



Directiva (UE) 2018/822: Nueva obligación de comunicar mecanismos transfronterizos (MDR-DAC6)

Tax Alert



Junio 2018

kpmgabogados.es
kpmg.es

Directiva (UE) 2018/822: Nueva obligación de comunicar mecanismos transfronterizos (MDR-DAC6)

El día 5 de junio de 2018 se ha publicado en el DOUE la [Directiva \(UE\) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018](#), que modifica la [Directiva 2011/16/UE \(DAC\)](#) 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.

Esta importante norma **introduce una obligación respecto a los denominados “intermediarios”, consistente en informar sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, y el posterior intercambio automático de esta información entre las Administraciones tributarias** de la Unión a través de un directorio central al que tendrán acceso todos los Estados miembros.

Se trata de una iniciativa para prevenir y luchar de forma concertada en la UE contra el fraude fiscal basado en estructuras de planificación fiscal internacional, que de modo particular desarrolla la Acción 12 BEPS. La novedad sigue la estela de medidas similares implantadas hace tiempo en Reino Unido (régimen DOTA), y también Portugal e Irlanda en menor medida.

¿Sobre quién recae la obligación de notificar?

En primer lugar en sede del denominado **“intermediario”** (intermediary) y, de forma sustitutiva, en sede del denominado **“contribuyente interesado”** (“relevant taxpayer”).

¿Quién es considerado intermediario?

- 1) Cualquier persona que **diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución o gestione la ejecución** de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.

Principalmente un asesor fiscal, pero no exclusivamente.

- 2) Cualquier persona que, habida cuenta de los hechos y circunstancias pertinentes y basándose en la información disponible y en la experiencia y en los conocimientos requeridos para prestar dichos servicios, **sepa o se pueda esperar razonablemente que sepa** que se ha comprometido a prestar, **directa o indirectamente**, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o **gestión de la ejecución** de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.

Este segundo tipo de intermediarios está definido de forma amplísima, y podría afectar a muchos agentes de operaciones que participan solo parcialmente en las mismas, como abogados, gestores, valoradores, asesores en general, intermediarios, comerciales, financiadores, etc. De confirmarse, dejaría muy abierto el ámbito subjetivo de aplicación de la Directiva.

En cualquiera de los dos supuestos anteriores, para calificar a un intermediario obligado a reportar, se debe cumplir al menos una de las siguientes condiciones:

- ✓ Ser residente fiscal en un Estado miembro;
- ✓ Disponer de un establecimiento permanente (EP) en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo;

- ✓ Haberse constituido, o estar sujeto a la legislación de un Estado miembro;
- ✓ Estar inscrito en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro.

¿Quién es un contribuyente interesado obligado a comunicar?

En ausencia de intermediario (el intermediario está fuera de la UE según las reglas anteriores, o no existe intermediario como tal porque el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación se ha diseñado e implementado internamente por el obligado tributario), la obligación de revelar la información se transfiere al **contribuyente interesado**, término que comprende a cualquier persona a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo de esta naturaleza, o que se disponga a ejecutarlo, o haya ejecutado la primera fase del mismo.

También recaerá la obligación en el contribuyente interesado cuando la obligación no sea exigible a un intermediario en algún Estado debido a la existencia de una norma nacional que ampare su **secreto profesional** (*legal professional privilege*). En estos casos, los intermediarios amparados por la dispensa deberán notificar sus obligaciones a los otros intermediarios obligados a declarar, y en su defecto al contribuyente interesado.

Serán las normativas nacionales las que definan el alcance del secreto profesional de abogados y asesores fiscales, lo cual puede suponer un mapa heterogéneo en Europa respecto a la obligación de comunicar.

Supuestos de obligación de notificación múltiple

En los casos en los que exista una **obligación de notificación múltiple** -obligación de un **intermediario** de comunicar mecanismos transfronterizos en **varios Estados miembros**-, el intermediario comunicará dicha información únicamente en el Estado miembro que figure el primero en la siguiente lista:

- ✓ Estado de residencia fiscal del intermediario; o

- ✓ Estado donde el intermediario tenga un EP desde el que se presten los servicios en relación con el mecanismo; o
- ✓ Estado donde el intermediario esté constituido o por cuya legislación se rija; o
- ✓ Estado donde el intermediario esté registrado en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría

Cuando la obligación de notificación múltiple (es decir, en varias jurisdicciones) recaiga sobre el **contribuyente interesado**, la información solo deberá presentarse ante las autoridades competentes de un Estado miembro, precisamente donde el contribuyente cumpla una de las siguientes situaciones, en este orden:

- ✓ Ser **residente** a efectos fiscales; o
- ✓ Tener un **EP** que se beneficie del mecanismo o acuerdo;
- ✓ Recibe **rentas** o genera **ganancias**; o
- ✓ Desarrolla una **actividad**.

