

52

INCLUYE ACCESO
A LA VISUALIZACIÓN
ONLINE DEL FONDO
COMPLETO DE
LA REVISTA

LES PRAYDEET PRO

Revista

Julio 2023

52

Revista Penal

Penal

Julio 2023



tirant
lo blanch



Revista Penal

Número 52

Sumario

Doctrina:

– El derecho a la reparación a las víctimas de violencias sexuales y violencia de género tras la Ley Orgánica de Garantía Integral de la Libertad Sexual: un punto de inflexión, por <i>Teresa Aguado-Correa</i>	5
– La suspensión de la ejecución de la pena de prisión en los delitos de corrupción pública, por <i>Soledad Barber Burusco</i>	23
– La DAC 6 como instrumento para la lucha contra el delito fiscal, por <i>Marina Castro Bosque, Fernando de la Hucha Celador y Hugo López López</i>	41
– Prescripción penal y Estado de Derecho, por <i>Eduardo Demetrio Crespo</i>	71
– Justicia restaurativa y corrupción pública, por <i>Paz Francés Lecumberri</i>	81
– La figura del arrepentido y la justicia penal negociada: a propósito de la incorporación de nuevas cláusulas pre-miales en el Código Penal (arts. 262.3 y 288 bis CP), por <i>Leticia Jericó Ojer</i>	109
– COVID-19 emergency, overcrowding and the right to health also of the prisoner subjected to the regime pursuant to article 41-bis of the Italian Penitentiary System, por <i>Mena Minafra</i>	136
– Giuliano Vassalli: vida y obra de un penalista italiano del siglo XX. Comentarios al libro de Giandomenico Dodaro, <i>Giuliano Vassalli fra fascismo e democrazia. Biografia di un penalista partigiano (1915-1948)</i> , editorial Giuffrè, Milán, 2022, 402 páginas, por <i>Francisco Muñoz Conde</i>	159
– El Derecho penal fascista y nacionalsocialista y la persecución de un penalista italiano judío: el caso de Marcello Finzi, por <i>Francisco Muñoz Conde</i>	172
– El delito de enriquecimiento ¿no justificado? ¿ilícito?, por <i>Inés Olaizola Nogales</i>	179
– Las investigaciones internas como elemento esencial de los «criminal compliance programs»: <i>haciendo de la necesidad virtud</i> , por <i>Nicolás Rodríguez-García</i>	201
– Las penas sustitutivas de la detención carcelaria en la reforma <i>Cartabia</i> . El proceso de renovación del sistema sancionador penal italiano entre la necesidad de deflación y el perseguimiento de la finalidad reeducadora de la pena, por <i>Pietro Maria Sabella</i>	224
– Los protocolos por acoso sexual y por razón de sexo como modelo de canal de denuncia en la empresa, por <i>Elisa Sierra Hernaiz</i>	245
– ¿Hacia una reevaluación europea del derecho punitivo?, por <i>John Vervaele</i>	260
Sistemas penales comparados: La trata de seres humanos (Human Trafficking)	287

* Los primeros 25 números de la Revista Penal están recogidos en el repositorio institucional científico de la Universidad de Huelva Arias Montano: <http://rabida.uhu.es/dspace/handle/10272/11778>



tirant lo blanch

Publicación semestral editada en colaboración con las Universidades de Huelva, Salamanca, Castilla-La Mancha, y Pablo Olavide de Sevilla

Dirección

Juan Carlos Ferré Olivé. Universidad de Huelva
jferreolive@gmail.com

Secretarios de redacción

Víctor Manuel Macías Caro. Universidad Pablo de Olavide
Miguel Bustos Rubio. Universidad Internacional de La Rioja
Carmen González Vaz. Universidad CUNEF, Madrid

Comité Científico Internacional

Kai Ambos. Univ. Göttingen
Luis Arroyo Zapatero. Univ. Castilla-La Mancha
Ignacio Berdugo Gómez de la Torre. Univ. Salamanca
Gerhard Dannecker. Univ. Heidelberg
José Luis de la Cuesta Arzamendi. Univ. País Vasco
Norberto de la Mata Barranco, Univ. País Vasco
Jorge Figueiredo Dias. Univ. Coimbra
George P. Fletcher. Univ. Columbia
Luigi Foffani. Univ. Módena
Nicolás García Rivas. Univ. Castilla-La Mancha
Juan Luis Gómez Colomer. Univ. Jaume I^o
Carmen Gómez Rivero. Univ. Sevilla
José Luis González Cussac. Univ. Valencia

Victor Moreno Catena. Univ. Carlos III
Carlos Martínez- Buján Pérez, Univ. A Coruña
Alessandro Melchionda. Univ. Trento
Francisco Muñoz Conde. Univ. Pablo Olavide
Francesco Palazzo. Univ. Firenze
Teresa Pizarro Beleza. Univ. Lisboa
Claus Roxin. Univ. München
José Ramón Serrano Piedecabras. Univ. Castilla-La Mancha
Ulrich Sieber. Max Planck. Institut, Freiburg
Juan M. Terradillos Basoco. Univ. Cádiz
John Vervaele. Univ. Utrecht
Eugenio Raúl Zaffaroni. Univ. Buenos Aires
Manuel Vidaurri Aréchiga. Univ. La Salle Bajío

Consejo de Redacción

Miguel Ángel Núñez Paz y Susana Barón Quintero (Universidad de Huelva), Adán Nieto Martín, Eduardo Demetrio Crespo y Ana Cristina Rodríguez (Universidad de Castilla-La Mancha), Emilio Cortés Bechiarelli (Universidad de Extremadura), Fernando Navarro Cardoso y Carmen Salinero Alonso (Universidad de Las Palmas de Gran Canaria), Lorenzo Bujosa Badell, Eduardo Fabián Caparros, Nuria Matellanes Rodríguez, Ana Pérez Cepeda, Nieves Sanz Mulas y Nicolás Rodríguez García (Universidad de Salamanca), Paula Andrea Ramírez Barbosa (Universidad Externado, Colombia), Paula Bianchi (Universidad de Los Andes, Venezuela), Elena Núñez Castaño (Universidad de Sevilla), José León Alapont (Universidad de Valencia), Pablo Galain Palermo (Universidad Nacional Andrés Bello de Chile), Alexis Couto de Brito y William Terra de Oliveira (Univ. Mackenzie, San Pablo, Brasil).

Sistemas penales comparados

Eva Kiel (Alemania)
Luis Fernando Niño (Argentina)
Alexis Couto de Brito y Jenifer Moraes (Brasil)
Jiajia Yu (China)
Paula Andrea Ramírez Barbosa (Colombia)
Angie A. Arce Acuña (Costa Rica)
Elena Núñez Castaño (España)
Federica Raffone (Italia)
Manuel Vidaurri Aréchiga (México)
Sergio J. Cuarezma Terán (Nicaragua)
Campo Elías Muñoz Arango (Panamá)

Victor Roberto Prado Saldarriaga (Perú)
Blanka Julita Stefańska (Polonia)
Frederico Lacerda Costa Pinto (Portugal)
Ana Cecilia Morún Solano y John Charles Sirvent Istúriz (República Dominicana)
Svetlana Paramonova (Rusia)
Baris Erman (Turquía)
Volodymyr Hulkevych (Ucrania)
Pablo Galain Palermo (Uruguay)
Jesús Enrique Rincón Rincón (Venezuela)

www.revistapenal.com

© TIRANT LO BLANCH
EDITA: TIRANT LO BLANCH
C/ Artes Gráficas, 14 - 46010 - Valencia
TELF.: 96/361 00 48 - 50
FAX: 96/369 41 51
Email: tlb@tirant.com
http://www.tirant.com
Librería virtual: http://www.tirant.es
DEPÓSITO LEGAL: B-28940-1997
ISSN.: 1138-9168
MAQUETA: Tink Factoría de Color

Si tiene alguna queja o sugerencia envíenos un mail a: atencioncliente@tirant.com. En caso de no ser atendida su sugerencia por favor lea en www.tirant.net/index.php/empresa/politicas-de-empresa nuestro procedimiento de quejas.

Responsabilidad Social Corporativa: <http://www.tirant.net/Docs/RSCtirant.pdf>



La DAC 6 como instrumento para la lucha contra el delito fiscal

Marina Castro Bosque
Fernando de la Hucha Celador
Hugo López López

Revista Penal, n.º 52 - Julio 2023

Ficha Técnica

Autor 1: Marina Castro Bosque

Adscripción institucional: Profesora Sustituta de Docencia, Universidad Pública de Navarra; Institute for Advanced Research in Business and Economics (INARBE)

ORCID: 0000-0003-4713-7728

Autor 2: Fernando de la Hucha Celador

Adscripción institucional: Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pública de Navarra

ORCID: 0000-0003-3782-5623

Autor 3: Hugo López López*

Adscripción institucional: Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pública de Navarra; Institute for Advanced Research in Business and Economics (INARBE)

ORCID: 0000-0003-4802-8427

Title: DAC 6 as Legal Tool to Tackle Tax Evasion

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. II. EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: CONSIDERACIONES GENERALES. III. LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL. 1. Naturaleza y finalidad. 2. Estructura de la obligación de informar. 2.1. *Ámbito objetivo*. 2.2. *Ámbito subjetivo*. 2.3. *Ámbito temporal*. 2.4. *Consecuencias de cumplir o incumplir la obligación de declaración*. 2.5. *Intercambio de información*. IV. LA IDONEIDAD DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS PARA COMBATIR DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. 1. Consideraciones críticas sobre el objetivo perseguido por la DAC 6 y la configuración de las señas de identidad. 2. Consideraciones sobre las dificultades que plantea la constatación de delito fiscal en aquellos casos en los que previamente se cumple con el deber de información. 3. Consideraciones sobre la posible colisión de la obligación de información sobre mecanismos fiscales potencialmente delictivos con las garantías derivadas de la no autoinculpación. V. CONCLUSIONES. VI. BIBLIOGRAFÍA.

* Colaboración desarrollada durante la estancia de investigación desarrollada por el profesor Hugo López López como investigador visitante en el *Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht* del *Department für Öffentliches Recht und Steuerrecht* de la *Wirtschafts Universität Wien* entre los meses de septiembre de 2022 y junio de 2023.

Summary: I. INTRODUCTION. II. THE CRIME AGAINST PUBLIC FINANCE: GENERAL CONSIDERATIONS. III. THE OBLIGATION TO PROVIDE INFORMATION ON CROSS-BORDER FISCAL PLANNING MECHANISMS. 1. Nature and purpose. 2. Structure of the obligation to inform. 2.1. Target scope. 2.2. Subjective scope. 2.3. Temporary scope. 2.4. Consequences of complying or failing to comply with the declaration obligation. 2.5. Information exchange. IV. THE SUITABILITY OF THE OBLIGATION TO PROVIDE INFORMATION ON CROSS-BORDER MECHANISMS TO COMBAT CRIMES AGAINST PUBLIC FINANCES. 1. Critical considerations about the objective pursued by the DAC 6 and the configuration of the identity signs. 2. Considerations on the difficulties posed by the verification of a tax crime in those cases in which the duty of information is previously fulfilled. 3. Considerations on the possible collision of the obligation to inform about potentially criminal tax mechanisms with the guarantees derived from not self-incrimination. V. CONCLUSIONS. VI. BIBLIOGRAPHY.

Resumen: Recientemente la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE (conocida como DAC 6) que obliga a los intermediarios fiscales y, en ocasiones, al propio contribuyente, a notificar a la Administración tributaria ciertos mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, ha sido transpuesta a los ordenamientos internos de los Estados miembros —en España a través de la Ley 10/2020, de 29 de diciembre por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria—. El nuevo deber de información obliga a intermediarios financieros y obligados tributarios, a comunicar determinados esquemas que van más allá de la planificación fiscal y podrían llegar a ser calificados como abuso o evasión fiscal y, por lo tanto, merecedores de reproche desde un punto de vista penal. En el presente trabajo los autores identifican y analizan las principales dudas jurídicas que plantea la aplicación de este novedoso régimen de información fiscal cuando del delito contra la hacienda pública se trata. Tras el referido análisis concluyen que la DAC 6 no es un instrumento adecuado para combatir efectivamente el delito contra la Hacienda Pública en los términos tipificados en el artículo 305 del CP.

Palabras clave: DAC 6; planificación fiscal agresiva; fraude fiscal; delito contra la hacienda pública; intermediarios financieros.

Abstract: Recently, Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU (known as CAD 6), which obliges tax intermediaries and, on occasions, the taxpayer itself, to notify the tax administration of certain cross-border tax planning mechanisms, has been transposed into the domestic legislation of the Member States —in Spain through Law 10/2020 of 29 December amending Law 58/2003 of 17 December on General Taxation—. The new duty of information obliges financial intermediaries and taxpayers to report certain schemes that go beyond tax planning and could be classified as tax abuse or evasion and, therefore, deserving of reproach from a criminal point of view. In this paper, the authors identify and analyse the main legal doubts raised by the application of this new tax information regime when it comes to tax crimes. After the aforementioned analysis, they conclude that the DAC 6 is not an adequate instrument for effectively combating tax crime defined in Article 305 of the Criminal Act.

Key words: DAC 6; aggressive tax planning; tax avoidance; tax evasion; financial intermediaries.

Observaciones: Este trabajo se desarrolla en el marco del proyecto de investigación núm. Ref. PID2020-118854GB-I00 “Instrumentos normativos preventivos en la lucha contra el fraude y la corrupción”, cuyos investigadores principales son la profesora Inés Olaizola Nogales y el profesor Hugo López López. Fue presentado durante el seminario organizado por el grupo de investigación del referido proyecto el pasado 28 de marzo de 2023. Los autores agradecen los comentarios recibidos durante el mismo, y de manera especial, las observaciones realizadas por las profesoras Inés Olaizola Nogales, Soledad Barber Burusco y Sabela Oubiña Barbolla. Evidentemente, las opiniones y eventuales errores del trabajo son atribuibles exclusivamente a sus autores.

Rec.: 01-04-2023 **Fav.:** 20-04-2023

I. INTRODUCCIÓN

En los últimos años se han producido una serie de filtraciones (Panama Papers, Lux Leaks, Paradise Papers, etc.) que evidencian el auge de ciertas estructuras de evasión, de elusión y de planificación fiscal agresiva a nivel internacional. El caso Robert Brockman, antiguo CEO de Reynolds & Reynolds, calificado por el Senador Ron Wyden como la mayor evasión fiscal cometida por una persona física en la historia de Estados Unidos, nos proporciona otro caso de las debilidades de sistemas tributarios tan desarrollados como el estadounidense. Se estima que el acusado, recientemente fallecido, habría ocultado nada menos que unos 2.700 millones de dólares empleando determinadas estructuras opacas, entre las que destacan los denominados *shell bank* o entidades financieras fantasma. Ejemplos como los que se acaba de señalar ponen de relieve las dificultades que aún existen a la hora de obtener información relativa a ciertos datos con trascendencia tributaria.

En efecto, aunque en las últimas décadas se han llevado a cabo importantes avances en materia de cooperación entre administraciones tributarias y se han incrementado los mecanismos de obtención e intercambio de información, resulta evidente que todavía son insuficientes. A modo de ejemplo, desde 2009, el estándar internacional sobre intercambio de información previa solicitud ha pasado al intercambio de información automático y multilateral y aun así la información obtenida por los Estados se prueba insuficiente para detectar cierto tipo de conductas. En líneas generales, el problema radica en que las lagunas e inconsistencias presentes hoy en día en las normas que inciden en la fiscalidad internacional pueden permitir que ciertos beneficios sean ocultados o sean desviados a jurisdicciones de baja o nula tributación donde la actividad económica es escasa o inexistente¹. Por lo anterior, la Unión Europea, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante “OCDE”) y el G-20 se han embarcado en una ambiciosa agenda para garantizar una fiscalidad justa y eficaz, y diseñar rápidamente un conjunto de estándares fiscales a nivel internacional. El Plan BEPS (erosión de bases y traspaso de beneficios) de la OCDE lanzado en 2015, aunque no es una iniciativa orientada fundamentalmente a la lucha contra las prácticas de evasión fiscal, sí pretendía

abordar las estrategias de las empresas multinacionales que realizan prácticas para erosionar las bases impositivas y trasladar los beneficios dentro del grupo. En concreto, el informe final BEPS identificó 15 acciones en torno a tres pilares fundamentales: dotar de coherencia las normas internas que abordan actividades transfronterizas; reforzar las exigencias de sustancia en los actuales estándares internacionales; y, mejorar la transparencia y la seguridad jurídica para aquellos negocios que no adoptan una postura agresiva. De esas 15 acciones nos interesa destacar la acción 12 dedicada al diseño de un modelo de régimen jurídico que permita exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva². Según se afirma en el Informe Final de la Acción 12, entre sus principales objetivos se destacan los siguientes: 1) aumentar el nivel de transparencia facilitando a la administración tributaria pertinente información anticipada acerca de las estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas con el fin de identificar a los promotores y usuarios de tales estructuras; 2) disuadir a los contribuyentes que se planteen, antes de poner en marcha determinadas estructuras, la obligatoriedad de declararlas; 3) ejercer presión sobre aquellos colectivos o sujetos que pretendan incurrir en prácticas elusivas, ya que los promotores y usuarios cuentan con remotas posibilidades de llevar a término su objetivo sin que las autoridades lo impidan.

En línea con la acción 12 del Plan BEPS, la Unión Europea aprobó en 2018 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”). Esta Directiva obliga a los intermediarios fiscales y, en ocasiones, al propio contribuyente, a notificar a la Administración tributaria ciertos mecanismos transfronterizos de planificación fiscal. Algunos estudios³ advierten del efecto que ha tenido la implementación de la DAC 6⁴, y de manera más concreta en aquellos países dentro de la Unión Europea —entre los que se encontraría España— que han adoptado un modelo más severo en su implementación, en los comportamientos de los presuntos evasores fiscales.

1 Vid. sobre los datos empíricos acerca de la evasión fiscal, Domínguez Martínez, José M.; y Molina Morales, Agustín. “La evasión fiscal internacional en los países de la OCDE: aproximación teórica y análisis empírico”. Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales, No. 16, 2021, 69-84.

2 OCDE. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*. 2015. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm> (última visita, 7 de marzo de 2023).

3 Vid. Casi, Elisa; Mardan, Mohammed; Muddasani, Rohit Reddy. “So close and yet so far: The ability of mandatory disclosure rules to crack down on offshore tax evasion” (trabajo en elaboración, de próxima publicación).

4 En particular, los autores analizan los efectos de la seña distintiva D relativa al intercambio automático de información y la titularidad real de determinados bienes, a la que nos referiremos más adelante en nuestro trabajo.

