



Consejo de Estado: Dictámenes

Número de expediente: 1072/2019 (HACIENDA)

Referencia:

1072/2019

Procedencia:

HACIENDA

Asunto:

Anteproyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

Fecha de aprobación:

05/03/2020

TEXTO DEL DICTAMEN

El Consejo de Estado en Pleno, en sesión celebrada el día 5 de marzo de 2020, , emitió, por mayoría, el siguiente dictamen:

"En cumplimiento de la Orden de V. E. de 22 de noviembre de 2019, que tuvo entrada el día 29 siguiente, el Consejo de Estado ha examinado el expediente relativo al anteproyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y

obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

De antecedentes resulta:

PRIMERO. Contenido del anteproyecto y de su memoria

A. El anteproyecto de Ley consta de exposición de motivos, un artículo, una disposición transitoria y tres disposiciones finales.

La exposición de motivos pone de manifiesto que el anteproyecto tiene como objeto la transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y

obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

Esta directiva establece el deber de comunicar a las autoridades tributarias de los Estados miembros los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, con la doble finalidad de luchar contra la elusión y la evasión fiscal y de disuadir del uso de estos mecanismos.

En este marco, la obligación de declarar un mecanismo transfronterizo no determina per se que aquel sea elusivo o defraudatorio, sino que en él concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que le sujetan a comunicación. La declaración de información y la falta de reacción de la Administración tributaria no implican, por otra parte, la aceptación de la legalidad de los mecanismos transfronterizos declarados.

La incorporación de la Directiva (UE) 2018/822 al ordenamiento español se realiza modificando la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para aquellas cuestiones que aconsejan su regulación por norma con rango de ley, y el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para las restantes.

El artículo único del anteproyecto ("Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria") consta de dos apartados:

? El apartado uno introduce una nueva disposición adicional e expediente; p.ej.: 1.456/97
" * MERGEFORMAT 1.072/2019

Fernández de la Vega Sanz, Presidenta Lavilla Alsina Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer Herrero y Rodríguez de Miñón Ledesma Bartret Aza Arias Manzanares Samaniego Camps Cervera Alonso García Muñoz Machado Ortega Benito Pau Pedrón Castro Rey Gómez Sánchez Valcárcel Bernaldo de Quirós Laborda Martín Ortega y Díaz Ambrona Rodríguez Ibarra Guillot i Miravet Casas Baamonde Sáenz de Santamaría Antón Hernández-Gil Álvarez-Cienfuegos, Secretaria General

El Consejo de Estado en Pleno, en sesión celebrada el día 5 de marzo de 2020, , emitió, por mayoría, el siguiente dictamen:

"En cumplimiento de la Orden de V. E. de 22 de noviembre de 2019, que tuvo entrada el día 29 siguiente, el Consejo de Estado ha examinado el expediente relativo al anteproyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y

obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

De antecedentes resulta:

PRIMERO. Contenido del anteproyecto y de su memoria

A. El anteproyecto de Ley consta de exposición de motivos, un artículo, una disposición transitoria y tres disposiciones finales.

La exposición de motivos pone de manifiesto que el anteproyecto tiene como objeto la transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que

modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

Esta directiva establece el deber de comunicar a las autoridades tributarias de los Estados miembros los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, con la doble finalidad de luchar contra la elusión y la evasión fiscal y de disuadir del uso de estos mecanismos.

En este marco, la obligación de declarar un mecanismo transfronterizo no determina per se que aquel sea elusivo o defraudatorio, sino que en él concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que le sujetan a comunicación. La declaración de información y la falta de reacción de la Administración tributaria no implican, por otra parte, la aceptación de la legalidad de los mecanismos transfronterizos declarados.

La incorporación de la Directiva (UE) 2018/822 al ordenamiento español se realiza modificando la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para aquellas cuestiones que aconsejan su regulación por norma con rango de ley, y el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para las restantes.

El artículo único del anteproyecto ("Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria") consta de dos apartados:

- El apartado uno introduce una nueva disposición adicional vigésima cuarta en la LGT ("Obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de información fiscal"), que contiene las siguientes previsiones:
 - impone a los "intermediarios" o a los "obligados tributarios interesados" el deber de suministrar información a la Administración tributaria, "en los términos reglamentariamente establecidos", sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal en los que concurra alguna de las señas distintivas contempladas en el anexo IV de la Directiva 2011/16/UE -letra a)-, sobre la actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables -letra b)- y sobre la utilización de estos mecanismos en España -letra c)- (apartado 1);
 - reconoce el "deber de secreto profesional" a "los que tuvieran la consideración de intermediarios" de acuerdo con la Directiva 2011/16/UE, "con independencia de la actividad económica desarrollada", en relación con "los datos privados no patrimoniales y datos confidenciales" a los que se refiere el artículo 93.5 de la LGT que reciban u obtengan de los obligados tributarios interesados en un mecanismo transfronterizo (apartado 2);
 - precisa que la información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal que suministren los intermediarios no constituirá una violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual, ni comportará para ellos responsabilidad alguna frente a los obligados tributarios interesados (apartado 3);
 - y establece, por último, el régimen sancionador asociado al incumplimiento de estas obligaciones de información, tipificando tres infracciones graves: la primera, por no presentar en plazo las declaraciones informativas, se sanciona con multa de 1.000 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 3.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo "en los términos reglamentariamente establecidos" -letra a)-; la segunda, por presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas, se sanciona con multa de 1.000 euros por

dato o conjunto de datos, con un mínimo de 3.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo "en los términos reglamentariamente establecidos" - letra b)-; y la tercera, por presentar las declaraciones informativas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios, se sanciona con multa de 250 euros por dato o conjunto de datos, con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.500 euros -letra c)-; estas infracciones y sanciones serán incompatibles con las previstas con carácter general en los artículos 198 y 199 de la LGT por no presentar o presentar incorrectamente las correspondientes autoliquidaciones o declaraciones - letra d)- (apartado 4).

? El apartado dos introduce una nueva disposición adicional vigésima quinta en la LGT ("Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal"), que contiene las siguientes previsiones:

- señala que los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la obligación de declarar los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberán comunicar fehacientemente esta exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos "en los términos establecidos reglamentariamente" (apartado 1);

- prevé que las personas o entidades que, estando obligadas a declarar, hubieran presentado la declaración de los mecanismos transfronterizos, deberán comunicar esta circunstancia "en los términos establecidos reglamentariamente" a los demás intermediarios y obligados tributarios, que, en razón de aquella presentación, quedarán eximidos de su presentación (apartado 2);

- y regula, en fin, el régimen sancionador aplicable al incumplimiento de estas obligaciones, tipificando dos infracciones leves: la primera, por no efectuar la comunicación de estar eximido por el deber de secreto profesional a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados en el plazo establecido o efectuar la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos, se sanciona con una multa de 600 euros -letra a)-; y la segunda, por no efectuar la comunicación de haber presentado la declaración a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados, se sanciona con una multa de 600 euros -letra b)- (apartado 3).

La disposición transitoria ("Régimen transitorio de las obligaciones de información de los mecanismos transfronterizos sometidos a declaración que se hayan realizado con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley") establece que los mecanismos transfronterizos cuya primera fase de ejecución se haya realizado, "en los términos reglamentariamente establecidos", entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020 deberán ser objeto de declaración en los meses de julio y agosto de 2020.

La disposición final primera ("Título competencial") precisa que esta ley se dicta al amparo de las competencias del Estado en materia de "relaciones internacionales" y "Hacienda general" contempladas en el artículo 149.1.3.ª y 14.ª de la Constitución.

La disposición final segunda ("Incorporación de derecho de la Unión Europea") deja constancia de que mediante esta ley se incorpora al Derecho español la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

La disposición final tercera ("Entrada en vigor") prevé que esta ley entrará en vigor el 1 de julio de 2020.

B. La memoria del análisis de impacto normativo razona sobre la oportunidad del anteproyecto en términos similares a los de su exposición de motivos, describe su contenido y tramitación, examina su adecuación al orden constitucional de competencias y analiza los impactos derivados de su aprobación.

En relación con estos últimos, señala que las nuevas obligaciones de información supondrán un aumento de las cargas administrativas para los obligados tributarios que debieran incrementar los ingresos públicos en un importe que no es posible determinar a priori, por cuanto se desconoce el volumen de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal que deberán ser objeto de declaración; y descarta la existencia de otros impactos (de género, en la familia o en la infancia y en la adolescencia).

SEGUNDO. Contenido del expediente

1. El 11 de diciembre de 2018, con carácter previo a la elaboración del anteproyecto de Ley, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda realizó una consulta pública al objeto de recabar la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la transposición de la Directiva (UE) 2018/822 sobre las principales cuestiones planteadas por la incorporación de esta norma al ordenamiento español.

Se recibieron escritos de diversos departamentos ministeriales (Dirección General de Fondos Europeos e Inspección General del Ministerio de Hacienda) y entes públicos estatales (Agencia Estatal de Administración Tributaria), corporaciones profesionales (Consejo General de Economistas de España; Consejo General de Colegios Oficiales de Gestores Administrativos), asociaciones profesionales (Asociación Española de Asesores Fiscales) y empresariales (Asociación Española de Banca; Confederación Española de Cajas de Ahorro; Asociación de Instituciones de Inversión Colectiva y Fondos de Pensiones), fundaciones (Fundación Impuestos y Competitividad) y empresas (Grupo Repsol; Helio Bank-The Citco Group Limited).

2. El 20 de junio de 2019 se sometió a audiencia e información pública un primer texto del anteproyecto de Ley, junto con el del proyecto de Real Decreto que lo desarrolla, acompañados en ambos casos de sus respectivas memorias del análisis de impacto normativo.

Se registraron escritos de distintos departamentos ministeriales (Subdirección General de Tributación de las Operaciones Financieras, Dirección General de Ordenación del Juego, Dirección General del Catastro, Dirección General de Presupuestos e Inspección General del Ministerio de Hacienda; Secretarías Generales Técnicas de los Ministerios de Sanidad y Consumo y Bienestar Social, de Agricultura, Pesca y Alimentación, de Industria, Comercio y Turismo y de Defensa) y entes públicos estatales (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; Agencia Estatal de Administración Tributaria), comunidades autónomas (Andalucía; Aragón; Asturias; Cantabria; Castilla-La Mancha; Castilla y León; Cataluña; Extremadura; Galicia; Murcia; Valenciana; País Vasco) y entes locales (Federación Española de Municipios y Provincias; Diputación Foral de Vizcaya), corporaciones profesionales (Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de España; Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos de España; Consejo General de Economistas de España; Consejo General de la Abogacía Española) y empresariales (Cámara de Comercio de España), asociaciones profesionales (Asociación Española de Asesores Fiscales; Asociación Nacional de Profesionales del Asesoramiento Tributario; Association of Corporate Counsel) y empresariales (Asociación Española de Banca; Confederación Española de Cajas de Ahorro; Asociación de Instituciones de Inversión Colectiva y Fondos de Pensiones), sindicatos (Unión General de Trabajadores), fundaciones (Fundación Impuestos y Competitividad), sociedades mercantiles (Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión S. A.), despachos de abogados (F&J Martín Abogados) y profesionales de la abogacía (Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros).

En general, los sujetos intervinientes en este trámite no han puesto en cuestión la técnica normativa utilizada por el departamento ministerial proponente para la transposición de la Directiva (UE) 2018/822. Alguno de ellos considera, sin embargo, que su incorporación al ordenamiento español debería realizarse en una sola norma con rango de ley, sin dividir la materia regulada en un anteproyecto de ley y un proyecto de real decreto.

Sin perjuicio de esta consideración, las principales observaciones recibidas en relación con el anteproyecto de Ley que es objeto del presente expediente se centran en el secreto profesional de los intermediarios, que -a juicio de las corporaciones y asociaciones profesionales de la abogacía y el asesoramiento fiscal- no se respeta, y en el régimen de infracciones y sanciones, que -según las mismas entidades- presenta algunas disfunciones desde el punto de vista de su adecuación a los principios constitucionales de la potestad sancionadora de la Administración.

3. Con fechas 13 y 24 de junio de 2019, la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos y la Subsecretaría del Ministerio de Hacienda prestaron su conformidad al contenido del anteproyecto de Ley.

4. El 1 de julio de 2019, la Dirección General de Tributos solicitó informe al Consejo General del Poder Judicial en relación con el tratamiento dado por el anteproyecto de Ley al secreto profesional de los intermediarios. Dicha solicitud se acompañaba de un informe de dicho centro directivo sobre la cuestión. El Consejo emitió su informe el 26 de septiembre siguiente, concluyendo que los intermediarios que realizan un asesoramiento "neutral" debían quedar eximidos, por razón del secreto profesional, de la obligación de informar a las autoridades tributarias sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva.

5. A la vista de las observaciones recibidas, el 21 de octubre de 2019 se elaboró un nuevo texto del anteproyecto de Ley incorporando algunas de ellas, entre las que no figura, en particular, la relativa al secreto profesional de los intermediarios planteada por el Consejo General del Poder Judicial.

