

BREVES COMENTARIOS A LA DIRECTIVA UE 2018/822 DEL CONSEJO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL EN RELACIÓN CON MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS

Introducción

La citada Directiva modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, dando un nuevo paso para incrementar la transparencia en un escenario en el que los Estados miembros cada vez tienen mayor interés en proteger de la erosión sus bases imponibles nacionales, en el marco de las acciones BEPS y para evitar o detectar con rapidez las estructuras complejas de planificación fiscal.

Para ello se establece la obligación a determinados sujetos de informar a las autoridades fiscales de su país de residencia sobre estos mecanismos fiscales potencialmente agresivos, debiéndose intercambiar esta información entre los distintos países con periodicidad trimestral.

¿Sobre qué se debe informar?

Mecanismos potencialmente agresivos: los que tengan unas características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales. En definitiva, los que presenten las *señas distintivas* (indicios) del ANEXO IV.

Además, se tiene que tratar de mecanismos transfronterizos (es el mínimo establecido en la Directiva, si bien los Estados miembros, al transponerla, podrían incluir mecanismos con operaciones internas que, en principio, no tendrán que transmitir automáticamente a los otros países).

Transfronterizos, cuando se cumpla como mínimo una de las siguientes condiciones: las partes residan en más de una jurisdicción; las partes residen simultáneamente en dos o más jurisdicciones; residentes en una sola jurisdicción pero con establecimiento permanente en otra; uno o varios participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción en la que ni residen ni tienen establecimiento permanente; o el mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación del titular real.

Para tener que informar de un mecanismo, como hemos indicado, se tienen que dar las *señas distintivas*, los indicios, pero pueden presentarse **dos situaciones**: primera, que para informar se tengan que **concitar los indicios y el criterio del beneficio principal** -se produce cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los principales que una persona espera razonablemente obtener de un mecanismo es la obtención de un beneficio fiscal-; y segunda, **que solo se tenga que dar el indicio**.

Señas distintivas que, junto con el beneficio principal, obligan a informar: mecanismo con cláusula de confidencialidad; el intermediario percibe honorarios por el beneficio fiscal obtenido; un mecanismo con estructura normalizada a disposición de más de un contribuyente sin necesidad de adaptarlo sustancialmente a cada uno; adquisición de sociedad con pérdidas; convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta fiscalmente menos gravadas; operaciones circulares a través de entidades interpuestas; deducibilidad de pagos transfronterizos si la parte que percibe los fondos no aplica impuesto sobre sociedades o lo hace a tipo casi cero; el pago deducible queda exento en la jurisdicción del destinatario; o el pago deducible se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en la que reside el destinatario.

Señas distintivas que, por sí solas, obligan a informar: cuando el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal; el destinatario reside en una jurisdicción calificada por la UE o la OCDE como no cooperadora; si se reclaman deducciones por la misma depreciación de un activo en más de una jurisdicción; una renta o capital se deduce por doble imposición en más de una jurisdicción; transferencias de activos con una diferencia significativa en el importe a pagar como contrapartida en las jurisdicciones implicadas; mecanismos que menoscaben la obligación de información sobre cuentas financieras establecida en la UE; mecanismos que supongan que la cadena de titularidad real no es transparente; o una serie de indicios relativos a precios de transferencia como transmisiones de activos intangibles difíciles de valorar.

Ámbito subjetivo

Estarán obligados a informar sobre determinados mecanismos, en primer lugar, los intermediarios.

Intermediario: cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución. También se considera como intermediario, que podríamos denominar “auxiliar”, cualquier persona que sabe o que cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o a través de otras personas, asesoramiento respecto a estos mecanismos.

Además, como mínimo, una persona para ser intermediario deberá cumplir una de las siguientes condiciones: residir en un estado miembro, disponer en un Estado miembro de establecimiento permanente a través del que se presten los servicios, haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a su legislación o estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos fiscales o de consultoría en un Estado miembro.