En este trabajo, se pretende analizar desde una perspectiva jurídica la idoneidad de la DAC6 para la lucha contra la defraudación fiscal en los términos que tipifica el Código Penal. Es evidente que tanto la configuración jurídica del delito contra la Hacienda Pública, como la concreta trasposición que de la referida DAC6 se ha llevado a cabo, difiere entre los distintos países miembros de la Unión Europea. En nuestra aportación vamos a centrarnos en el caso español, aunque buena parte de las conclusiones que se alcanzarán son perfectamente extrapolables a otros ordenamientos jurídicos. Para ello, en primer lugar, se expondrán las principales características del delito contra la Hacienda Pública (apartado 1) y a continuación, la de la DAC 6 y su implementación en el ordenamiento tributario español (apartado 2). A partir de ahí, estaremos en condiciones de formular algunas reflexiones en relación con el novedoso mecanismo de información y su utilidad para la lucha contra el fraude fiscal (apartado 3). El trabajo finaliza sistematizando las principales conclusiones alcanzadas a modo de recapitulación (apartado 4).

II. EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: CONSIDERACIONES GENERALES.

La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social se encuentra recogida en el Título XIV del Libro II del Código Penal, en los artículos 305 a 310 bis. En concreto, se prevén los siguientes delitos: delito contra la Hacienda Pública (artículos 305 y 305 bis); fraude a los presupuestos generales de la UE (artículo 306); impago de cuotas a la Seguridad Social (artículos 307, 307 bis y 307 ter); fraude de subvenciones (artículo 308); y delito contable (artículo 310). A

los efectos de este trabajo nos centraremos únicamente en el delito contra la Hacienda Pública, denominado también delito fiscal, tipificado en el artículo 305 del Código Penal. Este precepto define la conducta típica delictiva como aquella acción u omisión, mediante la cual se defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros⁵.

Se trata, por lo tanto, de un delito que tutela el patrimonio de la Hacienda Pública, bien sea estatal, autonómica o local. Y, aunque la delimitación del bien jurídico protegido dista de ser una cuestión completamente pacífica, la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁶ ha señalado que es el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria. Ahora bien, según el Alto Tribunal, “(e)s indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas”⁷.

La cuota defraudada debe superar el umbral de los 120.000 euros que se erige, de ese modo, como condición objetiva de punibilidad; en la medida en que, incluso constatándose el dolo en un determinado comportamiento defraudatorio, si la cuota defraudada no

5 Artículo 305 CP. 1. *El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.*

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres a seis años.

6 Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2000 (núm. 1940/2000). Sobre esta cuestión, puede consultarse, entre otros, Muñoz Conde, Francisco. *Derecho Penal. Parte Especial*. Tirant Lo Blanch, 2019; Martínez Buján Pérez, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa Parte General*. Tirant Lo Blanch, 2022; Ferré Olivé, Juan Carlos. *Tratado de los Delitos Contra la Hacienda Pública y Contra la Seguridad Social*. Tirant Lo Blanch, 2018; Ferré Olivé, Juan Carlos. “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”. *Revista Justicia e Sistema Criminal*, Vol. 6, No. 11, 2014, 26; y de Fuentes Bardají, Joaquín; Bal Francés, Edmundo; y Zabala Guadalupe, Juan José. *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*. Aranzadi - Thomson Reuters, 2008, 65-74.

7 Vid. STS, de 6 de octubre de 2006 (núm. 952/2006). Proteger la Hacienda Pública conlleva defender directamente los intereses económicos y patrimoniales del Estado, tanto en su aspecto recaudatorio o de ingresos públicos como en el de gastos públicos o asignación del Presupuesto. Pero estos delitos protegen también otros bienes jurídicos de forma indirecta como son la efectividad de los tributos como elemento base del sistema fiscal y el tráfico jurídico documental. Así, según la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990, el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, está íntimamente relacionado con el artículo 1.1 CE que proclama a la justicia como valor fundamental del ordenamiento jurídico, y el artículo 31 CE donde se señala la importancia de “contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”, por parte de todos y dependiendo de la capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad.

alcanza dicho umbral, el mismo no podría calificarse como delito⁸. Por eso, el impago de las obligaciones tributarias o el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales que no alcance los mínimos exigidos, tendrán la consideración, en su caso, de infracciones administrativas⁹. Al exigirse un perjuicio patrimonial a las haciendas públicas, el delito contra la Hacienda Pública se enmarca en los delitos de resultado.

En cuanto a las consecuencias derivadas de la comisión de este tipo delictivo, el artículo 305 del CP prevé la imposición de una pena de prisión de uno a cinco años, y una multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía defraudada, salvo que se hubiere regularizado la situación tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de dicho precepto. Además de estas penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

El delito contra la Hacienda Pública se caracteriza por ser entendido por un sector doctrinal como un “delito en blanco”¹⁰. Sin embargo, dado que no hay una referencia expresa a una norma tributaria concreta, hay otro sector (incluido el TC¹¹) que entiende que se trata de “elementos normativos extrajurídicos del tipo” en la medida en que para interpretar e integrar correctamente el tipo penal es necesario recurrir a conceptos desarrollados por otra rama del derecho, singularmente, el Derecho Tributario. En concreto, el artículo 305.1 del CP hace referencia a la elusión del “pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido

retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales en la misma forma.” Así, a la hora de determinar la deuda tributaria, su cuantificación, las definiciones de “tributo”, “impuesto”, “obligado tributario”, “cuota tributaria”, etc. es necesario remitirse a la normativa tributaria¹². No obstante, corresponde al ámbito penal la regulación sustantiva esencial en lo que concierne a la valoración probatoria, principios procesales, presunciones procesales y demás cuestiones estrictamente materiales del tipo delictivo¹³.

El delito contra la Hacienda Pública puede cometerse por acción u omisión. Por acción, cuando se obtiene indebidamente una devolución o beneficio fiscal; por omisión cuando no se paga lo debido a la Administración Tributaria. Así lo señala, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de abril de 2007 (núm. 28/2007) cuando afirma que, “la conducta comprendida en el art. 349 es de realización, por acción u omisión, de una defraudación a la Hacienda Pública mediante la elusión dolosa del pago de tributos”. En relación con la primera modalidad de carácter comisivo se exige un comportamiento activo del sujeto, por ejemplo, la presentación de una declaración falsa con el fin de ocultar o falsear datos que determinen la totalidad de la deuda tributaria. Por el contrario, en el caso de la modalidad omisiva de comisión del delito, el obligado tributario no presentará ninguna declaración con el fin, nuevamente, de eludir el pago del impuesto u obtener beneficios fiscales de manera indebida¹⁴. En ambos supuestos es necesario que exista ocultación. En efecto, la conducta típica consistente en “defraudar” requiere

8 STS de 9 de junio de 2016 (núm. 1753/2015).

9 A diferencia de lo que sucede en otros ordenamientos jurídicos como, por ejemplo, el alemán en el que la infracción administrativa y el delito fiscal se diferencian, exclusivamente, en atención a elemento subjetivo del dolo en la comisión de la conducta típica. Así se desprende de la definición del delito fiscal (*Steuerhinterziehung*) regulado en el párrafo 370 de la Ley General Tributaria (*Abgabenordnung*) alemana. Vid. por todos: Tipke/Kruse. “§ 370 AO FGO Kommentar”, Otto Schmidt: Colonia, septiembre 2022, párrafo 8, en el que se señala que el comportamiento tipificado en el § 378 como infracción tributaria es idéntico al previsto en el § 370 como delito fiscal, con la diferencia de que el tipo delictivo sólo admite la modalidad comisiva dolosa y la infracción tributaria sanciona comportamientos imprudentes.

10 Vid. ej. Corcoy Bidasolo, Mirentxu; Cardenal Montraveta; Sergi y Fernández Bautista, Silvia. *Manual Práctico de Derecho Penal Parte Especial Tomo II. Derecho Penal de Empresa*. Tirant Lo Blanch, 2002.

11 SSTC de 5 de julio de 1990 (núm. 127/1990); de 16 de septiembre de 1992 (núm. 118/1992); o de 24 de febrero de 1994 (núm. 53/1994).

12 Vid. ej. Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de Abril de 2007 (núm. 28/2007): “A su vez, el análisis debe efectuarse desde la puesta en relación del tipo penal y las normas tributarias, así, la conducta comprendida en el art. 349 es la realización, por acción u omisión, de una defraudación a la Hacienda Pública mediante la elusión dolosa del pago de Tributos, y es la Legislación del Impuesto de Sociedades, en la primitiva Ley 61/1978 de 27 de diciembre (RCL 1978, 2837) derogada por Ley 43/1995 de 27 de diciembre (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164), el Reglamento 15/10/1982 (RCL 1982, 2783, 2941), la normativa financiera que concreta el impuesto eludido y su importe; en la actualidad rigen, el texto refundido de 5/03/2004 (RCL 2004, 640, 801), reformado por Ley 35/2006 de 28 de noviembre (RCL 2006, 2123 y RCL 2007, 458) sobre IRPF y por Ley 36/2006 de 29 de noviembre (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467) sobre medidas de prevención del Fraude Fiscal”.

13 Muñoz Conde, Francisco, *op. cit.*, 944.

14 En este sentido, la STS de 2 de marzo de 1988 (núm. 1988/1520), señala que no solo engaña aquél que presenta una declaración falsa, sino que todos aquellos sabedores de que del deber de declarar y no declaran, que también deben ser castigados de igual manera, ya que el componente del engaño también existe en este caso al no declarar y evitar pagar el tributo correspondiente.

para su comisión, no sólo dejar de ingresar las cantidades correspondientes u obtener de manera indebida devoluciones, beneficios o incentivos fiscales, sino que dicho resultado sea consecuencia de un comportamiento engañoso al que la ocultación resulta inherente.

En el ámbito tributario, esta ocultación también puede observarse en los supuestos de simulación (art. 16 LGT) tal y como se pone claramente de manifiesto en la STC de 10 de mayo de 2005 (núm. 120/2005): “[...] mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento puesto que el artificio utilizado salta a la vista”. Así, en las conductas de simulación se falsea la realidad para que se aplique una norma que no corresponde aplicar. Es decir, se ocultan los verdaderos hechos, actos o negocios que deben dar objeto a una determinada tributación. Bajo la apariencia de un negocio determinado se oculta en realidad la inexistencia de negocio alguno (simulación absoluta) o bien la existencia de un negocio diferente a aquel que formalmente aparenta realizarse (simulación relativa)¹⁵. Sin perjuicio de las críticas que suscita la aplicación que de la cláusula de simulación viene haciéndose por la jurisprudencia¹⁶, cabe afirmar, a nuestros efectos, que ambos tipos de comportamiento pueden dar lugar a la comisión de un delito fiscal¹⁷.

En cualquier caso, conviene insistir, es necesario que exista una conducta defraudatoria¹⁸. Esto es, no basta con el impago o el incumplimiento de deberes tributarios (esto es, la omisión del ingreso material de la deuda a la Hacienda Pública causando así un perjuicio eco-

nómico), sino que, además, es necesario que se lleve a cabo un comportamiento activo con el fin de engañar a la Hacienda Pública y causar así el daño patrimonial¹⁹. En este sentido, la jurisprudencia entiende que la defraudación en el delito fiscal equivale al “engaño”, de tal manera que “*puede sostenerse que una conducta adquiere o puede adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico*”²⁰. A este respecto, se entiende que son delitos dolosos, sin que se admita su comisión imprudente. De esta manera, el tipo delictivo requiere un “*animus defraudandi*”²¹ consistente en el conocimiento y voluntad de defraudar, no declarando lo que corresponda o haciéndolo de modo inveraz. De igual manera, la STS de 27 de diciembre de 1990, exige que haya un “*dolo específico consistente en el conocimiento de que con su conducta estaba causando un perjuicio al Erario Público*”. Además, la STS de 9 de marzo de 1993 (núm. 1993/2547) señala que es necesario “*un elemento subjetivo específico*”. Sin embargo, el Tribunal Supremo ha concluido que, aunque el acusado no tenga una intención directa de perjudicar a la Hacienda pública, basta con que realice maniobras fraudulentas que fueran a causar un perjuicio económico para que la conducta se considere delito²². A este respecto, el artículo 305 CP señala que “*cabe decir que la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos*”.

Considerando lo anterior, puede afirmarse que son delitos especiales propios, que sólo pueden ser cometidos por personas determinadas, esto es, el obligado tri-

15 El TS considera que hay simulación tributaria cuando: i) se realizan una serie de negocios que no responden a la realidad típica que les justifica; o ii) no existe la causa expresa del acto jurídico, por responder este a otra finalidad distinta. Vid. STS de 26 de septiembre de 2012 (núm. 2012/8951). Otros supuesto claro de simulación, puede observarse en la STC de 13 de febrero de 2006 (núm. 48/2006).

16 Al respecto, vid. Zornoza Pérez, Juan José. “*La simulación en derecho tributario: la increíble historia de la simulación mutante*”, en: Embid Irujo, J.M.; Miquel González, J.M.; Morales Moreno, A.M. (Dir.) *Estudios Jurídicos: liber amicorum en honor a Jorge Caffarena*. Centro de Estudios. Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, 2017, 751-776.

17 Ferreiro Lapatza, José Juan. “*Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*”. *Quincena Fiscal*, No. 8, 2001, 9-24; y Ramírez Gómez, Salvador. “*La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente*”. *Quincena Fiscal*, No. 8, 2017, 149-182.

18 En este sentido, la STS de 9 de junio de 2016 (núm. 499/2016) habla del delito fiscal, específicamente de la defraudación a la Hacienda pública eludiendo el pago de los tributos, recordando que se trata de un delito especial de los denominados de infracción de deber.

19 STS de 25 de noviembre de 2005 (núm. 1505/2005).

20 STS de 2 de marzo de 1988 (núm. 1988\1520). También en este sentido, STS de 28 de octubre de 1997 (núm. 11513/1990), caso “*Filesa*”.

21 En cuanto al “*animus*” declara el Tribunal Supremo en la sentencia del 12 de mayo de 1986 (núm. 1986\2449) que, será “*toda acción contraria a la verdad realizada en perjuicio de la Hacienda Pública está llevando a cabo una defraudación contra ésta*” y que “*ese perjuicio se traduce siempre en una ventaja o beneficio económico para el agente que le significa un lucro*”. Para finalizar afirmando que “*fraude equivale sistemáticamente a engaño o acción contraria a la verdad o a la rectitud y defraudación es cometer fraude en perjuicio de alguno*”.

22 Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio del 2016 (núm. 665/2016). También a este respecto, Remón Peñalver, Enrique. *Naturaleza de la cuota defraudada en el Delito Fiscal*. Jornadas de especialistas en delincuencia económica, 3 y 4 de abril 2017, 4-6.

butario²³, el que obtiene la subvención o el empresario obligado a ingresar la cuota que retuvo a sus trabajadores. Sin embargo, se puede llegar a considerar como cooperador necesario²⁴ a quien participe o colabore del delito siempre que dicha persona contribuya activamente al resultado y que el resultado efectivamente se produzca. Así sucedió, por ejemplo, en el asunto enjuiciado en la STS de 24 de mayo de 2017 (núm. 374/2017) en el que el asesor del obligado tributario realizó un asesoramiento técnico funcional para conseguir una minimización de la carga fiscal de manera fraudulenta. De esta manera, es claro que los asesores fiscales pueden ser considerados cooperadores necesarios del delito fiscal bajo determinadas circunstancias²⁵. Es más, algunas estructuras o mecanismos de evasión fiscal sólo pueden ser diseñados y ejecutados por personas con unos conocimientos específicos de los que carece el sujeto activo del delito, esto es, el obligado tributario²⁶. Precisamente por lo anterior, no debe sorprender que el deber de información que surge como consecuencia de la implementación de la DAC 6 se haga recaer, fundamentalmente, en los denominados intermediarios financieros que, en definitiva y a los efectos que aquí interesa, pueden identificarse con los asesores fiscales de los obligados tributarios.

Finalmente, habremos de referirnos en esta breve exposición de las características principales del delito contra la Hacienda Pública a la posibilidad de regularización voluntaria de la obligación tributaria en los términos y con los efectos previstos en el apartado 4 del artículo 305 del CP²⁷. El Tribunal Supremo ha con-

siderado, entre otras, en la STS de 30 de mayo de 2003 (núm. 2005/7144) que la regularización voluntaria tiene que ser estimada como una excusa absolutoria en los siguientes términos: “(...) *el fundamento de la aludida excusa absolutoria es la autodenuncia y la reparación. Por lo tanto, no es de aplicar cuando el supuesto tributario no ha reparado ni ha autodenunciado, cuando faltan estos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento (...)*”. En definitiva, se trata de valorar a efectos penales el reconocimiento por parte del obligado tributario tras la consumación del tipo delictivo unido a la reparación del daño causado mediante la oportuna regularización tributaria.

Expuestas en estos términos las características principales del delito fiscal en nuestro ordenamiento jurídico, en el siguiente apartado se hará lo propio respecto de la DAC 6 y su implementación en nuestro sistema tributario.

III. LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL

En línea con las recomendaciones de la Acción 12 del Plan BEPS, el 21 de junio de 2017, la Comisión Europea publicó una propuesta de Directiva para lograr el intercambio de información entre los Estados miembros de la UE sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva. Para lograr dicho objetivo, el 13 de marzo de 2018, en la reunión del ECOFIN, se alcanzó un acuerdo político para

23 El art. 310 bis CP establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas por estos delitos, si se cumplen los requisitos del art. 31 bis CP.

24 Véase a este respecto, Carreras Manero, Olga. “*El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo. (The tax offense perpetrator: study of its responsibility)*”. Revista española de Derecho Financiero, No. 167, 2015, 181-204.

25 Para más información véase Cabrera Galeano, Marcos y Francisco Blanco, David. “*El delito contra la Hacienda Pública y el asesor fiscal*”. Revista General de Derecho Penal, 2015. Disponible en: <https://eprints.ucm.es/id/eprint/34697/>

26 Así se afirmaba en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003, rec. n.º 3435/2001, analizada en el trabajo, López López, Hugo y Báez Moreno, Andrés. “*Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales*”. Estudios Financieros. Contabilidad y Tributación. Legislación, consultas, jurisprudencia, No. 251, 2004, 119 y ss.

