of professional secrecy (article 199.2 of LO 10/1995).

The conclusion drawn here for lawyers also applies, *a priori*, to in-house lawyers. The Spanish regulations that recognize and protect the professional secrecy of lawyers do neither make

47 Fuertes-Planas Aleix, C. Evolución del secreto profesional de los abogados. Diario La Ley 8362, 25 julio 2014

48 'Lawyers must keep secret all facts or news of which they become aware by reason of any of the modalities of their

distinctions according to the modality of performance of the lawyer's profession, nor do they limit the basis of secrecy due to the special relationship with the client who is the recipient of their services. The case law of the European Court of Justice has excluded company lawyers from the scope of secrecy in the face of certain attributions to the Commission in the field of competition law, as we have analyzed above. However, with the literal wording of the Directive in mind, it is not possible to automatically project that exclusion on the delimitation of professional secrecy that is carried out in the DAC6, which purely refers to its domestic regulation. With the current wording of professional secrecy in Spanish law, it cannot be concluded that inhouse lawyers cannot invoke it in the exercise of their own functions. Nor does the delimitation of the limits of professional secrecy contained in the LGT allow such a conclusion to be drawn. If the Spanish legislator wishes to exclude them, it must therefore expressly establish this in the domestic legal implementation provisions. However, as mentioned above, a coordinated approach between the different States should be chosen in order to avoid asymmetries in the regulation of this waiver and in the consequences on the establishment of the person obliged to reveal the cross-border schemes.

On the contrary, the regulations that establish the requirements for the profession of tax advisor arise from self-regulation and we do not consider that they can be assimilated to the domestic regulations required by the Directive⁴⁹.

Recommendation: Consideration should be given to the desirability of initiating studies and analysis of the possible tax advisor sector regulation, in a manner similar to that of other professions such as auditor, as well as the possible express waiver of confidentiality for the purpose of disclosure of potentially aggressive schemes by the client.

3.4. Content of the information to be disclosed

The Directive devotes two paragraphs to stipulating the 'foreseeable relevance' of the information to be exchanged between States (point 13) and the information to be requested from tax intermediaries by each State (point 14). However, we consider that the specification of the latter will depend to a large extent on the mechanisms (standard forms and practical arrangements) adopted by the Commission to facilitate the exchange of information on cross-border schemes (point (16)).

The Directive also lays down a series of conceptual guides and minimum elements to be exchanged, which must be specified by the implementing legislation of each Member State. However, we consider that the verification of the tax significance of the information required

professional conduct, and they may not be obliged to testify about them'.

49 The obligation of confidentiality is recognized both in the AEDAF Statutes (art. 13.2.3) and in the AEDAF Code of Ethics of Good Professional Practice approved on January 1, 2009: The Advisor shall in all cases observe confidentiality with respect to that information of his clients to which he has access, arranging the necessary measures so that it is also observed by all his employees and collaborators. This duty of confidentiality shall apply without time limit.

- and exchanged - must be related - since it depends on it - to the objective that presides over the approval of the Directive. The basic objective of the DAC6 is to provoke an early deterrent effect, before the effective execution of such mechanisms (point 7 of the recitals), facilitating the work of the tax administrations of the Member States, which is not to establish a particular and individualized control of the tax situation of the taxpayers concerned by the cross-border mechanism, but to 'be able to adopt measures in the event that aggressive tax practices are observed'. The implementation of the transparency mechanism does not seek to establish a specific tax control procedure for the persons affected by the scheme -although it is not excluded either- but rather to establish general guidelines for tax control to be carried out by the tax administrations and, where appropriate, to propose regulatory or interpretative measures to correct the malfunctions or mismatches observed on the basis of the analysis of the reported data.

We consider that these two elements, both contextual, are the ones that must allow a correct understanding of the content that intermediaries must provide, despite that the Directive insists more on the transparency of the mechanisms on which intermediaries operate and on the immediacy of their knowledge, than on the exact precision -and on many occasions impossible- of the elements that set up the cross-border scheme, especially the one related to the determination of its 'value'.

Hence, the defended proposal goes through the concretion of this content to report from a 'top-bottom' analysis. Thus,

- a) The content of the information to be reported by tax intermediaries should be adjusted and not exceed those inputs to be exchanged between tax authorities. Therefore, the standard forms to be adopted by the Commission on the exchange of information on border schemes should be used as a basis for developing the different aspects of the content to be required from tax intermediaries.
- b) In relation to the content of the cross-border mechanism, the information to be provided could distinguish two types of schemes:
 - b-1. Those cross-border schemes known and scrutinized by the tax administrations (and included in the lists referred elsewhere in this report): for these, it should suffice to facilitate the identification of the intermediaries and taxpayers concerned and a reference - possibly automated - to the cross-border scheme and domestic provisions. In this way, the reference in the Directive to the 'name by which it is commonly known' is understandable. Insofar as there are no legal categories into which reportable schemes can be subsumed, it will be necessary to draw up, in advance, a list of designations and their 'detailed' reference enabling them to be identified directly and beforehand.

