

## La Directiva de intermediarios fiscales y el concepto de abuso fiscal

La Directiva de intermediarios fiscales (DAC 6) plantea algunos interrogantes en relación con su encaje con el abuso fiscal, otro de los temas recientemente regulados por el legislador comunitario



[Diego Arribas Plaza](#),  
Asociado Cuatrecasas

La [Directiva 2018/822, de 25 de mayo de 2018](#), comúnmente conocida como "Directiva de intermediarios fiscales", es, sin duda, uno de los ámbitos que más controversia plantea en el panorama actual de la fiscalidad internacional. Como es sabido, en virtud de esta norma, los intermediarios (o en su defecto los contribuyentes) quedan obligados a informar a las administraciones tributarias sobre aquellos mecanismos fiscales que cumplan alguna de las señas distintivas que la propia Directiva recoge en su Anexo.

Respecto de las cuestiones formales conviene aclarar que esta Directiva de intermediarios fiscales modifica la Directiva 2011/16 de Cooperación Administrativa, que alcanza así su sexta versión (de ahí el acrónimo DAC 6). Su entrada en vigor antes de las vacaciones de verano marca un hito importante puesto que, aunque su plazo de transposición llega hasta el 31 de diciembre de 2019 y sus disposiciones se aplican desde el 1 de julio de 2020, la Directiva obliga a informar antes del 31 de agosto de 2020 de aquellos mecanismos "*cuya primera fase se haya ejecutado*" tras dicha entrada en vigor.

Desde el punto de vista sustantivo los interrogantes que se plantean son muchos y variados. Conceptos mencionados como "intermediario", "mecanismo" o "primera fase", además de muchos otros, quedan lejos de ser claros. No obstante, en este caso nos centraremos en una de las dudas que se suscitan y que afectan al propio enfoque de la Directiva: la relación entre esta nueva obligación de información y el concepto de abuso fiscal.

Ya se ha mencionado que un mecanismo únicamente debe ser comunicado a la administración tributaria cuando cumpla alguna de las señas distintivas del Anexo. Aunque el Anexo recoge cinco categorías de señas distintivas (a su vez, generales y específicas), puede hacerse una clasificación alternativa en dos grupos. Por un lado, las "señas objetivas", circunstancias cuya verificación implica la obligación automática de comunicar un mecanismo. Por otro lado, las "señas subjetivas", que generan la obligación de comunicar un mecanismo únicamente si, además de constatarse, se satisface el criterio del beneficio principal. Dicho criterio se cumple "*cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar*

*razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal".*

Como puede apreciarse, el criterio del beneficio principal implica que, respecto de determinadas señas distintivas, la obligación de comunicación únicamente existe si la obtención de un beneficio fiscal parece ser uno de los principales beneficios que una persona podría esperar. Ciertamente esta definición y su construcción en torno a qué se espera de la utilización de un mecanismo recuerda a algunas de las normas generales antiabuso que han visto la luz en los últimos tiempos, como por ejemplo la recogida en el artículo 6 de la Directiva 2016/1164 (ATAD). Ahora bien, en mi opinión, no son lo mismo.

En primer lugar, un análisis literal revela las diferencias entre ambos conceptos. Por un lado, el criterio del beneficio principal exige únicamente que uno de los beneficios principales que puede esperarse sea obtener un beneficio fiscal. Sin embargo, la norma general antiabuso de ATAD exige, además de que el establecimiento del mecanismo tenga entre sus objetivos principales la obtención de una ventaja fiscal, que dicha obtención sea contraria al objeto o finalidad de la normativa y que el mecanismo en sí no sea genuino (porque no se haya establecido por razones comerciales válidas que reflejan la realidad económica). La comparación permite comprobar que la norma antiabuso incluye dos test adicionales; es decir, este concepto de abuso es más estricto que la idea sobre la que se asienta el criterio del beneficio principal.

Ciertamente el concepto de abuso a nivel comunitario dista todavía de estar bien definido, en especial si se confirma la [opinión de la Abogado General Kokott](#) respecto de la posibilidad de que un mecanismo pueda considerarse abusivo aunque refleje la realidad económica. No obstante, la diferente redacción de ambas Directivas parece evidenciar que el ámbito de la obligación de información es más amplio que el del abuso, circunstancia que por otro lado encaja con el enfoque propuesto en el informe de la [acción 12 del Plan BEPS](#) de la OCDE (página 24), antecedente directo de esta DAC 6.