27 Artículo 305. 4. *Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.*

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

Véase a este respecto, Simón Acosta, Eugenio. “*Regularización y transparencia fiscal: un paradigma de inseguridad jurídica*”. Actualidad Jurídica Aranzadi, No. 853, 2012; y Calvo Vérguez, Juan. “*El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT*”. Quincena Fiscal, No. 11, 2016, 21-86.

modificar la Directiva 2011/16/UE sobre Cooperación administrativa en materia tributaria (DAC), con el fin de establecer un mecanismo de divulgación obligatoria en relación con dichos esquemas. La versión final de la Directiva 2018/822 fue aprobada el 25 de mayo de 2018 y publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) el 5 de junio de 2018. Esta medida constituye un paso más en la “agenda fiscal europea”, actualmente centrada en el desarrollo de tres pilares fundamentales: la transparencia fiscal, una fiscalidad eficaz y justa y la gobernanza fiscal internacional²⁸.

Por su parte, España ha implementado la Directiva en el ordenamiento interno mediante modificaciones de la Ley General Tributaria²⁹, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria³⁰ y una Orden Ministerial por la que se aprueban los nuevos modelos 234, 235 y 236³¹. La trasposición se completa con una Resolución de la Agencia Tributaria con una serie de Preguntas Frecuentes centradas en aspectos formales³².

En líneas generales, el régimen pivota básicamente en torno a dos mecanismos diferentes y complementarios: i) una obligación de información previa y obligatoria de declaración en relación a determinados esquemas de planificación fiscal potencialmente agresivos que recaen sobre los intermediarios fiscales y, en ciertos casos, sobre los contribuyentes; y ii) un mecanismo de intercambio de información automático entre Estados Miembros de esos mecanismos declarados por intermediarios fiscales y contribuyentes³³.

En este sentido, aunque ya existían otras iniciativas de transparencia en el panorama internacional³⁴, no eran tan eficaces contra este tipo de estructuras y los contribuyentes o profesionales que las llevan a cabo³⁵. Desde esta perspectiva, las normas de divulgación son obligaciones formales de carácter complementario a los instrumentos de intercambio de información. En este sentido, algunos autores³⁶ señalan que las nuevas normas internacionales sobre transparencia e intercambio de información tributaria pretenden que las autoridades

28 Nótese que la aprobación de la Directiva no ha sido pacífica llevando incluso al Tribunal de Justicia de la Unión Europea a declarar inválidos algunos de sus preceptos por vulnerar derechos fundamentales. Véase Sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022, *Orde van Vlaamse Balies y otros* (C-694/20).

29 Vid. 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. Para más información véase Calvo Vérguez, Juan. “La trasposición de la DAC 6 a nuestro ordenamiento interno”. Quincena fiscal, No. 15-16, 2021, 9-18.

30 Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, que modifica 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 (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio).

31 Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de “Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal”, el modelo 235 de “Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables” y el modelo 236 de “Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal”.

32 Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Modelos_200_al_299/234/FAQ_234_235_236.pdf (fecha de la última consulta 9 de marzo de 2023).

33 Para más información sobre la DAC 6 véase García Prats, Francisco Alfredo. *La trasposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6)*. Documentos AEDAF, No. 14, 2019; Haase, Florian. *EU Tax Disclosure Rules. Mandatory Reporting of Cross-Border Transactions for Taxpayers and Intermediaries*. Elgar Tax Law and Practice, Hamburg, 2021; Sánchez Huete, Miguel Ángel. “La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios”. Quincena Fiscal, No.12, 2020, 51-72; Hashlener, Werner and Pantazatou, Katerina. “Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)”. Study Requested by the FISC Subcommittee, 2022. Disponible en: [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/de/document/IPOL_STU\(2022\)703353](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/de/document/IPOL_STU(2022)703353); Blum, Daniel W. y Langer, Andreas. “At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1”. European Taxation, Vol. 59, No. 6, 2019, 282-290; Cachia, Franklin. “Tax Transparency for Intermediaries: The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact”. EC Tax Review, No. 4, 2018, 206-217; Sánchez López, María Esther. “La obligación de declaración obligatoria y el Compliance. La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios”. Quincena Fiscal, No. 22, 2019, 15-38; y Rodríguez Márquez, Jesús. *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*. Francis Lefebvre. Madrid, 2018.

34 Véase a este respecto, Calderón Carrero, José Manuel. “El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las «EU tax disclosure rules» y sus implicaciones”. Quincena Fiscal, No. 10, 2018, 40; y Deveraux, Michael. “Tax transparency and tax coordination: a new era for tax reforms in a globalised world”. Oxford University Centre for Business Taxation, 2016. Available at: <https://core.ac.uk/download/pdf/288289474.pdf>.

35 Así lo ha reconocido la propia DAC 6: “sigue siendo necesario reforzar determinados aspectos específicos de transparencia del actual marco fiscal” (considerando 1).

36 Calderón Carrero, José Manuel. “La Cooperación internacional en la lucha contra el fraude fiscal”, in: Giménez-Reyna Rodríguez, Enrique; Ruiz Gallud, Salvador; Arráez Bertolí, Ignacio. *El fraude fiscal en España*. Aranzadi, 2018, 750.

sean tan globales como los contribuyentes. Se trata de un nuevo redimensionamiento de la cooperación fiscal internacional. Y es que las administraciones tributarias tienen limitaciones estructurales (legales y físicas), al tiempo que los Estados mantienen posturas heterogéneas en materia de intercambio de información fiscal³⁷. Por ello, las normas de divulgación obligatoria unidas al intercambio automático de información podrían frenar eficazmente la proliferación de mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Para poder llevar a cabo nuestro análisis relativo a la idoneidad jurídica este nuevo deber de información para la lucha contra el fraude fiscal y la prevención de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública habremos de referirnos, en primer lugar, a la finalidad de la medida y, en segundo lugar, a su estructura y características principales.

1. Naturaleza y finalidad

La Directiva justifica la adopción de un sistema común de reglas de declaración obligatoria sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva en el impacto negativo que la falta de información por parte de las administraciones tributarias tiene sobre la recaudación tributaria de los Estados miembros y el adecuado desarrollo de las políticas tributarias. Generalmente, estos mecanismos consisten en estructuras que se desarrollan en varias jurisdicciones y trasladan las bases imponibles hacia regímenes tributarios más beneficiosos o que tienen el efecto de reducir la deuda tributaria del contribuyente. En este sentido, las estructuras han evolucionado hasta adquirir una especial complejidad y a menudo aprovechan el incremento de la movilidad de personas y capitales dentro del mercado interior. Por ello, se entiende que las medidas nacionales no son plenamente eficaces para resolver los problemas transnacionales de erosión de bases imponibles y, en consecuencia, es necesario actuar a través de medidas coordinadas a nivel europeo destinadas a prevenir este tipo de comportamientos y garantizar una mejor equidad fiscal en el mercado interior³⁸.

Por lo anterior, atendiendo al Preámbulo de la DAC 6, es “*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*”. Pero no sólo eso, sino que el Preámbulo de la Directiva destaca la necesidad de fortalecer aquellos mecanismos que disponen las autoridades fiscales para reaccionar ante una planificación fiscal agresiva a través de un nuevo marco de transparencia que permita frenar la elusión y la evasión fiscal en el mercado interior³⁹. En este sentido, “*es preciso recordar cómo determinados intermediarios financieros y otros asesores fiscales parecen haber ayudado activamente a sus clientes a ocultar dinero en el exterior*”.

En resumen, la configuración de la DAC 6 es consecuencia de entender que la implementación de las normas de declaración obligatoria junto con el posterior intercambio de información entre los Estados miembros permitirá a las administraciones tributarias obtener una imagen completa del impacto de las operaciones transfronterizas en la base imponible general. De esta forma, tomando como punto de partida la Acción 12 del Plan BEPS, la Directiva señala como objetivo general el refuerzo de la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la mejora de la transparencia fiscal en la UE. A su vez, dicho objetivo general se concreta en dos objetivos particulares: por un lado, la obtención de información sobre determinados esquemas de planificación fiscal agresiva en una fase temprana, permitiendo de esta manera a los Estados llevar a cabo los cambios normativos necesarios para evitar que los contribuyentes utilicen lagunas para reducir su carga tributaria; por otro lado, disuadir tanto a los intermediarios fiscales como a los contribuyentes de llevar a cabo este tipo de mecanismos. En análogos términos se expresa en su Preámbulo la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se

37 Asimismo, tal y como describe BAKER, ha ocurrido en el pasado, que un mecanismo que se utilizaba hasta el punto de ser contrarrestado en un país pudiera, posteriormente, “*encontrar un nuevo hogar en otro país*” (traducción propia). Baker, Philip. “*The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes*”. Intertax, Vol. 43, No. 1, 2015, 89.

38 De esta manera, el legislador europeo justifica la adopción de la Directiva en los arts. 113 y 115 TFUE con el objetivo de evitar diferencias legislativas y competencia fiscal perniciosas.

39 Considerando 4 DAC 6: “*Reconociendo que contar con un marco transparente para el desarrollo de la actividad económica podría contribuir a poner freno a la **elusión y la evasión** fiscales en el mercado interior, se ha pedido a la Comisión que emprenda iniciativas en materia de comunicación obligatoria de información sobre mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva, en consonancia con la acción 12 del proyecto de la OCDE sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS). En este contexto, el Parlamento Europeo ha reclamado medidas más estrictas contra los intermediarios que presten ayuda en relación con mecanismos que puedan dar lugar a la **elusión y la evasión** fiscales*” (la negrita es nuestra).

modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria por la que se transpone la Directiva⁴⁰.

Una vez aclarado el objetivo declarado por la medida, a continuación, procederemos a analizar la estructura y el concreto funcionamiento de la misma.

2. Estructura de la obligación de declarar

El nuevo deber de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal sigue la estructura de otros regímenes de declaración obligatoria y construye la obligación de declarar teniendo en cuenta las siguientes cuestiones: ¿Qué información debe ser objeto de declaración?; ¿Quién debe declarar la información?; ¿Cuándo se debe declarar la información?; ¿Cuáles son las consecuencias del incumplimiento o cumplimiento de la obligación?; y, por último, ¿Cómo se intercambiará la información obtenida?

2.1. *Ámbito objetivo*

Los mecanismos de planificación fiscal han evolucionado a lo largo de los años 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 que se pretende atajar, se considera más eficaz tratar de detectar este tipo de mecanismos potencialmente agresivos mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de operaciones que presenten signos de posible planificación fiscal agresiva. A estas indicaciones se les denomina “señas distintivas” o “*hallmarks*”. Por tanto, mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación se considera “*cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra como mínimo una de las señas distintivas que figuran en el anexo IV*”, al

que se remite la disposición adicional vigesimotercera de la actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. De ese modo, el elemento objetivo de la obligación de declarar información se configura en torno a tres elementos clave: i) mecanismo; ii) transfronterizo; y iii) que cumpla con alguna de las señas distintivas o “*hallmarks*” (que lo hacen potencialmente agresivo).

El primer elemento es el “mecanismo”. Sin embargo, ni la Directiva, ni la normativa española que la transpone, especifican qué deba entenderse por “mecanismo”, ni cuáles son sus características. Por el contrario, la Directiva 2011/16/UE del Consejo, tras la adopción de la DAC 6, y la incorporación en el artículo 3.18 del término “mecanismo transfronterizo”⁴¹ se limita a dar unas pautas respecto al carácter transfronterizo del mismo (segundo elemento). Definiéndolo, básicamente, como aquel esquema 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 señaladas por la Directiva. No se deben declarar los mecanismos que no sean transfronterizos (“mecanismos internos”) ni los que afecten a los impuestos no cubiertos por la Directiva (IVA, aranceles aduaneros e impuestos especiales).

En relación al tercer elemento, como ya hemos avanzado, la Directiva trata de delimitar los contornos de la “planificación fiscal potencialmente agresiva”, cuestión que resulta de especial interés a nuestros efectos. Y es que, la DAC 6 es plenamente consciente de las dificultades que comporta una delimitación abstracta de este tipo de comportamientos y se omite una definición del referido concepto. Por el contrario, como se acaba de señalar, la Directiva incorpora una lista de “señas distintivas”. En este sentido, la Directiva clarifica que una “seña distintiva” es una característica o particularidad que supone una indica un riesgo potencial de

40 Concretamente, se afirma que el deber de comunicación se establece con dos fines fundamentales: por un lado, la obtención de información con el objetivo de luchar contra la elusión y la evasión fiscal; y, por otro lado, un fin disuasorio respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva. En el Preámbulo ya se aclara 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.

41 “(M)ecanismo 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:

- 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.

A efectos de los puntos 18 a 25 del presente artículo, del artículo 8 bis ter y del anexo IV, un mecanismo incluirá también una serie de mecanismos. Un mecanismo podrá estar constituido por más de una fase o parte”.

elusión fiscal. Dichas señas distintivas se encuentran recogidas en el anexo IV de la Directiva⁴².

Generalmente, las señas distintivas se agrupan en dos categorías principales: genéricas y específicas. Las señas distintivas genéricas hacen referencia a características que son comunes a los mecanismos comercializados. De esta manera, estas señas pueden emplearse para alcanzar mecanismos de planificación fiscal nuevos e innovadores, así como transacciones comercializadas

masivamente que los intermediarios pueden replicar y vender fácilmente a varios contribuyentes. Por el contrario, las señas distintivas específicas, se refieren a estructuras tributarias concretas. Esto es, hacen referencia a vulnerabilidades del sistema tributario y técnicas que se utilizan comúnmente en mecanismos de reducción o eliminación de la carga fiscal. Considerando lo anterior, las señas distintivas se ordenan en cinco categorías que a continuación reproducimos:

<p>A. Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal.</p>	<p>A.1. Cláusulas de confidencialidad para los participantes que impidan revelar la forma en que opera el mecanismo. A.2. Honorarios en función de que se obtenga el beneficio fiscal o de su cuantía; o devolución de honorarios en caso de que no se obtenga total o parcialmente el beneficio esperado. A.3. Características estándar, es decir, instrumentos comerciales susceptibles de ser utilizados por una pluralidad de contribuyentes sin adaptaciones sustanciales.</p>
<p>B. Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal.</p>	<p>B.1. Adquisición de una sociedad con pérdidas para reducir obligaciones tributarias. B.2. Conversión de rentas o capital en otras de naturaleza distinta, sujetos a un gravamen inferior o fiscalmente exentos. B.3. Operaciones circulares a través de entidades interpuestas sin otra función económica principal o mediante operaciones que se anulan entre sí.</p>
<p>C. Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas.</p>	<p>C.1. Pagos transfronterizos entre dos o varias empresas asociadas. C.2. Doble deducción por depreciación de un activo en más de una jurisdicción. C.3. Doble deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción. C.4. Transferencias de activos con diferente valoración fiscal en diferentes jurisdicciones.</p>
<p>D. Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real.</p>	<p>D.1. Menoscabo de obligaciones de intercambio automático de información sobre cuentas financieras. D.2. Mecanismos que utilizan cadenas de titularidad real o formal no transparente, con personas o estructuras interpuestas activas y cuyos titulares reales no son identificables.</p>
<p>E. Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia.</p>	<p>E.1. Utilización de regímenes de puerto seguro. E.2. Transmisión de intangibles difíciles de valorar. E.3. Transferencia transfronteriza, entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los 3 años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes es inferior al 50 % del EBIT anual previsto de ese ordenante u ordenantes de no haberse realizado la transferencia.</p>

42 Artículo 3.20 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

Para las señas distintivas de las categorías A, B y ciertos casos de la categoría C, el mecanismo solo se notificará si se cumple con el denominado “criterio o test del beneficio principal”. Este test se tendrá por satisfecho 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.

2.2. *Ámbito subjetivo*

Una vez que el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación se ha identificado, es importante determinar quién debe informar. Generalmente, las obligaciones de información recaen sobre los intermediarios fiscales, aunque en ciertas ocasiones la obligación se desplaza a los obligados tributarios interesados.

Los intermediarios son aquellas personas o entidades que diseñen, comercialicen, organicen, pongan a disposición para su ejecución o gestionen la ejecución de un mecanismo transfronterizo reportable (intermediarios principales) y también las personas o entidades que saben, o razonablemente cabe suponer que saben, que se han 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 secundario. Ahora bien, la Directiva señala que no estarán obligados a informar los intermediarios que estén sujetos al deber de secreto profesional. La regulación concreta de este derecho/deber se ha dejado en manos de los Estados miembros. En España este deber se reconoce exclusivamente para las actuaciones de asesoramiento “neutral”, es decir, cuando el asesoramiento prestado tenga como único objeto evaluar la adecuación del mecanismo transfronterizo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo. No obstante, el ámbito subjetivo de esta excepción ha sido ampliado de manera que resultará aplicable a todos los intermediarios con independencia de la actividad económica que desarrollen (abogados, asesores fiscales, economistas, consultores, etc.). El intermediario eximido de declarar por el deber de secreto

profesional podrá estar aun así obligado a declarar si el obligado tributario interesado lo autoriza expresamente. Además, los intermediarios que no deban declarar a causa del deber de secreto deberán comunicarlo a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados, quienes entonces estarán obligados a informar⁴³.

De esta manera, en aquellos casos en que el intermediario esté protegido por la prerrogativa del secreto profesional, no exista intermediario o éste se encuentre establecido fuera de la Unión Europea, la obligación de declarar recaerá sobre el obligado tributario interesado. A estos efectos, los obligados tributarios interesados son las personas o entidades a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que se disponen a ejecutar un mecanismo, o han ejecutado la primera fase de un mecanismo.

Cuando existan varios intermediarios o varios obligados tributarios obligados a declarar, el que haya presentado la declaración deberá comunicarlo al resto de intermediarios o, en su caso, al resto de obligados tributarios interesados, quienes quedarán eximidos de declarar. De igual manera, si la información declarable es relevante para las autoridades fiscales de más de un Estado miembro de la UE, dicha información sólo se presentará al Estado miembro de la UE que tenga mayor interés en relación con el contribuyente interesado (teniendo en cuenta una serie de puntos de conexión).

2.3. *Ámbito temporal*

La Directiva, con el objetivo de obtener información “temprana” para identificar de manera efectiva los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos, establece plazos bastante cortos para la comunicación de la información.