- b-2. Those cross-border schemes that are neither known nor evaluated by the Tax Administrations, with respect to which a greater detail of their basic functioning can be demanded.
- c) Restrictions arising from the language regime of the European Union should be taken into account. To the extent that information may have to be forwarded to countries with different official languages (up to 22), the 'detailed' content of the hallmarks should:
 - c-1. Standardize as much as possible to allow for easy translation and correspondence of the information transmitted by the intermediary and the information exchanged with the other State.
 - c-2. Provide for the possibility of submitting information in a second language (English) which allows for quasi-automatic exchange between administrations, provided that such a requirement does not contravene the laws of the Member States. The new wording of Article 20(5) of the DAC expressly provides for this in the case of exchanges between administrations⁵⁰, and this possibility should also be extended to tax intermediaries.
- d) In relation to some elements of the reportable content, its specification may only be made in an estimated or approximate manner by the intermediary, and in view of his/her limited knowledge; this must necessarily have an impact on the relaxation or absence of sanctioning mechanisms that refer to them when it becomes clear that the declared content is the result of the assessment made by the tax intermediary or the taxpayer concerned. This is the case, for example, and among other cases (determination of the taxpayers affected, States that may be affected, etc.), with the fixing of the date on which 'the first phase of execution is to be carried out'. The prediction of a future date -and therefore uncertain- may generate inaccuracies, derived from the development of the events themselves, or even cancellations of the execution mechanism planned but not finally carried out.
- e) Along the same lines, some considerations must also be made regarding the element "value of the cross-border scheme subject to communication of information". The imprecision with which the Directive establishes this element, the use of a subjective element for its concretion - value instead of amount, price, income or benefit - and the diversity of situations and distinctive features in which it may be relevant, but with a different meaning, advise:

50 "However, by virtue of this language regime it may be provided that the key elements of such information are also sent in another official language of the Union".

- e-1. To acknowledge the purely estimative nature of its fixation, since in some cases, its definite fixation will be impossible because the tax obligation, on whose fixation the calculation of said value may depend, has not been accrued.
 - e-2. To establish, in detail, the meaning of 'value' referred to each of the different 'hallmarks' that alert to the existence of a reportable cross-border mechanism.
 - e-3. To take advantage of such regulation to exclude disclosure of cross-border mechanisms whose value does not exceed the reportable minimum. Despite the fact that the Directive does not recognize such a minimum exempt, the feasibility of the exchange mechanism and the utility of the information provide should allow an interpretation of the Directive in that direction.
- f) Likewise, when referring to domestic provisions, it should be understood that the reference to the provisions of tax law (national, conventional or European Union) that serve as a legal support for the cross-border scheme will be sufficient. In any case, caution must be exercised with regard to the effects attributed to the application of the said legislation -be it national or foreign- as long as it is not endorsed by an administrative action -Consultation or pronouncement by the Tax Administration-, or relevant jurisprudential interpretation, which delimits the assessment of the tax intermediary regarding the effects of said basic regulation. The collaborative basis on which this obligation should be built should lead to the concretion of such legal-tax consequences being the result of administrative intervention. Along these lines, the domestic implementation rules or the criteria that should clarify compliance with them should specify whether (a) a change in the tax law - or of another order - supporting the scheme should entail a new obligation to inform the mechanism, or whether, on the contrary, (b) only changes to the mechanism caused by the actions of the interested taxpayers or their tax intermediaries should be reported.

On the other hand, it should be borne in mind that the information in the cross-border mechanism should not lead to the 'disclosure of a commercial, industrial or professional secret or of a commercial process'. The Directive thus recognizes not only the protection of professional secrecy, but also of commercial or industrial secrets and it is questionable whether tax intermediaries can invoke commercial secrecy in relation to the cross-border mechanisms they design, under Article 8a(b)(14)(c) of the Directive.

Recommendation: The specification of the content of reportable information in the Spanish transposition standard should take into account this 'top-bottom' approach in accordance with the forecasts previously formulated. It is also advisable for tax intermediaries to draw up internal documents of good practice to identify reportable elements in accordance with the implementation standards.

3.5. Time element

The Directive, desiring to obtain 'early' information with which to contribute effectively to the identification of potentially aggressive cross-border schemes that need to be corrected, lays down deadlines for the communication of relatively short cross-border mechanisms, which may be shorter in the case where the exemption of the tax intermediary and the derivation of the obligation towards the taxpayer concerned must be communicated. As a general rule, a time limit of 30 days is established, starting from a specific dies a quo (as opposed to the Commission's proposal for a shorter time limit) - Article 8a.b.1 - and a periodical communication every three months for marketable mechanisms - Article 8a.b.2.

The fixing of this reduced period gives rise to major concerns regarding its implementation, rationality, appropriateness and lack of proportionality.

- a) First, because of its integration into the dual mechanism provided for by the Directive. It establishes a peremptory and imminent deadline for compliance with the obligation to disclose the cross-border mechanism, but this immediacy is blurred and diluted by giving the State receiving the information a longer deadline for transmitting the information received to the affected or interested States, whereas the automation of the second procedure should allow for a more immediate and efficient transmission. And it obviously shows that either (a) the information should not be provided so immediately, so that the time limit for intermediaries should be extended, or (b) if the short time communication is necessary the Directive itself may truncate the necessary prompt, effective and coordinated reaction of the tax administrations involved. The provision of an infringing and sanctioning regime for non-compliance with the first obligation, but the silence on the negative consequences of non-compliance (by Member States) with the transmission of information, thus subject to the general consequences of a hypothetical action for non-compliance, shows the same lack of coherence and proportional treatment of the two parts of the transparency mechanism provided for by the Directive.
- b) Second, the setting of a 'single', mandatory and therefore seemingly non-extendable time limit in relation to each of the cross-border schemes subject to that obligation seems to require the establishment of a system for continuous and constantly open communication of those schemes by intermediaries to the tax administration, and prevents the fixing of compliance by establishing a periodic and recurring obligation. This contrasts with the indication of a 'deadline' for filing, and its brevity, in general, and the establishment of a periodic, quarterly obligation for marketable mechanisms, on the one hand, and, on the other, the contrast of this single deadline for 'each' mechanism, with the obligation of periodic and non-continuous exchange between States. It had been more logical, more effective and more efficient to establish, in general, periodic obligations for tax intermediaries to report on cross-border mechanisms that were coordinated with the subsequent exchange. The cost

of complying with this obligation, configured in a continuous and open manner, will increase without increasing the effectiveness for the tax administration interested in the information. Likewise, the need to maintain a permanent communication platform can generate an important administrative cost for some tax administrations and a debatable opportunity cost.

