

# La Directiva sobre los intermediarios fiscales comienza a implementarse en los Estados miembros de la UE

Analizamos los instrumentos de trasposición de la Directiva sobre el intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación a los mecanismos transfronterizos sujetos a la DAC6.

Noviembre 2019

## Ponte en contacto con PwC Tax & Legal Services:

### Roberta Poza Cid

Socia responsable en el departamento de Fiscalidad Internacional  
[roberta.poza.cid@pwc.com](mailto:roberta.poza.cid@pwc.com)

### Enrique Sánchez de Castro

Abogado del departamento de Fiscalidad Internacional  
[enrique.sanchez.de\\_castro@pwc.com](mailto:enrique.sanchez.de_castro@pwc.com)

La Directiva en cuestión entró en vigor el pasado 25 de junio de 2018, y comenzará a desplegar sus efectos a partir del 1 de julio de 2020. Los Estados miembros de la UE deberían tener esta norma completamente traspuesta a fecha de 31 de diciembre de 2019. La Directiva supone el reporte obligatorio de aquellos mecanismos transfronterizos que sean potencialmente agresivos. Si bien, la Directiva no define el concepto potencialmente agresivo, sino que se debe delimitar por el cumplimiento de una serie de indicadores, las denominadas señas distintivas.

Como sabemos, a día de hoy España ya habría comenzado con el proceso de trasposición, contando con un [anteproyecto](#) de Ley que modificaría la Ley General Tributaria, y un proyecto de Real Decreto por el que se modificaría el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

La Directiva establece los mínimos con los que deben de cumplir los Estados miembros, por lo que estos tienen cierto margen de maniobra, que se ha plasmado en diferencias en distintos aspectos como: i) los ámbitos objetivo y subjetivo de aplicación; ii) la aplicabilidad del secreto profesional; iii) la definición y extensión de las señas distintivas; y iv) la regulación del régimen sancionador.

A continuación, nos centramos en analizar, a grandes rasgos, los aspectos principales de los procesos de trasposición en ciertos Estados miembro de la UE.

## 1. Alemania

El pasado 30 de septiembre de 2019 fue publicado el borrador de trasposición, aún pendiente de aprobación por el gobierno. Los rasgos característicos son:

- En lo que se refiere al ámbito material, se limita a los mecanismos transfronterizos.
- Se reconoce el secreto profesional, aunque no supone una excepción a la obligación de reporte, ya que el intermediario con tal obligación deberá comunicar la información de forma anónima y abstracta, es decir, sin identificar al contribuyente ni comunicar información personal alguna.
- La regulación de las señas distintivas, sigue, por lo general, la Directiva.
- En lo que se refiere al régimen sancionador, se prevén sanciones de hasta 25.000 euros.

## 2. Portugal

Se ha publicado un borrador de norma el pasado 15 de agosto de 2019, esperando un texto definitivo en el último trimestre de 2019. Los rasgos característicos son:

- En lo que se refiere al ámbito material, incluye tanto mecanismos transfronterizos como domésticos y extiende la obligación de reporte no únicamente a imposición directa, sino también a imposición indirecta.
- El secreto profesional no supone una excepción a la obligación de información.



**Se reconoce el secreto profesional a abogados y notarios, excluyéndoles de la obligación de reportar.**

- En materia de señas distintivas, se reconocen las señas de la Directiva, pero se incluye una seña distintiva genérica sujeta al test del beneficio principal (i.e. mecanismo que limite la responsabilidad del contribuyente o del intermediario), y una seña distintiva específica sujeta, también, al test del beneficio principal (i.e. mecanismos involucrando la participación de personas o entidades sin personalidad jurídica no sujetas a imposición, o total o parcialmente exentas, o gravadas de forma favorable).
- Por último, en materia sancionadora, se recogen sanciones desde 2.000 euros hasta 80.000 euros.

### **3. Luxemburgo**

El pasado 8 de agosto se publicó el borrador de norma, actualmente en curso de aprobación parlamentaria. Las principales notas características son:

- Mecanismos domésticos e imposición indirecta no están contemplados en su ámbito de aplicación.
- La norma procede a definir conceptos tales como mecanismo transfronterizo, intermediarios, contribuyente, etc. En lo que se refiere a los intermediarios, el concepto incluye tanto abogados, asesores fiscales, asesores financieros como contables, entre otros.
- Se reconoce el secreto profesional a abogados, quienes podrían quedar excluidos de la obligación de informar.
- En materia de señas distintivas, se sigue el literal de DAC6.
- Por último, en materia de sanciones, éstas podrán llegar hasta 250.000 euros.