Las dos últimas situaciones que aparecen en la lista amplían la obligación de informar a los Estados incluso donde el contribuyente no es residente y ni siquiera tiene un EP a efectos impositivos.

Casos en los que existen varias personas que pueden ser consideradas intermediarios o contribuyentes interesados

En los casos en que haya **más de un intermediario actuando sobre un mecanismo** reportable – por ejemplo cuando el propio intermediario, o el contribuyente, contrate a otros agentes locales independientes a la hora de proporcionar servicios-, la obligación de informar recae en **todos los intermediarios involucrados** en el mecanismo sujeto a comunicación.

Cuando haya **más de un contribuyente interesado**, la obligación de informar recae en el que acordó con el intermediario el acuerdo transfronterizo comunicable o, en su defecto, en el contribuyente que gestiona su ejecución.

En ambos casos, pluralidad de intermediarios o contribuyentes interesados, estarán exentos de presentar la información en la medida en que puedan probar que la información requerida ha sido

presentada por otro intermediario o por otro contribuyente respectivamente.

¿Qué acuerdos deben comunicarse?

La Directiva impone la obligación de revelar a la Administración tributaria los denominados **“mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información”** (*“reportable cross-border arrangements”*). Son dos, o tres, los pasos del test a realizar para identificar los mecanismos objeto de obligatoria comunicación:

Primero: ¿Es una operación transfronteriza (cross border)?

La nueva obligación de comunicación se limita a las **operaciones transfronterizas**, es decir, aquellas situaciones que afectan a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país. Son casos donde un mismo contribuyente opera en varias jurisdicciones con establecimientos permanentes o incluso sin estar fiscalmente establecido en alguna o algunas de ellas, o varios contribuyentes son residentes en diferentes jurisdicciones fiscales.

Dentro de ellas, pueden concernir a cualquier tributo aplicable, aunque el foco serán los impuestos que gravan los beneficios de residentes (Impuesto sobre Sociedades) o de No Residentes (IRNR). La Directiva 2011/16/UE excluye de su ámbito de aplicación (art. 2) el IVA, los aranceles aduaneros y los impuestos especiales contemplados en otra normativa comunitaria que imponga cooperación administrativa, así como las contribuciones empresariales a la Seguridad Social.

Segundo: ¿Concurre alguna señal distintiva (hallmark)?

No todos los mecanismos transfronterizos deben ser comunicados, sino únicamente aquellos en los que concorra como mínimo una de las **“señales distintivas”** que figuran en el Anexo IV de la Directiva, definidas como indicadores de un riesgo potencial de elusión fiscal.

Es decir, la Directiva considera eficaz establecer los mecanismos de planificación fiscal que deben ser objeto de comunicación, mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que, en su opinión, presentan indicios de elusión fiscal. De este modo, es importante reseñar que **la obligación de reportar es objetiva y ajena a la existencia o no de riesgo fiscal**.

Las señas distintivas se presentan en cinco categorías, de la A a la E, y se clasifican a su vez en una doble tipología: **i)** señas distintivas **generales** y **ii)** señas distintivas **específicas**. Además, ciertas señas distintivas [las de la categoría A, B, y las del apdo. 1, letra b), inciso i) y letras c) y d) de la categoría C] solo pueden tenerse en cuenta si también se cumple el **“criterio del beneficio principal”**.

Tercero: ¿Concurre el criterio del beneficio principal?

La prueba del **beneficio principal**, que como hemos dicho cualifica la condición de reportables de algunos mecanismos, se entiende cumplida *“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”*.

Comparando la definición con otras normas generales anti-abuso existentes en la normativa europea (p.ej. GAAR en ATAD), esta versión del beneficio principal es mucho más extensa, y se enfoca en el beneficio y no en el motivo o propósito.

El hecho de que algunos mecanismos solo sean reportables si además tienen como beneficio principal, o uno de los beneficios principales, el de obtención de una ventaja fiscal (incluso legítima), incorpora un factor de subjetividad que dificultará la aplicación práctica de la Directiva.