- c) Third, freezing the time limit in the Directive while leaving other essential elements that configure the obligation to disclose to the specification of the internal implementation regulations entails an alteration of the logical regulatory correlation and calls into question the objectives effectively pursued with the approval of the Directive and its effectiveness.
- d) Fourth, the period of fulfilling the obligation is made dependent on a variable “*dies a quo*”, which attempts to anticipate the mandatory disclosure of the scheme as a deterrent to it, to the detriment of the correctness and veracity of the information provided. The fixing of such (anticipated) moment of accrual of the information obligation will sometimes require an assessment or estimation of its verification, and consequently, of difficult control in its correct fulfillment. Thus, for example, the reference to the ‘enforceability’ of the scheme, or to the ‘completion of the first phase’ as moments that seek to anticipate the obligation to disclose as much as possible, cannot be justified from a coherent and proportional point of view, considering the relaxation of the time for transmitting information to the affected States and the legal insecurity that it may cause, by using mechanisms to concretize the accrual of the obligation to provide information that is strange to other taxes and to the professional practice and taxpayers affected. The variations that may affect a given scheme -as it was conceived, planned or structured initially- in its execution or implementation process only add doubts to the reasonableness of the scarce peremptory deadlines and proposed *dies a quo*.

The Directive specifies the <i>dies a quo</i> in the following schematic way:			
General deadline: 30 days from			
a) Next day available for execution, or	b) Next day of mechanism executability, or	c) Moment of ‘realisation’ of the first phase of execution , or	d) Moment of facilitation of aid, assistance or advice (‘supporting’ intermediaries)
Specific time limit for marketable mechanisms: every three months (periodic report may be updated)			
<i>Dies a quo?</i> (any of the above by default)			

- e) Fifth, the designation of a term subject to a multiple, variable and unspecified dies a quo, based on appraisals, will generate uncertainty in an activity - that of intermediaries - that is carried out continuously over time.
- f) Sixth, it is open to criticism that the Directive does not establish possible exceptions to that period for certain schemes, or for certain tax intermediaries, on the basis of their turnover, their value or their low abuser potential. Elements which, despite being a clear exception to the unconditional obligation laid down in the Directive, should be assessed for possible incorporation in the implementation of the Directive. An alternative to such direct non-compliance with the Directive could be built on a coordinated understanding of the Directive by Member States through the functioning of the Joint Tax Intermediaries Forum referred to elsewhere.
- g) Seventh, the establishment of such a limited peremptory period may involve a significant indirect compliance cost, or a difficult compliance requirement for tax intermediaries in cases where a process of verification or estimation of the tax effects of the mechanism on which they act, operate or intervene must be carried out.
- h) Eighth, the literal implementation of these provisions will oblige tax intermediaries to establish strict compliance policies that state the date of their actions, the determination of their possible effects and the obligation to report on them.

Recommendation: Consideration should be given, if possible in a coordinated manner between Member States, to a more reasonable fixing of the period for communication of cross-border mechanisms, enabling the possibility of periodic communications of a general nature, establishing exceptions depending on the limited potential relevance of the scheme, or aligning the two obligations -to the intermediaries and to the Member states- foreseen to justify the adoption of the Directive. The Joint Forum of Fiscal Intermediaries could play an important role in streamlining, simplifying and coordinating this issue.

4. Consequences associated with compliance with and non-compliance with the obligations laid down in the Directive

In previous sections we have been anticipating part of our conclusions regarding this point, so we obviate unnecessary reiteration of the arguments and approaches made.

The Directive does not lay down the consequences associated with the obligations to be implemented by the Member States, or fixes them by means of the referral formula, by specifying them and fixing them in the domestic implementation rule, on the basis of general and unspecific premises and principles.

Generally speaking, the Directive gives the Member States a margin for action -or more precisely, a margin in the absence of such administrative action- in relation to the reported cross-border schemes: the non-reaction of the tax administration will in no case imply acceptance of the validity of the tax treatment of this mechanism. The formulation of this kind of negative silence, constructed in a technically deficient manner, is subject to the domestic mechanisms of reaction against the reported mechanism, and is conditioned by the scope of the same in view of the scope of application of the obligation to disclose cross-border schemes.

First, the wording is imprecise – ‘it will not imply’-, because failure to react to a communication of information of a cross-border mechanism may result in the term of the statute of limitations of the administration’s right to react to - and correct - the potential breach of the obligation to disclose.

Hence, second, the reaction or non-reaction must be predicted from the obligation required of the tax intermediary, and not from the mechanism to be reported, since, as the preamble indicates, the obligation to report does not refer only to those mechanisms that involve lawful action, but, in any case, a potential aggressive effect. For this reason, the reaction to be expected is in front of the correct or incorrect compliance with the obligation to report, since the same appears detached -and independent- from the legal-tax consequences arising from the scheme.