6. Ese mismo día se solicitó informe a la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa del Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes e Igualdad, que no obra en el expediente ni, por tal razón, consta que haya sido emitido.

7. El 31 de octubre de 2019, la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda informó el anteproyecto de Ley, realizando algunas observaciones de índole meramente formal que han sido recogidas en el texto del anteproyecto remitido al Consejo de Estado.

A la vista de estos antecedentes, se formulan las siguientes consideraciones.

I. Objeto y carácter de la consulta

Se somete a consulta un anteproyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

El dictamen se emite con carácter preceptivo, dado que, de conformidad con el artículo 21.2 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, el Pleno del Consejo de Estado deberá ser consultado en los "anteproyectos de leyes que hayan de dictarse en ejecución, cumplimiento o desarrollo del derecho comunitario europeo", como sucede en el presente caso.

II. Marco normativo de la Unión Europea

La Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, establece normas sobre cooperación administrativa entre Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad que han sido modificadas en varias ocasiones para reforzar los medios a disposición de las autoridades tributarias nacionales ante una planificación fiscal agresiva. La última de estas modificaciones se realiza por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que es objeto de transposición en el anteproyecto sometido a consulta.

La Directiva (UE) 2018/822 entró en vigor el 25 de junio de 2018, a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea. El término final del plazo otorgado a los Estados miembros para adoptar y publicar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en esta directiva concluía el 31 de diciembre de 2019. Estas disposiciones deberán aplicarse "a partir del 1 de julio de 2020" (artículo 2.1).

La norma de la Unión Europea en presencia -mal llamada "norma comunitaria" en la expresión de motivos, lo que debería corregirse- articula un sistema de información automática y obligatoria entre Estados miembros sobre los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva, con el fin de que estos puedan adoptar las medidas adecuadas para prevenir el impacto que este tipo de prácticas tiene en sus ingresos públicos:

"A los Estados miembros les resulta cada vez más difícil - dice su considerando 2- proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión, ya que las estructuras de planificación fiscal han evolucionado hasta adquirir una especial complejidad y a menudo aprovechan el incremento de la movilidad de personas y capitales dentro del mercado interior. Habitualmente, estas estructuras consisten en mecanismos que abarcan varias jurisdicciones y que trasladan los beneficios imponibles a regímenes fiscales más favorables, o que tienen por efecto la reducción de la factura fiscal global del contribuyente. En consecuencia, los ingresos fiscales de los Estados miembros sufren a menudo una considerable merma, lo que impide a estos últimos aplicar políticas fiscales favorables al crecimiento. Resulta, por tanto, crucial que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa y pertinente sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos. Dicha información permitiría a dichas autoridades reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas y colmar las lagunas existentes mediante la promulgación de legislación o la realización de análisis de riesgos adecuados y de auditorías fiscales".

"Dado que la mayoría de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva pueden abarcar más de una jurisdicción -añade el considerando 3-, la comunicación de información sobre ellos aportaría resultados positivos adicionales en caso de que dicha información también fuese objeto de intercambio entre los Estados miembros. Es crucial, en particular, el intercambio automático de información entre las autoridades tributarias de modo que estas dispongan de la información necesaria para poder adoptar medidas en caso de que observen prácticas fiscales agresivas".

El sistema de información automática y obligatoria diseñado por la Directiva (UE) 2018/822 se caracteriza por las siguientes notas:

1. El intercambio de información entre Estados miembros concierne a los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva que tengan una dimensión transfronteriza. Quedan excluidos, por tanto, aquellos que se desarrollen en el ámbito exclusivamente interno, con independencia de que las autoridades nacionales puedan, por propia iniciativa, recabar información sobre estos últimos y, en su caso, remitirla a otros Estados:

"Dado que el principal objetivo de la presente Directiva relativa a la comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva debe centrarse -señala el considerando 10- en garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior, es crucial no regular a escala de la Unión más de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos. Esta es la razón por la que sería

necesario circunscribir cualquier norma común sobre comunicación de información a las situaciones transfronterizas, es decir, a aquellas situaciones que afectan a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país. En tales circunstancias, debido al posible impacto en el funcionamiento del mercado interior, se puede justificar la necesidad de establecer una serie de normas comunes, en lugar de dejar que la cuestión se trate a nivel nacional. Un Estado miembro podría tomar medidas nacionales adicionales de comunicación de información de naturaleza similar, pero la información obtenida con carácter adicional a la que es de obligada comunicación de conformidad con la presente Directiva no debe comunicarse automáticamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros. Esta información podría intercambiarse en caso de ser solicitada o de manera espontánea con arreglo a las normas aplicables".

Se entiende por "mecanismo transfronterizo" de planificación fiscal aquel que "afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país cuando se cumpla, como mínimo, una de las condiciones siguientes (nuevo artículo 3.18 de la Directiva 2011/16/UE):

- a) no todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción;
- b) uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción;
- c) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente;
- d) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción;
- e) dicho mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real."

2. La Directiva establece tres obligaciones de información a las autoridades tributarias de los Estados miembros:

- La obligación de informar sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, que recae en los intermediarios o, en su caso, en el contribuyente interesado (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE).
- La obligación de informar sobre la "actualización" de los mecanismos "comercializables", que corresponde exclusivamente a los intermediarios (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 2, de la Directiva 2011/16/UE).
- La obligación de informar sobre la utilización de los mecanismos que los Estados miembros, con carácter facultativo, pueden imponer a los contribuyentes interesados (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE).

La mayor parte de la Directiva se dedica a regular la primera de estas obligaciones.

3. La obligación de suministrar información a las autoridades tributarias de los Estados miembros sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva recae con carácter principal en los "intermediarios", como acaba de apuntarse, teniendo en cuenta el protagonismo que estos juegan en el diseño de tales estructuras:

"Es preciso recordar -dice en tal sentido el considerando 5- cómo determinados intermediarios financieros y otros asesores fiscales parecen haber ayudado activamente a sus clientes a ocultar dinero en el exterior".

La Directiva acoge un concepto amplio de "intermediario". El correcto funcionamiento del sistema de intercambio de información entre Estados miembros exige que todas las personas que, de cualquier modo, participen en el diseño, comercialización, organización, puesta a disposición o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal potencialmente agresiva deben ser consideradas intermediarias y, por tal razón, estar obligadas a proporcionar información relativa al mismo:

"A fin de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior y evitar lagunas en el marco normativo propuesto -señala el considerando 8-, la obligación de comunicar información debe imponerse a todos los agentes que suelen participar en la concepción, la comercialización, la organización o la gestión de la ejecución de una transacción transfronteriza sujeta a comunicación de información, o de una serie de tales transacciones, así como a quienes prestan asistencia o asesoramiento".

En tal sentido, se incluye dentro de la categoría de "intermediario" (nuevo artículo 3.21 de la Directiva 2011/16/UE) a "cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeta a comunicación de información, o que gestione su ejecución", o "que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeta a comunicación de información", siempre y cuando cumpla con una de las siguientes condiciones:

- "a) residir a efectos fiscales en un Estado miembro;
- b) disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo;
- c) haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado miembro;
- d) estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro".

Los intermediarios estarán obligados a presentar la información que obre en su conocimiento, posesión o control en relación con los mecanismos transfronterizos (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE)

Si hubiera varios intermediarios, la obligación de presentar información sobre los mecanismos transfronterizos concierne a todos ellos (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 9, párrafo primero, de la Directiva 2011/16/UE).

Un intermediario solo quedará exento de presentar la información cuando tenga la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que otro intermediario ya ha presentado la misma información (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 9, párrafo segundo, de la Directiva 2011/16/UE).

4. La obligación de información que se impone a los intermediarios ha de cohonestarse con la "prerrogativa de secreto profesional" que pudiera ampararles de acuerdo con las legislaciones nacionales de los Estados miembros. En tal supuesto, los intermediarios

quedarán dispensados de su obligación de información (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE):

"Cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro (...).

Los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones".

La dispensa de la obligación de información de los intermediarios por razón del secreto profesional tiene una doble consecuencia:

- Los intermediarios deberán comunicar esta circunstancia "a cualquier otro intermediario o, cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado" (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE).

- La obligación de información sobre el mecanismo transfronterizo "recaerá en el otro intermediario notificado o, de no existir este, en el contribuyente interesado" (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 6, de la Directiva 2011/16/UE).

5. La obligación de informar sobre los mecanismos transfronterizos corresponderá al contribuyente interesado cuando no haya intermediario alguno, o, cuando existiendo, se encuentren amparados en la prerrogativa del secreto profesional:

"En determinados casos -expone el considerando 8-, el intermediario no está sujeto a la obligación de comunicar información debido a una prerrogativa de secreto profesional, o no existe intermediario alguno, por ejemplo, debido a que es el propio contribuyente quien concibe y ejecuta el mecanismo internamente. Así pues, resultaría esencial que, en tales circunstancias, las autoridades tributarias no perdiesen la posibilidad de obtener información sobre mecanismos fiscales que puedan estar vinculados a una planificación fiscal agresiva. Por tanto, en esos casos sería necesario trasladar la obligación de comunicar información al contribuyente que se beneficie del mecanismo".

Los Estados miembros deberán adoptar las medidas necesarias para que, en cualquiera de estos casos, la obligación de presentar información recaiga en el contribuyente interesado (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 6, de la Directiva 2011/16/UE).

Si hubiera varios contribuyentes interesados, la obligación de presentar información sobre los mecanismos transfronterizos corresponderá al que, en razón de las circunstancias concurrentes, figure el primero en la siguiente lista (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 10, párrafo primero, de la Directiva 2011/16/UE):

"a) el contribuyente interesado que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;

b) el contribuyente interesado que gestiona la ejecución de dicho mecanismo".

Un contribuyente solo quedará exento de presentar la información cuando tenga la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que otro contribuyente ya ha presentado la misma información (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 10, párrafo segundo, de la Directiva 2011/16/UE).

6. La información sobre los mecanismos transfronterizos deberá comunicarse antes de que los mismos hayan sido ejecutados, con el fin de que las administraciones tributarias nacionales puedan reaccionar con rapidez frente a ellos:

"Se reconoce -dice el considerando 7- que la comunicación de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva incrementaría las posibilidades de lograr el efecto disuasorio esperado si la información pertinente llegase a las autoridades tributarias en una fase temprana, es decir, antes de la ejecución efectiva de tales mecanismos".

Para garantizar esta información temprana, los intermediarios que diseñen, comercialicen, organicen, pongan a disposición o gestionen la ejecución del mecanismo (o, en su caso, los contribuyentes interesados) deberán comunicar la información en un plazo de treinta días a partir de la primera de cualquiera de las siguientes fechas (nuevo artículo 8 bis ter, apartados 1 y 7, de la Directiva 2011/16/UE):

- "El día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición del contribuyente interesado para su ejecución, o

- El día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sea ejecutable, o

- El momento en que se haya realizado la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información".

En el caso de que los intermediarios hayan prestado ayuda, asistencia o asesoramiento en relación con el diseño, comercialización, organización, puesta a disposición o ejecución del mecanismo, deberán presentar la información en el plazo de treinta días desde "el día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento" (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE).

Además, en el caso de mecanismos comercializables, los intermediarios deberán presentar un informe periódico de actualización cada tres meses (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 2, de la Directiva 2011/16/UE).

7. Los intermediarios o, en su caso, los contribuyentes interesados deberán presentar la información ante las autoridades competentes de uno solo de los Estados miembros afectados por el mecanismo transfronterizo, que la comunicarán a los demás, y no ante las de todos ellos.

En concreto, los intermediarios deberán comunicar la información al Estado miembro que, en razón de las circunstancias concurrentes, figure el primero en la siguiente lista (artículo 8 bis ter, apartado 3, de la Directiva 2011/16/UE):

"a) el Estado miembro en el que el intermediario sea residente fiscal;

b) el Estado miembro en el que intermediario tenga un establecimiento permanente a través del cual se faciliten los servicios en relación con el mecanismo;

c) el Estado miembro en el que intermediario esté constituido o por cuya legislación se rija;

d) el Estado miembro en el que el intermediario esté registrado en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría".

Los contribuyentes interesados, por su parte, deberán comunicar la información al Estado miembro que, en razón de las circunstancias concurrentes, figure el primero en la siguiente lista (artículo 8 bis ter, apartado 7, de la Directiva 2011/16/UE):

- "a) el Estado miembro del que el contribuyente interesado sea residente fiscal;
- b) el Estado miembro en el que el contribuyente interesado tenga un establecimiento permanente que se beneficie del mecanismo;
- c) el Estado miembro en el que el contribuyente interesado reciba rentas o genere beneficios, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro;
- d) el Estado miembro en el que el contribuyente interesado realice una actividad, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro".