La consecuencia de lo anterior es que, incluso si se satisface el criterio del beneficio principal, la obligación de comunicación afecta a mecanismos que son abusivos y a mecanismos que no lo son. De hecho, como menciona el sexto considerando de la DAC 6, se pretende que los intermediarios informen a las autoridades tributarias sobre "*determinados mecanismos transfronterizos que potencialmente podrían utilizarse para prácticas de planificación fiscal abusiva*". Asimismo, el considerando decimocuarto matiza que los mecanismos de planificación fiscal agresiva quedan bajo el ámbito de ATAD. Por lo tanto, contrariamente a lo que habitualmente se menciona, en mi opinión la Directiva de intermediarios fiscales no busca la revelación de mecanismos abusivos o de planificación fiscal agresiva, sino de aquellos que quizás puedan serlo.

Evitar que la comunicación de un mecanismo tenga como consecuencia inmediata su calificación como abusivo es probablemente una de las cuestiones en las que más se deba trabajar para solventar algunas cuestiones problemáticas que plantea esta Directiva de intermediarios fiscales. Por ello, sería muy recomendable que la normativa de transposición de la Directiva incluyera la previsión de que la comunicación de un mecanismo no supondrá en ningún caso la base para determinar la existencia de un acto propio o indicio sobre la calificación de dicho mecanismo como abusivo. Ese análisis

debería ser totalmente independiente de la obligación de información que incluye la DAC 6.

Dada la incertidumbre en torno a esta Directiva de intermediarios fiscales, ciertamente no se puede descartar la posibilidad (o incluso idoneidad) de una interpretación contraria que asuma que únicamente deben ser comunicados aquellos mecanismos abusivos, de acuerdo con la finalidad última de este tipo de obligaciones de información. Aunque seguramente pudieran encontrarse argumentos a favor de esta alternativa, debe repararse en que sus consecuencias serían graves: la comunicación de cualquier mecanismo estaría suponiendo el reconocimiento, por parte del contribuyente o de su asesor, de que el mecanismo en cuestión es abusivo. Por lo tanto, de facto, se habría invertido la carga de la prueba dentro del procedimiento que ventile si en el caso concreto existe abuso o no, quedando además el contribuyente que pretenda defenderse obligado a aportar una prueba especialmente cualificada por cuanto debería contrarrestar su previa calificación (o la de su asesor) del mecanismo como abusivo.

Por último, una cuestión práctica. En principio, el intermediario es quien debe evaluar si la obtención de un beneficio fiscal es uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un mecanismo. Dado que la Directiva parece evitar deliberadamente la identificación de quién es esa "persona" que razonablemente espera, puede entenderse que se reclama un análisis en abstracto del mecanismo en cuestión y de su fiscalidad asociada, sin focalizarlo en ningún contribuyente en concreto. No obstante, si se exige tener en cuenta "*los factores y circunstancias pertinentes*", parece que cualquier análisis debe partir inexorablemente de la toma en consideración de las circunstancias del contribuyente afectado para determinar qué es lo que razonablemente se podría esperar, en su caso concreto, de dicho mecanismo.

A partir de aquí, para determinar si el beneficio puede calificarse como "principal", pueden traerse a colación los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, en los que, respecto a la interpretación de dicha cuestión en la cláusula del propósito principal (PPT), se reclama un análisis objetivo de la situación. Dicho análisis podría concretarse en la comparación (cuantitativa y a veces cualitativa) entre los beneficios fiscales asociados al mecanismo y el resto de beneficios no fiscales que el contribuyente logra con el mismo (sinergias en el grupo, economías de escala, otras eficiencias, etc.). La cuestión es si, en la práctica, el intermediario (que, por ejemplo, actúa como abogado o asesor de su cliente respecto de determinados aspectos fiscales) dispone de toda la información para realizar dicho análisis y hasta qué punto puede exigírsele disponer de ella y concluir al efecto, cuando pueden ser relevantes aspectos propios de la realidad empresarial ("extrafiscal") del contribuyente desconocidos para dicho intermediario.

Dins: Legal Today de 3 d'octubre de 2018. <http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscal/la-directiva-de-intermediarios-fiscales-y-el-concepto-de-abuso-fiscal>

[Consulta realizada el 30 d'abril de 2019]