



**DOCUMENTO SOMETIDO A TRÁMITE DE INFORMACIÓN PÚBLICA**  
**20 DE JUNIO DE 2019**

**ANTEPROYECTO DE LEY DE 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**

**MEMORIA DEL ANÁLISIS DEL IMPACTO NORMATIVO**

**ÍNDICE**

**I. OPORTUNIDAD DEL PROYECTO NORMATIVO**

1. Motivación
2. Objetivos
3. Adecuación a los principios de buena regulación
4. Alternativas

**II. CONTENIDO, ANÁLISIS JURÍDICO Y DESCRIPCIÓN DE LA TRAMITACIÓN**

1. Contenido del proyecto
2. Análisis jurídico
3. Descripción de la tramitación

**III. ANÁLISIS DE IMPACTOS**

1. Adecuación de la norma al orden de distribución de competencias
2. Impacto económico y presupuestario
3. Impacto de género
4. Impacto en la infancia y en la adolescencia
5. Impacto en la familia
6. Otros impactos



Esta memoria del análisis del impacto normativo integra la memoria, estudios o informes sobre la necesidad y oportunidad del proyecto normativo, así como la memoria económica y el informe de impacto de género, previstos en la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno. Para la elaboración de la memoria se ha tenido en cuenta la estructura prevista en el Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria del análisis del impacto normativo, así como la Guía Metodológica para la Elaboración de la Memoria del Análisis de Impacto Normativo a la que se refiere la disposición adicional primera del Real Decreto anterior.

Asimismo, conforme al artículo 22 quinquies de la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, de Protección Jurídica del Menor, de modificación parcial del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, y la disposición adicional décima de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas, en la redacción dada por la Ley 26/2015, de 28 de julio, de modificación del sistema de protección a la infancia y a la adolescencia, esta memoria contiene una valoración del impacto de la norma en la familia, la infancia y la adolescencia.

## **I. OPORTUNIDAD DEL PROYECTO NORMATIVO**

### **1. Motivación**

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 (en adelante DAC 6), establece la obligación de comunicación de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva.

Con el objeto de que las autoridades tributarias de los Estados miembros se intercambien de forma automática la información sobre mecanismos fiscales potencialmente agresivos que afecten a distintos Estados miembros o a un Estado miembro y un tercer país, la DAC 6 establece el deber de declaración de dichos mecanismos, con carácter general, para todos los intermediarios o agentes que participen en su concepción, comercialización, organización o gestión de su ejecución, o bien presten cualquier tipo de asistencia o asesoramiento relacionado con los mismos, y, en determinadas circunstancias, para los obligados tributarios que se beneficien del mecanismo.

Se trata de mecanismos u operaciones trasfronterizas en los que concurren alguna de las “señas distintivas” definidas en la DAC 6, que suponen una indicación de riesgo potencial de elusión fiscal y que determinan que deban ser objeto de comunicación a la Administración tributaria.

El artículo 2 de la DAC 6 establece un mandato para que los Estados miembros realicen la trasposición de su contenido a más tardar para el 31 de diciembre de 2019 y procedan a la aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias necesarias para dar cumplimiento a la DAC 6 a partir del 1 de julio de 2020.

La trasposición se efectúa mediante una modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), que es el objeto del presente anteproyecto, para aquellas cuestiones que aconsejan su regulación por norma con rango legal, completándose la trasposición con una modificación 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 el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.



El Anteproyecto normativo por el que se modifica la LGT pretende, por tanto, dar cumplimiento al mandato de trasposición de la DAC 6 y se inscribe en el ámbito de las actuaciones de asistencia mutua tal como se definen en el artículo 177 bis de la LGT.