Así, el plazo para presentar la declaración de información de un mecanismo declarable (modelo 234) es de 30 días naturales a contar desde el día siguiente a alguna de las siguientes fechas: la fecha en que el mecanismo se ponga a disposición del obligado tributario para su ejecución; la fecha en que el mecanismo sea ejecutable; o la fecha en que se haya realizado la primera fase de ejecución del mecanismo. Cuando la obligación de declarar corresponda al intermediario secundario el cómputo del plazo se iniciará el día siguiente a

43 No obstante, debe advertirse que, recientemente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 8 de diciembre de 2022, *Orde van Vlaamse Balies y otros* (C-694/20) ha declarado contraria a Derecho de la Unión Europea la obligación de comunicación a otros intermediarios impuesta por el artículo 8 bis ter.5 de la DAC 6 a los abogados dispensados de informar sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por el deber de secreto profesional. A juicio del Tribunal esta obligación de comunicación es una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Según considera el Tribunal, aunque la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales son razones de interés general que pueden amparar dicha injerencia, el Tribunal considera que no es estrictamente necesaria para alcanzar dichos objetivos. Es evidente, que la referida Sentencia tiene unos efectos inmediatos y directos en la regulación española de transposición.

aquél en que facilitó ayuda, asistencia o asesoramiento respecto del mecanismo. En aquellos casos en los que el obligado tributario esté obligado a declarar, el plazo para informar se empezará a contar desde la fecha en que se reciba la comunicación que debe remitirle el intermediario eximido de informar.

2.4. Consecuencias de cumplir o incumplir la obligación de declaración

Para garantizar la aplicación efectiva de la Directiva, los Estados miembros debían introducir un régimen sancionador. Sin embargo, las únicas directrices que se pueden encontrar en la DAC 6 se reducen a las siguientes: “*Con el fin de mejorar las perspectivas de eficacia de la presente Directiva, los Estados miembros deben establecer sanciones contra el incumplimiento de las normas nacionales de aplicación. Dichas sanciones deben ser efectivas, proporcionadas y disuasorias*”. De ese modo, tanto los tipos de sanciones (pecuniarias y no pecuniarias) como su cuantía, quedan en manos de los Estados miembros⁴⁴.

En España, la falta de declaración en plazo o la presentación en plazo de forma incompleta, inexacta o con datos falsos es una infracción grave sancionable con multa de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos no declarados (o por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso), referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido ser incluido en la declaración. El límite mínimo de la sanción será de 4.000 euros y el máximo igual al importe de los honorarios percibidos por cada mecanismo si el infractor es un intermediario o el valor del efecto fiscal de cada mecanismo si el infractor es el obligado tributario. Las sanciones y límites anteriores se reducirán a la mitad por presentación fuera de plazo sin requerimiento previo. También constituye infracción tributaria grave la presentación de las declaraciones por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios. Para esta infracción se establece una multa fija de 250 euros por dato o conjunto de datos referidos a la misma declaración con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.500 euros. Por otro lado, se tipifica como infracción leve el incumplimiento (o cumplimiento incorrecto) de la obligación del intermediario eximido por el deber de secreto profesional de comunicar tal exención a los demás intermediarios y obligados tributarios. La sanción consistirá en una multa pecuniaria de 600 euros. Finalmente, se establece como infracción leve con una sanción de 600 euros el incumplimiento de la obliga-

ción, por parte del intermediario o del obligado tributario interesado que haya presentado la declaración, de comunicar tal circunstancia al resto de intermediarios intervinientes y obligados tributarios.

Por último, en cuanto a los efectos de presentar la declaración informativa, la Directiva y la normativa española de transposición, destacan que el hecho de que una Administración Tributaria no reaccione a un acuerdo transfronterizo declarado no implicará aceptación alguna de la validez o legalidad de dicho esquema, pero tampoco que el mismo sea constitutivo de una situación de fraude fiscal.

2.5. Intercambio de información

Finalmente, en relación con el intercambio automático de la información recibida entre los distintos Estados miembros de la UE, se establece que el mismo se realizará a través de un Directorio Central con el fin de mejorar el uso eficiente de los recursos. A tal fin, los Estados miembros deben aplicar una serie de disposiciones prácticas, incluidas medidas para normalizar la comunicación de la información requerida mediante la creación de un formulario normalizado. En relación con el plazo para realizar tal intercambio, la Directiva señala que el intercambio automático de información se producirá en el plazo de un mes desde la finalización del trimestre en que se archivó la información. En este sentido, DAC 6 establece que la primera información debía ser comunicada antes del 31 de octubre de 2020 (aunque dicho plazo fue ampliado debido a la situación excepcional causada por el COVID-19).

Una vez expuesto el contenido y funcionamiento del nuevo deber de comunicación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, el siguiente epígrafe nos proponemos analizar su empleo como herramienta jurídicamente adecuada para mitigar comportamientos delictivos y en concreto, su utilidad para obtener información sobre estructuras de evasión o fraude fiscal y, así, combatir los delitos fiscales.

IV. LA IDONEIDAD DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL IDENTIFICAR Y PREVENIR LA COMISIÓN DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Tradicionalmente, cuando se ha venido hablando de minimización o reducción de la carga fiscal, la discusión ha girado, esencialmente, en torno a tres conceptos o categorías jurídicas identificables como son la evasión,

44 Sobre la disparidad de sanciones a nivel de los distintos Estados Miembros de la Unión a la luz del principio de proporcionalidad vid. Castro Bosque, Marina. *Analysis of the DAC 6 in light of EU fundamental Rights and Guarantees*. IBFD: Doctoral Series, 2023 (en prensa).

la elusión o abuso y la planificación fiscal, respectivamente. En un extremo estaría la evasión fiscal, que se identificaría con aquellos comportamientos claramente delictivos e incardinables, por lo tanto, en el artículo 305 del Código Penal. En el otro extremo, la planificación fiscal, tendría lugar respecto de comportamientos legales orientados al ahorro de impuestos, también denominados tradicionalmente economías de opción⁴⁵. La elusión fiscal o abuso del derecho, se sitúa entre los anteriores, y se identifica con aquellos comportamientos en que el obligado tributario, de forma artificial o abusiva, consigue un ahorro fiscal en contra del espíritu o finalidad de la norma⁴⁶. A nuestro modo de ver, hablar en abstracto de abuso del derecho o fraude fiscal, además de resultar extraordinariamente complejo, es incorrecto en términos estrictamente técnico-jurídicos, por cuanto resulta evidente que no existe un concepto natural de abuso en Derecho tributario⁴⁷, sino que habrá de estarse a la concreta disposición antiabuso que se pretenda aplicar para, a partir de propia delimitación, identificar sus características y ámbito de aplicación. De hecho, son notables las diferencias existentes a la hora de delimitar los contornos de dicha figura entre los distintos ordenamientos y culturas jurídicas, del mismo modo que también difieren las políticas fiscales en torno al alcance de las consecuencias jurídicas que deban atribuirse a este tipo de comportamientos, y

concretamente, las relacionadas con la imposición de penas o no.

Dejando al margen otras reglas antiabuso previstas en nuestro ordenamiento tributario, la cláusula general a este respecto está recogida en el artículo 15 de la Ley General Tributaria, que recibe la sugerente denominación de “(c)onflicto en la aplicación de la norma tributaria”, y delimita los contornos que tradicionalmente han caracterizado los comportamientos en fraude a la ley tributaria⁴⁸. Determinar si una concreta conducta realizada en fraude a la ley tributaria puede ser constitutiva o no de un delito de defraudación fiscal, debiera implicar, en buena lógica, pronunciarse sobre si dicha acción u omisión reúne todos los elementos necesarios para poder ser calificada como delito fiscal y poder imponer así la correspondiente pena. Esto es, debería comportar el examen de la conducta y en concreto, su tipicidad, antijuridicidad e imputabilidad a su autor⁴⁹. Sin embargo, cuando se trata de comportamientos para cuya regularización tributaria se emplea la norma reguladora del actual conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en España nunca se ha seguido el anterior razonamiento. Por el contrario, el análisis siempre ha partido de un posicionamiento en el que, delimitados, con mayor o menor fortuna, los contornos que definen el fraude a la ley tributaria, jurisprudencia y doctrina, han extraído conclusiones directas en torno a la posibilidad o no de derivar consecuencias punitivas en

45 Marín Benítez, Gloria. *¿Es Lícita la Planificación Fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*. Lex Nova, Valladolid, 2013; y Nocete Correa, Francisco José. “¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE?”. *Quincena Fiscal*, No. 5, 2016, 113-149.

46 Entre la abundante doctrina en la materia véase, Falcón y Tella, Ramón. “El fraude de ley o el conflicto en la aplicación de la norma y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005”. *Quincena Fiscal*, no. 12/13, 2005, 5-9; Ruiz Almendral, Violeta. *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen*. Aranzadi, 2006; Piantavigna, Paolo. “Tax Abuse in European Union Law: A Theory”. *EC Tax Review*, No. 3, 2011, 136-140; Báez Moreno, Andrés and Zornoza Pérez, Juan José. “Spain”, in: *Anti-Avoidance measures of general nature and scope- GAAR and other rules*. *Cahiers de Droit Fiscal International*, 2018, 699-715; y De la Feria, Rita. “On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law”. *EC Tax Review*, Vol. 29, No. 4, 2020, 142-146.

47 Vid. en este sentido Schön, Wolfgang. “The Role of “Commercial Reasons” and “Economic Reality” in the Principal Purpose Test under Article 29(9) of the 2017 OECD Model (Chapter 12)”; en: Pistone, Pasquale (Dir.). *Building Global International Tax Law - Essays in Honour of Guglielmo Maisto*. Amsterdam, IBFD, 2022, apartado 12.4.2.1. (última fecha de acceso 14 de febrero de 2023).

48 De conformidad con el artículo 15 de la LGT: “1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora”.

49 Así lo advertíamos en, López López, Hugo y Báez Moreno, Andrés. “Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales”... *op. cit.*, 119 y ss.

tales casos⁵⁰. En este sentido, la jurisprudencia inicial del Tribunal Constitucional, reflejada en la STC de 10 de mayo de 2005 (núm. 120/2005), partiendo de una delimitación conceptual entre el fraude a la ley y la simulación, sobre la base de que la segunda requiere del concurso de ocultación fáctica, es bastante clara al excluir la posibilidad de derivar responsabilidades punitivas (penales) por conductas regularizadas mediante la aplicación de la cláusula antiabuso del fraude a la ley tributaria, porque ello supondría la integración analógica del tipo penal. A diferencia de lo que sucede respecto de la simulación tributaria en la que el Tribunal Constitucional aprecia el concurso de todos los elementos característicos del delito contra la Hacienda Pública por defraudación tributaria y, de manera singular, la ocultación fáctica inherente y, por lo tanto, necesaria, de este tipo penal.

Esta línea jurisprudencial, aunque en sus términos generales se ha mantenido, sin embargo, se ha visto enturbiada en dos pronunciamientos ulteriores. Ello es así porque, aunque la base del razonamiento jurídico que sustenta su jurisprudencia sigue siendo negar la posibilidad de sancionar comportamientos en fraude a la ley tributaria por el motivo advertido, en la posterior STC de 13 de febrero de 2006 (núm. 48/2006), el Tribunal Constitucional realiza afirmaciones en su fundamentación jurídica que difuminan en gran medida la distinción inicial entre las figuras del fraude a la ley y la simulación, y le llevan a atribuir a la simulación características que tradicionalmente se han considerado propias del fraude a la ley, como la carencia de lógica o motivación de los actos o negocios llevados a cabo por el obligado tributario⁵¹. En definitiva, para el Tribunal Constitucional, la existencia de una verdadera causa comercial distinta de la propia del negocio realmente realizado por los obligados tributarios determina el concurso de una operación simulada. De ese modo, la simulación deja de ser una cuestión que afecta a los hechos y se traslada o amplía a la causa de los actos o negocios formalizados y, como consecuencia de ello, la distinción tradicional entre fraude de ley y simulación comienza a confundirse, no ya en un plano aplicati-

vo, sino desde una perspectiva puramente conceptual. Finalmente, la STC de 27 de octubre de 2008 (núm. 129/2008), supone, a nuestro juicio, un salto cualitativo porque, la confusión conceptual de ambas figuras jurídicas —fraude a la ley y simulación— pasa de un plano conceptual a un plano aplicativo. En efecto, si se examinan con el detenimiento que ahora no es posible⁵², se podrá comprobar que los hechos que dieron origen finalmente a la STC de 10 de mayo (núm. 120/2005), anteriormente citada y los de la ulterior STC de 27 de octubre (núm. 129/2008), son, en esencia, idénticos. En el caso de la STC de 10 de mayo (núm. 120/2005), la sentencia de instancia había calificado la conducta realizada por el obligado tributario como fraude a la ley. Sin embargo, la calificación jurídica que merecieron unos hechos análogos en la sentencia de instancia que dio lugar a la STC de 27 de octubre (núm. 129/2008), no fue la de fraude a la ley tributaria, sino la de simulación. Y sobre la base, a nuestro modo de ver, de un argumento extraordinariamente formal, el Tribunal Constitucional consideró en esta sentencia posterior, a diferencia de la conclusión alcanzada en 2005, que no había tacha de inconstitucionalidad alguna respecto de la sentencia objeto del recurso de amparo. En efecto, que los mismos hechos hubieran sido calificados de dos maneras distintas lleva al Tribunal Constitucional a afirmar que la jurisprudencia emanada de la STC de 10 de mayo (núm. 120/2005), no resultara de aplicación al caso enjuiciado en la STC de 27 de octubre (núm. 129/2008).

Por lo tanto, y sin necesidad de entrar en un análisis más detenido sobre esta interesante cuestión, resulta evidente que, a partir de la jurisprudencia del propio Tribunal Constitucional, determinados comportamientos que tengan la calificación jurídica de simulados, aunque, eventualmente, pudieran merecer la de hechos, actos o negocios realizados en fraude a la ley tributaria y, por lo tanto, ser objeto de regularización mediante una cláusula basada en la integración analógica, pueden integrar, no obstante, el tipo penal y ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, sin que ello colisione con precepto constitucional alguno⁵³.

50 Como tuvimos oportunidad de analizar en López, López, Hugo. "Derivación de responsabilidades punitivas por conductas realizadas en fraude a la ley tributaria (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) en la regulación española", en: Castro Arango, José Manuel; Sanint Ruiz, Laura. (Dir.) *Desafíos de la planificación fiscal frente a las normas antiabuso*. Universidad Externado de Colombia, 2021, 309 y ss.

51 En esta STC de 13 de febrero de 2006 (núm. 48/2006), el Tribunal Constitucional emplea el mismo razonamiento, consistente en subrayar que el fraude a la ley tributaria supondría una aplicación analógica *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 de la Constitución Española. Ahora bien, sobre la base de ese razonamiento, el Tribunal Constitucional considera que, en la medida en que la calificación jurídica del comportamiento de los obligados tributarios era constitutiva de simulación tributaria —y no de fraude a la ley—, no se vulnera el principio de legalidad penal en su vertiente material, es decir, tipicidad, taxatividad o *lex certa*.

52 Nos remitimos a estos efectos, nuevamente, a López, López, Hugo. "Derivación de responsabilidades punitivas por conductas realizadas en fraude a la ley tributaria (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) en la regulación española"... *op. cit.* 309 y ss.

53 Porque para el Tribunal Constitucional español se produciría una vulneración del derecho a la legalidad penal reconocido en el artículo 25.1 de la Constitución, si la conducta enjuiciada, esto es, la ya delimitada como probada, se subsumiera de un modo irrazonable en

La complejidad que ya de por sí presenta la delimitación de los comportamientos realizados en fraude de ley respecto de los supuestos de simulación, y las consecuencias que ello tiene en relación con la derivación de responsabilidades penales, se ha visto incrementada en los últimos años con ocasión de la incorporación de un nuevo concepto, ajeno, por lo tanto, a las categorías tradicionales, que se ha acuñado con la denominación de “planificación fiscal agresiva”. Desde hace algo más de una década, como secuela de la crisis financiera originada en 2008 y del estallido de numerosos escándalos fiscales, ha aparecido este nuevo concepto que no se basa tanto en la legalidad de la planificación fiscal sino más bien en su legitimidad en virtud de normas de carácter impreciso y con evidentes connotaciones morales. La planificación fiscal agresiva, es un término introducido por primera vez en el Informe sobre Intermediarios de la OCDE de 2008⁵⁴ y, que a partir de ese momento, se ha utilizado en numerosos instrumentos, generalmente de *soft law*, elaborados en el seno de la OCDE y el G20, así como de la UE⁵⁵. *A priori*, el tipo de comportamientos que subyacen a la denominada planificación fiscal agresiva no serían constitutivos de ilícitos penales sino que, más bien, parecen estar relacionados con el aprovechamiento legal de posibles lagunas o fallos de coordinación del sistema tributario desde una perspectiva global o internacional, y que serían aprovechados por determinados obligados tributarios que operan en un contexto transnacional para obtener beneficios fiscales no deseados. A este tipo de situaciones parece referirse, inicialmente, el nuevo régimen de comunicación de mecanismos de planificación fiscal. En cuyo caso, parecería claro que la nueva obligación de comunicación de este tipo de operaciones quedaría extramuros de la lucha contra la evasión fiscal.

A lo largo de las siguientes páginas, nos proponemos, en primer lugar, analizar el verdadero propósito y alcance de la DAC 6 que nos llevará a concluir que, efectivamente, existe una intención clara de atajar, no

sólo operaciones de planificación fiscal agresiva o incluso potencialmente abusivas, sino también comportamientos calificables como delictivos. Sin embargo, ese pretendido objetivo, contrasta, como trataremos de demostrar, con la delimitación concreta de los comportamientos susceptibles de comunicación. Lo que nos llevará a concluir que la mayor parte de los *hallmark* o señas de identidad no guardan una relación clara con los comportamientos que tradicionalmente cabría calificar como delito fiscal. En segundo lugar, nos referiremos brevemente a las dificultades que, a nuestro modo de ver, plantea la constatación de delito contra la Hacienda Pública en aquellos casos en que el supuesto delito viene precedido del cumplimiento del deber de información. Y, en tercer lugar, nos referiremos con mayor detalle a los problemas de conciliación del deber de información con las exigencias derivadas del principio de no autoincriminación. Todo ello nos llevará a poner de manifiesto las dudas que nos suscita la idoneidad del novedoso régimen de comunicación de determinados mecanismos de planificación fiscal para la lucha contra el delito contra la Hacienda Pública.