Los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para **eximir de informar** a los intermediarios cuando esa obligación de informar vulnere el **secreto profesional** según el Derecho nacional.

Cuando no exista intermediario, tendrá que informar el contribuyente.

Cuando exista intermediario eximido de informar por secreto profesional, este deberá notificar a otro intermediario, si existe, o al contribuyente, su dispensa y la obligación de informar que tienen, debiendo, en ese caso, informar esos intermediarios o contribuyentes.

Un intermediario no tendrá que informar si tiene la prueba de que se ha presentado la misma información en otro Estado miembro. Tampoco el contribuyente estará obligado en este caso.

¿Dónde se presenta la información?

El intermediario deberá presentar la información en el Estado miembro que figure primero en la lista siguiente: donde sea residente fiscal el intermediario, donde radique el establecimiento permanente desde el que presta los servicios, donde esté constituido o por cuya legislación se rija, o en el que esté registrado en una asociación profesional.

El contribuyente deberá presentarla en el Estado miembro que figure primero en la siguiente lista: donde sea residente fiscal, donde tenga un establecimiento permanente que se beneficie del mecanismo, donde reciba rentas o genere beneficios aunque no resida ni tenga

establecimiento, o donde realice una actividad, aunque no sea residente ni tenga establecimiento permanente allí.

Plazos para presentar la información

Intermediario, en un plazo de **30 días a partir de:**

- El día siguiente a la puesta a disposición de un mecanismo (en el caso de que sea estándar)
- El día siguiente al que un mecanismo sea ejecutable (cuando el mecanismo tiene un diseño adaptable)
- El momento en que se haya realizado la primera fase de la ejecución del mecanismo (en casos de diseños individualizados)

Cuando la información la tiene que dar un **intermediario “auxiliar”**, el plazo será de 30 días desde el siguiente aquel en que facilitó, directa o indirectamente, ayuda, asistencia o asesoramiento.

El plazo para informar, **cuando el obligado es el contribuyente**, será de 30 días a partir del siguiente al que el mecanismo se haya puesto a disposición de él para su ejecución, al que sea ejecutable por este, o al que haya realizado la primera fase de ejecución.

El plazo que tienen las Administraciones para informar a las de otros Estados será de un mes a partir del final del trimestre en que ellas hayan recibido la información.

Información a comunicar sobre los mecanismos transfronterizos

Independientemente de que lo que en la transposición a norma interna se exija (que puede ser información sobre operaciones internas u otros datos de operaciones transfronterizas), los elementos mínimos sobre los que habrá de informarse (que es lo que comunicará la Administración de un país a las demás Administraciones de manera automatizada) serán los siguientes:

- **Identificación** de intermediarios, contribuyentes interesados y, en su caso, las empresas asociadas al contribuyente (participan en la gestión de otra persona por ejercer una influencia notable, control que supere el 25% de los derechos de voto, participación en el capital superior al 25% o derecho a más del 25% de los beneficios)
- Información pormenorizada de las “señas distintivas”
- Resumen del contenido del mecanismo
- La fecha en que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo
- Información de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo
- El valor del mecanismo
- Los Estados miembros de los contribuyentes interesados
- Otras personas de un Estado miembro que pudieran verse afectadas

Sanciones

Las establecerán los Estados miembros, debiendo ser eficaces, proporcionadas y disuasorias

Calendario de implantación

- **Régimen transitorio:** la Directiva ya ha entrado en vigor el **25 de junio** pasado, lo cual significa, en teoría, que sobre los mecanismos transfronterizos cuya primera fase se haya realizado a partir de dicha fecha con características para informar, habrá que hacerlo cuando y en la forma que determine la norma interna que transponga esta Directiva. Dicha información la presentarán los obligados (intermediarios o contribuyentes), a más tardar, antes del 31 de agosto de 2020
- La **transposición** tiene como fecha límite el 31 de diciembre de 2019
- Las disposiciones se **aplicarán a partir del 1 de julio de 2020**
- La primera comunicación entre Administraciones se producirá, a más tardar, el 31 de octubre de 2020