Señas distintivas

El anexo IV de la Directiva clasifica las **señas distintivas** en una doble categoría:

✓ **Señas distintivas generales**

Las **señas distintivas generales** siempre están **vinculadas al criterio del beneficio principal**. Se enumeran en la categoría A y se relacionan principalmente con **(i)** la existencia de un compromiso de confidencialidad entre el intermediario y los contribuyentes para no revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionar una ventaja fiscal; **(ii)** honorarios contingentes o de éxito del beneficio fiscal; y **(iii)** asesoramiento estandarizado o disponible para más de un cliente, que no requiere adaptación sustancial al caso concreto.

✓ **Señas distintivas específicas**

Algunas de las **señas distintivas específicas** están **vinculadas al criterio del beneficio principal**.

Son las recogidas en la categoría B, C.1.b) i), C.1.c) y C.1.d), y se refieren a:

- Adquisición de una empresa que genera pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha entidad y el uso de las pérdidas para la reducción de sus obligaciones tributarias, en particular mediante un traslado de dichas pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de su utilización;
- La conversión de ingresos fiscalmente gravados en una categoría de ingresos gravados a un nivel inferior o fiscalmente exentos;
- Transacciones circulares de fondos;
- Pagos transfronterizos deducibles entre empresas asociadas cuando el destinatario no aplica ningún impuesto sobre sociedades, o lo aplica al tipo cero o casi cero, o la renta está exenta, o el pago se beneficia de un régimen fiscal preferencial en la jurisdicción del destinatario.

Frente a las anteriores, existen otras **señas distintivas específicas** que **no están sometidas al criterio de beneficio principal**, y por tanto operan automáticamente. Son las siguientes (categorías C.1.a), C.1.b) ii), C.2, C.3, C.4, D y E):

- Las que comprenden pagos transfronterizos deducibles entre empresas asociadas cuando el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción, o es residente en una jurisdicción de terceros países calificada conjuntamente por los Estados miembros o en el marco de la OCDE como no cooperadora ([KS News 330/2018](#));
- Las que acreditan depreciaciones deducibles de un mismo activo en diferentes jurisdicciones;
- Las que acreditan una deducción por doble imposición en más de una jurisdicción en relación con una misma renta;
- Las que incluyen transferencias de activos donde haya una diferencia significativa en el importe considerado como contrapartida en las jurisdicciones implicadas;
- Los mecanismos que pueden tener por efecto menoscabar la obligación de realizar el intercambio automático de información de cuentas financieras;
- Los mecanismos que impliquen una cadena de titularidad formal o real no transparente, mediante la interposición artificiosa de personas, instrumentos o estructuras jurídicas;
- Finalmente, las señas distintivas específicas relativas a los **precios de transferencia**, que comprenden:
 - Mecanismos que conllevan la utilización de un régimen de protección unilateral;

- o La transmisión entre empresas asociadas de activos intangibles y de derechos sobre los mismos difíciles de valorar;
- o Una transferencia transfronteriza, entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos, si el resultado neto de explotación del ordenante o los ordenantes (EBIT) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, es inferior al 50% del EBIT anual si la transferencia no se hubiera realizado.

¿Qué información debe comunicarse?

La información sobre un mecanismo transfronterizo reportable se facilitará a la Administración Tributaria de un Estado miembro a través de un formulario estándar (a desarrollar por la Comisión), de forma muy completa puesto que incluirá los siguientes datos:

- Identificación completa de los intermediarios o contribuyentes interesados;
- Las señas distintivas que determinaron la obligación de informar;
- Un resumen del mecanismo sujeto a comunicación;
- La fecha de inicio (realizado o previsto) de la ejecución del mecanismo;
- Los detalles de las normas fiscales nacionales pertinentes;
- El valor de las operaciones incluidas en el mecanismo sujeto a comunicación;
- Identificación de cualquier otra persona o Estado miembro que pueda verse afectado por el mismo.

La Directiva también establece que cuando se trate de mecanismos comercializables (*ready-to-use*), el intermediario obligado a reportar presentará un informe periódico trimestral donde actualice la información previamente suministrada.

A su vez, la Directiva faculta a los Estados miembros para poder exigir al contribuyente interesado la información sobre la utilización del mecanismo reportable en cada uno de los años en que lo utilice.

