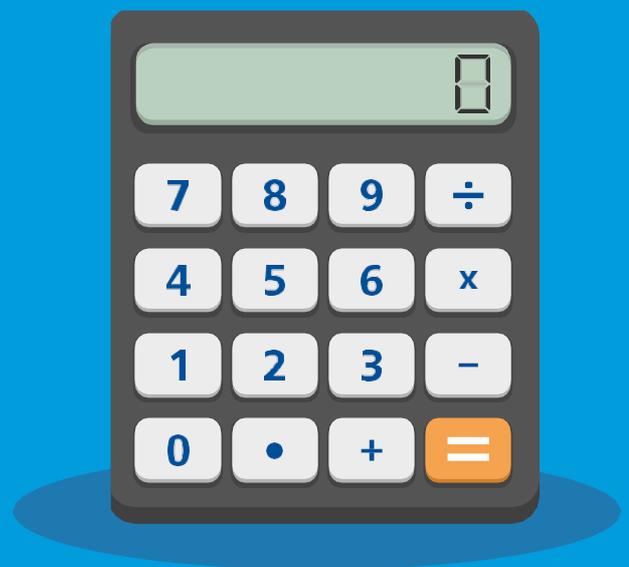




Ley 10/2020, de reforma de la Ley General Tributaria, para la transposición de la Directiva DAC6

Tax Alert



Diciembre 2020

kpmgabogados.es
kpmg.es

Ley 10/2020, de 29 de diciembre de 2020, que modifica la Ley General Tributaria para transponer la Directiva DAC6

Con fecha 30 de diciembre de 2020 se ha publicado la [Ley 10/2020, de 29 de diciembre](#), 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.

Se requiere una futura norma reglamentaria que modifique el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, y una Orden que apruebe los modelos de declaración, y pudieran también darse a conocer guías interpretativas por parte de la Agencia Tributaria. Por lo tanto no se conoce en este momento el alcance total de las obligaciones DAC6, y actualizaremos esta información tan pronto dispongamos de esta normativa complementaria.

Esta norma representa la esperada transposición a la normativa estatal en España de la [Directiva UE 2018/822 del Consejo](#), de 25 de mayo de 2018, conocida como DAC 6 o Directiva de Intermediarios (en adelante, la Directiva), que establece la obligación, por parte de los denominados 'intermediarios', de declarar a la Administración tributaria las operaciones transfronterizas que puedan considerarse comprensivas de una planificación fiscal agresiva.

Los objetivos a alcanzar a través de la DAC 6 son fundamentalmente los siguientes: (i) obtener información sobre las operaciones de planificación fiscal potencialmente agresiva que afecten a dos Estados miembros o a un Estado miembro y un tercer país, situando la obligación de forma principal no en el contribuyente, sino en los 'intermediarios', y además realizando un intercambio automático de esta información entre las Administraciones tributarias de la Unión; y (ii) disuadir sobre la realización de prácticas fiscales con carácter elusivo, esto es, implantar medidas que contribuyan eficazmente a la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

La Directiva entró en vigor el día 25 de junio de 2018, y los Estados debieron transponerla y desarrollarla antes del 31 de diciembre de 2019 para aplicar sus disposiciones a partir del 1 de julio de 2020, si bien debido a la pandemia fue prorrogada de forma facultativa su aplicación práctica hasta el 1 de enero de 2021 por la [Directiva UE 2020/876 del Consejo](#), de 24 de junio de 2020. En el caso del Estado español este proceso de transposición se ha efectuado fuera de plazo, a pocas fechas de su despliegue de efectos.