Los intermediarios y los contribuyentes interesados quedarán exentos de presentar la información ante los demás Estados si tienen la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que se haya presentado la información en otro Estado miembro (nuevo artículo 8 bis ter, apartados 4 y 8, de la Directiva 2011/16/UE):

8. Los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva que deberán ser objeto de comunicación son aquellos en los que concurra algunas de las "señas distintivas" contempladas por la propia directiva:

"Los mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años - explica el considerando 9- adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos. Teniendo en cuenta lo anterior, en vez de definir el concepto de planificación fiscal agresiva, sería más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales. A estas indicaciones se les denomina "señas distintivas".

La rápida evolución de este tipo de mecanismos es, por tanto, la circunstancia que explica que la Directiva renuncie a definir lo que debe entenderse como planificación fiscal agresiva o a enumerar taxativamente los mecanismos que deberán ser objeto de comunicación, proporcionando, en su lugar, una serie de señas distintivas, entendiendo por tales aquellas "características o peculiaridades de un mecanismo transfronterizo que supone un riesgo potencial de elusión fiscal" (nuevo artículo 3.20 de la Directiva 2011/16/UE) y que, por tan razón, obligan a suministrar información sobre el mismo a las autoridades tributarias.

Estas señas distintivas se enumeran en el nuevo anexo IV introducido en la Directiva 2011/16/UE, que las agrupa en diversas categorías: señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal; señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal; señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas; señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real; y señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia.

9. El contenido de la información que deberá suministrarse a las autoridades de los Estados miembros para su intercambio automático con las autoridades de otros Estados miembros comprenderá los siguientes "elementos" (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 14, de la Directiva 2011/16/UE):

- "a) la identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en caso de una persona física), residencia, NIF y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado;
- b) la información pormenorizada sobre las señas distintivas que figuran en el anexo IV, que hacen que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse;
- c) un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, que incluya una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público;
- d) la fecha en que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
- e) información pormenorizada de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
- f) el valor del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
- g) la determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
- h) la determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona".

10. La obligación de información sobre los mecanismos transfronterizos no solo alcanza a aquellos cuyo diseño, comercialización, organización, puesta a disposición o ejecución sean posteriores a la fecha de aplicación de la Directiva, que es el 1 de julio de 2020, sino también a aquellos otros "cuya primera fase se haya ejecutado entre la fecha de entrada en vigor y la fecha de aplicación de la norma europea", es decir, entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020. En este caso, los intermediarios y contribuyentes interesados, según corresponda, "presentarán la información sobre tales mecanismos transfronterizos a más tardar el 31 de agosto de 2020" (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 12, de la Directiva 2011/16/UE).

11. La ausencia de reacción de las autoridades nacionales tras la comunicación de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva no determinará la validez de los mismos:

"La no reacción por parte de las autoridades tributarias - dice el considerando 2- con respecto a un mecanismo del que han recibido información no debe implicar la aceptación de la validez o del tratamiento fiscal de dicho mecanismo".

En este sentido, la parte dispositiva prevé de manera aún más taxativa que "la no reacción por parte de una administración tributaria a un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información no implicará en ningún caso la aceptación de la validez del tratamiento fiscal de dicho mecanismo" (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 15, de la Directiva 2011/16/UE).

12. Por último, los Estados miembros se encuentran facultados para establecer un régimen sancionador de las disposiciones nacionales aprobadas para garantizar el cumplimiento de la obligación de informar sobre los mecanismos transfronterizos de

comunicación fiscal, con el único condicionamiento de que las sanciones que se prevean deberán ser "eficaces, proporcionadas y disuasorias" (nuevo artículo 25 bis de la Directiva 2011/16/UE).

III. Títulos competenciales del Estado

La disposición final primera del anteproyecto de Ley invoca las competencias exclusivas del Estado en materia de "relaciones internacionales" y "Hacienda general", previstas en el artículo 149.1.3.^a y 14.^a de la Constitución.

Ambos títulos competenciales le habilitan, en efecto, para aprobar las disposiciones legales y reglamentarias necesarias para la transposición de la Directiva (UE) 2018/822 al ordenamiento español.

Esta norma se inserta en el marco de la asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea y, por tal razón -dice la exposición de motivos del anteproyecto de Ley-, "participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3.^a de la Constitución".

La jurisprudencia constitucional ha destacado, sin embargo, que este precepto no justifica por sí solo la competencia del Estado en toda actividad con alcance o proyección exterior ni, en particular, en el caso concreto de la transposición del Derecho de la Unión Europea. Para la incorporación de las directivas europeas al ordenamiento español debe estar -según esa misma jurisprudencia- al régimen constitucional y estatutario de distribución de competencias, sin perjuicio de que el Estado deba contar con los instrumentos indispensables para garantizar el debido cumplimiento de aquellas (Sentencias 87/2019, de 20 de junio, FJ 6.º; 15/2018, de 22 de febrero, FJ 2.º; y 141/2016, de 21 de junio, FJ 6.º, entre otras muchas).

Desde este punto de vista, la competencia exclusiva del Estado sobre la "Hacienda general" del artículo 149.1.14.^a de la Constitución constituye el título competencial específico que otorga cobertura al anteproyecto de Ley.

Por ello, la exposición de motivos del anteproyecto de Ley no debería limitarse a mencionar el artículo 149.1.3.^a, incorporando también una referencia al artículo 149.1.14.^a de la Constitución, en coherencia con lo previsto en su disposición final primera.

IV. Esquema de transposición

La incorporación de la Directiva (UE) 2018/822 al ordenamiento español se va a realizar mediante la modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT). A tal fin se han elaborado un anteproyecto de ley y un proyecto de real decreto que han sido tramitados en expedientes separados, como corresponde a su diferente rango normativo.

El anteproyecto de Ley incorpora dos nuevas disposiciones adicionales vigésima cuarta y vigésima quinta a la LGT, que recogen las obligaciones de los intermediarios o contribuyentes interesados en relación con los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, establecen el régimen de infracciones y sanciones y habilitan al Gobierno para el desarrollo de tales obligaciones y de algún aspecto muy concreto del régimen de infracciones y sanciones.

El proyecto de Real Decreto incorpora una nueva subsección 5.^a ("Obligación de información de los mecanismos transfronterizos de información fiscal") a la sección 2.^a del capítulo V del título II del RGAT. En realidad, la subsección 5.^a ya existe formalmente,

pero sus preceptos - artículos 45 a 49- se encuentran sin contenido por haber sido derogados. La norma proyectada modifica la rúbrica de la subsección 5.ª, dando nueva redacción a los artículos 45 a 49 e incorporando un artículo 49 bis. Estos preceptos desarrollan las disposiciones adicionales vigésima cuarta y vigésima quinta de la LGT.

Ambos textos normativos -el anteproyecto de Ley y el proyecto de Real Decreto- fueron remitidos al Consejo de Estado al mismo tiempo, con sus respectivos expedientes, para la emisión de los preceptivos dictámenes.

La Comisión Permanente, en sesión celebrada el 19 de diciembre de 2019, acordó la devolución del expediente n.º 1.071/2019 relativo al proyecto de Real Decreto, por considerar que, en tanto no se aprobase la ley, no podía evacuar un dictamen sobre el mismo "bajo unas condiciones adecuadas de seguridad en cuanto al texto legal que se desarrolla y en cuanto a la correcta instrumentación del procedimiento y, en particular, del trámite de audiencia" a los ciudadanos, dada "la posibilidad de que se introduzcan cambios relevantes en el texto final de la ley que determinen a su vez cambios sustanciales en el proyecto de norma reglamentaria" y hagan "imprescindible reiterar algunos trámites del procedimiento y abrir nuevo trámite de audiencia" en dicho expediente.

Con independencia de esta circunstancia, la decisión del departamento ministerial proponente de utilizar para la transposición de la Directiva (UE) 2018/822 dos normas de diferente rango ha sido cuestionada durante el trámite de audiencia por quienes consideran preferible abordarla en una sola ley.

En relación con esta cuestión, conviene recordar que el Informe sobre la inserción del Derecho Europeo en el ordenamiento español, aprobado por la Comisión de Estudios del Consejo de Estado en sesión celebrada el 14 de febrero de 2008, señala que "una de las cuestiones fundamentales que se ha de abordar al verificar la transposición de una directiva europea es la distribución de la materia entre norma legal y norma reglamentaria". Esta cuestión "ha de decidirse teniendo presente el juego del principio de reserva de ley y el deferimiento al reglamento de los contenidos de menos estabilidad o relevancia". En la práctica, sin embargo, "se tiende a incluir en las normas con rango de ley gran parte del contenido de las directivas, aunque se trate de materias que no están sujetas a reserva de ley, lo cual dificulta a posteriori la modificación de tales contenidos". Frente a esta desviación, "la regla general ha de ser -advierte el Informe- que la ley debe limitarse a regular aquellos contenidos que, por su trascendencia o por constituir materia a ella reservada, han de integrar el marco normativo esencial de la normativa afectada".

La alteración del sistema de fuentes del Derecho detectada en el mencionado informe con ocasión de la transposición del Derecho de la Unión Europea responde en realidad a una tendencia general en el ámbito del Derecho público a incorporar a normas con rango de ley la regulación de determinadas materias que, por su contenido, deberían estar ubicadas en disposiciones de carácter reglamentario. Se trata de una alteración que no tiene consecuencias en orden a la validez de la norma en cuestión -una ley puede, por su mayor rango, regular materias naturalmente reglamentarias- pero que trae consigo algunas otras indeseables, sea la hipertrofia de las leyes, el debilitamiento de los principios regulatorios básicos o la dificultad de modificación de la materia en razón de la congelación del rango normativo. En este sentido, el Consejo de Estado, en su dictamen n.º 319/2018, de 21 de junio, del que se hace eco la Memoria de dicho ejercicio (en particular, págs. 402 a 404), ha llamado la atención sobre la "deficiente articulación de las relaciones entre ley y reglamento que durante años ha llevado a ubicar en la primera algunos contenidos que, por su naturaleza, serían más propios del segundo, siguiendo una tendencia que no es exclusiva de este sector de ordenamiento". Y continúa diciendo:

"Esta tendencia responde a la pretensión, cada vez más generalizada, de reunir en una sola ley todas las previsiones relativas a una determinada materia, o el mayor número de ellas, a fin de facilitar su conocimiento y aplicación. Con este objeto, no se ha dudado en llevar a la ley previsiones de contenido reglamentario o incluso en elevar el rango de

disposiciones de esta naturaleza. Esta técnica legislativa tiene, sin embargo, consecuencias indeseables:

- La primera de ellas es que se difumina la distinción entre normas principales y accesorias, por cuanto tanto a unas como a otras se las considera susceptibles de ser ubicadas en una norma con rango de ley, lo que dificulta la identificación de los principios básicos de la regulación.

- La segunda es que las leyes que incorporan contenidos propiamente reglamentarios se encuentran expuestas a constantes modificaciones que, en razón de la congelación del rango, no pueden realizarse en ejercicio de la potestad reglamentaria, obligando a tramitar el correspondiente procedimiento legislativo, con los plazos que ello conlleva, lo que solo puede evitarse mediante el recurso al decreto-ley.

Por las razones indicadas, la regulación de un determinado sector del ordenamiento, con pretensión de plenitud, nunca debe realizarse a costa de sacrificar la distinción de los ámbitos regulatorios propios de la ley y el reglamento. No es ocioso recordar que la codificación ha encontrado su campo de aplicación en ámbitos, como el derecho privado o el derecho penal, que, por su naturaleza, limitan o excluyen la participación del reglamento. El derecho público está conformado, en buena parte de las materias que regula, por reglas de carácter técnico y origen burocrático que se encuentran expuestas a continuos cambios, los mismos que experimentará cualquier norma que pretenda codificarlas, con el inconveniente añadido de que si dicha norma tiene rango de ley, será necesaria la intervención de las Cortes Generales, cualquiera que sea el alcance o entidad de la modificación en curso. Precisamente por ello, las leyes sectoriales del derecho público deben tener el carácter de leyes marco, en el sentido de normas que establezcan los principios y bases de la materia regulada, remitiendo al reglamento el desarrollo de las mismas. De este modo, el ordenamiento podrá ir adaptándose sin efectuar constantes modificaciones legislativas o realizando las menos posibles.

Las consideraciones realizadas no se alteran, más bien se refuerzan, en presencia del Derecho de la Unión Europea. La incorporación de las directivas no tiene necesariamente que realizarse -al menos no en todas sus previsiones o en el íntegro contenido de estas- a través de una norma con rango de ley. El legislador interno debe discernir, en función de su importancia, entre aquellas previsiones de la norma europea que deben ubicarse en la ley y aquellas otras que deben remitirse al reglamento. En aquellas materias en las que el legislador nacional carece de margen de maniobra y debe limitarse a recibir las previsiones de la norma europea en sus propios términos, la intervención del reglamento puede tener un mayor protagonismo...".