1. Consideraciones críticas sobre el objetivo perseguido por la DAC 6 y la configuración de las señas de identidad

Identificar adecuadamente el concreto fin o fines a que atiende la nueva obligación de reportar determinados mecanismos de planificación fiscal, a pesar de ser un aspecto necesario y básico para poder analizar con precisión su adecuación técnica, resulta ciertamente complejo y confuso. El origen primigenio de la DAC 6 lo situamos en la Declaración de Seúl de septiembre de 2006⁵⁶, donde se evidenció la necesidad de coordinar medidas de carácter global que permitieran a las administraciones tributarias un conocimiento temprano de determinadas prácticas de planificación fiscal llevadas a cabo por los obligados tributarios para poder

el tipo penal que resulta aplicado, bien por la interpretación que se realizase de la norma, bien por la operación de subsunción en sí. En tales supuestos, la condena resultaría sorpresiva para su destinatario y la intervención penal sería, amén de contraria al valor de la seguridad jurídica, fruto de una decisión judicial que rompe el monopolio legislativo en la definición de las conductas delictivas. Ahora bien, el Tribunal Constitucional aclara que no le compete a él la determinación de la interpretación última, en cuanto más correcta, de un enunciado penal y tampoco la delimitación de las interpretaciones posibles de tal enunciado, sino “evaluar la sostenibilidad constitucional de la concreta interpretación llevada a cabo por los órganos judiciales”. Por ello, forma parte de su objeto de análisis la motivación judicial de tales interpretaciones y subsunción.

54 OCDE. *Study into the Role of Tax Intermediaries*. 2008. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>

55 Para más información sobre planificación fiscal agresiva véase Pistone, Pasquale. “La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global”, *Civitas*, No. 170, 2016, 109-151; Martín Jiménez, Adolfo. “Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning as an International Standard – BEPS and the “New” Standards of (Legal and Illegal) Tax Avoidance”, in: Dourado, Ana Paula, *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*. IBFD, 2016, 25-62; Nouwen, Martijn. “The Gathering Momentum of International and Supranational Action against Aggressive Tax Planning and Harmful Tax Competition: The State of Play of Recent Work of the OECD and European Union”. *European Taxation*, Vol. 53, No. 10, 2013, 493; y Piantavigna, Paolo. “Reflections on the Fight against Aggressive Tax Planning (When the Law Is Silent)”. *World Tax Journal*, Vol. 10, No. 4, 2018, 537- 561.

56 Para más información vid. Castro Bosque, Marina., *op. cit.*, (en prensa).

reaccionar con prontitud y acometer las modificaciones normativas oportunas e impedir que determinados sujetos pudieran seguir obteniendo esas ventajas fiscales no deseadas. Sin embargo, tras la evolución posterior llevada a cabo a través de la denominada acción 12 del plan BEPS de la OCDE y el G20, y, posteriormente, por la DAC 6 en el seno de la Unión Europea, cabe hablar de una mutación o (re)volución de aquella finalidad primigenia del deber de información, en la medida en que parece que se pretende ir más allá de la planificación fiscal (agresiva o no) y el régimen de información se enfocaría también a comportamientos abusivos, e incluso ilícitos, desde un punto de vista penal.

En efecto, la OCDE afirmaba que los mecanismos de carácter transnacional que eran objeto de la referida acción 12 del plan BEPS no guardaban relación con aquellos comportamientos constitutivos de delitos fiscal o relacionados con la evasión fiscal. *“Es más —se afirmaba— en muchos países los tipos de operaciones en los que se centra la declaración por lo general no serán los tipos de operaciones que dan lugar a responsabilidades penales. Los regímenes de declaración obligatoria están concebidos para obtener información temprana sobre estrategias de planificación fiscal agresiva (o potencialmente abusiva) que aprovechan lagunas legales o la aplicación de disposiciones legales para fines para los que no fueron diseñadas. En comparación con la elusión fiscal, el fraude fiscal (o evasión fiscal) tiene un objetivo y un alcance diferentes. El fraude fiscal supone la infracción directa de la legislación tributaria y la ocultación deliberada del verdadero estado de la situación de un contribuyente, con el fin de reducir sus obligaciones tributarias. Los supuestos de fraude fiscal varían entre los distintos países, pero cabe citar como ejemplos las solicitudes falsas de exenciones o deducciones, los ingresos no declarados, el incumplimiento organizado de las retenciones fiscales, etc., que pueden constituir una infracción penal. En general, la declaración obligatoria no debe infringir el derecho a no autoinculparse”*⁵⁷. Sin embargo, el citado Informe implícitamente reconoce que en algunos supuestos este tipo de esquemas pueden llegar a tener que declararse por el contribuyente. Lo cual tampoco debe sorprender si tenemos en cuenta la difusa línea divisoria entre pla-

nificación fiscal, elusión o abuso y evasión tributaria, que hemos evidenciado anteriormente.

En este sentido, la DAC 6 resulta, si cabe, más confusa. En primer lugar, porque confunde finalidad con medios⁵⁸ y, en segundo lugar, por la heterogeneidad de términos que emplea la Directiva ya desde el Preámbulo. Así, la Directiva utiliza el término planificación fiscal agresiva como sinónimo de posible elusión fiscal (*“hallmark”* se define como característica o rasgo de un mecanismo transfronterizo que presenta un indicio de un riesgo potencial de elusión fiscal), cuestión que se traslada a los *hallmarks*, cuyo amplio alcance hace que se capturen una amplia gama de operaciones fiscales, ya sean compatibles con la ley u obtenidas mediante mecanismos de carácter artificial (en el caso de los distintivos B.1, B.2, B.3, C.2 y D.2⁵⁹). Lo anterior, parece llevar a la conclusión de que, más allá del objetivo primigenio de capturar mecanismos de pura planificación fiscal no deseada, la obtención de información con el objetivo de luchar contra la elusión y la evasión fiscal también constituye el objeto de este novedoso deber de información.

Pues bien, a nuestro modo de ver, la anterior extensión del propósito de la DAC 6 y, por lo tanto, de la normativa española de trasposición, tratando de abarcar conductas que vayan más allá de la mera planificación fiscal resulta un tanto ingenua. Porque pretender que los intermediarios financieros o los propios obligados tributarios comuniquen a la Administración Tributaria comportamientos delictivos o simplemente abusivos es, sencillamente, un brindis al sol⁶⁰ que evidencia cierta falta de realismo, consecuencia de una singular dosis de optimismo en cuanto a su efectividad. Además, el eventual incumplimiento de esta obligación de comunicación en escenarios de evasión fiscal no parece que pueda ser sancionable de manera independiente, en tanto que la comisión de este ilícito —administrativo— sería en concurso ideal o medial para la comisión del delito contra la Hacienda Pública; quedando, por lo tanto, subsumido en este último, lo cual mitigaría en gran medida la finalidad disuasoria de esta nueva obligación de comunicación.

Más allá de lo anterior, asumiendo la existencia de un verdadero propósito de luchar contra la evasión fiscal,

57 OCDE. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*. 2015, Anexo B. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>; Misma opinión es mantenida por Brun, Jean-Pierre; Cebreiro Gomez, Ana; Julien, Rita; Waruguru Ndubai, Joy; Owens, Jeffrey; Rao, Siddhesh; and Esquivel Soto, Yara. *Taxing Crime. A Whole-of-Government Approach to Fighting Corruption, Money Laundering, and Tax Crimes*. World Bank Group. Stolen Asset Recovery Initiative Series, 2022.

58 Como ya hemos tenido ocasión de señalar en otro lugar: López López, Hugo. Prólogo al trabajo, Castro Bosque, Marina. *Analysis of the DAC 6 in light of EU fundamental Rights and Guarantees*. IBFD: Doctoral Series, 2023 (en prensa).

59 Para más información vid. Castro Bosque, Marina., *op.cit.*, (en prensa).

60 En este sentido ya nos pronunciamos en López López, Hugo. Prólogo al trabajo, Castro Bosque, Marina. *Analysis of the DAC 6 in light of EU fundamental Rights and Guarantees*, *op. cit.*, en prensa.

lo cierto es que a la hora de diseñar los rasgos distintivos de los mecanismos que deben ser objeto de comunicación es, cuanto menos, dudoso que la Directiva esté prestando demasiada atención a comportamientos constitutivos de delito fiscal.

En efecto, en los términos que ya han sido expuestos en apartados anteriores, cuando nos referíamos al ámbito objetivo de la obligación de información, las señas distintivas se agrupan en dos categorías principales: genéricas y específicas. No es objeto del presente trabajo acometer un análisis exhaustivo del contenido de cada una de las señas distintivas o *hallmarks* diseñados por el legislador para identificar los mecanismos reportables. A los efectos que ahora interesa, baste con señalar que las señas generales vinculadas al criterio del beneficio principal (seña distintiva A) relativas a estructuras estandarizadas que se comercializan por los despachos denominados en esta regulación intermediarios financieros, no necesaria, ni fundamentalmente, están referidos a comportamientos delictivos sino, más bien, a operaciones de planificación fiscal de cierta sofisticación cuyas características principales no quieren ser reveladas por el promotor para aprovechar su comercialización y que en ocasiones se remuneran en atención a la atención del beneficio fiscal o su cuantía. Ahora bien, que *a priori* este tipo de comportamiento no parezca cumplir los requisitos del tipo de delito contra la Hacienda Pública no debe llevar a pensar que, en ocasiones, así se haya advertido por la inspección y este tipo de comportamientos esté siendo juzgados en sede penal⁶¹.

Lo mismo cabe afirmar respecto de las señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal (seña distintiva B) en el que las operaciones o comportamientos que dan lugar a la obligación de notificar son abiertos y no cabe apreciar en ellas el requisito de ocultación fáctica inherente al delito fiscal. Ahora bien, a pesar de ello tampoco cabe desconocer que, comportamientos como los previstos en las señas de identidad B.2 (conversión de rentas o capital en otras de naturaleza distinta, sujetos a un gravamen inferior o fiscalmente exentos) o B.3 (operaciones circulares a través de entidades interpuestas sin otra función económica principal o mediante operaciones que se anulan entre sí) pudieran ser considerados presuntamente constitutivos de delito fiscal sobre la base de la confusa

delimitación de los comportamientos en fraude a la ley tributaria y simulados, a que nos referíamos más arriba. No en vano, alguna autora ha advertido que esto es, precisamente, lo que sucedería en relación con algunos casos muy conocidos que han afectado a futbolistas residentes en España⁶². Concretamente, y simplificando mucho, la constitución de sociedades en otras jurisdicciones a las que se transfieren los derechos de imagen de los futbolistas permite a estas su explotación, percibiendo los correspondientes royalties, con una tributación sensiblemente inferior a la que correspondería en caso de ser los propios futbolistas quienes percibieran directamente las retribuciones en el marco de la relación laboral que les une con el club. Pues bien, este tipo de operaciones, a pesar de la más que discutible concurrencia del necesario requisito de la ocultación fáctica, han sido, no obstante, consideradas por los tribunales como constitutivas de delito contra la Hacienda Pública⁶³ y serían, a su vez, subsumibles en el *hallmark* o seña de identidad B.2. (conversión de rentas o capital en otras de naturaleza distinta, sujetos a un gravamen inferior o fiscalmente exentos).

Y lo mismo cabe argumentar respecto de las señas de identidad C (señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas) y E (señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia) en las que, lo que caracteriza los comportamientos que dan lugar a la obligación de información se refieren más al aprovechamiento por los obligados tributarios de fallos en los sistemas tributarios que resultan de aplicación que dan lugar a situaciones de arbitraje fiscal que a comportamientos calificables como evasión tributaria.

Por último, la seña distintiva específica D relativa al intercambio automático de información y la titularidad real, se refiere a comportamientos donde lo que se elude o menoscaba es la obligación de intercambio de información sobre cuentas financieras, o se emplean cadenas de titularidad real o formal no transparente, con personas o estructuras interpuestas activas y cuyos titulares reales no son identificables.

Por lo tanto, cabe afirmar que, con la excepción de la seña distintiva específica D, el resto no guarda una relación clara con comportamientos delictivos. Por el contrario, se orientan más bien a determinadas operaciones de planificación fiscal en contextos transfronterizos que, eventualmente, podrían subsumirse también

61 Posiblemente esto sea, por ejemplo, lo sucedido en el caso *Nummaria*, donde, a partir de la información publicada en los medios, la misma estructura fiscal diseñada por el despacho de abogados se habría empleado por 40 clientes. Vid.: https://www.larazon.es/gente/dilema-ana-duato-posible-pena-32-anos-carcel-acuerdo-fiscalia_2023021863f00fa7b5cd32000138cc34.html

62 Čičin-Šain, Nevia. "New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union – Another "Bite" into the Rights of the Taxpayer?". *World Tax Journal*, Vol. 11, No. 1, 2019, 97 et seq.

63 Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2017 (núm. 1885/2017) y de la Audiencia Provincial de Barcelona 5 de julio de 2016, caso Lionel Messi; Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2018 (núm. 740/2018), caso Ricardo Carvalho; Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 5 de febrero de 2019 (núm. 53/2019), caso Cristiano Ronaldo.

en una cláusula general antiabuso y que, por los motivos ya advertidos, no deberían determinar la comisión de delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, la confusión conceptual existente en relación con estas categorías —planificación fiscal, fraude a la ley y simulación— y su aplicación por la Administración Tributaria y los tribunales del orden penal, lleva en la práctica a que comportamientos donde se aprecia ocultación en la causa negocial —pero no en los hechos— hayan sido conducidos por la vía penal y finalmente considerados constitutivos de delito contra la Hacienda Pública⁶⁴.

Pese a lo anterior, existen varias razones para determinar que dichas conductas no deben ser objeto de declaración bajo la DAC 6. En las próximas páginas se expondrán los debidos argumentos para sustentar esta posición.

2. Consideraciones sobre las dificultades que plantea la constatación de delito fiscal en aquellos casos en los que previamente se cumple con el deber de información

Como acabamos de concluir en el apartado anterior de nuestro trabajo, teniendo en cuenta la experiencia española en materia de delito contra la Hacienda Pública es posible, al menos teóricamente, que determinadas operaciones realizadas por el obligado tributario que deban ser informadas a la Administración Tributaria por cumplir algunas de las señas de identidad establecidas en el Anexo IV de la DAC 6, pudieran ser consideradas, a su vez, constitutivas de delito contra la Hacienda Pública. De ese modo, la regulación española por la que se prevé la obligación de comunicación de determinados mecanismos transfronterizos de planifi-

cación fiscal establece el deber de informar comportamientos que, eventualmente, podrían ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.

Pues bien, a nuestro modo de ver, la comunicación a la Administración Tributaria del mecanismo empleado por el contribuyente dificulta en gran medida la posible calificación ulterior de su comportamiento como constitutivo de delito contra la Hacienda Pública. Y ello por un doble orden de motivos: por un lado, porque resulta ciertamente difícil que en este tipo de situaciones concorra la ocultación y el ánimo defraudatorio inherentes al delito tipificado en el artículo 305 del CP; y por otro lado, porque el contenido de la información que proporciona el intermediario financiero, o el obligado tributario a la Administración Tributaria, pueden llevar a que el potencial incumplimiento ulterior de la obligación tributaria resulte inidóneo para causar el daño típico del delito contra la Hacienda Pública en tanto que la Administración Tributaria ya dispondrá de la información necesaria para llevar a cabo las comprobaciones necesarias para exigir el importe de la deuda tributaria, en su caso, dejada de ingresar, o negar la devolución, el beneficio o incentivo fiscal correspondiente⁶⁵. Desde la perspectiva de la propia OCDE, la evasión fiscal se define como aquellos mecanismos ilegales en los que se oculta o ignora la responsabilidad fiscal (es decir, el contribuyente paga menos impuestos de los que está legalmente obligado a pagar ocultando ingresos o información a las autoridades fiscales)⁶⁶. Y la misma definición de evasión fiscal ha sido utilizada a nivel de la UE por la Comunicación de la Comisión de la UE sobre *“Formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, incluso en relación con terceros países”*⁶⁷. Por lo tanto, resulta ciertamente cues-

64 Tal conclusión también parece inferirse de la redacción de la DAC 6 cuando establece 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”*, en relación con el artículo 16, apartado 1, DAC 1 (según el cual la información comunicada entre Estados miembros en cualquier forma con arreglo a la Directiva podrá utilizarse en el marco de procedimientos judiciales y administrativos que puedan implicar sanciones, incoados como consecuencia de infracciones de la legislación fiscal, sin perjuicio de las normas y disposiciones generales que regulan los derechos de los acusados y testigos en dichos procedimientos). De lo anterior puede entenderse que la Directiva da “carta blanca” en cuanto a las consecuencias que los Estados miembros pueden imponer al contribuyente por la información declarada. Esto incluiría, a priori, la posibilidad de sancionar penalmente dichos mecanismos fiscales.

65 Sobre los excesos de la normativa, en aquel caso, sancionadora en materia tributaria y la forma en que la jurisprudencia los ha ido corrigiendo en las últimas décadas, hemos tenido ocasión de pronunciarnos en otro lugar. Vid. López, López, Hugo. *El principio de culpabilidad en la regulación de las infracciones tributarias: análisis dogmático y aplicación jurisprudencial*. Aranzadi: Cizur Mayor, 2009, 191 y ss.

66 Véase el Glosario de términos de la OCDE: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#E> (fecha de consulta: 29/6/2022). A este respecto debe resaltarse que a pesar de que la evasión fiscal y el fraude fiscal, en general, tienen significados muy similares, la OCDE y la UE establecen que ambos conceptos no son enteramente lo mismo ya que el fraude fiscal se trata como una forma de evasión fiscal. Así, la OCDE define el concepto de fraude fiscal como una forma de evasión deliberada de impuestos que, por lo general, es punible en virtud del Derecho penal. Para más información, véase Nissinen, Mika. *“From Evasion to Avoidance: The Historical Evolution of the OECD Model in Addressing Tax Abuse”*. Bulletin for International Taxation, Vol. 75, No. 10, 2021, 587.

67 En palabras de la Comisión Europea: *“El fraude fiscal es una forma de evasión de impuestos deliberada que, en general, es sancionable penalmente. El término incluye situaciones en las que se presentan deliberadamente declaraciones falsas o se entregan documentos falsos. En general, la evasión fiscal incluye planes ilegales para ocultar o ignorar la obligación de tributar, es decir, el contribuyente*

tionable afirmar el concurso del requisito de ocultación que se acaba de señalar respecto de que aquellos sujetos que cumplen con la obligación de información prevista en la DAC 6 y en su normativa de transposición.

Las anteriores afirmaciones se podrán entender mejor a partir del ejemplo de las cesiones de los derechos de imagen de futbolistas (y no sólo ellos, obviamente) a sociedades situadas en territorios de baja o nula tributación con el propósito de reducir la carga impositiva que ha dado lugar a la jurisprudencia a que nos referíamos anteriormente en nota a pie. En los términos ya advertidos, este tipo de mecanismos cumplirían *a priori* algunas de las señas de identidad que obligarían a informar a la Administración Tributaria. Informada la Administración Tributaria de dicha operativa, en un momento posterior (o incluso anterior) el obligado tributario declara exclusivamente las cantidades por él percibidas, es decir, sin incluir los beneficios obtenidos por la sociedad como consecuencia de la explotación de los derechos de imagen.