### **4. Holanda**

Holanda cuenta con un borrador de norma desde finales de 2018. Se espera que ésta se apruebe a finales de 2019. Los aspectos principales son:

- El ámbito de aplicación no se extiende a mecanismos domésticos, ni a imposición indirecta.
- La norma contempla el concepto de intermediario como DAC6, pero otorga una serie de clarificaciones, especificando que, una sociedad será intermediario si ha concluido un contrato de servicios con un contribuyente, así como en aquellos supuestos en los que el asesor fiscal sea empleado de una sociedad.
- Se reconoce el secreto profesional a abogados y notarios, excluyéndoles de la obligación de reportar. En cambio, asesores fiscales y auditores no están cubiertos por el secreto.
- En materia de señas distintivas se sigue, por lo general, la Directiva. No obstante, el concepto de ventaja fiscal también incluye aquellas ventajas fiscales materializadas en Estados no miembros de la UE.
- En lo que se refiere a las sanciones, la sanción máxima sería de 830.000 euros, si bien no se sancionará durante el periodo transitorio.

### **5. Reino Unido**

Reino Unido publicó el borrador de norma en Julio de 2019, se espera que se apruebe a final del 2019. Las notas características son:

- No se extiende el ámbito de aplicación a mecanismos domésticos ni a impuestos indirectos. No obstante, los mecanismos domésticos deberán ser informados bajo el régimen interno conocido como DOTAS (i.e. Disclosure of tax avoidance schemes).



En lo que se refiere al régimen sancionador, el incumplimiento de las obligaciones podría derivar en sanciones de hasta 5 millones de euros.



#### Conclusión e implicación práctica

Ni que decir tiene que la trasposición de DAC6 en todos y cada uno de los Estados miembros de la UE traerá consigo discrepancias y contradicciones que requerirán la mejora de los niveles de coordinación en la materia para aquellos operadores económicos que, como obligados tributarios a efectos de DAC6, desarrollan sus actividades a nivel transnacional.

Ello permitiría evitar situaciones de sobre reporte y/o reporte contradictorio, como mitigar los costes materiales y económicos vinculados al cumplimiento de tal obligación.

- Expone que la obligación de reportar resta sobre el intermediario con un nexo relevante con el Reino Unido.
  - En materia de señas distintivas, siguen por lo general la Directiva, con las siguientes excepciones: i) se excluyen medianas y pequeñas empresas de las señas distintivas del grupo E; y ii) en materia del test del motivo fiscal, excluye las ventajas fiscales en línea con los objetivos de la norma y política fiscal.
  - Se reconoce el secreto profesional, clarificando que aquellos intermediarios amparados por el secreto no tendrán que reportar solo en la medida en la que la información esté protegida por el referido - secreto. Se fija también que, en el supuesto en el que un intermediario quedará exonerado en base al secreto, éste deberá notificarlo a los otros intermediarios o al obligado tributario.
  - En relación al régimen sancionador, se fija una sanción de 600 libras diarias, no obstante, la sanción podría ser de un millón de libras de resultar la sanción diaria insuficiente. También se recogen sanciones de entre 5.000 y 10.000 libras para los obligados tributarios no efectuando los reportes anuales.
- 6. Polonia**
- Polonia ya ha implementado la Directiva DAC6 en su Ordenamiento legal. De hecho, empezó a surtir sus efectos desde el pasado 1 de enero de 2019. Cabe destacar que la norma polaca tiene un ámbito y contenido más amplio que el propio de la Directiva. Las principales notas características son las siguientes:
- El ámbito de aplicación cubre tanto mecanismos transfronterizos como aquellos de carácter doméstico.
  - En lo que se refiere al concepto de intermediario, la norma polaca diferencia entre promotores y colaboradores. Reconociendo que la obligación de información podría recaer sobre intermediarios e individuos que no fueran polacos, es decir, no residentes o sin presencia en Polonia.
  - Los impuestos que podrían verse afectados por este tipo de mecanismos no son únicamente los impuestos de carácter directo, como exige la Directiva, sino que también se extiende a materia de impuesto sobre el valor añadido como impuesto de naturaleza indirecta.
  - En materia de señas distintivas, la norma polaca incluye 24 indicadores, frente a los 15 indicadores incluidos por DAC6. De aquellos 24 indicadores, únicamente once de ellos requieren la existencia de una evidencia sobre beneficio fiscal.
  - En lo que se refiere al régimen sancionador, el incumplimiento de las obligaciones podría derivar en sanciones de hasta 5 millones de euros. Las sanciones podrían ser impuestas personalmente a los individuos actuando en representación de un intermediario, como al contribuyente.

#### 7. El estado e DAC6 en el resto de Estados miembros de la Unión Europea

Del resto de jurisdicciones europeas no referidas anteriormente, debemos destacar que Francia, Austria, Hungría, Lituania y Eslovenia ya tienen aprobada la norma internamente y algunos de ellos incluso en vigor.

Otras jurisdicciones aun inmersas en el proceso de trasposición son Bélgica, Finlandia, Italia, Irlanda, Suecia, República Checa, Chipre, Dinamarca, Estonia y Eslovaquia. En cambio, aún hay algún Estado sin borrador de norma, como, por ejemplo, Bulgaria, Croacia, Grecia, Latvia, Malta y Rumania.