The reference to ‘in no case’ can neither be interpreted literally, since in any case the implications of the lack of reaction to the fulfilment or breach of the obligation will be those provided for in the domestic law of each Member State. Thus, the lack of reaction before the term of the statute of limitations of the right to review it will lead to the impossible sanction of the failure of the tax intermediary in case of incorrect compliance with the obligation to disclose the mechanism.

It is also incorrect to refer to the ‘validity’ of the tax treatment of the scheme. Firstly, because what is being communicated is not the tax treatment, but the cross-border scheme. It is true that the determination of the tax treatment that corresponds to the mechanism must be estimated or assessed by the intermediary in order to verify whether it can generate an elusive effect, but in no case be declared as such, so there is no link between this estimation with the *a posteriori* tax assessment either for the intermediary or for the taxpayer concerned. It will be

the subsequent declaration or self-assessment of the taxpayer, or the potential administrative assessment, that determine the effects associated with them in relation to the consequences foreseen for the realization of the taxable event. The tax treatment estimated or appreciated by the tax intermediary cannot be considered valid or invalid either, but adjusted or not adjusted to the provisions that will implement the hallmarks that identify the mandatory disclosure.

Finally, it should be pointed out that the assertion of the Directive is obvious both in the sense formulated by the Directive and in the opposite sense: the lack of reaction of the administration neither implies its acceptance nor its rejection, since the obligation does not arise in compliance with the obligation to declare the taxable event giving rise to a material tax obligation, but in compliance with an obligation to provide information. On the other hand, it is obvious that the assumptions or estimates made by tax intermediaries about the tax consequences of the mechanism may be correct in one State but incorrect in another, or vice versa, insofar as the cross-border mechanism and its assessment or appreciation of the tax consequences carried out by the tax intermediary will affect more than one tax system of a Member State.

A different issue, which we have already insisted on, is that the obligation to disclose laid down in the Directive may be linked to the need to strengthen cooperative compliance with tax obligations and to the change in the philosophy that must govern relations between the tax administration and the taxable persons and tax intermediaries. And it is from this approach that the statement could be qualified, knotting or associating to the correct fulfillment of the obligation of disclosure the commitment to analyze the tax implications on the part of the tax administration or of the tax administrations affected by the scheme, to which the declaration is presented or to which the information provided before another Member State is relevant. Taking advantage of the opportunity offered by the Directive to reinforce and insist on this paradigm shift may constitute an unbeatable opportunity to guarantee more effective and fluid relations between tax intermediaries and the Tax Administration, restoring the legal security harmed by the appearance of measures and mechanisms such as the ATAD or the proliferation of general and specific anti-abuse clauses in different rules of the tax systems of the Member States.

The Directive also provides, in general terms, for the establishment of the necessary measures to guarantee the execution of the obligations recognized by the Directive, as well as the establishment of a penalty regime. The Directive is imperative in this respect 'they will lay down' and there is no possible or optional interpretation in relation to such a regime. However, it leaves it to the discretion of each Member State to specify the system of penalties and the wording of the corresponding and prior infringements, with the sole requirements of effectiveness, proportionality and deterrence. This purely generic reference and the articulation of simple generic principles augurs well for a different and asymmetrical reaction from the Member States and a potential additional element of litigation between tax administrations and tax intermediaries.

It should be noted, however, that this penalty regime cannot be fully applicable to any situation affected by the obligation to disclose cross-border mechanisms. In particular, we believe that the penalty regime cannot be applicable in those situations in which the Directive provides

for the need to communicate the cross-border mechanisms that have occurred since the entry into force of the Directive until such time as the internal regime of sanctions corresponding to the obligation to disclose the mechanism is approved. Not only would a sanction be applied to an obligation of impossible content, since the Directive does not create obligations directly applicable to tax intermediaries, but only imposes obligations on the Member States for their correct transposition; it would also enable the retroactive application of these sanctions, which contravenes not only the principle of prior definition (*nulla poena sine legge*) but also the constitutional requirements of many Member States and those deriving from the Charter of Fundamental Rights of the European Union.

5. Final considerations

Following the analysis carried out, it is considered appropriate to make the following proposals and suggestions to be taken into account in the implementation of the Directive.

5.1. Effects and implications of the Directive on the transposition process

The implementation of the reporting obligations contained in Directive 2018/822 will significantly affect the professional relationship between tax advisors and their clients, and will require the reconsideration and strengthening of internal control mechanisms, as well as the development of appropriate performance and reporting protocols for both tax intermediaries and certain taxpayers.

In the opinion of AEDAF, the DAC6 will require the implementation of

- (i) protocols of action in the relationship between client and tax advisor that take into account their requirements in order to highlight their consequences and warn the client of the effects that the existence of a waiver may generate, and
- (ii) mechanisms of action to obtain evidence of the known elements on which tax advisory services are provided.

On the other hand, the Directive establishes two obligations for the Member States and they must develop the necessary measures to be able to comply with its content within the time indicated by the Directive itself:

- (a) one which refers to the information they must request from tax intermediaries and taxpayers in relation to the identified cross-border schemes, and

(b) another which may be requested from the Member States themselves in relation to the need for the exchange of said information between the Member States.

It is therefore recommended that the Spanish legislator should not limit its implementation function to a simple reproduction of the content of the provisions of the Directive, but should carry out a thorough analysis of their implications, of the effects of possible (or impossible) coordination between the Member States concerned, and of the necessary adaptation of the requirements of the Directive to the legal categories and requirements of the domestic tax system.