Cabe preguntarse si, realmente, en estos casos existe la ocultación inherente al delito contra la Hacienda Pública. Porque, como ya tuvimos ocasión de señalar con mayor extensión de la que ahora es posible, al hilo del análisis del tipo infractor consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo y de la regulación de la ocultación en materia administrativo-sancionadora⁶⁸, la ocultación guarda una estrecha conexión con el aspecto subjetivo de la conducta y lo realmente transcendente para su valoración no radica sólo en si la Administración tiene o no un conocimiento exacto de los datos que le permitan, en su caso, efectuar la regularización del obligado tributario, sino que, a nuestros efectos, es fundamental el análisis de la conducta del sujeto y de su idoneidad o no para producir la ocultación. Y, cuando el propio obligado tributario o el intermediario financiero comunican a la Administración Tributaria la manera en que aquel está operando y se presenta la autoliquida-

ción correspondiente sabiendo la información de que dispone la Administración, no cabe hablar, a nuestro parecer, de ocultación, sino todo lo más, de una suerte de tentativa de ocultación que resulta claramente inidónea y, por lo tanto, no cabe apreciar en estos casos el ánimo defraudatorio requerido por el tipo. En efecto, no puede pasarse por alto la relevancia penal que tiene la anterior circunstancia a la hora de valorar la conducta del obligado tributario. Su inobservancia llevaría, en nuestra opinión, al extremo de entender que existe delito fiscal y, por lo tanto, la ocultación y ánimo defraudatorio, necesarios, incluso en aquellos supuestos en que el obligado tributario es consciente de que la Administración Tributaria dispone de la información “ocultada”. Lo cual resulta, a nuestro modo de ver, a todas luces desproporcionado.

Por lo anterior, no debe sorprender que algunos ordenamientos que ya contaban con experiencia previa en este tipo de deberes de comunicación de información sobre operaciones de planificación fiscal, señaladamente el portugués, determinaran de manera explícita que la información facilitada a la Administración Tributaria en cumplimiento de los referidos deberes de comunicación en ningún caso podía implicar responsabilidad de ningún tipo⁶⁹.

Por tanto, el primer argumento para concluir que la DAC 6 no es un instrumento idóneo para luchar contra los esquemas fiscales que potencialmente pudieran ser constitutivos de delito fiscal, es, en nuestra opinión, la ausencia de la conducta típica cuando el mecanismo es declarado por el propio contribuyente a la Administración tributaria. Y es que, en estos supuestos, no se daría el elemento subjetivo (defraudación u ocultación) necesario para enmarcar dicha conducta en el supuesto del tipo delictivo del art. 305 CP. Es más, esta posición puede argumentarse también teniendo en cuenta las garantías que derivan de los derechos de defensa y, en particular, del derecho a la no autoinculpación en los términos que se expresan en el apartado siguiente.

paga menos impuestos de los que está legalmente obligado a pagar, ocultando renta o información a las autoridades tributarias”. Véase Comisión Europea. *Formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países (COM/2012/0351 final)*. 2021. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A52012DC0351>. El TJUE no ha proporcionado una definición de evasión o fraude fiscal. Sin embargo, se ha referido a ambos conceptos en múltiples ocasiones. Véanse, por ejemplo: Sentencias de 13 marzo 2014, *FIRIN* (C-107/13), para. 42; 8 mayo 2013, *Petroma Transports and Others* (C-271/12), para. 28; 31 enero 2013, *Story Trans* (C-642/11), para. 46; 26 enero 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10), para. 28; y 6 diciembre 2012, *Bonik* (C-285/11).

68 López, López, Hugo. “*El principio de culpabilidad en la regulación de las infracciones tributarias: análisis dogmático y aplicación jurisprudencial*”... *op. cit.*, 218-220.

69 Concretamente, nos referimos al ya derogado artículo 12 del Decreto-ley portugués nº 9/2008, de 25 de febrero, que establece deberes de comunicación, información y aclaración a la Administración tributaria para prevenir y combatir la planificación fiscal abusiva, en virtud del cual “*la información facilitada en cumplimiento de los deberes previstos en este Decreto-ley no (...) implica responsabilidad de ningún tipo*” (traducción propia).

3. Consideraciones sobre la posible colisión de la obligación de información sobre mecanismos fiscales potencialmente delictivos con las garantías derivadas de la no autoinculpación

Uno de los aspectos más cuestionados a nivel europeo de la nueva obligación de información sobre determinados mecanismos transnacionales de planificación fiscal agresiva potencialmente constitutivos de ilícitos tributarios se refiere, precisamente, a las dudas de compatibilidad con la garantía inherente a la no autoinculpación⁷⁰.

El derecho a no autoinculparse o no autoincriminarse (*nemo tenetur se ipsum accusare*) es un derecho internacionalmente reconocido que, aunque no se menciona explícitamente, se acepta como consagrado en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CFR) y en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) y se enmarca dentro de los derechos asociados a un juicio justo y a la defensa⁷¹. En términos generales, el *nemo tenetur* es una manifestación pasiva del derecho de defensa, que se compone de una serie de derechos procesales que la ley otorga a una persona para poder hacer frente a los cargos que se le imputan⁷² y que, en líneas generales, se traduce en la inactividad del sujeto afectado⁷³. Así, el individuo considerado potencialmente responsable de una infracción penal tiene derecho a guardar silen-

cio sin estar obligado a facilitar ninguna información que pueda ser utilizada en su contra⁷⁴. Desde esta perspectiva, se sitúa en el núcleo de la noción del derecho al silencio y también está estrechamente vinculado al principio de presunción de inocencia⁷⁵.

La jurisprudencia de los Tribunales europeos sobre este derecho es abundante, pero a los efectos de este trabajo podría resumirse del siguiente modo: como punto de partida, el derecho a no autoinculparse se manifiesta en dos ámbitos. En primer lugar, el derecho a no declararse culpable y a no declarar contra sí mismo (es decir, a guardar silencio), que son las premisas básicas del artículo 47 del CFR y del artículo 6 del CEDH. En segundo lugar, el derecho a no autoinculparse impide que la información autoinculpatoria obtenida bajo coacción se utilice como prueba para la determinación de una “acusación penal”⁷⁶. A estos efectos, el concepto de “acusación penal” tiene un significado autónomo en virtud de la construcción jurisprudencial del TEDH y el TJUE⁷⁷. Así, el derecho a no autoincriminarse es aplicable a cualquier procedimiento inquisitivo en el que puedan obtenerse pruebas que sirvan para fundamentar el inicio de un procedimiento sancionador, ya sea penal o administrativo⁷⁸. En este sentido, el TJUE declaró en una fase temprana que, “*si bien es cierto que el derecho de defensa debe ser respetado en los procedimientos administrativos que pueden dar lugar a una sanción, ha de evitarse, al mismo tiempo, que el mencionado de-*

70 Dourado, Ana Paula y Silva Dias, Augusto. “*Information Duties, Aggressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of Art. 6(1) of ECHR*”, en: Kofler, Georg; Poiars Maduro, Miguel and Pistone Pasquale. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, 2011, 131-152, ya analizaban este problema con carácter previo a la DAC 6 e incluso a la propia acción 12 del plan BEPS. Posteriormente, refiriéndose ya de manera específica a la DAC 6, vid. entre otros: Čičin-Šain, Nevja, *op. cit.*, 97 y ss.; y Castro Bosque, Marina *op. cit.*

71 Sentencia del TJUE de 18 octubre 1989, *Orkem v. Commission* (C-374/87) y Sentencia del TEDH de 25 febrero 1993, *Funke v. France* (no. 10828/84). También, Kofler, Georg and Pistone, Pasquale. “*General Issues on Taxation and Human Rights*”, en: Poiars Maduro, Miguel; Kofler, Georg and Pistone, Pasquale. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. IBFD, 2011; y Picó i Junoy, Joan. *Las garantías constitucionales del proceso*. Bosch Editor, Barcelona, 2012, 187.

72 Casas Agudo, Daniel. “*A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria*”. *Quincena fiscal*, No. 10, 2017, 67-108.

73 Sanz Díaz-Palacios, José Alberto. “*La Directiva (UE) 2016/343 y el Derecho a no autoinculparse en materia tributaria*”. *Crónica tributaria*, No. 162, 2017, 113-136.

74 A este respecto señalar que existe una base jurídica explícita para el derecho al silencio en el artículo 7 de la Directiva (UE) 2016/343 sobre la presunción de inocencia, cuyo ámbito de aplicación se limita, sin embargo, a las personas físicas y a los procedimientos penales tradicionales o denominados “duros”. De hecho, el Considerando 11 de dicha directiva excluye las sanciones relativas a impuestos o recargos fiscales.

75 Entendido en estos términos, el derecho “*puede vincularse fácilmente a la naturaleza humana*” según el Observatory on the Protection of Taxpayers’ Rights. “*2015-2017 General Report on the Protection of Taxpayers’ Rights*”. IBFD, 26 April 2018, 37.

76 Sentencia del TJUE de 17 diciembre 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14); y 5 junio 2012, *Bonda* (C-489/10), para. 37. También, Moreno González, Saturnina. “*La Directiva sobre revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales*”. *Nueva Fiscalidad*, No. 2, 2019, 21-72.

77 Vid. Sentencia del TEDH de 8 junio 1976, *Engel v. the Netherlands* (no. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72); 23 noviembre 2006, *Jussila v. Finland* (no. 2007/36). Sentencias del TJUE de 2 febrero 2021, *DB v. Consob* (C-481/19), para. 42; 20 marzo 2018, *Garlsson Real Estate and Others* (C-537/16) para. 28; 26 febrero 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10), para. 35; 5 junio 2012, *Bonda* (C-489/10), para. 37; y 11 Julio 2002, *Käserei Champignon Hofmeister GmbH & Co. KG* (C-210/00).

78 Sentencia del TEDH de 3 mayo 2001, *J.B. v. Switzerland* (no. 31827/96). Para más información Baker, Philip. “*Recent Tax Cases of the European Court of Human Rights*”. *European Taxation*, Vol. 52, No. 12, 2012, 584-586.

recho quede irremediabilmente dañado en los procedimientos de investigación previa, que puedan tener un carácter determinante para la constitución de pruebas del carácter ilegal de conductas de las empresas susceptibles de generar la responsabilidad de éstas. Por consiguiente, si bien algunas manifestaciones del derecho de defensa afectan únicamente a los procedimientos contradictorios que siguen a una comunicación de los cargos imputados, otras deben ser respetadas ya en la fase de investigación previa”⁷⁹. En el ámbito tributario, el artículo 47 CFR y el artículo 6 CEDH no se aplican a los procedimientos tributarios ordinarios, sino que sólo se pueden invocar si dichos procedimientos implican la determinación de cualquier acusación penal⁸⁰. Por consiguiente, la aplicación de estos preceptos supone la necesidad de delimitar claramente la separación entre los procedimientos tributarios ordinarios de gestión en sentido amplio y el sancionador tributario o punitivo⁸¹. Así pues, el artículo 47 del TFUE y el artículo 6 del CEDH no se oponen a que la Administración tributaria obligue al contribuyente a facilitar información que no podría obtenerse de ninguna otra fuente que no fuera el propio solicitante con el único fin de recaudar impuestos e intereses de conformidad con la legislación tributaria aplicable⁸². El aspecto crítico es determinar el momento preciso en que la situación de un contribuyente se ve “sustancialmente afectada” para que sea aplicable el derecho a no autoincriminarse, ya que únicamente a partir de ese momento pueden reclamarse las garantías contenidas en el artículo 47 del CFR y en el artículo 6 del CEDH. Por el contrario, si la información se solicita con fines meramente fiscales, el derecho al silencio no es aplicable.

Aclarado lo anterior, la cuestión que debe abordarse ahora es la siguiente: ¿puede obligarse al contribuyente

a declarar mecanismos constitutivos de evasión o fraude fiscal bajo el régimen de la DAC 6 teniendo en cuenta el derecho a no autoincriminarse?

Para que quede claro, lo que se cuestiona aquí no es el suministro de datos fiscales a las autoridades tributarias (es decir, la obligación de declarar mecanismos de planificación fiscal agresiva), ya que esta obligación de información es el núcleo del funcionamiento del régimen de declaración obligatoria. En otras palabras, el derecho a la no autoincriminación no puede invocarse, con carácter general, para justificar el incumplimiento de los deberes de colaboración e información bajo el régimen de la DAC 6. En consecuencia, estos deberes y los artículos 47 CFR y 6 CEDH serían compatibles, ya que estos preceptos no prohíben el uso de facultades obligatorias por parte de las Administraciones tributarias para exigir a las personas que revelen datos de carácter fiscal o empresarial. Como describen DOURADO y SILVA, “los deberes de información y colaboración son parte integrante de los sistemas tributarios de los Estados de Derecho: la administración de los tributos implica per se la revelación de información por parte del contribuyente” (traducción propia)⁸³. Lo relevante a nuestros efectos es la situación en que un contribuyente está obligado a declarar mecanismos fiscales de carácter elusivo o fraudulento, cuya revelación podría dar lugar a una acusación penal en el contexto del TFUE y del CEDH si son constitutivos de delito fiscal⁸⁴, pues es ahí donde se producen las fricciones con la garantía de no autoinculpación a las que nos venimos refiriendo.

En este sentido, algún autor de la doctrina tributaria ha advertido que el derecho a no autoinculparse se vulnera aportando pruebas, no soportándolas. Es decir, la clave está en si la información tiene existencia inde-

79 Sentencia del TJUE de 18 octubre 1989, *Orkem v. Commission* (C-374/87). En el mismo sentido, Sentencia del TEDH de 5 abril 2012, *Chambaz v. Switzerland* (no. 11663/04).

80 Sentencia del TEDH de 24 febrero 1994, *Bendenoun v. France* (no. 12547/86); y 17 diciembre 1996, *Saunders v. United Kingdom* (no. 19187/91). También, Dourado, Ana Paula y Silva Dias, Augusto. “Information Duties, Aggressive Tax Planning and *nemo tenetur se ipsum accusare* in the light of Art. 6(1) of ECHR”... *op. cit.*, 131-152.

81 Aunque los Tribunales han obviado esta distinción en casos en que la resolución de un único procedimiento pueda determinar el importe tanto de la deuda tributaria como de la sanción tributaria. Vid. Sentencia del TEDH de 16 junio 2015, *Van Weerelt v. The Netherlands* (no. 784/14). También, Soler Roch, Maria Teresa. “Forum: Tax Administration versus Taxpayer – A New Deal?”. *World Tax Journal*, Vol. 4, No. 4, 2012, 282-296.

82 Sentencia del TEDH de 10 septiembre 2002, *Allen v. United Kingdom* (no. 76574/01). Como señala LOZANO SERRANO, el derecho a la no autoincriminación, como cualquier otro derecho o posición jurídica, no es absoluto. A estos efectos, la reiterada jurisprudencia del TEDH señala tres criterios relevantes: la naturaleza y grado de la coacción ejercida para obtener declaraciones, confesiones o pruebas del propio imputado; la existencia de garantías en el proceso que aseguren el pleno ejercicio de esos derechos; y el uso y tipo de datos eventualmente obtenidos del imputado en circunstancias dudosas. Vid. Lozano Serrano, Carmelo. “El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación”. *Quincena fiscal*, No. 8, 2015, 19-39.

83 Dourado, Ana Paula y Silva Dias, Augusto, *op. cit.*, 131-152.

84 Martínez Muñoz, Yolanda. “Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario”. *Quincena Fiscal*, No. 6, 2016, 89-118.

pendiente de la voluntad del sujeto⁸⁵. Por lo tanto, no puede invocarse el derecho si es el intermediario el que aporta esa información de carácter incriminatorio sobre el contribuyente⁸⁶.

Así pues, el problema que analizamos se circunscribe a aquellas situaciones en que es el propio obligado tributario quien debe dar cumplimiento al deber de información en el contexto de la DAC 6 y de dicha información pudieran derivarse posteriormente responsabilidades penales por constituir el mecanismo reportado delito fiscal. Es decir, cuando el cumplimiento de la obligación de informar puede implicar la obtención de pruebas que podrían dar lugar a la aplicación de una infracción administrativa o penal⁸⁷. Teniendo en cuenta lo anterior, la cuestión crítica radica en si puede derivarse alguna responsabilidad ulterior del cumplimiento de la obligación de informar, por ejemplo, porque la Administración tributaria lleve a cabo una inspección del mecanismo fiscal declarado por el contribuyente y dicha inspección dé lugar a un procedimiento penal, en los términos referidos por el TEDH y el TJUE.

Como ya hemos señalado en otro lugar de nuestro trabajo, la DAC 6 exige a los Estados miembros que establezcan un régimen sancionador en caso de incumplimiento de la obligación de declarar, de modo que los contribuyentes afectados deben facilitar dicha información bajo coacción, es decir, bajo amenaza de sanción. En consecuencia, puede afirmarse que la DAC 6 obliga coercitivamente a declarar un mecanismo que se está previsto llevar a cabo o que, en ocasiones, incluso ya se ha implementado o puesto en práctica y que, eventualmente, podría ser considerado como una conducta delictiva.

Por tanto, puede afirmarse que la DAC 6 coacciona al contribuyente mediante sanciones disuasorias para que comunique cierta información, pero el contribu-

yente no puede predecir con certeza que no se enfrentará en última instancia a consecuencias penales por un mecanismo que ha puesto en marcha. La cuestión es determinar si los contribuyentes obligados a declarar pueden negarse a cumplir con su deber de información en virtud de la DAC 6 alegando el derecho a no autoincriminarse; o en el caso de revelar la información solicitada, si los datos declarados a través de una obligación formal pueden ser utilizados por la administración tributaria en un procedimiento que conlleve sanciones de carácter punitivo criminal.

La DAC 6 no hace referencia alguna a estas cuestiones, sino que se limita a declarar de manera genérica que respeta los derechos fundamentales reconocidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE⁸⁸. A la vista de lo anterior, hubiera sido aconsejable que los Estados miembros, en la transposición del DAC 6 a sus ordenamientos internos, hubieran adoptado medidas explícitas para salvaguardar los derechos y garantías derivados del derecho a no autoincriminarse. Sin embargo, lo cierto es que, en la mayoría de los Estados miembros, las normas aprobadas al implementar la Directiva no incluyen medidas específicas para solventar las posibles tensiones derivadas de las obligaciones de información con el derecho a la no autoincriminación⁸⁹. Como excepción, podemos referirnos a Italia, donde el artículo 3 del Decreto Legislativo de 30 de julio de 2020 n. 100, de transposición del DAC 6 establece que los intermediarios y contribuyentes quedan exentos de la obligación de declarar cuando ello pudiera desencadenar su propia responsabilidad penal (autoincriminación)⁹⁰. Y similar solución ha sido adoptada por Estonia (es decir, no declarar en caso de que la información dé lugar a responsabilidad penal)⁹¹.