En el presente caso, el anteproyecto de Ley contiene aquellas previsiones de la Directiva (UE) 2018/822 que están reservadas constitucionalmente a este tipo normativo o que, aun no estándolo, constituyen las normas básicas de la regulación europea, y remite al proyecto de real decreto aquellas otras que, dentro de la propia directiva, constituyen una concreción o desarrollo de tales normas básicas, respetando los principios que -a juicio del Consejo de Estado- deben regir las relaciones entre la ley y el reglamento para una correcta articulación del ordenamiento jurídico.

V. Procedimiento de elaboración del anteproyecto

El anteproyecto de Ley sometido a consulta ha seguido la tramitación prevista para las iniciativas de esta índole en el artículo 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

Con carácter previo a la elaboración del anteproyecto de Ley, se sustanció, a través del portal web del departamento ministerial competente -el Ministerio de Hacienda-, una consulta pública para recabar la opinión de los sujetos potencialmente afectados por la

norma y de las organizaciones más representativas en el ámbito objeto de regulación (artículo 26.2).

El texto del anteproyecto se acompaña con una memoria del análisis de impacto normativo (artículo 26.3) y ha sido sometido a audiencia e información pública a través del mismo portal web (artículo 26.6). La apertura de este trámite fue asimismo notificada directamente a diversos entes públicos de la Administración del Estado, así como a las comunidades autónomas y a la Federación Española de Municipios y Provincias, que han participado en el expediente.

Se han evacuado también cuantos informes se estimaron convenientes para garantizar el acierto y legalidad de la norma, así como los que, con carácter preceptivo, correspondía emitir al Consejo General del Poder Judicial, en aplicación de su normativa reguladora, y a la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda en su condición de departamento proponente (artículo 26.5). Sin embargo, no obra en el expediente el informe preceptivo de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa del Ministerio de la Presidencia (artículo 26.9), que fue solicitado el 21 de octubre de 2019. Deberá, pues, incorporarse antes de la aprobación del presente anteproyecto como proyecto de Ley por el Consejo de Ministros.

VI. Contenido del anteproyecto

VI.1. Obligación de información de los intermediarios o de los obligados tributarios interesados

El apartado 1 de la proyectada disposición adicional vigésima cuarta de la LGT dispone que las personas o entidades que "tengan la consideración de intermediarios o de obligados tributarios interesados" deberán suministrar a la Administración tributaria, "en los términos que reglamentariamente se establezcan", información sobre:

- a) Los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva en que intervengan o participen.
- b) La actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables.
- c) La utilización en España de los mecanismos mencionados en las letras a) y b).

Estos son los tres supuestos en que la Directiva (UE) 2018/822 exige informar a las autoridades tributarias nacionales. Esta obligación de información recae, según el caso, sobre los intermediarios "o" sobre los obligados tributarios interesados: en el primero de los supuestos, sobre los intermediarios o, si no hay intermediarios o se encuentran dispensados por razón de secreto profesional, sobre los obligados tributarios interesados (nuevo artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE, apartados 1 y 5); en el segundo, exclusivamente sobre los intermediarios (nuevo artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE, apartados 1 y 5); y en el tercero, exclusivamente sobre los obligados tributarios interesados. El proyecto de Real Decreto elaborado en ejecución del anteproyecto de Ley - proyecto aún no dictaminado por este Consejo-, al desarrollar cada una de estas obligaciones, así lo dispone (nuevos artículos 46, 48 y 49 del RGAT). En consecuencia, la transposición que realiza el anteproyecto de Ley, recogiendo genéricamente los tres supuestos en que existe una obligación de información a cargo de los intermediarios o de los obligados tributarios interesados, y remitiendo la concreción de tales obligaciones a la potestad reglamentaria del Gobierno, es acertada.

El apartado 3 de la proyectada disposición adicional vigésima cuarta de la LGT precisa, por otra parte, que el cumplimiento de estas obligaciones de información no constituirá violación de las restricciones a la divulgación de la información introducidas "por vía contractual" y que, por tal razón, los intermediarios no incurrirán en responsabilidad alguna frente a los obligados tributarios interesados. Existe ya una norma similar en el artículo 23 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y

de la financiación del terrorismo, que se corresponde con el artículo 37 de la vigente Directiva (UE) 2015/849/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, en el cual se establece que "la comunicación de buena fe de información (...) por parte de una entidad obligada o de sus empleados o directivos (...) no constituirá infracción de ninguna restricción de la divulgación de información impuesta por vía contractual o por disposición legal, reglamentaria o administrativa, y no implicará ningún tipo de responsabilidad para la entidad obligada, sus directivos o empleados". En línea con esta previsión, el primer texto del anteproyecto de Ley disponía que el cumplimiento de las obligaciones de información no constituirá violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas "por vía contractual o normativa". Durante la tramitación del expediente, la Asociación Española de Asesores Fiscales observó, genéricamente, que el precepto no tenía en cuenta la existencia de normas de "derecho internacional privado" -sic-, sin precisar a qué normas estaba haciendo referencia. Pese a que la Dirección General de Tributos, al valorar esta observación, entendió que esa lacónica referencia al Derecho internacional privado carecía de sentido, ha optado finalmente por circunscribir la previsión del anteproyecto de Ley a las restricciones de la divulgación de la información introducidas "por vía contractual". El Consejo de Estado considera, sin embargo, que el anteproyecto debe volver a la redacción originaria, contemplando las restricciones impuestas "por vía contractual o normativa", dado que las obligaciones de información de la Directiva (UE) 2018/822 prevalecen en su ámbito territorial de aplicación, que es el de la Unión Europea, sobre las restricciones de la divulgación de información acordadas entre los intermediarios y los obligados tributarios interesados o contempladas en normas nacionales internas de los Estados miembros de la Unión Europea o en las convenidas entre ellos. Más allá de esta consideración, son pertinentes tres observaciones de estilo: debe suprimirse la rúbrica "Exención de responsabilidad" del apartado 3 de la proyectada disposición adicional vigésima cuarta de la LGT, dado que solo los artículos, y no los apartados de estos, la llevan; debe eliminarse asimismo la primera coma del precepto o, en su caso, poner otra antes de "en los términos legalmente exigibles"; y, en fin, debe sustituirse el gerundio "no implicando" por la forma verbal "ni implicará".

VI.2. Secreto profesional de los intermediarios

La Directiva (UE) 2018/822 prevé que los Estados miembros podrán dispensar a los intermediarios de su obligación de presentar información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva cuando dicha obligación "vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro" (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE).

En virtud de la remisión que la Directiva realiza al Derecho interno, el análisis de la regulación proyectada en relación con esta cuestión (nueva disposición adicional vigésima cuarta, apartado 2, de la LGT) debe realizarse atendiendo al fundamento, naturaleza y alcance del secreto profesional en el ordenamiento español (A). En el ámbito tributario, la legislación interna aplicable impone a los profesionales el deber de suministrar a las autoridades competentes los datos con trascendencia tributaria que no se encuentren protegidos por el secreto profesional (B). En coherencia con la función institucional que se le atribuye, el secreto profesional asiste únicamente a quienes actúan dentro de los límites propios de su profesión, como el Derecho de la Unión Europea y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la misma Unión y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos se han encargado de recordar a propósito de una normativa que, aun recayendo sobre una materia -la prevención del blanqueo de capitales- diversa de la que es objeto del presente anteproyecto, permite perfilar el ámbito de aplicación de aquel en términos coherentes (C). La Directiva (UE) 2018/822 sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva se sitúa en esta misma senda, reiterando el principio de que los intermediarios pueden invocar el secreto profesional solo en la medida en que actúen dentro de los límites de su profesión (D). Estas premisas deben pues tenerse en cuenta a la hora de valorar el anteproyecto de Ley en un aspecto -el secreto profesional de los intermediarios- que ha sido cuestionado por las corporaciones y asociaciones profesionales de la abogacía, entre otros sujetos (E).

A. Fundamento, naturaleza y alcance del secreto profesional en el Derecho español

El secreto profesional es el deber de sigilo y reserva que se impone a los miembros de determinadas profesiones en relación con los hechos de que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de a quellas y que les obliga a no revelarlos a terceras personas.

Este deber de secreto de los profesionales tiene su fundamento en el derecho fundamental a la intimidad de sus clientes reconocido en el artículo 18 de la Constitución, y existe con carácter general en cualquier profesión, aun cuando no esté específicamente reconocido en su normativa reguladora, desde el mismo momento en que merece un reproche penal "el profesional que, con incumplimiento de su obligación de sigilo o reserva, divulgue los secretos de otra persona" (artículo 199.2 del Código Penal).

En ocasiones, sin embargo, el secreto profesional constituye, además de un deber derivado de la protección del derecho fundamental a la intimidad, una prerrogativa necesaria para el correcto desempeño de determinadas profesiones. En este sentido, la Constitución reconoce el secreto profesional de los profesionales de la información, como una garantía del derecho a comunicar o recibir libremente información veraz por cualquier medio de difusión (artículo 20.1.d) y, por ello, el Tribunal Constitucional ha entendido que es una "prerrogativa" de tales profesionales que "encuentra su justificación en la función que estos cumplen así como en la garantía institucional de la libertad de información" (Sentencia 24/2019, de 25 de febrero, FJ 6º). También la Constitución reconoce el secreto profesional como una garantía del derecho fundamental de defensa que exonera de la obligación de declarar sobre hechos presuntamente delictivos en los casos en que la ley prevea (artículo 24.2 de la Constitución), de donde el Tribunal Constitucional dedujo tempranamente, con un razonamiento a fortiori, que "tampoco existe el deber de declarar a la Administración sobre estos hechos" (Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 10.º).

La función desempeñada por el secreto profesional en relación con el derecho fundamental de defensa no se encuentra circunscrita, sin embargo, al supuesto constitucionalmente previsto -la obligación de no declarar sobre hechos presuntamente delictivos- que, sin duda, constituye una manifestación relevante, pero no la única, de aquel. En el caso particular de los abogados, el legislador ha configurado el secreto de esta profesión con una amplitud que excede de la obligación de no declarar sobre hechos presuntamente delictivos, disponiendo que "deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos" (artículo 542.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial). De esta previsión se deducen tres notas que permiten delimitar el ámbito del secreto profesional de los abogados:

- El secreto profesional se extiende, en primer lugar, a "todos los hechos o noticias" conocidos por el abogado, cualquiera que sea su naturaleza, y no sólo a aquellos presuntamente delictivos a que se refiere el texto constitucional. No obstante, la eventual concurrencia de intereses públicos relevantes en el conocimiento de la información recibida por el abogado de su cliente (así, por ejemplo, los intereses de la hacienda pública) exige circunscribir el secreto profesional de estos profesionales a aquellos datos imprescindibles para el desarrollo de sus funciones, lo que -como ha señalado el Tribunal Constitucional- "no puede resolverse de forma abstracta, sino sobre cada caso concreto" (Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 10º).

- El secreto profesional alcanza, en segundo término, a los hechos y noticias conocidos por el abogado en "cualquiera de las modalidades" de su actuación profesional, con independencia, por tanto, de que ejerza funciones consultivas (asesoramiento al margen de un procedimiento judicial) o contenciosas (defensa ante la Administración o los tribunales).

- El secreto profesional protege, en fin, aquellos hechos y noticias conocidos por el abogado en razón de su "actuación profesional". No cabe atribuir tal consideración a la

actuación de aquel abogado que, en lugar de limitarse a ejercer funciones de asesoramiento y defensa del cliente, participa o se implica en las actividades de este.

El secreto profesional del abogado, con el alcance señalado, no solo constituye un deber hacia su cliente dirigido a garantizar sus derechos fundamentales a la intimidad personal y a la defensa, sino una prerrogativa indispensable para el correcto ejercicio de esta profesión en beneficio de ambos. En este sentido, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha señalado que los abogados juegan "un papel fundamental en una sociedad democrática" que "no pueden desempeñar si son incapaces de garantizar a sus clientes que sus intercambios se mantendrán confidenciales" -apartado 118-, concluyendo que "el secreto profesional es de gran importancia para el abogado" -apartado 123- y que la "función" desempeñada por este "constituye la base del secreto profesional" -apartado 128- (Sentencia de 6 de diciembre de 2012, caso Michaud contra Francia). En términos similares se ha pronunciado el Tribunal Supremo, al recordar que "el fundamento de esta dispensa está íntimamente relacionado con la necesidad de asegurar un eficaz ejercicio" de las funciones del abogado, pues "la relación" entre este y su cliente "es de tal naturaleza que, sin la garantía legal de reserva que incumbe al letrado, se resentirían las posibilidades de una estrategia" dirigida a tutelar los intereses de aquel (Sentencia de la Sala Segunda de lo Penal de 14 de junio de 2018, Roj 2286/2018).

B. Obligación de los profesionales de suministrar datos de trascendencia tributaria a las autoridades competentes: el artículo 93.5 de la LGT

El deber de secreto que obliga a todos los profesionales -y, en particular, a los abogados- ha de armonizarse con las exigencias de acceso a la información por razón de interés público, como las que, de manera señalada, derivan del deber de sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 de la Constitución).

En cumplimiento de este inexcusable deber constitucional, el artículo 93.1 de la LGT impone con carácter general a todas las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, así como a las entidades sin personalidad jurídica susceptibles de imposición, la obligación de "proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas".