The aim of the Directive is to ensure the automatic exchange of certain potentially aggressive cross-border schemes. Before implementing it, it would be advisable to try to share between Member States the schemes that identify the distinctive signs in the process of exchanging information with intermediaries (top-bottom approach), and to try to accommodate to this process the obligation of tax intermediaries.

5.2. Implementation process in other Member States

Given that Member States have an obvious interest in monitoring and verifying the process of implementation of the Directive carried out in other Member States, it might be interesting to set up monitoring mechanisms or groups to verify compliance with the obligations arising from the Directive, as well as to resolve possible interpretative doubts at EU level and not at the level of the individual States, offering pragmatic and flexible, but non-binding solutions to specific problems relating to the practical application of the Directive.

In this respect, it would be advisable to analyze and assess the possible creation of a Joint Forum of Fiscal Intermediaries which, with the support of the European Commission, would offer assistance on the verification of compliance with the obligations incorporated into the Directive, on the proposal of effective solutions to problems raised, on the clarification of the scope and meaning of the distinguishing marks, as well as for the establishment of good professional practices.

5.3. Identification of the rules affected by transposition - Social partnership

The transposition of the obligations established in the Directive will require an adaptation and development of the measures envisaged for social collaboration in the application of taxes, offering new possibilities to promote cooperation between the Administration and tax intermediaries, encouraging the mutual development of cooperative compliance with tax obligations and rights.

In this way, the following cooperative mechanisms could be adopted to improve the effectiveness of the informative declaration:

- Analysis and development of good professional practices that improve compliance with the obligation and reduce unnecessary litigation.
- Articulation and updating of lists (white/black/grey) that clarify the tax relevance of reportable schemes.
- Verification of the implications of decisions that can be taken at European level in a coordinated manner.
- Application of reinforced measures of diligence and reporting on certain mechanisms.
- Resolution of problems deriving from the multiplicity of informants on the same scheme, the specification of the taxpayer or the fixing of the relevant value to be reported.
- Possible positive effects for intermediaries and taxpayers of the provision of information.

If mechanisms are not established to strengthen a timely cooperative relationship, tax administration and tax operators/intermediaries may suffer the consequences of a parallel action of the disclosure obligations of mechanisms with the request of tax consultations.

5.4. Alternatives for a correct implementation

Before implementing the Directive, Member States should initiate a process of coordination and communication of regulatory and administrative practices that may generate the harmful effects that are intended to be avoided, since it is ultimately these asymmetries, and the practices of some Member States that facilitate or even provoke such situations, that are harmful or harmful to other States.

Of the different transposition alternatives to be chosen by the Member States, it is considered appropriate that the Spanish transposition regulations adopt a *de minimis* position in their adaptation to domestic law, limited to incorporating the obligation to provide information on those cross-border schemes that are required in accordance with the wording of the Directive.

In any event, information which does not lead to an improvement in the effectiveness of the control of tax avoidance operations should not be required.

On the other hand, the Spanish legislator should first observe the intended reaction of other Member States and verify the approach to be followed by other Member States in its implementation by trying to adopt a coordinated approach, as otherwise the necessary and required competitiveness in the tax advice sector in Europe would be disrupted.

In any case, our internal legislative process should adopt an approach that does not harm the competitiveness of the tax intermediary sector located and established in Spain.

5.5. Structure of the information obligation – Objective element

The Directive lays down a number of guidelines in relation to the configuration of the objective element of the obligation required by the Directive to disclose to tax intermediaries: (i) the obligation must relate to a scheme; (ii) the scheme must be of a cross-border nature; (iii) the scheme must be potentially elusive; and (iv) the verification of the potentially elusive effects of the mechanism is carried out through hallmarks.

› Concept of “scheme”

The Spanish version of the Directive opts for the expression “*mechanismo*” to specify the de objective element from which the obligation of disclosure is generated.

The Spanish implementation should take into account the concretion that the other Member States make of their term of reference, avoiding that discrepancies in the understanding of the objective element generate undesirable asymmetries.

On the other hand, consideration should be given to incorporating *de minimis* rules that exempt from the obligation to disclose information on mechanisms whose value does not exceed certain amounts because they do not pose a risk that forces the establishment of preventive surveillance mechanisms or are ineffective from a cost-benefit perspective. Such an establishment could be articulated by specifying the ‘value’ of the different mechanisms that must be disclosed.

As for the sanctioning regime, it should take into account the merely estimated nature of the existence of a reportable mechanism, based on foreseeable but uncertain projections or calculations because they refer to future facts and consequences, the circumstances that determine the obligation to disclose the cross-border mechanism, and the necessary subjective assessment by the obligation to communicate, which makes it difficult, if not impossible, to legally specify the type of infringement required for the establishment of the corresponding sanctions.

› Cross-border concept

The Directive provides for the obligation to disclose schemes only in the event that they are considered to be cross-border schemes.

From the lines defining cross-border schemes included in the Directive itself, it can be said that all operations, with the exception of purely domestic operations, fall under the concept of cross-border. Given the breadth of this concept, it would be appropriate for the implementation rule to clarify the meaning of the expression “affects” and its scope, or to replace it with other terms of more precise meaning, since requiring tax intermediaries to be able to identify the extent to

which a particular cross-border scheme affects another Member State may prove difficult and, in any case, it would be a limited requirement because of the tax intermediary's knowledge of the scope of the scheme and its effects on other Member States and other participants not linked to its jurisdiction.

