

Referencias Jurídicas CMS | Artículo de fondo

Procesal y Arbitraje

Marzo 2021

Sanciones y posibles consecuencias penales de los denominados intermediarios de la Ley General Tributaria, tras su modificación por la Ley 10/2020

Enrique Remón y Manuel Sánchez-Puelles

La Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, ha sido transpuesta al ordenamiento jurídico por medio de la Ley 10/2020, de 29 de diciembre. Dicha trasposición persigue conocer las estructuras de planificación fiscal agresiva de ámbito transfronterizo ya que obliga a los intermediarios a informar a la Administración Tributaria de cada país sobre la existencia de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

1. Introducción

El pasado 30 de diciembre del 2020, el Boletín Oficial del Estado publicó la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, que modifica la Ley General Tributaria para la transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 ("Directiva (UE) 2018/822"), en 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.

A través del presente artículo pretendemos analizar las sanciones y posibles consecuencias penales que pudieran darse en los casos de incumplimiento total o inexacto de las obligaciones impuestas en la citada Ley a los denominados "intermediarios".

Por ello, el primer concepto esencial a tener en cuenta es la consideración de intermediario que la propia Directiva acota en los agentes que suelen participar en la concepción, comercialización, organización o la gestión de la ejecución de una transacción transfronteriza sujeta a comunicación de información, así como a quienes prestan asistencia o asesoramiento.

Además, el artículo 1 de la Directiva (UE) 2018/822 establece que *"Para ser intermediario, una persona deberá cumplir, como mínimo, una de las siguientes condiciones adicionales: a) residir a efectos fiscales en un Estado miembro; b) disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo; c) haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado"*

miembro; d) estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro.”

Por otra parte, ante la evidente presión a la que se somete a los asesores (intermediarios), la norma aludida hace una mención especial al secreto profesional en los casos en los que el propio contribuyente, sea persona física o jurídica, se constituye como ideólogo y ejecutor de la planificación; cuestión de difícil aplicación en la vida real para aquel que requiere de un asesoramiento especializado en material fiscal y cuya derivación de responsabilidad, a la vista de las sanciones que serán abordadas posteriormente, generarán el directo rechazo a su asunción.

Con carácter previo a analizar debidamente dichas incidencias, cabe recordar que la Directiva 2018/822 está orientada, por un lado, a implementar los mecanismos de información de los intermediarios y la autoridad tributaria en la utilización de mecanismos transfronterizos para prácticas de planificación abusiva y, por otro lado, pretende articular el intercambio de información entre las autoridades tributarias europeas de la información recibida.

Todo ello a fin de (i) obtener la información necesaria que permita a los Estados Miembros luchar contra la elusión y evasión fiscal y (ii) disuadir a los operadores del mercado respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Con independencia de la indeterminación que supone de por sí el concepto de “planificación fiscal agresiva”, y cuya definición queda omitida en la Directiva (UE) 2018/822, tendremos que acudir –como haremos posteriormente– a las denominadas señas distintivas¹ cuya concurrencia en una operación la convertirá en una de ellas.

En todo caso, parece resultar evidente que la finalidad última perseguida con el establecimiento de los mecanismos articulados es la referida en el Considerando (13) de la Directiva (UE) 2018/822, es decir, la minimización de los costes y de la carga administrativa para las administraciones tributarias así como el fin disuasorio para los denominados intermediarios de establecer estructuras fiscales que permitan la menor tributación de las personas o entidades a través de mecanismos societarios en distintos países de la Unión Europea.

Por último, merece analizar la trasposición, por medio de las Disposiciones Adicionales vigésima tercera y vigésima cuarta, y una transitoria única referida al ámbito temporal de aplicación, que se incorporan a la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre.

La primera Disposición adicional contempla la obligación de información que recae sobre los intermediarios u obligados tributarios y la segunda se ciñe a la obligación entre particulares derivadas del deber de información.

Cabe destacar que la citada ley excluye de la información aquellos acuerdos, negocios jurídicos, esquemas u operaciones transfronterizas basados en regímenes fiscales comunicados y expresamente autorizados por una decisión de la Comisión Europea, así como excluye de la obligación, de acuerdo con la Directiva, a aquellos que únicamente hayan evaluado la adecuación de los mecanismos transfronterizos a la normativa aplicable, sin procurar ni facilitar el mismo, no resultando por tanto ello una obligación impuesta a los intermediarios.