La mayor parte de los Estados miembros se han acogido a esta prórroga (aunque no todos, porque Alemania, Austria Finlandia y Polonia han tenido plazos diferentes de entrada en vigor), y según la misma, los nuevos plazos para el inicio de aplicación de las obligaciones DAC6 serían los siguientes (a expensas de su confirmación en España por norma reglamentaria, donde debido al retraso en la publicación de la misma y de los modelos de declaración, sería deseable que dichos plazos se prolongasen, en función de cuándo se aprueben los modelos de declaración):

- La fecha de comienzo del período ordinario de 30 días para informar los mecanismos transfronterizos se establecería el 1 de enero de 2021, de modo que los mecanismos cuya fecha determinante de la obligación de comunicar comience a partir de esta fecha se comunicarían transcurridos como máximo 30 días.

- Los mecanismos cuya fecha de inicio del período de devengo de declaración (30 días) hubiese acontecido desde el 1 de julio de 2020 al 31 de diciembre de 2020, situarán dicha fecha el 1 de enero de 2021, a partir de la cual comienza a computar el período ordinario de 30 días para declarar todos ellos en bloque.
- La fecha para informar los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación del período transitorio, que son aquellos cuya primera fase se haya ejecutado entre los días 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020, se retrasaría al 28 de febrero de 2021.
- La fecha del primer intercambio de información entre los Estados miembros, sería el 30 de abril de 2021.

Proceso de transposición en España

El 12 de mayo de 2020, el Consejo de Ministros aprobó el Proyecto de Ley para la transposición de DAC6. Con este trámite se inició el proceso legislativo ordinario que ha desembocado en la publicación de la Ley 10/2020.

La incorporación de la DAC6 al ordenamiento estatal español se ha de realizar modificando por una parte la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), para aquellas cuestiones que requieren su regulación por norma con rango de ley, y por otra 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.

Esta última norma reglamentaria resultará de importancia capital para delimitar las obligaciones derivadas de DAC6 en España, ya que deberá concretar las definiciones esenciales de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, de las señas distintivas y de los obligados. También articulará aspectos esenciales de las nuevas obligaciones tributarias de suministro de información, respecto a su alcance, plazos y contenido.

Adicionalmente habrán de aprobarse los modelos de declaraciones por parte de la Agencia Tributaria (previsiblemente, los modelos 234, 235 y 236), y se espera que se emitan guías interpretativas por parte de la Administración tributaria, al igual que han hecho otros países, como instrumento que facilite el entendimiento de la normativa y delimite su alcance.

Contenido de la regulación recogida en la Ley 10/2020

La Ley 10/2020 incorpora a la Ley General Tributaria **dos nuevas disposiciones adicionales**, vigésima tercera y vigésima cuarta, que recogen las obligaciones de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados ante los “mecanismos transfronterizos de planificación fiscal” y establecen el régimen de infracciones y sanciones. Junto a ello habilitan al Gobierno para el desarrollo de tales obligaciones y de algún aspecto muy concreto del régimen de infracciones y sanciones. Veamos en detalle el contenido de la Ley:

1. Obligaciones de información de los intermediarios o de los obligados tributarios interesados.

Se establecen cinco supuestos en los que, de acuerdo a la Directiva, existe **obligación de información a cargo de los intermediarios o de los obligados tributarios interesados**, y se remite la concreción de tales obligaciones a la potestad reglamentaria del Gobierno. Son los siguientes:

- a. Aplicable a intermediarios y, en ausencia de estos, a los obligados tributarios interesados, la información sobre mecanismos transfronterizos que incurran en alguna de las señas distintivas determinadas en el Anexo IV de la Directiva. Se trata de una lista amplia de señas distintivas genéricas y específicas, muchas de ellas sometidas al criterio de beneficio principal donde será necesario apreciar la consecución de ventajas fiscales. Debe reseñarse que la normativa española no ha realizado ninguna extensión sobre el alcance de la lista cerrada de señas distintivas contenida en la Directiva.
- b. Aplicable únicamente a los intermediarios, la información sobre actualización de los mecanismos transfronterizos a los que se asocia el calificativo de ‘comercializables’, que son aquellos que no requieren adaptación sustancial para su ejecución.
- c. Información sobre utilización en España de los mecanismos transfronterizos mencionados en los dos anteriores apartados, limitada a los obligados tributarios interesados.