It would also be advisable for the implementation to clarify in which cases and how the status of 'participant' in a scheme is acquired. As far as the 'other' jurisdiction is concerned, we understand that it should refer to a jurisdiction other than that of the participant's tax residence.

› Concept of potentially elusive (indication of a potential risk of tax avoidance)

The Directive does not define what is to be understood by 'potentially elusive' in relation to the cross-border mechanism, although it does specify certain objective elements which make it possible to identify such potential by drawing up and developing a list of hallmarks.

Therefore, it would be appropriate for both the provisions and the application derived from the Directive to result in the possibility of drawing up criteria that would clarify the tax consequences associated with reportable and/or reported schemes, such as the drawing up of lists (white, grey and black) based on the assessment of an elusive behavior (tax avoidance) that is only potential, or not merely potential but real, or of behaviour that, although initially considered to enable tax avoidance risks, deserves the criticism of the legal system and therefore would not be reportable.

On the other hand, and as we have indicated, there are arguments to question that those mechanisms for which there is a specific rule that corrects their undesired results and whose non-compliance entails the imposition of a sanction should form part of the objective scope of mechanisms that must be subject to mandatory disclosure, insofar as the demands derived from the principle of non-discrimination may be called into question.

› Concept of hallmarks

The Directive specifies the allegedly tax avoidance character by referring to a number of hallmarks in several groups (Annex IV(A)-(E)). The Directive establishes a series of generic hallmarks (A) and other specific hallmarks (B) which require the concurrence of the so-called main benefit test.

The Directive does not establish any mechanism for updating the list of hallmarks. This lack of updating provision does not prevent each Member State from adjusting them, but it does not provide for coordinated action in this regard, without the so-called general hallmarks being able to play the role of a subsidiary closing clause. On the other hand, that absence does not allow for the establishment of exit mechanisms for certain operations and schemes from the disclosure obligation, although such a factual result may be obtained as a result of the normative reaction to those mechanisms or by overcoming and abandoning them in practice.

Furthermore, the Directive does not provide for the establishment of exempted minimums which could be established.

5.6. Identification of the taxpayer

The Directive identifies the taxable person to submit the declaration of the cross-border mechanism in a broad and plural way, and therefore recognizes that the same cross-border scheme may be the subject of communication/disclosure by several intermediaries, either simultaneously, or successively, partially, incompletely or in full, and to the tax administration of one or more Member States.

The AEDAF considers that the domestic regulation should establish a mechanism for the identification of mechanisms/taxpayers that will make it possible to verify the traceability of the same scheme, and to simplify the reporting obligations, facilitating the management of the obligations entailed in the Directive, and avoiding the appearance of contradictory, partial and inaccurate data on the same scheme.

5.7. Prior communication of information

The intermediary will be exempted from submitting information on the scheme in more than one Member State provided that the content of the information to be disclosed matches (the content of) the information previously submitted. The exemption does not apply by virtue of participation in a cross-border scheme previously notified by another tax intermediary, but by virtue of verification of its identity in the information previously provided.

It is therefore not sufficient to verify that the cross-border mechanism in which one is participating has already been informed in advance, but it is necessary to verify and be able to demonstrate the similarity of the information to be provided.

It is therefore recommended that coordination mechanisms be established to make it possible to apply this exemption and thus facilitate the management of the information disclosure obligation. Consideration should also be given to the possibility of applying the exemption from disclosure in relation to previous declarations made in Spain in respect of the same cross-border scheme.

5.8. Waiver of the obligation to report, transfer to another tax intermediary or taxpayer

DAC6 makes it clear that the taxable person required to disclose cross-border schemes is the tax intermediary. However, together with the cases of exclusion and exemption, the Directive provides for the possibility for States (each State) to agree on a waiver of the obligation where the obligation to report breaches the prerogative of professional secrecy under the national law of the Member State.

Such a waiver is not an exclusion of the obligation to inform but only a transfer of the obligation to disclose to the recipient of its services.

The AEDAF considers it appropriate to use an agile and effective mechanism to specify the dispensation that is recognized at EU level, especially taking into account the different scope of the privilege of professional secrecy in the different Member States. The mechanism should not be articulated in a functional way, but in a subjective way, as the first mechanism would introduce complex management and control, and should seek to reduce the risks generated by a confusing wording of the Directive.

On the other hand, it should also be possible for the intermediary to communicate to the taxpayer concerned not only the existence of waiver and transfer of the obligation but also the existence of a waiver without transfer of the obligation, or the absence of a waiver that does not entail transfer of the obligation. Logically, this should entail the necessary clarification of the scope of the waiver and a necessary revision of the computation of the time limit for submission of the taxpayers concerned. Likewise, the Spanish implementation rule should align the terminology used in the Directive with the legal tax regime of the different taxpayers in the domestic legal order, in order to avoid confusion in its correct understanding.

Alternatively, consideration should be given to the possibility of creating a Register of Tax Intermediaries at European Union level or at Spanish level, in which it would be stated whether they are affected by the dispensation articulated by the State of location.

5.9. Professional secrecy and its specification in the Directive

The treatment of the Directive revealed the impossibility of achieving an homogeneous content of the power to waive the obligation to disclose. However, the existing disparity in the internal regulation of professional secrecy, its different scope and its different basis may give rise to significant disparities and asymmetries in the requirement for compliance with the reporting obligation of cross-border schemes between tax intermediaries.