## 2. Objetivos.

Los objetivos a alcanzar a través de la norma son fundamentalmente:

- 1) Transponer al Ordenamiento tributario interno el Derecho de la Unión Europea, en particular la DAC 6.
- 2) Obtener información sobre las operaciones que deben declararse de planificación fiscal potencialmente agresiva que afecten a dos Estados miembros o a un Estado miembro y un tercer país, en el contexto actual de transparencia fiscal internacional.
- 3) Disuadir sobre la realización de prácticas fiscales con carácter elusivo. En suma, implantar medidas que contribuyan eficazmente a la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

## 3. Adecuación a los principios de buena regulación

El texto normativo se adapta a los principios de buena regulación previstos en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante Ley 39/2015), esto es, los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia

Así, se cumple el principio de necesidad y eficacia, por cuanto es necesaria la trasposición de la DAC 6 mediante la incorporación de modificaciones en diversas normas del Ordenamiento que tienen rango legal y reglamentario.

Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha observado de forma exclusiva el modo de atender los objetivos estrictamente exigidos, antes mencionados.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia del Anteproyecto con el resto del ordenamiento jurídico nacional, así como con el de la UE. De hecho, la norma responde a la necesidad de trasposición de la DAC 6 al Derecho español.

En cuanto al principio de transparencia, sin perjuicio de su publicación oficial en el Boletín Oficial del Estado, se garantiza la publicación del Anteproyecto, así como de su Memoria en la sede electrónica del Ministerio de Hacienda, a efectos de que puedan ser conocidos dichos textos en el trámite de audiencia e información pública por todos los ciudadanos.

Por último, en relación con el principio de eficiencia, se ha intentado que la norma genere las menores cargas administrativas para los ciudadanos, así como los menores costes indirectos, fomentando el uso racional de los recursos públicos, es más, incluso alguna de las medidas que incorpora el Anteproyecto supone una reducción de tales cargas como luego se explicará.



#### 4. Alternativas.

Como se ha señalado reiteradamente a lo largo de las líneas anteriores, el Anteproyecto responde a la necesidad de trasponer la DAC 6 que establece una nueva obligación tributaria de información.

Las modificaciones que se recogen en este texto introducen cambios en la LGT debiendo, por tanto, acometerse ellas en una disposición con rango de ley. La LGT, como reza su exposición de motivos, nació con ánimo codificador, lo que implica la regulación en ella de todos aquellos aspectos que inciden en el sistema tributario español, incluyendo los procedimientos en materia tributaria. De ahí que cualquier modificación en materia tributaria objeto de regulación legal tenga incidencia en la LGT.

En consecuencia, la trasposición de la DAC 6 no permite evaluar otra alternativa no regulatoria y, por otra parte, las modificaciones de la LGT incluidas en este proyecto normativo no pueden sino llevarse a cabo a través de una norma legal.

Cierto es que la regulación de estas medidas podría haberse llevado a cabo a través de una ley independiente de la LGT. Sin embargo, eso habría supuesto que esas medidas quedasen al margen de la regulación general del sistema tributario español, lo cual carecería de justificación alguna teniendo en cuenta que todas las medidas que incluye el proyecto normativo, relativas al nuevo deber de declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, se enmarcan en el ámbito de la asistencia mutua y constituyen aplicación de los tributos, tal y como esta se define en el artículo 83.1 de la LGT, aplicándoseles por tanto la normativa tributaria general. Dichas medidas también afectan a las actuaciones sancionadoras asociadas al incumplimiento de la obligación informativa o a la revisión de la actuación administrativa derivada de dicha aplicación, materia regulada en la LGT.

Por lo tanto, el lugar idóneo, más aún, exclusivo, para su regulación es la LGT, que, como ya se ha destacado, ostenta un carácter codificador de la materia tributaria, incluido en el ámbito de la asistencia mutua.

La regulación de esas medidas fuera de la LGT iría en contra de dicho carácter y, a su vez, daría lugar a una ruptura de la sistematicidad existente en el ordenamiento tributario español, en perjuicio de la seguridad jurídica.

## II. CONTENIDO, ANÁLISIS JURÍDICO Y DESCRIPCIÓN DE LA TRAMITACIÓN

### 1. Contenido del proyecto.

El texto consta de un artículo único que modifica la LGT, con dos apartados, una disposición transitoria y una disposición final.