En el caso de los profesionales, la obligación de colaborar con la Hacienda pública se regula en el artículo 93.5 de la LGT, que, en su primer párrafo, dice así:

"La obligación de los (...) 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 la 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".

Esta previsión no establece propiamente -importa subrayarlo- una excepción o modulación alguna en el secreto profesional, sino una obligación de proporcionar a la Hacienda pública aquella información que no se encuentre amparada por dicho secreto. Se trata de una precisión relevante, teniendo en cuenta que la ratio del secreto profesional se encuentra en los derechos fundamentales contemplados en el artículo 18 y, en el caso de los abogados, en el artículo 24.2 de la Constitución, dentro de la sección 1.ª del capítulo II del título II, sometidos a reserva de ley orgánica. Por ello, la obligación impuesta a los profesionales por el artículo 93.5 de la LGT, con el carácter de ley ordinaria, no puede en ningún caso alcanzar, más allá de los concretos términos en que se pronuncia este precepto legal, a aquellos datos que estén protegidos por el secreto profesional.

Desde este punto de vista, la jurisprudencia ha señalado que, por razón del secreto profesional, la Administración tributaria no puede exigir a los profesionales información en relación con "la cuestión jurídica sobre la que se pide el asesoramiento o el dictamen o las pretensiones inherentes a la demanda en juicio", pero sí sobre aquellos datos de naturaleza económica -así, por ejemplo, los relativos a un determinado movimiento bancario- que no se adentran en el núcleo de dicha cuestión (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 30 de octubre de 1996, FJ 5º, -Roj 5964/1996-, citada por otra ulterior de 3 de febrero de 2001 -Roj 657/2001-; en sentido similar, la ya mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 10.º).

Este deslinde, que es factible cuando el objeto del asesoramiento o defensa no es de naturaleza tributaria, se complica indudablemente en aquellos asuntos en que la controversia jurídica subyacente tiene este carácter.

Por lo demás, interesa nuevamente recordar, por su relevancia para el análisis del anteproyecto de Ley sometido a consulta, que los profesionales solo se encuentran protegidos por el secreto profesional, cualquiera que sea la naturaleza del asunto -tributario o no tributario-, cuando su intervención se realiza dentro de los límites de su profesión, prestando funciones de asesoramiento o defensa del cliente, pero sin involucrarse en la ejecución de los hechos que son precisamente objeto de dicho asesoramiento o defensa.

C. Normativa y jurisprudencia europea y española sobre prevención del blanqueo de capitales

El Derecho de la Unión Europea ha contribuido a perfilar el ámbito del secreto profesional, precisando, a propósito de la regulación de las medidas de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, que los profesionales que prestan un asesoramiento jurídico no pueden ampararse en el secreto profesional, al efecto de verse dispensados de la obligación de informar a las autoridades competentes sobre los indicios de tales operaciones de que tengan conocimiento, en los supuestos de que ellos mismos se encuentren implicados en estas actividades, de que su asesoramiento vaya dirigido a facilitarlas o de que sepan que el cliente lo ha solicitado con dichos fines.

Inicialmente, la Directiva 91/308/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales, impuso obligaciones de información únicamente a las "entidades de crédito e instituciones financieras". Una década más tarde, la Directiva 2001/97/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de diciembre de 2001, modificó la Directiva 91/308/CEE, extendiendo tales obligaciones a, entre otros, los notarios y profesionales independientes del ámbito jurídico "cuando participen en operaciones financieras o empresariales, incluido el asesoramiento fiscal, en las que existe mayor riesgo de que los servicios de dichos profesionales del Derecho se empleen indebidamente a fin de blanquear el producto de actividades delictivas o financiar el terrorismo", así como a los auditores, contables externos y asesores fiscales (considerandos 15 y 16 y artículo 1). Poco tiempo después, la Directiva 2005/60/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo, derogó la Directiva 91/308/CEE, estableciendo una nueva regulación en la materia que seguía incluyendo a tales profesionales dentro de su ámbito subjetivo de aplicación (considerando 19 y artículo 2.1.3). Y así se ha mantenido en la vigente Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, del mismo nombre (considerandos 9 y 10 y artículo 2.1.3), recientemente modificada por la Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2018.

La regulación europea ha sido incorporada al ordenamiento español en la vigente Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del

terrorismo, modificada en varias ocasiones a la vista de los sucesivos cambios introducidos en aquella, que impone obligaciones de información a (artículo 2.1):

"m) "Los auditores de cuentas, contables externos o asesores fiscales".

n) "Los notarios y los registradores de la propiedad, mercantiles y de bienes muebles".

ñ) "Los abogados, procuradores u otros profesionales independientes cuando participen en la concepción, realización o asesoramiento de operaciones por cuenta de clientes relativas a la compraventa de bienes inmuebles o entidades comerciales, la gestión de fondos, valores u otros activos, la apertura o gestión de cuentas corrientes, cuentas de ahorros o cuentas de valores, la organización de las aportaciones necesarias para la creación, el funcionamiento o la gestión de empresas o la creación, el funcionamiento o la gestión de fideicomisos ("trusts"), sociedades o estructuras análogas, o cuando actúen por cuenta de clientes en cualquier operación financiera o inmobiliaria".

No obstante, estos profesionales se encuentran dispensados de la obligación de informar a las autoridades competentes cuando ejerzan funciones de asesoramiento dirigidas a determinar la situación jurídica de sus clientes o defenderles en un procedimiento judicial. Esta dispensa ha sido una nota común a todas las normas europeas sobre prevención del blanqueo de capitales (Directiva 2001/97/CE, considerandos 17 y 18 y artículo 6.3; Directiva 2005/60/CE, considerando 20 y artículos 9.5 y 23.2) y continúa estando presente en la vigente Directiva (UE) 2015/849 por las razones que explican sus considerandos 9 y 10:

"Los profesionales del Derecho, tal y como hayan sido definidos por los Estados miembros, deben quedar sujetos a la presente Directiva (...). No obstante, deben preverse exenciones de la obligación de notificación en lo que respecta a la información obtenida antes, durante o después del proceso judicial, o en el momento de la determinación de la situación jurídica de un cliente. Por lo tanto, el asesoramiento jurídico debe seguir sujeto a la obligación de secreto profesional, salvo en caso de que el profesional del Derecho esté implicado en blanqueo de capitales o financiación del terrorismo, de que la finalidad del asesoramiento jurídico sea el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, o de que el profesional del Derecho sepa que el cliente solicita asesoramiento jurídico con fines de blanqueo de capitales o financiación del terrorismo.

Los servicios que sean directamente comparables deben ser objeto de idéntico trato si quienes los prestan son profesionales de los contemplados en la presente Directiva. Con el fin de garantizar el respeto de los derechos establecidos por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea ("Carta"), por lo que respecta a los auditores, contables externos y asesores fiscales que en determinados Estados miembros pueden defender o representar a sus clientes en el contexto de una acción judicial o determinar la situación jurídica de sus clientes, la información que aquellos obtengan en el ejercicio de esas funciones no debe estar sujeta a la obligación de comunicación establecida en virtud de la presente Directiva".

De conformidad con ello, el artículo 34.2 de la Directiva (UE) 2015/849, del mismo tenor que otros incluidos en directivas anteriores, dispone que los Estados miembros eximirán de las obligaciones de información:

"... a los notarios, otros profesionales independientes del Derecho, los auditores, los contables externos y los asesores fiscales única y exclusivamente en aquellos casos en que tal exención se refiera a la información que estos reciban de uno de sus clientes u obtengan sobre él durante la determinación de la posición jurídica de su cliente o el ejercicio de sus funciones de defensa o representación de dicho cliente en un procedimiento judicial o en relación con dicho procedimiento, incluido el asesoramiento sobre la incoación de un procedimiento judicial o la forma de evitarlo, independientemente

de si han recibido u obtenido dicha información antes, durante o después de tal procedimiento".

En el ordenamiento español, el artículo 22 de la Ley 10/2010 aplica esta dispensa únicamente a los abogados, seguramente considerando que estos profesionales son los únicos que, conforme al Derecho interno, pueden determinar la posición jurídica de sus clientes o defenderlos en el marco de un proceso judicial:

"Los abogados -dice al precepto- no estarán sometidos a las obligaciones establecidas (...) con respecto a la información que reciban de uno de sus clientes u obtengan sobre él al determinar la posición jurídica en favor de su cliente o desempeñar su misión de defender a dicho cliente en procesos judiciales o en relación con ellos, incluido el asesoramiento sobre la incoación o forma de evitar un proceso, independientemente de si han recibido u obtenido dicha información antes, durante o después de tales procesos.

Sin perjuicio de lo establecido en la presente Ley, los abogados guardarán el secreto profesional de conformidad con la legislación vigente".

De cuanto se lleva expuesto cabe concluir, a modo de síntesis, que la normativa europea en materia de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, incorporada al ordenamiento español por la Ley 10/2010, impone a los abogados la obligación de informar a las autoridades competentes únicamente en los casos en que participen en la comisión de tales actividades, presten su asesoramiento con tal objeto o sepan que el asesoramiento solicitado tiene ese fin, yendo más allá de los límites de esta profesión. Esta obligación de información no existe, por virtud del secreto profesional, cuando hayan tenido conocimiento de tales indicios a la hora de determinar la posición jurídica de su cliente - asesoramiento extrajudicial- o de defenderle en juicio -defensa judicial-, es decir, cuando ejerzan las funciones propias de un abogado.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) han confirmado que la regulación comentada no vulnera derecho alguno de los reconocidos en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH).

Desde el punto de vista del artículo 6 del CEDH, que garantiza el derecho a un proceso judicial equitativo, el TJUE ha observado que, conforme a la directiva europea, los abogados tan solo están obligados a informar en unos supuestos que no guardan relación alguna con la defensa en un proceso judicial -en concreto, cuando actúen por cuenta y en nombre de sus clientes o cuando les asistan en la realización de operaciones de blanqueo- y, además, están dispensados de dicha obligación cuando su intervención "se solicite para desempeñar una misión de defensa o representación ante los tribunales", lo que "contribuye a preservar el derecho del cliente a un proceso justo" (Sentencia de 26 de junio de 2007, *Ordre des Barreaux Francophones et Germanophone y otros contra Conseil des Ministres*, asunto C-305/05, apartados 33 y 34).

Desde una perspectiva más amplia, la del artículo 8 del CEDH, que garantiza el derecho a la confidencialidad de las comunicaciones entre abogado y cliente, el TEDH ha entendido que la directiva europea sobre blanqueo no vulnera el secreto profesional del abogado, ya que "los abogados sólo están sujetos a la obligación de notificar sus sospechas en dos casos" -arriba señalados- que "no afectan a la función que llevan a cabo" y, en particular, no están obligados a proporcionar la información que "esté relacionada con un procedimiento judicial, aunque (...) la hayan recibido u obtenido antes, durante o después de dichos procedimientos, incluyendo cualquier consejo dado relativo a la forma de iniciar o evitar tales procedimientos", ni "cuando ofrezcan asesoramiento jurídico, a no ser que dicha información sea proporcionada con el propósito de blanquear capitales o financiar el terrorismo o con el conocimiento de que el cliente la solicitó con la finalidad de blanquear capitales o financiar el terrorismo" (Sentencia de 6 de diciembre de 2012, *Michaud contra Francia*, apartado 127).

Por estas mismas razones, la normativa europea y española sobre la prevención del blanqueo de capitales respeta el secreto profesional de los abogados en "cualquiera de las modalidades" de su "actuación profesional", tal y como exige el artículo 542.3 de la LOPJ. En efecto, el artículo 34.2 de la Directiva (UE) 2015/849 y el artículo 22 de la Ley 10/2010 exoneran a los abogados de la obligación de informar sobre indicios de tales actividades cuando hayan tenido conocimiento de los mismos con ocasión de determinar la posición jurídica de su cliente (función consultiva o de asesoramiento extrajudicial) o en el ejercicio de sus funciones de defensa o representación de dicho cliente en un procedimiento judicial (función contenciosa o de defensa en juicio), es decir, en cualquiera de las modalidades de actuación profesional de un abogado a que se refiere aquel precepto orgánico. La obligación de información impuesta a los abogados únicamente vincula, pues, a aquellos que no actúan propiamente como tales, dentro del ámbito de su profesión, participando o asesorando en las operaciones de blanqueo.

D. Salvaguarda del secreto profesional en la Directiva (UE) 2018/822 objeto de transposición

La Directiva (UE) 2018/822 impone a los intermediarios de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva una obligación de informar a las autoridades competentes que - según la propia norma reconoce- puede entrar en conflicto con el secreto profesional reconocido por la legislación nacional de los Estados miembros.

En principio, por tanto, los intermediarios están obligados a informar sobre las principales características de tales mecanismos. Dentro de la consideración de intermediario quedan comprendidos (nuevo artículo 3.21 de la Directiva 2011/16/UE):

- En primer lugar, cualquier persona que "diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, o que gestione su ejecución". En este caso, el intermediario está obligado a informar a la Administración tributaria en un plazo de 30 días a partir del siguiente a aquel en que el mecanismo se ponga a disposición para su ejecución o sea ejecutable, o del momento en que se haya realizado la primera fase.