The Spanish legislator should consider the tax regulation of professional secrecy, the internal requirements of the Spanish legal system and the possible distortion of the market -not only Spanish, but European- which may generate a diverging exercise of the waiver option and its scope limited to the professional practice of the legal profession, establishing a coherent regulation of the same.

5.10. Professional secrecy and the absence of domestic regulation of the profession of tax adviser

According to the Directive, it is not sufficient for national legislation to recognize professional secrecy as an exception to the mandatory disclosure of the scheme (objective element). Neither is for the State to exercise the power conferred on it by the Directive to establish waiver (optional element), but, furthermore, the intermediary must be able to claim to be acting within

the limits of the relevant domestic legislation defining his profession (subjective element). Thus, professional secrecy is required not only to be recognized by tax legislation but also to be regulated by the sector-specific legislation governing the profession.

In our view, such an additional subjective requirement is what prevents all tax advisory professionals in Spain acting as tax intermediaries within the meaning of the Directive from availing themselves of the dispensation established by the Directive, given that the tax advisory profession does not find a specific state regulation delimiting its professional requirements, scope, limits and prerogatives.

For this reason, consideration should be given to the desirability of initiating studies and analysis of possible sector-specific regulation of the tax advisory profession, similar to what has happened with other professions such as auditing, as well as the possible express waiver of confidentiality for the purpose of disclosure of potentially aggressive schemes by the client.

5.11. Content of the information to be disclosed

The specification of the content of reportable information in the Spanish transposition standard should take into account the “top-down” approach.

The content of the information to be reported by tax intermediaries should be adjusted and not exceed those inputs to be exchanged between tax authorities. Therefore, the standard forms adopted by the Commission on the exchange of information on cross-border mechanisms should be used as a basis for developing the different aspects of the content that should be required of tax intermediaries.

With regard to the content of the cross-border mechanism, the information to be provided could distinguish two types of mechanisms:

- a. Those cross-border mechanisms known and scrutinized by the tax administrations (and included in the lists referred above): for these, it should be sufficient to facilitate the identification of the intermediaries and taxpayers concerned and a - possibly automated - reference to the cross-border scheme and national provisions. This would make the reference in the Directive to the ‘commonly known denomination’ understandable. Insofar as there are no legal categories into which reportable schemes can be subsumed, it will be necessary to draw up, in advance, a list of designations and their ‘detailed’ reference enabling them to be identified directly and beforehand.
- b. Those cross-border schemes that are neither known nor evaluated by the Tax Administrations, with respect to which it is possible to demand a greater detail of their basic functioning.

The restrictions deriving from the language regime of the European Union should be taken into account. To the extent that information may have to be sent to countries with diverse official languages (up to 22), the ‘detailed’ content of the hallmarks should:

- (i) be standardized as far as possible, in order to allow easy translation and correspondence of the information transmitted by the European Union.
- (ii) provide for the possibility of forwarding the information in a second language (English) allowing its quasi-automatic translation between Administrations, provided that such requirement does not contravene the laws of the Member States. The new wording of Article 20(5) of the CAD expressly provides for this in the case of exchanges between administrations, and it would be a matter of transferring this possibility also to tax intermediaries.

In relation to some elements of reportable content, its specification may only be estimated or approximated by the intermediary, and in view of his limited knowledge, which must necessarily lead to the relaxation or absence of sanctioning mechanisms referring to them when it becomes clear that the declared content is the result of the valuation carried out by the tax intermediary or taxpayer concerned. This is the case, for example, and among other cases (determination of the taxpayers affected, States that may be affected, ...), with the fixing of the date on which 'the first phase of execution is to be carried out'. The prediction of a future date - and therefore uncertain- can generate inaccuracies, derived from the development of the events themselves, or even cancellations of the execution of the scheme planned but not finally carried out.

In the same vein, some considerations should be made regarding the element "value of the cross-border scheme subject to communication of information". The imprecision with which the Directive establishes this element, the use of a subjective element for its concretion - value instead of amount, price, income or benefit - and the diversity of situations and distinctive features in which it may be relevant, but with a different meaning, advise:

- a. To acknowledge the purely estimative nature of its fixation, since in some cases, its fixation would be impossible because the tax obligation on the fixation of which the calculation of that value may depend has not accrued.
- b. To establish, in detail, the meaning of 'value' referred to each of the different 'hallmarks' that alert to the existence of a reportable cross-border mechanism.
- c. To take advantage of such regulation to exclude disclosure of cross-border mechanisms whose value does not exceed the reportable minimum.

Likewise, when referring to domestic provisions, it should be understood that the reference to the provisions of tax law (national, conventional or European Union) that serve as a legal support for the cross-border scheme will be sufficient. In any case, caution must be exercised with regard to the effects attributed to the application of the said regulation -be it national or foreign- provided that it may not be endorsed by an administrative action -an answer to a consultation or pronouncement by the Tax Administration-, or relevant jurisprudential interpretation, which delimits the assessment of the tax intermediary regarding the effects of said basic regulation. The collaborative basis on which this obligation should be built should lead to the concretion of

such legal-tax consequences only being the result of administrative intervention. Along these lines, the implementation rules or the criteria that clarify compliance with them should specify whether a change in the tax law -or of another order- supporting the scheme should entail a new obligation to provide information on the scheme; or if, on the other hand, only changes to the mechanism resulting from action by the taxpayers concerned or their tax intermediaries should be reported.