Ahora bien, ¿qué ocurre en aquellos Estados Miembros en los que no se ha previsto una solución en tér-

85 García Novoa, César. "Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoincriminarse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública". Aranzadi Jurisprudencia tributaria, No. 3, 2005, 9-17. Este autor señala que existe un "aparente conflicto" entre el deber de colaborar con la Administración y el derecho a no autoincriminarse. Y la clave de esta distinción estaría en el hecho de si los supuestos datos incriminatorios serían accesibles para la Administración tributaria si el sujeto no los hubiera facilitado.

86 Sanz Díaz-Palacios, José Alberto, *op. cit.*, 113-136.

87 Dourado, Ana Paula y Silva Dias, Augusto, *op. cit.*, 131-152.

88 Considerando 18: "La presente Directiva respeta los derechos fundamentales y observa los principios reconocidos en especial en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea".

89 Como observa Aníbarro Pérez, Susana. "Las sanciones por incumplir las obligaciones de información y comunicación relativas a mecanismos de planificación fiscal agresiva: un análisis a la luz de los principios y garantías del derecho sancionador". Quincena Fiscal, No. 20, 2020, 7-33.

90 Gazzetta Ufficiale. Decreto Legislativo 30 luglio 2020, n. 100 Attuazione della direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica. (20G00119) (GU Serie Generale n.200 del 11-08-2020). Article 3: 5. *L'intermediario e' esonerato dall'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilita' penale.* 9. *Il contribuente e' esonerato dall'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilita' penale.*

91 IBFD. Estonia - DAC 6 Compliance Tables. 2021.

minos similares a la adoptada por Italia y Estonia? La respuesta es que, en estos casos, el derecho a la no autoincriminación debe ser tenido en cuenta igualmente a la hora de implementar la Directiva. Porque, al margen de las propias garantías constitucionales, los Estados miembros deben respetar todas las disposiciones del Derecho primario de la Unión Europea al implementar los actos de Derecho derivado⁹². El Derecho secundario o derivado de la Unión se basa en las fuentes de Derecho primario, de tal manera que el Derecho primario establece el marco en el que debe inscribirse el Derecho derivado, tanto en su dimensión procesal como sustantiva. En este sentido, es jurisprudencia consolidada que “[una] directiva debe, como todo el Derecho derivado, interpretarse a la luz de las normas del Tratado”⁹³. En cuanto a los actos de los Estados Miembros implementando el Derecho de la Unión, siguiendo al TJUE en *Dooel Uvoz-Izvoz*⁹⁴, “el principio de interpretación conforme exige que las autoridades nacionales, tomando en consideración la totalidad de su Derecho interno y aplicando los métodos de interpretación reconocidos por este, hagan todo lo que sea de su competencia a fin de garantizar la plena efectividad del Derecho de la Unión y alcanzar una solución conforme con el objetivo perseguido por este”. Y esto requiere, “aplicar íntegramente el Derecho de la Unión y tutelar los derechos que éste concede a los particulares, así como abs-

tenerse de aplicar, en su caso, cualquier disposición en la medida en que su aplicación, en las circunstancias del caso concreto, podría dar lugar a un resultado contrario al Derecho de la Unión”⁹⁵. Esto significa que cuando las autoridades nacionales aplican o implementan el Derecho de la UE, actúan como agentes de la Unión⁹⁶ y deben respetar los derechos fundamentales y los principios generales del Derecho de la UE. A *sensu contrario*, al implementar un acto de derecho derivado, los Estados miembros no deben hacer una implementación que pueda llevar, directa o indirectamente, a una violación de los principios generales y de los derechos fundamentales de la Unión⁹⁷.

Considerando lo anterior, en nuestra opinión, el derecho a no autoinculparse entra en juego en este ámbito a partir de ese momento en que los fines de la investigación dejan de estar exclusivamente relacionados con fines tributarios para pasar a tener fines sancionadores. En palabras de DOURADO y SILVA, “siempre que, la administración tributaria solicite al contribuyente información cuya cuantía y naturaleza supongan que el contribuyente es sospechoso de haber cometido un delito, ya no está actuando como fiscalizador, sino como autoridad en un proceso penal. Los deberes de cooperación son en este caso un disfraz para que la administración tributaria obtenga pruebas del contribuyente, y el Art. 6(1) del CEDH es aplicable” (traducción pro-

92 A este respecto recordar que las fuentes del Derecho europeo pueden dividirse en primarias y secundarias. El Derecho primario de la UE procede directamente de los Estados miembros e incluye los Tratados constitutivos (TUE y TFUE), los Tratados modificativos (Ámsterdam, Niza y Lisboa), la Carta de los Derechos Fundamentales (CDF) y los principios generales del Derecho de la UE. A diferencia del Derecho primario, los actos adoptados por las instituciones de la UE (reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes) son las fuentes secundarias del Derecho de la UE. El artículo 288 del TFUE establece que “[p]ara el ejercicio de las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes”.

93 Sentencia del TJUE de 2 febrero 1994, *Verband* (C-315/92); 17 octubre 1996, *Denkavit and Others* (C-283/94), para. 15; y 9 agosto 1994, *Meyhui* (C-51/93), para. 11. También Sentencia del TJUE de 2 de febrero 2021, *DB v. Consob* (C-481/19), para. 50: “según un principio general de interpretación, un texto de Derecho derivado de la Unión debe interpretarse, en la medida de lo posible, de un modo que no cuestione su validez y de conformidad con el conjunto del Derecho primario y, en particular, con las disposiciones de la Carta. Así, cuando un texto de Derecho derivado de la Unión es susceptible de varias interpretaciones, procede dar preferencia a aquella que hace que la disposición se ajuste al Derecho primario, y no a la que conduce a considerarla incompatible con él”. En el mismo sentido, Enging Sørensen, Karsten. “Review of Legality of Secondary Legislation Based on Infringements of the Rights of Free Movement”, en: Weber, Dennis. *Traditional and Alternatives Routes to European Tax Integration*. IBFD, 2010, 143-168. De este modo, el examen del Derecho derivado de la UE a la luz de las normas del Tratado, de los principios generales del Derecho de la UE y de los derechos fundamentales tiene por objeto garantizar la coherencia de todo el sistema. Vid. Craig, Paul and De Búrca, Gráinne. *EU Law. Text, Cases and Materials*. Oxford, Seventh Edition, 2020, 136 et seq; y Haslehner, Werner; Kofler, Georg and Rust, Alexander. *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*. Wolters Kluwer, 2017, 107. Como resultado, la jerarquía entre fuentes primarias y secundarias del Derecho de la UE es “un elemento esencial de la infraestructura constitucional de la Unión”. Szudoczky, Rita. *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*. IBFD, 2014, Chapter 2; y Tridimas, Takis. *Oxford Principles of European Union Law, Volume I: The European Union Legal Order*. Oxford University Press, 2018, 105-108.

94 Sentencia del TJUE de 4 octubre 2018, *Dooel Uvoz-Izvoz Skopje Link Logistic N&N* (C-384/17), para. 58. También, Sentencias del TJUE de 13 julio 2016, *Pöpperl* (C-187/15), para. 43; y 28 junio 2018, *Crespo Rey* (C-2/17), para. 70.

95 Sentencia del TJUE de 13 Julio 2016, *Pöpperl* (C-187/15), para. 45 y la jurisprudencia ahí citada.

96 Tridimas, Takis. *The General Principles of EU Law*. Oxford University Press, 2006, 36-38.

97 Sentencias del TJUE de 29 junio 1995, *Wachauf* (C-201 and 202/85); 10 julio 2003, *Booker Aquaculture* (C-20 and C-64/00); 15 julio 2004, *Gerakens* (C-459/02); 4 mayo 2019, *M and Others (Revocation of refugee status)*, (C-391/16, C-77/17 and C-78/17), para. 77; y 2 febrero 2021, *DB vs. Consob* (C-481/19).

pia)⁹⁸. De igual manera, siguiendo al TJUE en el asunto *DB c. Consob*⁹⁹, el derecho contra la autoinculpación también deberá respetarse en los procedimientos puramente administrativos, cuando los hallazgos de estos últimos puedan convertirse en pruebas para un posible futuro juicio penal.

En estos casos, existen tres alternativas diferentes que permitirían conciliar el derecho a no autoincriminarse con los deberes de cooperación e información bajo la DAC 6.

En primer lugar, siguiendo a un sector de la doctrina tributaria, en el caso de que existan certezas de que la administración tributaria utilizará la información obtenida en un procedimiento sancionador contra el contribuyente, podría estar justificada la negativa del contribuyente a cumplir con la obligación de información¹⁰⁰. A este respecto la doctrina ha argumentado que el derecho a guardar silencio debe respetarse tanto en el procedimiento de inspección fiscal como en cualquier otra actuación dirigida a la liquidación de impuestos, incluidas las de carácter preparatorio que potencialmente puedan derivar en la imposición de una sanción¹⁰¹. La anterior también ha sido reconocido por la OCDE en la Acción 12 de BEPS como una posible solución que permitiría compatibilizar la obligación de declaración con el derecho a la no autoincriminación¹⁰².

En segundo lugar, una solución alternativa propuesta por otros autores y que guarda una estrecha relación con las dificultades para considerar delictivos los comportamientos fiscales que viene acompañados del cumplimiento de este deber de información a la que nos referíamos en el apartado anterior, es que la DAC 6 debería haber excluido la imposición de aquellas sanciones que se basen en la información obtenida del contribuyente de forma coercitiva¹⁰³. Es decir, establecer que, si la comunicación del mecanismo es veraz y completa, opera como eximente de responsabilidad por el posible delito fiscal que dicho mecanismo pudiera originar. A favor de esta postura se argumenta que cuando el contribuyente facilita la información voluntariamente, está actuando diligentemente en el cumplimiento de sus obligaciones formales¹⁰⁴. Como señala ANÍBARRO PÉREZ, una solución como ésta incrementaría la eficacia en el cumplimiento de esta nueva obligación de información, lo que permitiría reequilibrar en cierto modo la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes, y profundizar en la senda del cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias¹⁰⁵. En caso contrario, según MARTÍNEZ MUÑOZ, el derecho a no autoincriminarse quedaría desplazado por el nuevo modelo de transparencia fiscal¹⁰⁶.

Finalmente, una tercera alternativa se refiere a la imposibilidad de utilizar las pruebas obtenidas en el marco

98 Dourado, Ana Paula y Silva Dias, Augusto, *op. cit.*, 131-152.

99 Sentencia del TJUE de 2 febrero 2021, *DB v. Consob* (C-481/19).

100 Calderón Carrero, José Manuel. "El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las «EU tax disclosure rules» y sus implicaciones", *op. cit.*, 46. También, Aguillo Avilés, Ángel. "Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990". Quincena Fiscal, No. 21 2003, 11-37; y Moor-van Vugt, Adrienne. "Administrative sanctions in EU law". *Review of European Administrative Law*, Vol. 5, No. 1, 2012, 17.

101 Weffe, Carlos E. *MDR and taxpayers' rights: where do we stand?* IBFD, *International Tax Studies*, Vol. 3, No. 1, 2021; y Observatorio on the Protection of Taxpayers' Rights, *op. cit.*, 38.

102 OECD. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report.*, *op. cit.*, Anexo B. "Sin embargo, los países que impongan responsabilidades penales a los contribuyentes por realizar determinadas operaciones de elusión fiscal pueden optar por excluir simplemente esas operaciones del ámbito de aplicación del régimen de declaración sin restringir sustancialmente el alcance del régimen. Además, no deberían suscitarse problemas de autoinculpación cuando el obligado a declarar sea el promotor, en lugar del contribuyente, salvo en los supuestos en los que el promotor podría incurrir en responsabilidad penal por la promoción u oferta de una estructura.

Además, si a los países les preocupa la existencia de algunas operaciones declarables que, de forma explícita, conducen a cargos penales en algunos casos concretos, también pueden especificar que el derecho a no autoincriminarse es una excusa razonable para no declarar una operación declarable. Por ejemplo, los países pueden considerar que un contribuyente tiene una excusa razonable para no declarar una estructura cuando ésta pueda ser considerada un fraude fiscal sujeto a imputaciones penales".

103 Aníbarro Pérez, Susana, *op. cit.*, 7-33; Martínez Muñoz, Yolanda. "Algunas cuestiones pendientes sobre la trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoincriminarse". *Revista Española de Derecho Financiero* No. 187, 2020, 131-164; y Hanzel, John Francis. "Self-Incrimination and the Use of Income Tax Returns in Non-Tax Criminal Prosecutions". *Washington & Lee Review*, Vol. 30, No. 1, 973, 190.

104 Esta propuesta tiene un reflejo claro en la solución que preveía el ordenamiento jurídico portugués, a que nos referíamos en una nota a pie anterior. En concreto, en el ya derogado artículo 12 del Decreto-ley nº 9/2008, de 25 de febrero.

105 Aníbarro Pérez, Susana, *op. cit.*, 7-33.

106 Martínez Muñoz, Yolanda. "Algunas cuestiones pendientes sobre la trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoincriminarse", *op. cit.*, 131-164.

de la DAC 6 en un posterior procedimiento sancionador o penal¹⁰⁷. A estos efectos PALAO TABOADA distingue dos derechos perfectamente diferenciados entre sí y exigibles en un momento procesal distinto¹⁰⁸. Por un lado, el derecho a guardar silencio, que permitirá la negativa a cumplir con la obligación de comunicación y que se garantiza dentro del procedimiento sancionador. Por otro lado, el derecho a no autoincriminarse, que no puede ser una excusa válida para no declarar el mecanismo objeto de comunicación, pero que permite exigir que la información facilitada por el contribuyente no sea utilizada como prueba incriminatoria en un procedimiento sancionador. De acuerdo con esta diferenciación, el derecho a la no autoincriminación no puede ser alegado por el sujeto para eludir el cumplimiento de la obligación de comunicación bajo la DAC 6, pero no puede afirmarse que la información obtenida a través del régimen de comunicación obligatoria pueda ser utilizada como prueba incriminatoria en un procedimiento sancionador¹⁰⁹. De esta forma, en opinión de FALCÓN y TELLA, los datos y hechos obtenidos en un procedimiento tributario en el que existe una obligación legal de declarar no pueden ser utilizados a efectos penales o sancionadores, aunque se hubieran obtenido antes de la formulación de la denuncia o antes de la iniciación del procedimiento administrativo sancionador¹¹⁰. Para DOURADO y SILVA, la separación jurídica y fáctica de los procesos de comprobación y sancionador sería la mejor forma de conseguir el equilibrio entre la efectividad de los deberes de colaboración y el respeto al *nemo tenetur*. Además, en ese caso el contribuyente podría estar seguro de que cualquier información derivada del ejercicio de sus deberes de cooperación sólo sería utilizada con fines tributarios¹¹¹.

En todo caso, y habida cuenta de lo señalado hasta ahora, es evidente que las garantías derivadas del derecho a la no autoincriminación suponen un límite evidente a la obligación de información sobre mecanismos transnacionales de planificación fiscal en el caso del contribuyente cuando de la lucha contra la evasión fiscal se trata. Lo que hace dudar seriamente de su adecuación como instrumento para prevenir de forma eficaz las conductas defraudatorias recogidas en el artículo 305 del CP.

V. CONCLUSIONES

Tras el estudio realizado, estamos en conclusiones de exponer las siguientes conclusiones alcanzadas, a modo de recapitulación.

Primera.— El delito contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social (delito fiscal) se encuentra regulado en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal y se comete por defraudar y causar un daño patrimonial mediante engaño (por acción u omisión) a la Hacienda pública estatal, autonómica, local, foral y europea. La cuantía defraudada debe ser superior a 120.000 euros. En concreto, las conductas que castiga el delito fiscal son: la elusión de pagos de tributos, impuestos, tasas o contribuciones especiales; devoluciones indebidas; y el disfrute de beneficios fiscales indebidos. Así, nos encontramos ante un delito de resultado (se puede cometer por acción u omisión), doloso (se requiere la voluntad y el conocimiento de defraudar, lo que implica que exista ocultación en la conducta del sujeto), propio (comisión por el obligado tributario); y con elementos extrajurídicos del tipo (remisión a la normativa tributaria).

Segunda.— La DAC 6 es la Directiva Europea que establece la obligatoriedad de informar por parte de intermediarios fiscales y, en ocasiones, el contribuyente sobre mecanismos fiscales transfronterizos que cumplan ciertos indicios. Estos indicios o *hallmarks* se describen como un rasgo de un mecanismo transfronterizo que presenta un indicio de un riesgo potencial de elusión fiscal y están enumerados en la propia directiva. Entre otros, se incluye la remuneración del intercambio en función del ahorro fiscal obtenido a través del mecanismo de planificación; la adquisición de empresas en pérdidas para aprovechar las mismas fiscalmente; o situaciones en donde pagos efectuados con gasto deducible para el pagador, pero no se gravan o se gravan de forma limitada en el perceptor existiendo vinculación entre pagador y perceptor. En caso de incumplir con esta obligación formal, los sujetos infractores se enfrentan a una sanción cuya cuantía dependerá de cada Estado Miembro.

Tercera.— Identificar adecuadamente el concreto fin o fines a que atiende la nueva obligación de reportar determinados mecanismos de planificación fiscal resul-

107 Como observa CASAS AGUDO, esta postura ha encontrado apoyo jurisprudencial en ordenamientos jurídicos como Alemania o Estados Unidos. Vid. Casas Agudo, Daniel, *op. cit.*, 67-108.

108 Palao Taobada, Carlos. "El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión". Civitas, No. 159, 2013, 23-52. Para la posición contraria véase, Baker, Philip and Pistone, Pasquale. "General report", in: *The Practical protection of Taxpayers' fundamental rights*. IFA Basel Congress 2015, 39.

109 Martínez Muñoz, Yolanda. "Algunas cuestiones pendientes sobre la trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse", *op. cit.*, 131-164.

110 Falcón y Tella, Ramón. "La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la Inspección tributaria a efectos penales o sancionadores la Sentencia Saunders, de 17 de diciembre de 1996". Revista latinoamericana de derecho tributario, No. 5, 1998, 143-150.