Esta información será compartida con otras Administraciones tributarias de la UE de forma automática. Sin embargo, la información intercambiada no se hará pública y la Comisión solo podrá acceder a ella en la medida en que sea necesario para controlar el correcto funcionamiento de la Directiva.

En relación con lo anterior, cabe destacar una cautela expresamente contemplada en la Directiva, que señala que **la falta de respuesta de una Administración tributaria a un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación no implicará en ningún caso que acepte la validez del tratamiento fiscal de dicho mecanismo.**

¿Cuándo se declarará?

Plazos para declarar

Los **intermediarios** deben presentar a la Administración tributaria la información en un plazo de **30 días** a partir del **día siguiente** a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación **se ponga a disposición para su implementación**; o **esté listo para su implementación**; o se haya procedido a la **primera fase de la ejecución**, de estas posibilidades la que suceda antes en el tiempo.

Por su parte, los intermediarios que presten ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución con respecto a un mecanismo transfronterizo de notificación obligatoria, deberán igualmente presentar la información en un plazo de 30 días que comenzará el día siguiente a aquel en que **facilitaron**, directamente o por medio de otras personas, **dichos servicios de ayuda, asistencia o asesoramiento.**

Finalmente, cuando la obligación recaiga en los **contribuyentes interesados**, estos deben presentar a la Administración tributaria la información en un plazo de **30 días** a partir del **día siguiente** a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación **se ponga a**

su disposición para su ejecución; o en que sea ejecutable; o se haya procedido a la **primera fase de la ejecución**, de estas posibilidades la que suceda antes en el tiempo.

Se trata de un **plazo muy breve y previo**, ya que en la mayor parte de los casos el reporte se realizará cuando se facilite el asesoramiento, antes de que el mecanismo se lleve a la práctica. Con ello la Directiva persigue el objetivo de que las autoridades fiscales puedan reaccionar por anticipado, y el reporte sea un mecanismo disuasorio para quienes participen en estructuras fiscales agresivas.

Entrada en vigor de la Directiva

La Directiva entra en vigor el día 25 de junio de 2018.

Los Estados deberán transponer y desarrollar la Directiva antes del 31 de diciembre de 2019 y aplicar sus disposiciones **a partir del 1 de julio de 2020**. Resultará por tanto esencial ir conociendo la línea que siga el Estado español para trasladar la Directiva al ordenamiento nacional.

Una vez que la Directiva entre en vigor, las autoridades de cada Estado miembro intercambiarán **trimestralmente** la información comunicada a través de un directorio central. El primer intercambio tendrá lugar a más tardar, el **31 de octubre de 2020**.

Es muy importante tener en cuenta una especie de **efecto retroactivo** previsto en la Directiva, ya que se establece que todos los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación **cuya primera fase se haya ejecutado entre el día 25 de junio de 2018 y el 1 de julio de 2020**, tendrán que ser informados, en forma conjunta, tanto por los intermediarios como por los contribuyentes interesados, **antes del 31 de agosto de 2020**.

¿Qué sanciones se aplicarán para casos de incumplimiento?

La Directiva reserva a los diferentes Estados miembros la prerrogativa de establecer las **sanciones** aplicables en el caso de incumplimiento, con el único requisito de que sean **eficaces, proporcionadas y disuasorias**. Será importante ver la reacción de los diferentes Estados, ya que marcos sancionadores muy laxos podrían ir en detrimento de la eficacia de la Directiva en esas jurisdicciones.

Contactos

Alberto Estrelles
Socio
KPMG Abogados
Tel. 91 456 80 94
aestrelles@kpmg.es

Julio César García
Socio
KPMG Abogados
Tel. 91 456 59 08
juliocesargarcia@kpmg.es

Montserrat Trapé
Socia
KPMG Abogados
Tel. 93 253 29 34
mtrape@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

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

Alicante

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

Barcelona

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

Bilbao

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

Girona

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

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio San Marcos
Dr. Verneau, 1
35001 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 2304
Fax: 928 31 91 92

Madrid

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

Málaga

Marqués de Larios, 12
29005 Málaga
T: 952 61 1460
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

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

Palma de Mallorca

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

Pamplona

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

San Sebastián

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

Sevilla

Edificio Menara
Avda. Buhaira, 31
41018 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

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

Vigo

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

Zaragoza

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