#### 1.1. El apartado uno incorpora la **disposición adicional vigésima cuarta en la LGT**:

En cumplimiento del mandato de trasposición de la Directiva y con amparo en los artículos 29, 29 bis y 93 de la LGT, se introducen tres nuevas obligaciones tributarias formales que serán objeto de desarrollo reglamentario:

- Obligación de los intermediarios fiscales, con carácter general, y en determinadas circunstancias de los denominados obligados tributarios interesados, de informar sobre mecanismos



transfronterizos de planificación fiscal en los que concurra alguna de las señas distintivas definidas en el Anexo IV de la DAC 6.

- Obligación de los intermediarios fiscales de actualizar la información sobre mecanismos transfronterizos comercializables que hayan declarado con anterioridad. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1 de la DAC 6, son mecanismos comercializables aquellos que se comercializan y se ejecutan sin necesidad de adaptación sustancial.
- Obligación de los obligados tributarios interesados de informar sobre la utilización de los mecanismos transfronterizos que hayan sido previamente declarados.

Asimismo, se regula el régimen sancionador asociado al incumplimiento de estas obligaciones de información.

Se tipifican de manera específica como infracciones tributarias muy graves la presentación fuera de plazo y la presentación incorrecta de las declaraciones correspondientes a estas obligaciones informativas, así como la presentación de estas por medios distintos a los electrónicos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios. Estas infracciones van a ser incompatibles con las infracciones similares establecidas con carácter general en los artículos 198 y 199 de la LGT.

La sanción consistirá en una multa pecuniaria fija por cada dato o conjunto de datos referido a una misma declaración, estableciéndose un límite mínimo y un límite máximo, este último, en función de los honorarios del intermediario o del valor del efecto fiscal derivado del mecanismo, según sea el sujeto infractor el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente.

La multa pecuniaria fija y los límites de la sanción se reducen a la mitad cuando la declaración se ha presentado fuera de plazo sin requerimiento de la Administración tributaria.

Por último, teniendo en cuenta que la DAC 6 exime del deber de declaración del mecanismo transfronterizo a los intermediarios cuando en ellos concurra el deber de secreto profesional, la disposición adicional concreta el contenido de este deber en el ámbito tributario.

Así, en cuanto al ámbito objetivo del deber de secreto profesional respecto de la obligación de declaración establecida en virtud de la transposición de la DAC 6, este se circunscribe a los datos privados no patrimoniales y datos confidenciales del obligado tributario interesado que conozca el intermediario en el ejercicio de su actividad de asesoramiento relacionada con el mecanismo transfronterizo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 93.5 de la LGT.

En lo que respecta al ámbito subjetivo del deber citado, la DAC 6 en la redacción introducida del apartado 5 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE señala que *“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”*. En cumplimiento de dicha previsión se especifica que el régimen de secreto profesional en materia tributaria regulado en el citado artículo 93.5 de la LGT se aplicará, en su caso, a todos los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a lo dispuesto en la propia Directiva.

En este punto, debe tenerse en cuenta el concepto amplio de intermediario manejado por la DAC 6, definido en base a la actividad de intermediación y no en función de la naturaleza de la persona o entidad que intermedia. En este sentido, debe reseñarse que la propia exposición de motivos de la Directiva en su considerando (8) señala que *“A fin de garantizar el correcto funcionamiento del*



*mercado interior y evitar lagunas en el marco normativo propuesto, 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”.*

Desde esta óptica, en la medida en que el concepto de intermediario como obligado en la Directiva está definido en términos amplios, de forma recíproca, debe ser entendido, a efectos de la Directiva la delimitación de los posibles titulares de la prerrogativa de secreto profesional. Elemento este que coincide con la regulación de nuestra propia normativa interna concretada en el reiterado artículo 93.5 de la LGT, por cuanto dicho precepto recoge como eventuales titulares de dicho privilegio a todos los profesionales.

## **1.2. El apartado dos introduce la disposición adicional vigésima quinta en la LGT:**

Se regula legalmente el régimen de comunicaciones entre intermediarios y obligados tributarios interesados que prevé la DAC 6, dada la trascendencia que tiene, en unos casos liberando a los demás obligados de su deber de declaración, por haber presentado uno de ellos la declaración, y, en otros casos, confirmando el deber de declaración de los demás obligados, como sucede cuando concurre en un intermediario el deber de secreto profesional y lo comunica al resto de intermediarios y a los obligados tributarios interesados en el mecanismo transfronterizo.