2. Obligaciones impuestas a los intermediarios en la Ley 10/2020

Aunque el objeto del presente artículo es el análisis de las sanciones derivadas de los incumplimientos que pudiesen realizar los intermediarios, entendemos que, metodológicamente, resulta necesario abordar con anterioridad, aunque sea de modo sucinto, las obligaciones cuyo incumplimiento acarrearían dichas sanciones.

Así, es obligación de los intermediarios suministrar a la Administración Tributaria², la siguiente información:

- Información de mecanismos transfronterizos definidos en el artículo 3.18 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo en los que intervengan o participen, cuando concurra alguna de las señas distintivas.
- Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a los que se refiere el artículo 3.24 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo³.
- Información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal a que se refieren los anteriores apartados.

Para el amplio análisis de dichas obligaciones, merecería estudiar con detalle las señas distintivas de una “planificación fiscal agresiva”, que sin duda permitirían clarificar esos deberes de comunicación de los intermediarios; recogiendo las mismas en el Anexo IV de la citada Directiva (UE) 2018/822.

No obstante, al no ser objeto del presente artículo, asumiremos la existencia de las mismas, a fin de abordar las sanciones establecidas y sus consecuencias.

1. Señal distintiva: característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal, enumerada en el anexo IV. (Vid. artículo 1.b)

2. Conforme a lo dispuesto en los artículos 29, 29 bis y 93 de la Ley General Tributaria.

3. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.24 de la Directiva 2011/16/UE, son mecanismos comercializables aquellos que se comercializan y se ejecutan sin necesidad de adaptación sustancial.

3. Sanciones a los incumplimientos previstos en la Ley 10/2020

Al margen de las valoraciones anteriormente realizadas que de la citada Ley puedan llevar a efecto los profesionales obligados y aquellos que intervienen en operaciones que se denominan de planificación fiscal agresiva, conviene analizar si el incumplimiento total, parcial o inexacto de dichas obligaciones pudiera llevar aparejada alguna sanción.

La Ley 10/2020 establece explícitamente un régimen de infracciones y sanciones, aunque llama la atención que la Disposición Transitoria Única obliga a que sean objeto de declaración los mecanismos transfronterizos cuya primera fase de ejecución se haya realizado entre el 25 de junio del 2018 y el 30 de junio del 2020, pudiendo acarrear las sanciones previstas en caso de incumplimiento.

Pudiera resultar en algún caso complejo poder informar de esos mecanismos acaecidos 2 años atrás que incidan en supuestos que sean o puedan ser objeto de algún procedimiento penal y en que alguno de los intermediarios se encuentre sujeto al correspondiente proceso. En estos casos pudiera ocurrir que la declaración aludida colisione con los derechos reconocidos en el artículo 24 de la Constitución Española, debiendo valorar la oportunidad de cumplimentar la información requerida, así como en estos supuestos estimamos que no resultaría asumible la imposición de alguna de las sanciones establecidas en el caso de que concurriera esa causa de justificación.

En cualquier caso, analicemos a continuación el régimen de infracciones y sanciones reguladas en la Disposición Adicional Vigésimotercera de la Ley General Tributaria, tal como ha quedado redactada por la Ley 10/2020, que, tal y como se establece en su apartado 4.d), serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de la citada Ley General Tributaria⁴.

La falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas referidas en la Ley 10/2020

De conformidad con lo establecido en la incorporada Disposición Adicional Vigésimotercera, 4.a) de la Ley General Tributaria, en el caso de incumplimiento total de la obligación, la infracción será grave, y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración, con un mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo calculado en los términos reglamentariamente establecidos, dependiendo de que el infractor sea el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente.

A su vez, la citada disposición adicional establece que:

“El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros. No obstante lo anterior, cuando un mecanismo transfronterizo carezca de valor en los términos establecidos reglamentariamente y el infractor lo sea en su condición de obligado tributario interesado se computará como límite máximo el equivalente a los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario.

En caso de no existencia de honorarios, el límite se referirá al valor de mercado de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración de intermediario calculada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

A efectos de la aplicación de los límites máximos anteriores, el sujeto infractor deberá acreditar la concurrencia y magnitud de los mismos.”