On the other hand, it should be borne in mind that information under the cross-border mechanism should not lead to the 'disclosure of a commercial, industrial or professional secret or of a commercial process'. The Directive thus recognizes not only the protection of professional secrecy, but also of commercial or industrial secrets and it is questionable whether tax intermediaries can invoke commercial secrecy in relation to the cross-border mechanisms they design, under Article 8a(b)(14)(c) of the Directive.

5.12. Time-limits for declarations

The Directive lays down relatively short deadlines for the communication of cross-border schemes, which may be shorter if the tax intermediary's waiver and the derivation of the obligation towards the taxpayer concerned are to be communicated. As a general rule, a period of 30 days and a periodical communication every three months is established for marketable mechanisms.

In the opinion of AEDAF, a more reasonable period of communication of cross-border mechanisms should be considered, if possible in a coordinated manner between States, enabling the possibility of periodic communications on a general basis, providing for exceptions depending on the limited potential relevance of the mechanism or matching the two obligations foreseen to justify the adoption of the Directive. The Joint Forum of Fiscal Intermediaries could play an important role in streamlining, simplifying and coordinating this issue.



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales

Junta Directiva de la AEDAF

Presidente

D. José Ignacio Alemany Bellido

Vicepresidente:

D. Llorenç Maristany i Badell

Secretario General:

D. Luis Ferrándiz Atienza

Vicesecretario:

D. Francisco Serantes Peña

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

D. Francisco José Espinosa Barro

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

D. Javier Gómez Taboada

Vocal de Apoyo a Estudio e Investigación:

D^a. Beatriz Ladero de las Cuevas

Vocal Resp. de Demarcaciones Territoriales:

D^a. Dulce María Villalba Sáinz de Aja

Vocal Resp. de Atención al Asociado:

D^a. María Teresa Azcona San Julián

Demarcaciones territoriales AEDAF

Madrid-Zona Centro

Ignacio Arráez Bertolín
Teléfono: +34 91 563 01 11
Fax: +34 91 532 37 94
sedemadrid@aedaf.es
Claudio Coello, 106 - 6º Dcha.
28006 Madrid
Responsable Sede: Lara Álvarez

Aragón - La Rioja

Mª Pilar Pinilla Navarro
Teléfono: +34 976 37 17 16
ppinilla@aedaf.es
Pº Sagasta, 74 - Ppal.
50006 Zaragoza

Cataluña

Jordi Baqués Artó
Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 - local
08037 Barcelona
Responsable Sede: Consol Carratalá

País Vasco

Pablo Martín Ruiz de Gordejuela
Teléfono: +34 94 424 72 57
pablmartin@martinabogados.com
C/ Gran Vía, 38 - 5º
48009 Bilbao

Asturias y León

Rubén Cueto Vallverdú
Teléfono: +34 985 35 51 67
ruben@vallverduabogados.com
C/ Felipe Menéndez, 11 - 1º A
33206 Gijón

Valencia-Castellón

Javier Ortiz Alonso
Teléfono: +34 96 380 37 70
javierortiz@seneor.com
Calle de la Paz, 35, piso 4º, puerta 4ª;
46003 Valencia

Andalucía-Málaga

Francisco Urbano Solís
Teléfono: +34 952 60 17 57
Fax: +34 952 60 12 41
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local
29016 Málaga
Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

José Ángel García de la Rosa
Teléfono: +34 954 22 29 24
joseangel@tuasesor.eu
C/ Luis Montoto, 91-93 estudio 1º
41018 Sevilla

Canarias

Enrique Lang-Lenton Bonny
Teléfono: +34 928 36 84 70
Fax: +34 928 36 41 71
canarias@aedaf.es
Rafael Nebot, 5 - 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria
Responsable Sede: Karen Londoño

Cantabria

Manuel Fernández González de Torres
Teléfono: +34 942 21 46 50
manuelfgt@tecnisa-campos.com
C/ Calvo Sotelo, 6 - 2º
39002 Santander

Galicia

Carlos Del Pino Luque
Teléfono: +34 982 22 30 00
carlos.delpino@pindelpino.com
Trav. Juan Montes, 2 - 4
27001 Lugo

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu
Teléfono: +34 966 08 96 88
alicante@aedaf.es
Busines World Alicante, Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n
0300z Alicante
Responsable Sede: Mª Esther Sirvent

Navarra

Arancha Yuste Jordán
Teléfono: +34 948 85 29 66
ayuste@micap.es
C/ Cataluña, 8 - Portal 4 - Bajo
31006 Pamplona

Murcia

Carmen Cano Castañeda
Teléfono: +34 647 70 67 11
carmencanoc@icamur.org
C/ Los Lirios, 12
30506 Altorreal-Molina del Segura

Baleares

Vicente Ribas Fuster
Teléfono: +34 971 71 12 59
vicenteribas@arcoabogados.es
C/ Antonio Marqués, 18 - bajo
0700 Palma de Mallorca

NOTAS



A series of horizontal dotted lines providing a template for writing notes.

NOTAS



A series of horizontal dotted lines providing a template for writing notes.



NOTAS



A series of horizontal dotted lines providing a template for taking notes.

NOTAS



A series of horizontal lines for writing notes, consisting of 20 solid lines and 19 dotted lines, providing a structured space for text.





AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales

Claudio Coello, 106 - 6º derecha • 28006 Madrid
Tel.: +34 91 532 51 54 • Fax: +34 91 532 37 94
sedecentral@aedaf.es • www.aedaf.es