- En segundo término, cualquier persona que preste "ayuda, asistencia o asesoramiento" con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. En este caso, el intermediario está obligado a informar a la Administración tributaria en un plazo de 30 días a partir del siguiente a aquel en que facilitó ayuda, asistencia o asesoramiento.

Por tanto, son intermediarios y están sujetos a la obligación de información tanto quienes diseñan, comercializan, organizan, ponen a disposición o gestionan la ejecución del mecanismo transfronterizo como quienes prestan ayuda, asistencia o asesoramiento en relación con estas actividades. El grado de intervención de unas y otras personas en la puesta en funcionamiento del mecanismo no es el mismo, pero la obligación de información corresponde a todas ellas.

La Directiva (UE) 2018/822 admite que la obligación de información impuesta a los intermediarios, con el alcance que acaba de indicarse, podría vulnerar el secreto profesional de determinadas profesiones según la legislación interna de los Estados miembros. El tratamiento de esta cuestión no es, sin embargo, tan explícito como en la normativa europea sobre prevención de blanqueo de capitales ya vista. A diferencia de la Directiva (UE) 2015/849 en materia de blanqueo, que establece los supuestos en que determinados profesionales no están obligados a informar a las autoridades competentes de los indicios de blanqueo de que tengan constancia -a saber, cuando hayan conocido los mismos con ocasión de determinar la posición jurídica de sus clientes o defenderle en juicio-, la Directiva (UE) 2018/822, objeto de transposición, remite en bloque la cuestión al Derecho interno, facultando a los Estados miembros para dispensar a los intermediarios

de la obligación de comunicar información que "vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro" (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 5, párrafo primero, de la Directiva 2011/16/UE).

La Directiva (UE) 2018/822 no especifica, por tanto, los supuestos en que el legislador nacional puede dispensar a los intermediarios de su obligación de informar a las autoridades competentes, proporcionando únicamente el criterio de que "solo podrán acogerse a una dispensa" por razón de secreto profesional "en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones" (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 2011/16/UE).

En todo caso, la eventual dispensa de los intermediarios, por razón del secreto profesional, no debe impedir que las autoridades competentes tomen conocimiento de la existencia del mecanismo transfronterizo. A tal fin, la Directiva (UE) 2018/822 prevé que los intermediarios que se acojan a esta dispensa se lo deberán comunicar a otros intermediarios, si existieran, o, en su defecto, al contribuyente interesado, sobre quienes recaerá en tal caso la obligación de informar sobre el mecanismo (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 6 de la Directiva 2011/16/UE).

E. Tratamiento de la cuestión en el anteproyecto de Ley

El anteproyecto de Ley introduce una nueva disposición adicional vigésima cuarta en la LGT que, en su apartado 2, reconoce el secreto profesional de los intermediarios en los términos previstos con carácter general por el artículo 93.5 de la LGT:

"Se considerarán titulares del deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5) del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a dicha Directiva, con independencia de la actividad económica desarrollada, con respecto a los datos privados no patrimoniales y datos confidenciales a los que se refiere el artículo 93.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que reciban u obtengan de los obligados tributarios interesados en un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva.

El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado".

Como antes se ha señalado, el deber de información a la Administración tributaria impuesto por el artículo 93 de la LGT a todas las personas físicas y jurídicas se encuentra modulado en el apartado 5 en relación con los profesionales, a quienes se exonera de aportar "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" y los "datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa".

A la vista de este precepto, al que se remite el anteproyecto de Ley, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, como órgano encargado de su elaboración, entiende que los intermediarios no podrán exonerarse en la práctica de la obligación de informar a las autoridades competentes al amparo del secreto profesional. Este centro directivo considera que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea recaída en materia de prevención de blanqueo de capitales - concretamente, la antes mencionada Sentencia de 26 de junio de 2007, *Ordre des Barreaux Francophones et Germanophone* y otros contra *Conseil des Ministres*, asunto C-305/05- obliga a interpretar el último inciso del artículo 93.5 de la LGT en el sentido de que los únicos datos confidenciales que los profesionales pueden negarse a suministrar son aquellos de que hayan tenido conocimiento con vistas a la defensa del cliente en juicio. Desde esta premisa, y "en la medida en que las actividades que tienen la consideración de

intermediación (diseño, comercialización, gestión y ejecución del mecanismo)" en la Directiva (UE) 2018/822 se producen y deben comunicarse en un plazo de treinta días a partir del siguiente a aquel en que el mecanismo se ponga a disposición para su ejecución, sea ejecutable o se haya realizado la primera fase o se haya prestado la ayuda, asistencia o asesoramiento, "con carácter previo" -por tanto- a las actividades profesionales relacionadas con la asistencia del cliente en juicio, la Dirección General de Tributos concluye que "no existirá una confluencia" entre el cumplimiento de dicha obligación y el ejercicio del secreto profesional, "al aplicarse en momentos temporales diferentes".

Es cierto, en efecto, que las obligaciones de información impuestas a los intermediarios por la Directiva (UE) 2018/822 operan en la fase inicial de puesta en funcionamiento del mecanismo y, por ello, en un momento anterior -seguramente muy anterior- a que un proceso judicial pudiera iniciarse por esta causa. Pero no lo es, en cambio, que el secreto profesional ampare únicamente las actividades desplegadas en relación con la defensa judicial del cliente. Ni el Derecho y la jurisprudencia de la Unión Europea ni el Derecho nacional proporcionan fundamento alguno a una interpretación de esa naturaleza.

La normativa de blanqueo de capitales, en la que la Dirección General de Tributos dice apoyarse, es clara al disponer que los profesionales no están obligados a informar de los indicios que conozcan "durante la determinación de la posición jurídica de su cliente o el ejercicio de sus funciones de defensa o representación de dicho cliente en un procedimiento judicial" (artículo 34.2 de la Directiva (UE) 2015/849), es decir, con ocasión de sus funciones de asesoramiento extrajudicial o de defensa judicial. El hecho de que, con ocasión de resolver sobre la acción ejercitada por una corporación profesional de abogados que cuestionaba la obligación de información impuesta por la norma europea desde el punto de vista del "derecho a un proceso equitativo" garantizado por el artículo 6 de la CEDH, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea concluyese que dicha obligación no interfería las funciones de defensa del abogado en el proceso, no significa, ni permite sostener, que el secreto profesional quede únicamente circunscrito a las actividades relacionadas con la defensa judicial de sus clientes. La ratio de esta decisión no descansa sobre la modalidad de actuación profesional del abogado -si la sentencia se refiere a la defensa en juicio es únicamente porque la parte recurrente invocó del derecho a un proceso equitativo-, sino en el alcance de las obligaciones de información impuestas a estos profesionales, que entran en juego cuando los mismos participan -actuando en nombre y por cuenta del cliente o asesorándole- en una actividad -la de blanqueo- que no entra dentro de las funciones propias del abogado, ni en las de defensa judicial analizadas en la sentencia ni en las de asesoramiento extrajudicial.

El tenor del artículo 542.3 de la LOPJ, que extiende el secreto profesional de los abogados a "cualquiera de las modalidades de su actuación profesional", y del propio artículo 93.5 de la LGT mencionado por el anteproyecto, que exime a "los profesionales" -no solo a los abogados- de la obligación de suministrar a la Administración tributaria los datos confidenciales conocidos "como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa" -en términos alternativos, por tanto, asesoramiento "o" defensa-, conducen a esta misma conclusión.

Las consideraciones expuestas ponen de manifiesto que el alcance atribuido por el departamento ministerial proponente al artículo 93.5 de la LGT es no solo contrario al sentido literal de sus términos sino también a la debida comprensión del secreto profesional, de acuerdo con la normativa y jurisprudencia europea y nacional, y al artículo 542.3 de la LOPJ.

Con independencia de ello, una remisión directa al artículo 93.5 de la LGT como la que contiene el anteproyecto de Ley no parece la manera adecuada de regular las posibles exenciones a las obligaciones de información a la Administración tributaria impuestas a los profesionales, en su condición de intermediarios, por la Directiva (UE) 2018/822, debido a la dificultad de determinar cuáles son "los datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa".

En un supuesto en el que el objeto del asesoramiento no tenga naturaleza tributaria, cabe la posibilidad de deslindar los datos con trascendencia tributaria que, por tal razón, pueden ser recabados por la Administración tributaria, de aquellos otros que, por afectar al fondo del asunto, deben considerarse -de acuerdo con el artículo 93.5 de la LGT- "datos confidenciales" de los clientes. En cambio, cuando se trata de un asesoramiento tributario, como es el relativo al diseño, comercialización, gestión y ejecución de un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal agresiva, el precepto mencionado no autoriza a sostener -como mantiene la Dirección General de Tributos, al explicar el alcance del anteproyecto de Ley- que la información relativa a dicho mecanismo no sea confidencial.

A juicio del Consejo de Estado, la determinación de qué datos, de entre los conocidos a resultas de una prestación de servicios profesionales de asesoramiento, deben considerarse confidenciales y cuáles no, solo puede resolverse atendiendo al fundamento institucional del secreto profesional, que no es sino el de garantizar el correcto ejercicio de una determinada profesión. El secreto ampara así a aquellos profesionales que se mueven dentro de los límites de su profesión, como la propia Directiva (UE) 2018/822 recuerda al prever que solo podrán quedar dispensados de su obligación de información aquellos intermediarios que "actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones" (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 2011/16/UE). Esta previsión de la normativa europea es coherente con la naturaleza y alcance del secreto profesional en el ordenamiento constitucional y legal español.

Los límites de la actividad profesional de asesoramiento fiscal vienen dados por la propia normativa tributaria. El asesor fiscal puede lícitamente aconsejar a su cliente sobre la opción fiscal más ventajosa dentro de una cabal interpretación del ordenamiento aplicable. Dentro de estos parámetros, que son los propios de una actuación profesional, la responsabilidad sobre la elección de una u otra opción, incluso aun cuando la Administración tributaria pudiera llegar a discutirla, recae única y exclusivamente sobre el contribuyente. Distinta es la conducta de aquellos asesores tributarios que pergeñan sofisticados mecanismos con el único fin de que sus clientes eludan de forma ostensible sus cargas fiscales. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha considerado reprochable -incluso penalmente reprochable- este tipo de actuaciones cuando la intervención del asesor haya resultado determinante en la comisión del ilícito tributario: "Es cooperador necesario -dice el Alto Tribunal- el asesor fiscal que planea y diseña la compleja operación al objeto de ocultar beneficios y que determinó la omisión del pago del impuesto, sin cuya intervención no se habría cometido el delito" (Sentencia de la Sala de lo Penal de 18 de junio de 2014, FJ 16º, Roj 3078/2016, y de 11 de marzo de 2014, FJ 13º, Roj 1013/2014, con cita de otras anteriores de la misma Sala de 26 de julio de 1999 y 30 de marzo de 2004).

Aunque la cuestión suscitada por el anteproyecto de Ley se sitúa en un plano diferente al de la responsabilidad de los asesores tributarios, el criterio jurisprudencial reseñado evidencia que el diseño, comercialización, gestión o ejecución de mecanismos altamente especializados y exclusivamente dirigidos a eludir el pago de impuestos o rebajar notoriamente la cuota tributaria, más allá de las alternativas que el propio ordenamiento ofrece, son actividades que no pueden entenderse comprendidas dentro de los límites de dicha profesión y que, por lo mismo, no pueden considerarse amparadas por el secreto profesional al objeto de exonerarse de las obligaciones de información impuestas por la Directiva (UE) 2018/822.

En nada afecta a esta conclusión que los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de comunicación no sean necesariamente defraudatorios o elusivos, como reconoce la propia exposición de motivos del anteproyecto de Ley. Se trata, pese a ello, de mecanismos que -según el considerando 9 de la Directiva (UE) 2018/822- presentan "claros indicios de elusión o fraude fiscales", los que el nuevo anexo IV de la Directiva 2011/16/UE recoge bajo la denominación de "señas distintivas". La existencia de este riesgo fiscal evidente proporciona a la Hacienda pública un título jurídico de intervención suficiente para, en el marco de la normativa europea y sin menoscabo de la naturaleza y

alcance de secreto profesional en el Derecho español, imponer una obligación de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva a quienes hayan intervenido en el diseño, comercialización, gestión y ejecución de tales mecanismos.

Desde este punto de vista, no cabe duda de que el intermediario que "diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución o gestione su ejecución" (nuevo artículo 3.21 de la Directiva 2011/16/UE, primer párrafo) se encuentra obligado a informar a las autoridades tributarias españolas.