Por último, en relación con la falta de presentación en plazo, la Ley 10/2020 incorpora a la Ley General Tributaria un mecanismo reductor tanto de la sanción como de los límites mínimo y máximo, a la mitad, cuando la información haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria; dando así la posibilidad de minoración de los efectos previstos.

La presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones informativas referidas en la Ley 10/2020

De conformidad con lo establecido en la también incorporada Disposición Adicional Vigésimotercera, 4.b) de la Ley General Tributaria, en el caso de incumplimiento parcial o inexacto, la infracción será grave, y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo calculado en los términos reglamentariamente establecidos, dependiendo de que el infractor sea el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente.

En los mismos términos, y por tanto con las mismas consecuencias que en el apartado antecedente, el artículo establece:

“El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros. No obstante lo anterior, cuando un mecanismo transfronterizo carezca de valor en los térmi-

4. Dichos artículos de la Ley General Tributaria, recordemos, referidos a las (i) Infracciones tributarias por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones, y las (ii) Infracciones tributarias por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

nos establecidos reglamentariamente y el infractor lo sea en su condición de obligado tributario interesado, se computará como límite máximo el equivalente a los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario.

En caso de no existencia de honorarios, el límite se referirá al valor de mercado de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración de intermediario calculada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

A efectos de la aplicación de los límites máximos anteriores, el sujeto infractor deberá acreditar la concurrencia y magnitud de los mismos."

Por último, y aunque la referencia al respecto obra en el apartado "a)" anterior, la Ley 10/2020 dispone, en relación a la presentación en plazo de declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos pero que posteriormente fueran presentadas, aun fuera de plazo, sin requerimiento previo una declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción anteriormente citada en relación con las declaraciones presentadas en plazo, imponiéndose la sanción que resulte de la aplicación de lo declarado fuera de plazo.

La presentación, completa o incompleta, pero por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios

Por último, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Vigésimotercera, 4.b) de la Ley General Tributaria tras la modificación realizada a través de la Ley 10/2020, en el caso de incumplimiento tanto total como parcial pero por el motivo formal de los medios dispuestos en la Ley 10/2020 para el correcto cumplimiento de las obligaciones en él establecidas, la infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros por dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.500 euros.

4. Posibles consecuencias penales. Los incumplimientos como indicio de un comportamiento delictivo

Con independencia de lo anterior, hemos de tener en consideración que el incumplimiento de las obligaciones fijadas en la Ley 10/2020 pudiera dar lugar, no solo a las san-

ciones referidas anteriormente, sino también a que pueda ser utilizado como un indicio de una eventual cooperación en un comportamiento que pudiera llevar aparejada responsabilidad penal por la infracción penal de un tercero.

La primera figura delictiva a la que puede acudir es al delito fiscal, por cuanto una planificación fiscal agresiva pudiera ser merecedora de reproche penal en los términos del artículo 305 o 305 bis del Código Penal.

Tal como razona la Exposición de motivos de la Ley 10/2020, "la declaración de información y la falta de reacción de la Administración tributaria no implican la aceptación de la legalidad de los mecanismos transfronterizos declarados".

Así, el delito fiscal, concebido como delito especial propio, implica que únicamente el obligado tributario puede ser autor de este⁵. No obstante, la jurisprudencia admite sin lugar a dudas la figura del cooperador necesario o cómplice.

En este sentido, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo nº 374/2017, de 24 de mayo, establece que "Ciertamente resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado...Pero tan insólita actitud de esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado", afirmando que el grado de implicación deberá hacerse caso por caso analizando la "finalidad de la actividad asesora dentro del delito fiscal".

Por tanto, la omisión de alguna de las obligaciones referidas o el incumplimiento inexacto de las mismas pudiera interpretarse como una especie de colaboración en el delito fiscal investigado, por lo que resulta necesario cumplir adecuadamente la información. De hecho, esa circunstancia neutralizaría una potencial imputación de ocultación, así como evidenciaría una ausencia de conciencia de antijuricidad.

Por otro lado, otra de las figuras recogidas en el Código Penal a las que podría invocarse el incumplimiento como indicio es el relativo al delito de blanqueo de capital previsto en el artículo 301 del cuerpo legal citado que se complementa con la Ley de Prevención de Blanqueo de Capitales 10/2010 de 28 de abril.