Además, se regula el régimen sancionador asociado al incumplimiento de las comunicaciones entre particulares, tipificándose como infracciones tributarias leves el incumplimiento de las comunicaciones o la realización de estas de manera incompleta o inexacta.

## **1.3 Disposición transitoria única del proyecto:**

La DAC 6 entró en vigor el 25 de junio de 2018 y obliga a los Estados miembros a exigir que los intermediarios y, en su caso, los obligados tributarios interesados declaren aquellos mecanismos transfronterizos de planificación fiscal cuyo deber de declaración haya nacido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 46.3 del RGAT, entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020.

Estos mecanismos deben ser declarados en los meses de julio y agosto de 2020, para dar cumplimiento a este mandato se introduce esta disposición transitoria.

## **1.4 Disposición final única del proyecto:**

La DAC 6 señala en su artículo 2 que los Estados miembros deben aplicar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en dicha Directiva a partir de 1 de julio de 2020. Dicho mandato se recoge en la disposición final del Proyecto.

## **2. Análisis jurídico.**

### **2.1. Justificación del rango formal.**

El contenido descrito anteriormente tiene rango legal, en la medida en que la modificación normativa responde fundamentalmente a la necesaria adecuación de la LGT a la DAC 6 que se traspone a nuestro ordenamiento jurídico. Al margen de ello, la trasposición llevará consigo



también la modificación del RGAT con el objeto de desarrollar reglamentariamente las nuevas obligaciones legales de información tributaria.

## **2.2. Relación de la norma con el Derecho de la Unión Europea y adecuación al mismo.**

Como se ha señalado anteriormente, esta Ley supone la trasposición de la DAC 6, Directiva que se circunscribe en el ámbito de la normativa comunitaria sobre asistencia mutua.

## **2.3. Normas que quedan derogadas como consecuencia de la entrada en vigor de la norma.**

Si bien esta Ley no contiene derogación expresa de norma alguna, va a quedar derogada cualquier otra norma de rango igual o inferior al de este proyecto normativo que se oponga a lo establecido en él.

## **3. Descripción de la tramitación.**

De conformidad con lo previsto en el apartado 1 del artículo 133 de la Ley 39/2015, con fecha 11 de diciembre de 2018, se tramitó la consulta pública previa para recabar la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la futura norma.

Asimismo, se han obtenido las conformidades en su tramitación de las distintas Secretarías de Estado y Subsecretaría del Ministerio de Hacienda.

A resultas de lo anterior, con fecha XX de XX el Anteproyecto de Ley se sometió al pertinente trámite de audiencia e información pública a que se refiere el apartado 2 del artículo 133 de la citada Ley 39/2015.

Posteriormente, se recabará el preceptivo informe de la Secretaría General Técnica, Consejo General del Poder Judicial así como el Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes e Igualdad.

A continuación, el texto del Anteproyecto de Ley se remitirá al Consejo de Estado para que emita el correspondiente dictamen.

## **III. ANÁLISIS DE IMPACTOS**

### **1. Adecuación del proyecto al orden de distribución de competencias.**

El Anteproyecto se adecua al orden de distribución de competencias, al dictarse al amparo de lo establecido en el artículo 149.1. 3ª y 14º de la Constitución Española que atribuye al Estado la competencia en materia de relaciones internacionales y Hacienda general, respectivamente.

La trasposición al ordenamiento español de la DAC 6, en cuanto norma comunitaria de asistencia mutua, debe realizarse a través de la LGT que, de acuerdo con su artículo 1.2, establece los principios y normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión europea. La asistencia mutua a la que se refiere dicho precepto participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales por lo que se hace necesario invocar el artículo 149.1.3ª



de la Constitución como título competencial del Estado. La normativa de trasposición de la DAC 6 se aplicará a todas las Administraciones tributarias españolas.