- d. Los intermediarios eximidos de la obligación de declarar por el deber de secreto profesional deberán comunicar fehacientemente esta exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los mecanismos, sobre quienes recaerá la obligación de presentar la declaración.
- e. Los intermediarios que, estando obligados a declarar, hubieran presentado la declaración de los mecanismos transfronterizos, deberán comunicar esta circunstancia, en los términos establecidos reglamentariamente, a los demás intermediarios. Igualmente deberá hacerlo el obligado tributario interesado que hubiera presentado la declaración frente al resto de obligados tributarios interesados, quienes, en razón de aquella presentación, quedarán eximidos de su obligación de declarar.

Se indica que la obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica, *per se*, que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en él concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que le hacen acreedor de la obligación de declaración.

Se excluyen expresamente de la consideración de mecanismo transfronterizo de planificación fiscal objeto de declaración aquellos acuerdos, negocios jurídicos, esquemas u operaciones transfronterizas basados en **regímenes fiscales comunicados y expresamente autorizados por una Decisión de la Comisión Europea**.

2. Secreto profesional

La ley recoge la redacción de la dispensa de la obligación de informar basada en el secreto profesional del apdo. 5 del art. 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE, indicando que estarán relevados de la obligación de informar quienes tuvieran la consideración de intermediarios, con independencia de la actividad desarrollada, y hubieran asesorado 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 procurar ni facilitar la implantación del mismo”*. Se trata de una definición *sui generis* del ‘*legal professional privilege*’ al caso español.

Complementario a lo anterior, se reconoce expresamente que el intermediario podrá quedar liberado del deber de secreto profesional mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.

Debe destacarse que no se permite a los obligados tributarios interesados eximir de las obligaciones de comunicación a los intermediarios por anticiparse aquellos efectuando dichas comunicaciones, de modo que existiendo intermediarios, los mismos deberán realizar las comunicaciones excepto cuando resulte aplicable el secreto profesional.

Finalmente en este ámbito, la ley precisa que la información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal que suministren los intermediarios no constituirá, conforme al régimen jurídico aplicable, una violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, ni comportará para ellos responsabilidad alguna frente a los obligados tributarios interesados.

3. Régimen sancionador

La sanción general por no presentar en plazo las declaraciones informativas, o por hacerlo de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, derivada de una infracción que se considera grave, consiste en multa de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo, con un mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo (intermediarios) o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo calculado en los términos reglamentariamente establecidos (obligado tributario interesado). Dicho límite máximo no aplicará cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros.

Cuando el mecanismo carezca de valor y el infractor sea el obligado tributario interesado, este límite máximo será el equivalente a los honorarios percibidos o a percibir por un intermediario, y si estos no existieran, el límite se referirá al *“valor de mercado de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración de intermediario calculada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”*.

Los anteriores importes se reducirán a la mitad cuando la información haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración, así como en los casos de corrección extemporánea y sin requerimiento previo, de declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos presentadas en plazo.

Se configuran adicionalmente dos infracciones leves para los incumplimientos de comunicación, no a la Administración tributaria, sino entre intermediarios y obligados tributarios interesados, ambas sancionadas con multa de 600 euros:

- La primera, no efectuar la comunicación, por parte de un intermediario, de estar eximido de la obligación de declarar por el deber de secreto profesional, a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en el mecanismo, en el plazo establecido reglamentariamente, o efectuarla omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos.

Estas infracciones tendrán la consideración de graves cuando la ausencia de comunicación en plazo concurra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo en su fase inicial por otro intermediario o, en su caso, por el obligado tributario interesado, que hubieran debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación. En estos casos, la sanción para el intermediario incumplidor de su deber de comunicar su secreto profesional será la general que hubiera correspondido a la infracción por la falta de presentación de la declaración mencionada.