111 Dourado, Ana Paula y Silva Dias, Augusto, *op. cit.*, 131-152.

ta ciertamente complejo y confuso. La Directiva hace referencia, tanto en su Preámbulo como en su cuerpo, de manera indistinta a los conceptos de planificación, elusión, evasión o abuso. Por lo anterior, cabría suponer que las conductas de evasión fiscal que constituyan delito fiscal en virtud del art. 305 CP también deben reportarse bajo el régimen de la DAC 6. Sin embargo, del análisis de los *hallmarks* se puede observar que las conductas enumeradas se orientan más bien a determinadas operaciones de planificación fiscal en contextos transfronterizos que, eventualmente, podrían subsumirse también en una cláusula general antiabuso (elusión).

Cuarta.– La comunicación a la Administración Tributaria del mecanismo empleado por el contribuyente dificulta la posible calificación ulterior de su comportamiento como constitutivo de delito contra la Hacienda Pública según el art. 305 CP. Por un lado, es difícil que en este tipo de situaciones concurra la ocultación y el ánimo defraudatorio inherentes al delito tipificado en el artículo 305 del CP. Por otro lado, el contenido de la información proporcionada a la Administración Tributaria puede llevar a que el potencial incumplimiento ulterior de la obligación tributaria resulte inidóneo para causar el daño típico del delito contra la Hacienda Pública.

Quinta.– A la misma conclusión se llega si atendemos a las garantías derivadas de la no autoinculpación. El derecho a no autoinculparse forma parte de los derechos de defensa (artículo 47 del CFR y artículo 6 del CEDH) de tal manera que la persona considerada potencialmente responsable de una infracción penal tiene derecho a guardar silencio sin estar obligada a facilitar información que pueda utilizarse en su contra. Según la jurisprudencia, este derecho es aplicable en un momento en que no está en juego ningún procedimiento judicial, pero potencialmente podría iniciarse. Considerando lo anterior, el contribuyente obligado a comunicar un mecanismo bajo la DAC 6 no puede esgrimir el derecho a la no autoinculpación a causa de la obligación de informar en sí (es decir, una obligación formal), sino en aquellos casos en los que se puede incoar un expediente sancionador sobre la base de la información declarada. Esto incluye aquellos supuestos en los que potencialmente se pudiera remitir del tanto de culpa al Ministerio Fiscal por entender que la operación realizada y comunicada es constitutiva de un delito fiscal en los términos del art. 305 CP. A este respecto, la DAC 6 declara de manera genérica que respeta los derechos fundamentales reconocidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE pero sin establecer ninguna garantía específica para estos supuestos. Lo mismo ocurre en la transposición española de la normativa. Aun así, el derecho a no autoinculparse debe respetarse en el marco de una norma de transposición de Derecho Europeo. Por ello, entendemos que el contribuyente

estaría legitimado para no declarar los mecanismos de evasión fiscal bajo el régimen de la DAC 6; que, en caso de hacerlo, no debería ser posible establecer una pena por esas conductas declaradas; o que debería existir una separación procedimental de tal manera que la información obtenida bajo la DAC 6 no se trasladara a un posterior procedimiento punitivo. Sólo de esta manera quedaría salvaguardado el derecho a la no autoinculpación.

Sexta.– Por todo lo anterior, se puede concluir que la DAC 6 no es un instrumento adecuado para combatir efectivamente el delito contra la Hacienda Pública en los términos tipificados en el artículo 305 del CP.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- Aguallo Avilés, Ángel. “Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990”. *Quincena Fiscal*, No. 21 2003, 11-37.
- Aníbarro Pérez, Susana. “Las sanciones por incumplir las obligaciones de información y comunicación relativas a mecanismos de planificación fiscal agresiva: un análisis a la luz de los principios y garantías del derecho sancionador”. *Quincena Fiscal*, No. 20, 2020, 7-33.
- Báez Moreno, Andrés and Zornoza Pérez, Juan José. “Spain”, in: *Anti-Avoidance measures of general nature and scope- GAAR and other rules*. *Cahiers de Droit Fiscal International*, 2018, 699-715.
- Baker, Philip. “Recent Tax Cases of the European Court of Human Rights”. *European Taxation*, Vol. 52, No. 12, 2012, 584-586.
- Baker, Philip. “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”. *Intertax*, Vol. 43, No. 1, 2015, 85-95.
- Baker, Philip and Pistone, Pasquale. “General report”, in: *The Practical protection of Taxpayers’ fundamental rights*. IFA Basel Congress 2015, 21-60.
- Blum, Daniel W. y Langer, Andreas. “At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part I”. *European Taxation*, Vol. 59, No. 6, 2019, 282-290.
- Brun, Jean-Pierre; Cebreiro Gomez, Ana; Julien, Rita; Waruguru Ndubai, Joy; Owens, Jeffrey; Rao, Siddhesh; and Esquivel Soto, Yara. *Taxing Crime. A Whole-of-Government Approach to Fighting Corruption, Money Laundering, and Tax Crimes*. World Bank Group. *Stolen Asset Recovery Initiative Series*, 2022.
- Cabrera Galeano, Marcos y Francisco Blanco, David. “El delito contra la Hacienda Pública y el asesor fis-

- cal". Revista General de Derecho Penal, 2015. Disponible en: <https://eprints.ucm.es/id/eprint/34697/>
- Cachia, Franklin. "Tax Transparency for Intermediaries: The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact". EC Tax Review, No. 4, 2018, 206-217.
- Calderón Carrero, José Manuel. "El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las «EU tax disclosure rules» y sus implicaciones". Quincena Fiscal, No. 10, 2018, 37-62.
- Calderón Carrero, José Manuel. "La Cooperación internacional en la lucha contra el fraude fiscal", in: Giménez-Reyna Rodríguez, Enrique; Ruiz Gallud, Salvador; Arráez Bertolí, Ignacio. *El fraude fiscal en España*. Aranzadi, 2018, 745-857.
- Calvo Vérguez, Juan. "El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT". Quincena Fiscal, No. 11, 2016, 21-86.
- Calvo Vérguez, Juan. "La trasposición de la DAC 6 a nuestro ordenamiento interno". Quincena fiscal, No. 15-16, 2021, 9-18.
- Carreras Manero, Olga. "El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo. (The tax offense perpetrator: study of its responsibility)". Revista española de Derecho Financiero, No. 167, 2015, 181-204.
- Casas Agudo, Daniel. "A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria". Quincena fiscal, No. 10, 2017, 67-108.
- Casi, Elisa; Mardan, Mohammed; Muddasani, Rohit Reddy. "So close and yet so far: The ability of mandatory disclosure rules to crack down on offshore tax evasion" (trabajo en elaboración, de próxima publicación).
- Castro Bosque, Marina. *Analysis of the DAC 6 in light of EU fundamental Rights and Guarantees*. IBFD: Doctoral Series, 2023 (en prensa).
- Čičin-Šain, Nevja. "New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union – Another "Bite" into the Rights of the Taxpayer?". World Tax Journal, Vol. 11, No. 1, 2019, 77-119.
- Comisión Europea. *Formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países (COM/2012/0351 final)*. 2021. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A-52012DC0351>.
- Corcoy Bidasolo, Mirentxu; Cardenal Montravel; Sergi y Fernández Bautista, Silvia. *Manual Práctico de Derecho Penal Parte Especial Tomo II. Derecho Penal de Empresa*. Tirant Lo Blanch, 2002.
- Craig, Paul and De Búrca, Gráinne. *EU Law. Text, Cases and Materials*. Oxford, Seventh Edition, 2020
- De la Feria, Rita. "On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law". EC Tax Review, Vol. 29, No. 4, 2020, 142-146.
- Deveraux, Michael. "Tax transparency and tax coordination: a new era for tax reforms in a globalised world". Oxford University Centre for Business Taxation, 2016. Available at: <https://core.ac.uk/download/pdf/288289474.pdf>.
- Domínguez Martínez, José M.; y Molina Morales, Agustín. "La evasión fiscal internacional en los países de la OCDE: aproximación teórica y análisis empírico". Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales, No. 16, 2021, 69-84.
- Dourado, Ana Paula y Silva Dias, Augusto. "Information Duties, Aggressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of Art. 6(1) of ECHR", en: Kofler, Georg; Poiars Maduro, Miguel and Pistone Pasquale. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, 2011, 131-152
- Enging Sørensen, Karsten. "Review of Legality of Secondary Legislation Based on Infringements of the Rights of Free Movement", en: Weber, Dennis. *Traditional and Alternatives Routes to European Tax Integration*. IBFD, 2010, 143-168
- Falcón y Tella, Ramón. "La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la Inspección tributaria a efectos penales o sancionadores la Sentencia Saunders, de 17 de diciembre de 1996". Revista latinoamericana de derecho tributario, No. 5, 1998, 143-150.
- Falcón y Tella, Ramón. "El fraude de ley o el conflicto en la aplicación de la norma y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005". Quincena Fiscal, no. 12/13, 2005, 5-9.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal". Quincena Fiscal, No. 8, 2001, 9-24.
- Ferré Olivé, Juan Carlos. "El bien jurídico protegido en los delitos tributarios". Revista Justiça e Sistema Criminal, Vol. 6, No. 11, 2014, 7-42.
- Ferré Olivé, Juan Carlos. *Tratado de los Delitos Contra la Hacienda Pública y Contra la Seguridad Social*. Tirant Lo Blanch, 2018.
- De Fuentes Bardají, Joaquín; Bal Francés, Edmundo; y Zabala Guadalupe, Juan José. *Manual de delitos*

- contra la hacienda pública. Aranzadi - Thomson Reuters, 2008, 65-74.
- García Novoa, César. “Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública”. Aranzadi Jurisprudencia tributaria, No. 3, 2005, 9-17.
- García Prats, Francisco Alfredo. *La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6)*. Documentos AEDAF, No. 14, 2019.
- Haase, Florian. *EU Tax Disclosure Rules. Mandatory Reporting of Cross-Border Transactions for Taxpayers and Intermediaries*. Elgar Tax Law and Practice, Hamburg, 2021.
- Hanzel, John Francis. “Self-Incrimination and the Use of Income Tax Returns in Non-Tax Criminal Prosecutions”. Washington & Lee Review, Vol. 30, No. 1, 973, 190.
- Haslehner, Werner; Kofler, Georg and Rust, Alexander. *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*. Wolters Kluwer, 2017.
- Hashlener, Werner and Pantazatou, Katerina. “Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)”. Study Requested by the FISC Subcommittee, 2022. Disponible en: [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/de/document/IPOL_STU\(2022\)703353](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/de/document/IPOL_STU(2022)703353);
- Kofler, Georg and Pistone, Pasquale. “General Issues on Taxation and Human Rights”, in: Poiares Maduro, Migel; Kofler, Georg and Pistone, Pasquale. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. IBFD, 2011.
- López, López, Hugo. *El principio de culpabilidad en la regulación de las infracciones tributarias: análisis dogmático y aplicación jurisprudencial*. Aranzadi: Cizur Mayor, 2009.
- López López, Hugo y Báez Moreno, Andrés. “Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales”. Estudios Financieros. Contabilidad y Tributación. Legislación, consultas, jurisprudencia, No. 251, 2004, 119 y ss.
- López, López, Hugo. “Derivación de responsabilidades punitivas por conductas realizadas en fraude a la ley tributaria (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) en la regulación española”, en: Castro Arango, José Manuel; Sanint Ruiz, Laura. (Dir.) *Desafíos de la planificación fiscal frente a las normas antiabuso*. Universidad Externado de Colombia, 2021, 309 y ss.
- López López, Hugo. Prólogo al trabajo, Castro Bosque, Marina. *Analysis of the DAC 6 in light of EU fundamental Rights and Guarantees*. IBFD: Doctoral Series, 2023 (en prensa).
- Lozano Serrano, Carmelo. “El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación”. Quincena fiscal, No. 8, 2015, 19-39.
- Marín Benítez, Gloria. *¿Es Lícita la Planificación Fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*. Lex Nova, Valladolid, 2013.
- Martínez Buján Pérez, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa Parte General*. Tirant Lo Blanch, 2022.
- Martínez Muñoz, Yolanda. “Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario”. Quincena Fiscal, No. 6, 2016, 89-118.
- Martínez Muñoz, Yolanda. “Algunas cuestiones pendientes sobre la trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse”. Revista Española de Derecho Financiero No. 187, 2020, 131-164.
- Martín Jiménez, Adolfo. “Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning as an International Standard – BEPS and the “New” Standards of (Legal and Illegal) Tax Avoidance”, in: Dourado, Ana Paula, *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*. IBFD, 2016, 25-62.
- Moor-van Vugt, Adrienne. “Administrative sanctions in EU law”. Review of European Administrative Law, Vol. 5, No. 1, 2012, 17.
- Moreno González, Saturnina. “La Directiva sobre revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales”. Nueva Fiscalidad, No. 2, 2019, 21-72.
- Muñoz Conde, Francisco. *Derecho Penal. Parte Especial*. Tirant Lo Blanch, 2019.
- Nissinen, Mika. “From Evasion to Avoidance: The Historical Evolution of the OECD Model in Addressing Tax Abuse”. Bulletin for International Taxation, Vol. 75, No. 10, 2021, 485-493.
- Nocete Correa, Francisco José. “¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE?”. Quincena Fiscal, No. 5, 2016, 113-149.
- Nouwen, Martijn. “The Gathering Momentum of International and Supranational Action against Aggressive Tax Planning and Harmful Tax Competition: The

- State of Play of Recent Work of the OECD and European Union*". European Taxation, Vol. 53, No. 10, 2013, 491-503.
- Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights. "2015-2017 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights". IBFD, 26 April 2018.
- OCDE. *Study into the Role of Tax Intermediaries*. 2008. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>
- OCDE. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*. 2015. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>
- Palao Taobada, Carlos. "El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión". Civitas, No. 159, 2013, 23-52.
- Piantavigna, Paolo. "Tax Abuse in European Union Law: A Theory". EC Tax Review, No. 3, 2011, 136-140.
- Piantavigna, Paolo. "Reflections on the Fight against Aggressive Tax Planning (When the Law Is Silent)". World Tax Journal, Vol. 10, No. 4, 2018, 537- 561.
- Picó i Junoy, Joan. *Las garantías constitucionales del proceso*. Bosch Editor, Barcelona, 2012.
- Pistone, Pasquale. "La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global", Civitas, No. 170, 2016, 109-151.
- Ramírez Gómez, Salvador. "La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente". Quincena Fiscal, No. 8, 2017, 149-182.
- Remón Peñalver, Enrique. *Naturaleza de la cuota defraudada en el Delito Fiscal*. Jornadas de especialistas en delincuencia económica, 3 y 4 de abril 2017, 4-6.
- Rodríguez Márquez, Jesús. *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*. Francis Lefebvre. Madrid, 2018.
- Ruiz Almendral, Violeta. *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen*. Aranzadi, 2006;
- Sánchez Huete, Miguel Ángel. "La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios". Quincena Fiscal, No.12, 2020, 51-72.
- Sánchez López, María Esther. "La obligación de declaración obligatoria y el Compliance. La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios". Quincena Fiscal, No. 22, 2019, 15-38.
- Sanz Díaz-Palacios, José Alberto. "La Directiva (UE) 2016/343 y el Derecho a no autoinculparse en materia tributaria". Crónica tributaria, No. 162, 2017, 113-136.
- Schön, Wolfgang. "The Role of "Commercial Reasons" and "Economic Reality" in the Principal Purpose Test under Article 29(9) of the 2017 OECD Model (Chapter 12)"; en: Pistone, Pasquale (Dir.). *Building Global International Tax Law - Essays in Honour of Guglielmo Maisto*. Amsterdam, IBFD, 2022.
- Simón Acosta, Eugenio. "Regularización y transparencia fiscal: un paradigma de inseguridad jurídica". Actualidad Jurídica Aranzadi, No. 853, 2012.
- Soler Roch, María Teresa. "Forum: Tax Administration versus Taxpayer – A New Deal?". World Tax Journal, Vol. 4. No. 4, 2012, 282-296.
- Szudoczky, Rita. *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*. IBFD, 2014.
- Tipke/Kruse. "§ 370 AO FGO Kommentar". Otto Schmidt: Colonia, 2022.
- Tridimas, Takis. *The General Principles of EU Law*. Oxford University Press, 2006, 36-38.
- Tridimas, Takis. *Oxford Principles of European Union Law, Volume I: The European Union Legal Order*. Oxford University Press, 2018.
- Zornoza Pérez, Juan José. "La simulación en derecho tributario: la increíble historia de la simulación mutante", en: Embid Irujo, J.M.; Miquel González, J.M.; Morales Moreno, A.M. (Dir.) *Estudios Jurídicos: liber amicorum en honor a Jorge Caffarena*. Centro de Estudios. Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, 2017, 751-776.

1. REVISTA PENAL publica artículos que deben ser el resultado de una investigación científica original sobre temas relacionados con las ciencias penales en sentido amplio; ello incluye investigaciones sobre la parte general y la parte especial del Derecho Penal, el proceso penal, la política criminal y otros aspectos afines a estas disciplinas que preferentemente puedan ser extrapolables a otros países. Los artículos no deben haber sido publicados con anterioridad en otra revista.
2. Los trabajos deben enviarse por correo electrónico en formato Microsoft Word (o en su defecto, en formato *.txt) a la dirección: jcferreolive@gmail.com
3. La primera página del documento incluirá el título del trabajo en castellano y en inglés, el nombre completo del autor o los autores, su adscripción institucional y su correo electrónico, el sumario, un resumen analítico en castellano y en inglés (de unas 100 palabras aproximadamente) y palabras clave en castellano y en inglés (entre 2 y 5 palabras)
4. Los autores deberán elaborar las referencias bibliográficas conforme a las normas ISO 690.
5. Los trabajos se someterán a la evaluación de al menos dos árbitros externos siguiendo el sistema de evaluación doble ciego. Los autores recibirán información del eventual rechazo de sus trabajos, de las reformas requeridas para la aceptación definitiva o de dicha aceptación. Los originales aceptados se publicarán en el primer volumen con disponibilidad de páginas.
6. Es condición para la publicación que el autor o autores ceda(n) a la Revista, en exclusiva, los derechos de reproducción. Si se producen peticiones del autor o de terceros para reproducir o traducir artículos o partes de los mismos, la decisión corresponderá al Consejo de Redacción. Se deberá indicar que el artículo ha sido publicado previamente en el correspondiente número de Revista Penal.



Inteligencia jurídica en expansión

Trabajamos para
mejorar el día a día
del **operador jurídico**

Adéntrese en el universo
de **soluciones jurídicas**

 96 369 17 28

 atencionalcliente@tirantonline.com

prime.tirant.com/es/