En cambio, si el intermediario presta "ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo" (nuevo artículo 3.21 de la Directiva 2011/16/UE, segundo párrafo), la respuesta no puede ser unívoca. En el caso de que se trate de un asesoramiento dirigido a procurar o facilitar la aplicación de dicho mecanismo -el cual, por las razones ya expuestas, no puede considerarse comprendido dentro de los límites de la profesión-, el intermediario está obligado a informar a las autoridades tributarias, sin que pueda dispensarse por razones de secreto profesional. Al margen de esta obligación deben quedar aquellos supuestos en que el asesoramiento haya sido solicitado con el fin de valorar el riesgo fiscal del mecanismo en cuestión y el asesor, una vez emitida su opinión jurídica, no colabore en la implantación del mismo. Así lo ha señalado el Consejo General del Poder Judicial (pág. 35):

"El punto clave -dice en su informe- es distinguir entre el asesoramiento para diseñar, organizar, poner a disposición o comercializar un mecanismo de planificación fiscal, lo que podría denominarse "asesoramiento participativo", y el asesoramiento que tiene por objeto determinar la posición jurídica de un determinado mecanismo, evaluando su encaje en las normas de aplicación y las consecuencias jurídicas que se derivan del mismo; un asesoramiento que podría denominarse "neutral". Ciertamente, la distinción es lábil y probablemente difícil en la práctica, pero conceptualmente la diferencia entre ambos tipos de asesoramiento es posible y permite que el profesional (...) en el marco de sus funciones propias pueda legítimamente invocar su secreto profesional, quedando exonerado de la obligación de declarar".

El Consejo de Estado coincide en que, tratándose de un asesoramiento neutral, las personas que lo hayan prestado no deberán estar obligadas a informar a la Administración tributaria sobre los datos conocidos en virtud de la consulta que se les haya realizado, y en que el anteproyecto de Ley debería incluir una previsión al respecto que así lo dijera.

Para la regulación de este supuesto, el Consejo General del Poder Judicial ha sugerido que se utilice una "previsión similar" a la contenida en el artículo 22 de la Ley 10/2010 para los abogados en materia de prevención de blanqueo de capitales, que, aun no estando expresamente contemplada en la Directiva (UE) 2018/822, que es objeto del presente anteproyecto, ha sido utilizada como modelo para su transposición en otros países europeos.

Se trata ciertamente de un consejo útil y atendible, siempre y cuando se realicen los correspondientes ajustes en razón de la materia regulada, particularmente los dos siguientes:

a) En primer lugar, se debe eximir de la obligación de declarar no solo a los abogados, que son los únicos profesionales mencionados por el artículo 22 de la Ley 10/2010, sino a cualesquiera intermediarios, "con independencia de la actividad económica desarrollada", como ya dice el propio anteproyecto. En otro caso, es decir, si dicha exención se aplicase únicamente a los abogados y no al resto de intermediarios, se podrían producir distorsiones en la competencia que -según reconoce la Dirección General de Tributos- aconsejan extender aquella a todos los intermediarios.

b) En segundo término, se debe distinguir entre el asesoramiento neutral prestado "con respecto" al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin propiciar o facilitar la implantación del mismo, y el asesoramiento neutral prestado con posterioridad, cuando el mecanismo ya se ha ejecutado, en orden a determinar la posición jurídica del cliente o desempeñar su misión de defenderlo en procesos judiciales o en relación con ellos.

La Directiva (UE) 2018/822 únicamente impone obligaciones de información a los intermediarios en el diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo, pero no a las personas o entidades que intervienen con posterioridad. Por ello, la distinción entre uno y otro caso es relevante en su fundamento y consecuencias.

En el primer supuesto, es decir, durante el diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo, todas las personas o entidades que prestan asesoramiento "con respecto" a tales actividades tienen en principio la condición de intermediarios de acuerdo con la Directiva (UE) 2018/822 y están obligadas a informar a las autoridades tributarias. Por ello, la dispensa de esta obligación de información en el anteproyecto de Ley en caso de asesoramiento neutral deberá ir acompañada de una obligación de comunicar dicha dispensa a los demás intermediarios o, en caso de que no existan, al contribuyente interesado (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE).

En el segundo supuesto, es decir, cuando el mecanismo ya ha sido ejecutado, las personas o entidades que prestan un asesoramiento neutral no tienen la condición de intermediarios de conformidad con la Directiva (UE) 2018/822 y, por tal razón -no en virtud de una dispensa-, no están obligadas a informar a las autoridades tributarias ni, por lo mismo, a dirigir comunicación alguna a los demás intermediarios o al contribuyente interesado.

A la vista de las consideraciones realizadas, debería suprimirse el apartado 2 de la proyectada disposición adicional vigésima cuarta de la LGT, que contiene un remisión genérica a los supuestos en que los profesionales no están obligados a informar a las autoridades tributarias de conformidad con el artículo 93.5 de la LGT, que no resulta operativa para la transposición de la Directiva (UE) 2018/822, y sustituirse por una previsión específica que excluya de las obligaciones de información impuestas por la norma europea a aquellas personas o entidades que, con independencia de la actividad económica desarrollada, hayan asesorado en la fase de diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo, o lo hagan después de dicha fase, en orden a determinar la posición jurídica de su cliente o desempeñar su misión de defender a dicho cliente en procesos judiciales o en relación con ellos. En consonancia, deben realizarse también los cambios oportunos en la exposición de motivos del anteproyecto de Ley. Esta observación tiene carácter esencial al efecto previsto en el artículo 2.2, último párrafo, de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado.

Una previsión de esta naturaleza, en cuanto se limita a ser consecuente con el fundamento, naturaleza y alcance del secreto profesional en el ordenamiento español, puede aprobarse con el rango de ley ordinaria y no precisa -ni justifica- un carácter orgánico. El Consejo General del Poder Judicial también lo ha entendido así (pág. 24).

Por lo demás, debe hacerse una última reflexión sobre la situación de los abogados de empresa, aquellos que trabajan por cuenta ajena al servicio de esta como integrantes de su plantilla. El Consejo General de la Abogacía Española ha mostrado su preocupación por la incidencia que las obligaciones de información impuestas a los intermediarios por la Directiva (UE) 2018/822 podrían tener sobre la situación de tales abogados. En sentido

parecido, el Consejo General del Poder Judicial se ha limitado a señalar que tales abogados gozan, como cualquier otro, del secreto profesional, que debe ser respetado en la transposición de la norma europea (pág. 36). En realidad, la controversia que se ha suscitado en relación con esta cuestión no puede considerarse propiamente tal. Del juego de las definiciones de "intermediario" y "contribuyente interesado" contenidas en la Directiva (UE) 2018/822 se deduce, sin mayor dificultad, que en aquellos supuestos en que una empresa haya puesto en marcha un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal potencialmente agresiva, sus abogados internos no tienen la condición de intermediarios ni, por ello, están sujetos a la obligación de informar a las autoridades tributarias o expuestos a eventuales sanciones. La obligación de información recaerá en tales supuestos sobre la empresa, como contribuyente interesado, y no sobre sus abogados en plantilla. Así lo ha dejado claro desde el primer momento el departamento ministerial proponente del anteproyecto de Ley, que, en el documento de consulta previa en su día expuesto al público a través de su página web, indicó, como una de "las principales características de la normativa a transponer", que la obligación de información recae en el contribuyente cuando no haya intermediarios o cuando "el asesoramiento lo realicen los propios asesores de la empresa y esta sea la obligada tributaria" (pág. 3). Por las razones expuestas, no resulta preciso -en opinión de este Consejo- que el anteproyecto de Ley contenga una referencia específica a los abogados de empresa, que, en su caso -aunque tampoco parece necesario-, podría realizarse en la norma reglamentaria de desarrollo.

VI.3. Obligaciones de comunicación entre intermediarios y contribuyentes interesados

El anteproyecto de Ley contempla el deber de comunicar a los demás sujetos obligados las dos siguientes circunstancias: en primer lugar, la exención de uno de los intermediarios de su obligación de informar a las autoridades tributarias al amparo del secreto profesional (apartado 1 de la nueva disposición adicional vigésima quinta de la LGT); y, en segundo término, la presentación, por uno de los intermediarios o de los obligados tributarios, de la declaración informativa (apartado 1 de la nueva disposición adicional vigésima quinta de la LGT).

A. Deber de comunicación de la dispensa de la obligación de información por razón de secreto profesional

El apartado 1 de la proyectada disposición adicional vigésima quinta de la LGT prevé que los intermediarios eximidos por razón de secreto profesional de la presentación ante las autoridades tributarias de la declaración sobre el mecanismo transfronterizo deberán comunicar dicha dispensa a los demás intermediarios o, en su caso, a los obligados tributarios interesados "en los términos establecidos reglamentariamente" (apartado 1 de la proyectada disposición adicional vigésima quinta de la LGT).

Este deber de comunicación se contempla en la Directiva (UE) 2018/822, e implica que la obligación de presentar la declaración sobre el mecanismo recaerá sobre los demás intermediarios o, si estos no existen, sobre el contribuyente interesado (nuevo artículo 8 bis ter, apartados 5 y 6, de la Directiva 2011/16/UE).

El anteproyecto de Ley únicamente contempla el deber de comunicación de los intermediarios eximidos por el deber de secreto, pero no indica que, en tal supuesto, la obligación de presentación de la declaración de los mecanismos recaerá sobre los demás intermediarios o el obligado tributario interesado. Pese a que el proyecto de Real Decreto introduce esta precisión (nuevo artículo 45 del RGAT), el anteproyecto de Ley también debería contener alguna referencia al respecto.

En tal sentido, el apartado 1 de la proyectada disposición adicional vigésima quinta de la LGT tendría que disponer que los intermediarios eximidos en virtud de secreto profesional de la presentación sobre los mecanismos transfronterizos "deberán comunicar fehacientemente dicha exención, en los términos establecidos reglamentariamente, a los

demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos, sobre quienes recaerá la obligación de presentar la declaración".

B. Deber de comunicación de la presentación de la declaración a los demás sujetos obligados

El apartado 2 de la proyectada disposición adicional vigésima quinta de la LGT prevé que las personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y hubieran presentado la declaración sobre los mecanismos transfronterizos deberán comunicarlo a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados "en los términos establecidos reglamentariamente".

La Directiva (UE) 2018/822 prevé que, "cuando exista una obligación múltiple de comunicar información" -es decir, cuando haya varios intermediarios o contribuyentes interesados-, el intermediario o el contribuyente interesado, según los casos, "estará exento de presentar la información si tiene la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que se haya presentado la misma información en otro Estado miembro" (nuevo artículo 8 bis ter, apartados 4 y 8, de la Directiva 2011/16/UE).

Con el fin de garantizar la prueba que justifica dicha exención, el anteproyecto de Ley impone a quienes hayan presentado la declaración un deber de comunicar dicha presentación a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que es objeto de ulterior desarrollo reglamentario (nuevo artículo 45 del RGAT). Este deber de comunicación no se encuentra expresamente contemplado en la Directiva (UE) 2018/822, pero su inclusión en el anteproyecto de Ley resulta acertada en atención a los objetivos perseguidos.

No obstante, la formulación gramatical del apartado 2 de la proyectada disposición adicional vigésima quinta de la LGT podría mejorarse si dijera que las personas o entidades que hubieran presentado la declaración "deberán comunicar fehacientemente su presentación, en los términos establecidos reglamentariamente, al resto de intermediarios o de obligados tributarios interesados, quienes, en virtud de aquella, quedarán eximidos de la obligación de presentar sus respectivas declaraciones".

VI.4. Régimen de infracciones y sanciones

El anteproyecto de Ley establece el régimen de infracciones y sanciones aplicable al incumplimiento de las obligaciones de información a las autoridades tributarias (apartado 3 de la nueva disposición adicional vigésima cuarta de la LGT) y de las obligaciones de comunicación entre intermediarios y obligados tributarios interesados (apartado 3 de la nueva disposición adicional vigésima quinta de la LGT) en relación con los mecanismos transfronterizos.

La Directiva (UE) 2018/822 contiene una habilitación en blanco a los Estados miembros para que establezcan dicho régimen, con el único condicionante de que las sanciones previstas deberán ser "eficaces, proporcionadas y disuasorias" (nuevo artículo 25 bis de la Directiva 2011/16/UE).

La regulación proyectada tipifica las infracciones y determina las sanciones en la materia, remitiendo a la potestad reglamentaria la concreción de algún aspecto muy puntual, dentro siempre de los límites impuestos por el principio de legalidad consagrado en el artículo 25.1 de la Constitución.

No obstante, durante la tramitación del expediente, algunas entidades -en especial, la Asociación Española de Asesores Fiscales- han observado que el régimen de infracciones y sanciones contemplado en el anteproyecto no se adecuaba a los principios de tipicidad y proporcionalidad que la jurisprudencia constitucional ha deducido de ese mismo precepto, lo que obliga a analizar el anteproyecto con detalle en este punto.

A. Infracciones y sanciones por incumplimiento de las obligaciones de información sobre los mecanismos transfronterizos

El apartado 4 de la proyectada disposición adicional vigésima cuarta de la LGT establece el régimen de infracciones y sanciones aplicable al incumplimiento de las obligaciones de información sobre los mecanismos transfronterizos que corresponden a los intermediarios o al contribuyente interesado.