Por último, la implementación de las medidas adoptadas puede tener efectos tanto sobre la vertiente de los ingresos como sobre la vertiente de los gastos públicos de la Hacienda Pública, si bien de difícil cuantificación, por lo que la competencia exclusiva del Estado se ve también justificada a través del artículo 149.1.14ª de la Constitución.

## **2. Impacto económico y presupuestario.**

El Anteproyecto de Ley incluye varias modificaciones en la LGT dirigidas, como se ha indicado anteriormente, a trasponer a la normativa interna la DAC 6 y mejorar la prevención y la lucha contra el fraude fiscal.

Se establecen tres nuevas obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria referidas a los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, un régimen de comunicaciones entre particulares derivadas de la obligación de declaración de dichos mecanismos, y los correspondientes regímenes sancionadores asociados al incumplimiento de unas y otras obligaciones, que podrían acarrear cierto impacto económico y presupuestario, así como afectar a las cargas administrativas tanto de la Administración tributaria como de los obligados tributarios. En muchos casos no es factible llevar a cabo su estimación debido a la carencia de información sobre la que sustentar su cálculo, la complejidad de cuantificar los efectos de cada una de las medidas y la imposibilidad de determinar “a priori” su alcance, máxime en el caso de aquellas actuaciones de carácter preventivo del fraude fiscal. En este sentido, debe recordarse el carácter novedoso de las obligaciones de información que se transponen.

En cuanto a los resultados cuantitativos concretos de estas medidas que tienen un carácter preventivo o disuasor del fraude fiscal, como se señalaba anteriormente en los objetivos de la norma, sólo podrán determinarse “a posteriori”. No obstante, cabe esperar que, en general, las modificaciones introducidas tengan un efecto positivo sobre los ingresos en el erario público.

Las nuevas obligaciones de información, previsiblemente, debieran incrementar los ingresos públicos, por cuanto van a implicar la obtención de nuevos datos por parte de la Administración tributaria que podrán ser utilizados para el control tributario. Si bien su cuantificación “a priori” resulta muy aventurada, ya que se desconoce el volumen de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal que deban ser objeto de comunicación, el resultado en términos de deuda tributaria producido en España por dichos mecanismos y la Administración tributaria ante la que deban ser declarados de acuerdo con los criterios de conexión que fijará la norma reglamentaria de desarrollo de estas obligaciones legales.

Evidentemente, ello conlleva nuevas obligaciones en cuanto la información que se ha de facilitar a la Administración tributaria sobre los mecanismos transfronterizos y, por consiguiente, entraña un aumento de las cargas tributarias que soportan los obligados tributarios, sin que se pueda cuantificar, por la razón señalada en el párrafo anterior.

No obstante, el régimen de comunicaciones entre particulares que establece la norma, en particular, la comunicación que debe remitir el obligado que haya presentado la declaración informativa al resto de obligados a declarar, ya se trate de intermediarios o de obligados tributarios interesados en el mecanismo, en la medida en que dicha comunicación les exime de su deber de declaración, va a suponer en última instancia una reducción considerable de las cargas administrativas de los contribuyentes y por ende de la Administración tributaria.





### **3. Impacto de género.**

Las modificaciones normativas de la LGT afectan a quienes tengan la condición de sujetos obligados a informar sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, bien como intermediarios fiscales o como obligados tributarios interesados en el mecanismo, ya sean personas o entidades.

Puesto que la condición de obligado tributario a informar en virtud de la LGT es independiente del género, las reformas incluidas en el Anteproyecto afectan por igual a hombres y mujeres.

Por ello cabe señalar que el impacto del Anteproyecto es nulo por razón de género.

### **4. Impacto en la infancia y en la adolescencia**

Las modificaciones normativas que introduce este Anteproyecto de Ley carecen de impacto alguno sobre la infancia y adolescencia.

### **5. Impacto en la familia**

Tampoco este Anteproyecto de Ley contiene cambios normativos que revistan un especial impacto en relación con la familia.

### **6. Otros impactos**

De igual modo, se considera que las medidas contenidas en este Anteproyecto de Ley no conllevan otros impactos relevantes.