5. En ese sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo nº 374/2017, de 24 de mayo, expone como al ser los delitos contra la Hacienda Pública, delitos especiales propios "...inferen como únicos sujetos activos a los obligados tributarios". Igualmente, la Sentencia del Tribunal Supremo nº 407/2018, de 18 de septiembre, recuerda "Como es delito especial propio solo puede ser autor el obligado tributario. El sujeto pasivo tributario y por ello autor lo es a través de la autoría material del artículo 28 CP, sin que quepa la autoría mediata ni la coautoría en quien no sea sujeto pasivo tributario. Por supuesto tampoco cabe la autoría material de quien no sea sujeto pasivo tributario (...)".

Al respecto, el artículo 301 del Código Penal establece:

- “1. El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. En estos casos, los jueces o tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, podrán imponer también a éste la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local. Si la clausura fuese temporal, su duración no podrá exceder de cinco años. (...)”
- 2. Con las mismas penas se sancionará, según los casos, la ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos expresados en el apartado anterior o de un acto de participación en ellos.
- 3. Si los hechos se realizasen por imprudencia grave, la pena será de prisión de seis meses a dos años y multa del tanto al triplo.”

Por otra parte, la Ley de prevención, en su artículo 1 dispone que “la Ley tiene por objeto la protección de la integridad del sistema financiero y de otros sectores de actividad económica mediante el establecimiento de obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, estableciendo en su artículo 2 la consideración de blanqueo de capital”.

Igualmente, no puede obviarse que los “asesores fiscales, los abogados, procuradores u otros profesionales independientes cuando participen en la concepción, realización o asesoramiento de operaciones por cuenta de clientes relativas a la compraventa de bienes inmuebles o entidades comerciales, la gestión de fondos, valores u otros activos, la apertura o gestión de cuentas corrientes, cuentas de ahorros o cuentas de valores, la organización de las aportaciones necesarias para la creación, el funcionamiento o la gestión de empresas o la creación, el funcionamiento o la gestión de fideicomisos («trusts»), sociedades o estructuras análogas, o cuando actúen por cuenta de clientes en cualquier operación financiera o inmobiliaria” y otras personas que con carácter profesional que se dediquen a determinadas actividades de cooperación

constituyen sujetos obligados de la Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha evolucionado en lo relativo a los comportamientos de blanqueo de capital, estimando que las conductas de poseer, utilizar, convertir o transmitir, siempre deben ir unidos a la finalidad de ocultar o encubrir su origen ilícito o para ayudar a eludir las consecuencias legales. Por tanto, esas conductas deberán siempre estar orientadas a borrar la huella del crimen, eliminar el rastro de dinero que dejó el delito precedente⁶.

Como indica la doctrina⁷, las obligaciones que se imponen a los sujetos obligados pueden simplificarse: por un lado, diligencia debida que tiene por objeto la identificación y conocimiento de aquellas personas físicas o jurídicas que pretendan establecer relaciones de negocio con los sujetos obligados, por otro lado, obligaciones de información, examinando con especial atención cualquier hecho u operación y por último, medidas de control interno, aplicando políticas y procedimientos adecuados en materia de diligencia debida, información, conservación de documentos, control interno, evaluación y gestión de riesgos.

A todo ello, vamos a unir la obligación de declaración a la que alude la Ley analizada, que si bien tienen destinatarios diferentes a las comunicaciones a las que se refiere dicho texto legal, las mismas reciben un tratamiento semejante a las obligaciones derivadas de la misma.

Tanto la omisión o elaboración inexacta de unas u otras obligaciones podría utilizarse como indicio de participación en un delito de blanqueo.

Es por ello, que entendemos que a los intermediarios definidos en la nueva Disposición Adicional Vigésimotercera de la Ley General Tributaria les resulta indispensable cumplir correcta, completa y verazmente la información requerida en la Ley 10/2020 a fin de cumplir la ley así como de evitar tanto la imposición de alguna de las sanciones previstas como de que su pasividad o inexactitud se utilice como indicio de participación de algún delito que pudiera derivarse de una planificación fiscal abusiva.

6. Vid. ALONSO FERNÁNDEZ, VIRNA. “El delito de blanqueo de capital”. CEJ, 2018.

7. Vid. ALONSO FERNÁNDEZ, VIRNA. “El delito...”, op. cit.