Este apartado comienza con una rúbrica -"Régimen de infracciones y sanciones"- que debe suprimirse, pues -como ya se ha indicado con anterioridad- solo los artículos, y no los apartados de estos, la llevan. En su lugar debería ponerse un encabezamiento que dijera: "Constituyen infracciones tributarias:...", seguido de los supuestos que merecen la consideración de tales.

En concreto, se contemplan tres supuestos de infracción:

a) El primero de ellos es "no presentar en plazo las declaraciones informativas" sobre los mecanismos transfronterizos.

La Directiva (UE) 2018/822 impone a los intermediarios o, en su caso, al contribuyente interesado la obligación de informar sobre los mecanismos transfronterizos en el plazo de treinta días desde el siguiente a aquel en que el mecanismo se ponga a disposición para su ejecución, sea ejecutable o desde el momento en que se haya realizado la primera fase de ejecución.

El cumplimiento tempestivo de esta obligación es fundamental para que las autoridades tributarias de los Estados miembros puedan "reaccionar rápidamente" ante este tipo de prácticas fiscales, como señala el considerando 2 de la propia norma europea.

El anteproyecto de Ley tipifica el incumplimiento de esta obligación como infracción grave y prevé una sanción consistente en "multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 3.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal en los términos establecidos reglamentariamente, dependiendo de que el infractor sea el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente".

El establecimiento de una multa pecuniaria por "cada dato o conjunto de datos omitidos" es un método de determinación de las sanciones que no es novedoso en el ámbito de la legislación tributaria. Los artículos 198 y 199 de la LGT ya lo contemplan con carácter general para las infracciones por falta de presentación en plazo o presentación incorrecta de declaraciones informativas, al igual que la disposición decimoctava de la LGT en relación con las obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. El anteproyecto de Ley aplica este mismo método al supuesto particular de las declaraciones de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva.

La determinación de las informaciones que merezcan la consideración de "dato" o de "conjunto de datos", a efectos de fijar las multas procedentes, pertenece al ámbito propio de la potestad reglamentaria del Gobierno. El proyecto de Real Decreto elaborado en desarrollo de este anteproyecto de Ley -proyecto provisional y, por tanto, sujeto a posibles cambios, y que no ha sido todavía informado por este Consejo- especifica, de conformidad con lo dispuesto en la Directiva (UE) 2018/822 (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 14, de la Directiva 2011/16/UE), el contenido de las declaraciones informativas sobre los mecanismos transfronterizos, sobre su actualización y sobre su utilización en España (artículo 46.1, letras a) a f); artículo 48.2, letras a) a e); y artículo 49.2, letras a) a e), del RGAT), precisando que "constituyen conjuntos de datos las informaciones a que se refieren cada una de las letras" de estos preceptos (artículos 46.2, 48.4 y 49.4 del

RGAT) y que la Orden ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración establecerá "cualquier otro dato relevante" para concretar aquella información (artículos 46.4, 48.3 y 49.3 del RGAT).

Un análisis conjunto de la cuantía de la sanción resultante de la aplicación de estos parámetros, por una parte, y de los límites mínimo y máximo de las sanciones previstas en el anteproyecto de Ley, por otra, evidencia algunas disfunciones que conviene resaltar.

Por de pronto, aplicando una multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada uno de los conjuntos de datos de las declaraciones informativas previstos en el proyecto de Real Decreto -seis en las declaraciones informativas sobre los mecanismos transfronterizos y cinco en las declaraciones informativas sobre la actualización y utilización de tales mecanismos-, resulta una sanción por incumplimiento de la obligación de presentación de la declaración de cuantía siempre superior al límite mínimo de 3.000 euros. En consecuencia, este límite mínimo nunca operará propiamente como tal, al menos con el actual desarrollo reglamentario del anteproyecto de Ley.

Por lo que se refiere al límite máximo de la sanción, viene fijado -ya se ha dicho- por el importe de los honorarios percibidos o a percibir, en el caso de que el infractor sea el intermediario, o por el valor del efecto fiscal -es decir, el resultado producido, en términos de deuda tributaria, del mecanismo declarado que deberá incluir, en su caso, el ahorro fiscal (nuevo artículo 46.1.f) del RGAT)-, en el caso de que el infractor sea el contribuyente interesado. La vinculación del límite máximo de la sanción con el importe de los honorarios o del beneficio fiscal obtenido, según quién sea el infractor, acaso obedezca a que tanto la obtención de un beneficio fiscal como la percepción de honorarios fijados en función de dicho beneficio son señas distintivas, de acuerdo con el anexo IV de la Directiva (UE) 2018/822, de un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal potencialmente agresiva. Debe repararse, sin embargo, en que el beneficio fiscal y los honorarios obtenidos en este tipo de operaciones suelen ser de un importe muy superior a las sanciones que resultarían de la aplicación de una multa de 1.000 euros por cada conjunto de datos previstos en el proyecto de Real Decreto -seis en las declaraciones informativas sobre los mecanismos transfronterizos y cinco en las declaraciones informativas sobre la actualización y utilización de tales mecanismos-. En tales supuestos, que seguramente serán la mayoría, cabe dudar de que la regulación proyectada difícilmente tenga efectos disuasorios sobre los intermediarios, que son los obligados principales a la presentación de este tipo de declaraciones, ni con menor razón para los contribuyentes interesados.

El principio de proporcionalidad exige que las sanciones previstas sean acordes a la gravedad de la infracción: ni pueden ser más graves, lo que desde luego no sucede en el presente caso, ni pueden serlo menos, como resulta del artículo 29.2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Un examen comparado de los borradores de las normas de transposición en los diferentes países de la Unión Europea pone de manifiesto una gran disparidad de criterios. Por poner solo algunos ejemplos, las sanciones previstas en Alemania pueden llegar hasta 25.000 euros; en el Reino Unido son de 600 libras diarias, aunque podrían llegar a ser de 1.000.000 de libras si la multa diaria no resultase suficiente; en Luxemburgo, hasta 250.000 euros; en Holanda, hasta 830.000 euros; y en Portugal, entre 2.000 y 80.000 euros. Pese a esta disparidad, se advierte que la cuantía de las sanciones en estos países es superior -en ocasiones muy superior- a la que resulta del anteproyecto de Ley sometido a consulta.

A la vista de estas consideraciones, el departamento ministerial proponente debería valorar la conveniencia de introducir los ajustes necesarios a fin de que las sanciones resultantes sean -como exige la normativa europea y el ordenamiento español- efectivamente disuasorias para los sujetos obligados.

b) El segundo supuesto de infracción es la presentación "de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas".

Esta infracción se califica de grave y lleva aparejada la misma multa que en el caso anterior por "cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso referidos a un mismo mecanismo", con idénticos límites mínimo y máximo, por lo que cabe remitirse a las consideraciones anteriormente realizadas en lo que sean trasladables a este supuesto.

c) El tercer y último supuesto de infracción es la presentación de las declaraciones "por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios".

Esta infracción se califica de grave y se sanciona con una multa de 250 euros por dato o conjunto de datos referido a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.500 euros.

Ningún problema suscita esta infracción, teniendo en cuenta que el uso de medios electrónicos no es inconveniente para los sujetos potencialmente afectados por este anteproyecto, desde el punto de vista de los principios constitucionales de la potestad sancionadora de la Administración.

B. Infracciones y sanciones por incumplimiento de las obligaciones de comunicación entre los intermediarios y el obligado tributario interesado

El apartado 3 de la proyectada disposición adicional vigésima quinta de la LGT establece el régimen de infracciones y sanciones aplicable al incumplimiento de las obligaciones de comunicación entre intermediarios y particulares.

Este apartado comienza con una rúbrica -"Régimen de infracciones y sanciones"- que debe suprimirse por las razones ya señaladas. En su lugar debería ponerse un encabezamiento que dijera: "Constituyen infracciones tributarias:...", seguido de los supuestos que merecen la consideración de tales.

En concreto, se contemplan dos supuestos de infracción:

a) El primero de ellos es el incumplimiento por parte del intermediario eximido de la obligación de presentar declaración informativa por razón de secreto profesional de su deber de comunicar esta circunstancia a los demás intermediarios o, en su caso, al obligado tributario interesado.

La Directiva (UE) 2018/822 prevé que, cuando el intermediario comunique dicha exención a los demás intermediarios o, de no haberlos, al contribuyente interesado, la obligación de presentar la información sobre el mecanismo recaerá sobre estos (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 6, de la Directiva 2011/16/UE).

El incumplimiento de este deber de comunicación se califica en el anteproyecto como infracción leve o grave. Se califica como grave cuando "el obligado tributario interesado que hubiera debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación" no la haya presentado -la redacción del anteproyecto es, sin embargo, menos clara y debería mejorarse-; y como leve cuando, pese al incumplimiento del deber de comunicación, la declaración haya sido presentada. En el primer caso lleva aparejada la misma sanción prevista para el supuesto de falta de declaración; y en el segundo, se sanciona con una multa de 600 euros.

A juicio del Consejo de Estado, la tipificación del incumplimiento del deber de comunicación y su calificación como infracción leve o grave, en función de que la información sobre el mecanismo haya sido o no presentada por el resto de sujetos

obligados, es consecuente con la función que dicho deber desempeña en el esquema de la Directiva (UE) 2018/822 y se ajusta -al igual que las sanciones previstas- al principio de proporcionalidad.

No obstante, el anteproyecto debería corregirse en un punto. La circunstancia que agrava el incumplimiento del deber de comunicación es, según la regulación proyectada, que "el obligado tributario interesado" que hubiera debido presentar la declaración, si se hubiera realizado dicha comunicación, no la haya presentado. De conformidad con la Directiva (UE) 2018/822, cuando el intermediario comunica su dispensa por razón de secreto profesional, la obligación de presentar la declaración no recae directamente sobre el contribuyente interesado sino sobre los demás intermediarios y, de no haberlos, sobre el contribuyente interesado. Por ello, el anteproyecto de Ley tendrá que contemplar como circunstancia agravante la "falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo de planificación fiscal (...) por otro intermediario o, en su caso, por el obligado tributario interesado que hubieran debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación".

b) El segundo de los supuestos de infracción es el incumplimiento por parte de las personas o entidades que hayan presentado su declaración -sea en la condición de intermediarios o de obligados tributarios interesados- de su deber de comunicar al resto de intermediarios o de obligados tributarios que han realizado dicha presentación.

La finalidad de este deber de comunicación es que el resto de intermediarios o de obligados tributarios interesados puedan eximirse de la obligación de presentar sus respectivas declaraciones, de acuerdo con lo previsto en la Directiva (UE) 2018/822 (nuevo artículo 8 bis ter, apartados 4 y 8, de la Directiva 2011/16/UE).

En el caso de que no se efectúe esta comunicación, el resto de intermediarios o de obligados tributarios no podrán acogerse a la exención prevista en la norma europea y tendrán que presentar su declaración.

De este modo, el incumplimiento del deber de comunicar la presentación de la declaración hace recaer sobre el resto de intermediarios o sobre el obligado tributario interesado una carga administrativa innecesaria, susceptible de traducirse en una duplicidad o acaso una multiplicidad de declaraciones, pero no impide que las autoridades tributarias tomen conocimiento del mecanismo.

En tales circunstancias, la calificación de la infracción como leve y la previsión de una sanción de multa de 600 euros debe considerarse proporcionada a las consecuencias del incumplimiento.

VI.5. Régimen transitorio

La disposición transitoria del anteproyecto de Ley prevé que "los mecanismos transfronterizos cuya primera fase se haya realizado, en los términos reglamentariamente establecidos, entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020 deberán ser objeto de declaración en los meses de julio y agosto de 2020".

Esta previsión, que se limita a reproducir lo dispuesto en la Directiva (UE) 2018/822 (nuevo artículo 8 bis ter, apartado 12, de la Directiva 2011/16/UE), no vulnera -como cree la Asociación Española de Asesores Fiscales- el principio de interdicción de la retroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución desde el momento en que la primera fase de los mecanismos sujetos a comunicación debe haberse ejecutado después del 25 de junio de 2018, que fue la fecha de entrada en vigor de la norma europea (artículo 2.1).

Por lo expuesto, el Consejo de Estado en Pleno, por mayoría, es de dictamen:

Que, una vez tenida en cuenta la observación formulada en relación con el apartado 2 de la proyectada disposición adicional vigésima cuarta de la Ley General Tributaria, y consideradas las restantes, puede V. E. someter el anteproyecto de la ley al Consejo de Ministros para su aprobación como proyecto de Ley y su posterior remisión a las Cortes Generales".

V. E., no obstante, resolverá lo que estime más acertado.

Madrid, 5 de marzo de 2020

LA SECRETARIA GENERAL,

LA PRESIDENTA,

EXCMA. SRA. MINISTRA DE HACIENDA.

Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado
Avda. de Manoteras, 54 - 28050 Madrid