- La segunda, por parte de las personas o entidades que, estando obligadas a declarar, hubieran presentado la declaración, cuando tras ello no efectúen la comunicación de haber presentado dicha declaración, o lo hagan omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos, respecto a los demás intermediarios o, en su caso, a los demás obligados tributarios interesados, quienes en virtud de aquella presentación quedarán eximidos de la obligación de declarar.

Finalmente, se tipifica otra sanción 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, lo cual se tipifica como infracción grave, y 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.

4. Régimen transitorio

La disposición transitoria única de la Ley 10/2020, denominada "*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 plazos establecidos reglamentariamente.

El contenido de esta disposición se limita a reproducir lo dispuesto en la Directiva.

DAC 6 en los territorios forales

Finalmente, comentar que en las Administraciones de Derecho Foral, tanto en Navarra como el País Vasco, la transposición de la Directiva se ha anticipado al Estado.

- En **Navarra** la [Ley foral 29/2019, de 23 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias](#), cuya entrada en vigor se produjo el 24 de diciembre de 2019, introdujo a efectos de transponer en plazo la DAC6 dos nuevas disposiciones adicionales en la Ley Foral General Tributaria 13/2000, de 14 de diciembre, las números 34 y 35, más la disposición transitoria 6ª, modificada posteriormente por el [Real Decreto Ley Foral 4/2020, de 29 de abril](#).
- En **Álava** la transposición se ha realizado en plazo mediante la [Norma Foral 22/2019, de 13 de diciembre, de medidas tributarias](#), posteriormente modificada por el [Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 9/2020, de 14 de julio](#). Concretamente se ha modificado la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, para incluir las disposiciones adicionales 24 y 25.

Adicionalmente, el [Decreto Foral 35/2020 de 3 de noviembre](#) contiene el desarrollo a nivel reglamentario.

- En **Guipúzcoa** la [Norma Foral 1/2020, de 24 abril, por la que se introducen modificaciones tributarias relacionadas con la transposición de Directivas europeas y otras modificaciones de carácter técnico](#) transpone, en lo que aquí interesa, la DAC6 modificando la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, incluyendo las disposiciones adicionales 17 y 18 y la disposición transitoria quinta, posteriormente modificada por el [Decreto Foral Norma Foral 6/2020, de 21 de julio](#).
- En **Vizcaya**, la [Norma Foral 6/2020 de 15 de julio](#), que modifica la Norma Foral 2/2005, de 10 de abril, General Tributaria de Vizcaya, incluye las disposiciones adicionales 33 y 34, y una disposición transitoria primera.

En algunos casos, estas disposiciones contienen redacciones diferentes a las de la ley estatal, en ámbitos tan relevantes como el marco del secreto profesional de los intermediarios y los importes de las sanciones. Previsiblemente serán objeto de posteriores modificaciones para alinearse a la regulación del Estado.

Contactos

Itziar Galindo Jimenez
Socia
KPMG Abogados, S.L.P.
Tel. 91 456 38 61
igalindo@kpmg.es

Carlos Marín Pizarro
Socio
KPMG Abogados, S.L.P.
Tel. 91 456 59 62
carlosmarin@kpmg.es

Ricardo López Rubio
Director
KPMG Abogados, S.L.P.
Tel. 91 456 60 73
rlopezr@kpmg.es

José Matas Espejo
Director
KPMG Abogados, S.L.P.
Tel. 91 456 34 51
josematas@kpmg.es

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 8241
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T: 965 92 0722
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realía
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 2900
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 7300
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 0120
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio San Marcos
Dr. Verneau, 1
35001 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 23 04
Fax: 928 31 91 92

Madrid

Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 3400
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Larios, 3
29005 Málaga
T: 952 61 1460
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 6928
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edifici Ca'n de Segura
Avda. del Comte de Sallent, 2
07003 Palma de Mallorca
T: 971 72 1601
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 1408
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 2250
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Condes de Buñol
Isabel la Católica, 8
46004 Valencia
T: 963 53 4092
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 8505
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 8133
Fax: 976 75 48 96

[Privacidad](#) | [Darse de baja](#) | [Contacto](#)

© 2020 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.