

Nueva obligación centrada en la revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva

Área Fiscal de GA_P ¹

El pasado 5 de junio del 2018 se ha publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea* la Directiva 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo, que modifica de nuevo 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.

El objetivo principal de esta directiva, que ha sido desarrollada en consonancia con la acción 12 del Proyecto de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, es reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva transfronteriza e intensificar la transparencia fiscal y, en particular, introduce las siguientes obligaciones para los Estados miembros:

- a) Establecer normas para la revelación obligatoria a las autoridades competentes de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva con un elemento transfronterizo (los «mecanismos») por parte de los intermediarios y los contribuyentes.
- b) Garantizar que las autoridades tributarias nacionales intercambien automáticamente esa información con las autoridades tributarias de otros Estados miembros.

¹ Esta nota ha sido elaborada por Soraya Fabo, Rosario Cuadra y Diego Martín-Abril.

Esta obligación se limita a las situaciones transfronterizas, es decir, a aquellas situaciones que afectan a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país.

De este modo, la directiva impone a los sujetos considerados intermediarios la obligación de revelar a la administración tributaria los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva en los que puedan participar en el ejercicio de su actividad profesional mediante el diseño, la comercialización, la organización o la puesta a disposición. Asimismo, se incorporan como intermediarios todos los que cumplan el denominado «test del conocimiento», esto es, aquellos de quienes, debido a las circunstancias y hechos acaecidos, se pueda razonablemente suponer que han participado en la planificación o ejecución del mecanismo transfronterizo.

En cualquier caso, cuando resulte de aplicación una prerrogativa de secreto profesional, el intermediario no esté presente en el territorio de la Unión Europea o no exista intermediario alguno porque sea el propio contribuyente quien conciba e implemente el mecanismo internamente, la obligación de revelación recaerá en los propios contribuyentes que lo utilicen.

En cuanto al plazo de comunicación de los mecanismos a la administración tributaria, con carácter general, será de treinta días a contar desde que el esquema transfronterizo esté a disposición del contribuyente, sea ejecutable o se haya realizado la primera fase de su ejecución (lo que ocurra primero).

A fin de garantizar la máxima eficacia de las medidas propuestas, teniendo en cuenta la dimensión transfronteriza de los mecanismos sujetos a comunicación, la información revelada deberá intercambiarse automáticamente entre las administraciones tributarias nacionales.

Para determinar si un mecanismo transfronterizo debe estar sujeto a comunicación, la directiva, en su anexo IV, ha incluido un conjunto de quince señas distintivas que relacionan características o particularidades de determinadas operaciones indicativas de un potencial riesgo fiscal. Si el mecanismo cumple una de estas señas, deberá revelarse a la administración tributaria. Estas señas, generales y específicas, pueden incardinarse en los siguientes grupos:

- A. Mecanismos sujetos a cláusulas de confidencialidad, retribuciones basadas en función del beneficio fiscal del mecanismo o mecanismos con documentación o estructuras normalizadas.
- B. Mecanismos consistentes en la adquisición de entidades con pérdidas para su utilización mediante el traslado de aquéllas a otra jurisdicción o en la aceleración en la aplicación de las mismas, mecanismos que transformen la renta gravable en otras formas de renta más ventajosas fiscalmente, y utilización de sociedades para el movimiento de fondos.
- C. Determinadas operaciones transfronterizas, por su sola naturaleza —deducciones por depreciación de un activo o por doble deducción en varias jurisdicciones, así como mecanismos que impliquen la transferencia de activos con importantes diferencias en el importe de la contraprestación en las jurisdicciones implicadas— o por vinculación al criterio del beneficio principal —como operaciones que implican la deducibilidad de pagos transfronterizos entre

empresas asociadas cuando es previsible que el destinatario, en determinadas circunstancias, no vaya a tributar—.

- D. Ciertos mecanismos que tratan de menoscabar las obligaciones de información establecidas en las normas comunitarias relativas al intercambio automático de información o que impiden conocer la titularidad real de las entidades.
- E. Una serie de supuestos objetivos de precios de transferencia.

Para que las señas descritas en las letras A y B, así como en determinados supuestos de la letra C, supongan la obligación de comunicar el mecanismo, ha de concurrir también el criterio o prueba del beneficio principal. Según lo establecido en la directiva, este criterio 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 una ventaja fiscal.

Asimismo, al margen del anexo IV, la directiva define los mecanismos comercializables como aquellos mecanismos transfronterizos diseñados, comercializados, listos para su implementación o puestos a disposición para su implementación sin necesidad de adaptación sustancial. A estos efectos, la directiva ha establecido que el intermediario presentará cada tres meses un informe periódico con la información actualizada relativa a estos mecanismos comercializables.

Los Estados miembros deberán transponer la directiva a sus normativas internas no más tarde del 31 de diciembre del 2019 y deberán aplicarla a partir del 1 de julio del 2020. De todos modos, esta fecha de aplicación puede resultar un tanto engañosa, ya que la directiva, en el apartado 12 del artículo 8 *bis ter*, señala que cada Estado miembro tomará las medidas necesarias para exigir que los intermediarios y los contribuyentes afectados presenten información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación cuya primera fase se haya implementado entre la fecha de entrada en vigor (esto es, el 25 de junio del 2018) y la fecha de aplicación de la directiva que comentamos. Los intermediarios y los contribuyentes afectados, según corresponda, presentarán información sobre dichos mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación a más tardar el 31 de agosto del 2020.

Esta transposición cobra especial importancia, toda vez que hay cuestiones muy relevantes cuya regulación se ha dejado en manos de cada uno de los Estados miembros. En particular, deberá establecerse el correspondiente régimen sancionador bajo el mandato de que las sanciones sean eficaces, proporcionadas y disuasorias. Asimismo, se deberá precisar cómo va a «jugar» el secreto profesional entre el contribuyente y el intermediario, cuestión que determinará quién de los dos resulta obligado a comunicar. Otras cuestiones, y en particular si las valoraciones jurídicas deben ser objeto de comunicación, también parece conveniente que se aclaren en la norma nacional, siendo deseable que la transposición se haga cuanto antes, dado que esta nueva obligación, tal y como se ha indicado, será de aplicación inmediata.