



Directiva (UE) 2018/822

**Nueva obligación de comunicar
mecanismos transfronterizos
(MDR-DAC6)**

Junio 2019

kpmgabogados.es



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

El día 5 de junio de 2018 se publicó la [Directiva \(UE\) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018](#), que modifica por sexta vez la [Directiva 2011/16/UE \(DAC\)](#) por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (MDR), incorporando nuevas obligaciones en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

A continuación se resumen sus aspectos más relevantes desde el punto de vista práctico, en ausencia de la transposición de la Directiva al ordenamiento español, que entre otros aspectos determinará el marco sancionador aplicable y la operativa para realizar la comunicación.

Introducción

Esta Directiva conocida como DAC6 **introduce una obligación respecto a los en ella denominados “intermediarios”, consistente en informar sobre determinados “mecanismos transfronterizos”, para el posterior intercambio automático de esta información entre las Administraciones tributarias** de la Unión Europea.

Se trata de una importante novedad que debe conocerse, ya que previsiblemente va a modificar la relación entre clientes y abogados o asesores fiscales tal y como se ha venido materializando hasta ahora, cuando el ámbito de intervención profesional desarrollado desde el 25 de junio de 2018 afecte a los supuestos contemplados en la Directiva.

DAC6 configura nuevos niveles de transparencia e introduce nuevas obligaciones que habrán de cumplirse tanto por KPMG como por sus clientes, las cuales pueden desembocar en una obligatoria comunicación de información a la Administración tributaria, susceptible de incluir información sensible o confidencial.

Actualmente no es posible determinar el alcance concreto de estas obligaciones en España, ya que la Directiva está pendiente de su transposición.

Será necesario por tanto valorar cada servicio profesional para identificar si se comprende en los

ámbitos objetivo y subjetivo de la obligación de comunicar, y tras ello KPMG informará a sus clientes de sus obligaciones, y en la medida de lo posible compartirá con ellos, con carácter previo, cualquier revelación de información que deba hacer para cumplir con sus obligaciones impuestas. KPMG igualmente estará en disposición de asesorar a sus clientes para el cumplimiento de estas obligaciones cuando se requiera.

¿Qué fechas deben tenerse en consideración?

La Directiva entró en vigor el día 25 de junio de 2018, y los Estados deberán transponer y desarrollarla antes del 31 de diciembre de 2019 para 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.

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, tanto por los

intermediarios como en su caso, por los contribuyentes interesados, **antes del 31 de agosto de 2020**. Lo cual obliga a tener un registro para considerar los efectos de la medida desde el día 25 de junio de 2018.



¿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 obligado a reportar?

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

Como se aprecia, la obligación no se circunscribe únicamente a abogados ni a asesores fiscales, y podría afectar a múltiples agentes de operaciones que participan solo parcialmente en las mismas, como gestores, valoradores, asesores en general, intermediarios, comerciales, financiadores, etc.

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

- Ser residente fiscal en España;

- Disponer de un establecimiento permanente (EP) en España a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo;
- Haberse constituido bajo legislación española o estar sujeto a la misma;
- Estar inscrito en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en España.

¿Quién es un contribuyente interesado obligado a comunicar?

En ausencia de intermediario (casos en los que 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 podrá recaer 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 con relación a DAC6 a los otros intermediarios obligados a declarar, y en su defecto al contribuyente interesado.

Supuestos de obligación de notificación múltiple

Cuando exista una **obligación de notificación múltiple** -obligación de comunicar mecanismos transfronterizos en **varios Estados miembros**-, el intermediario o el contribuyente interesado cumplirá con su obligación comunicando dicha información únicamente en uno de

ellos, según unos criterios establecidos donde prima cuál sea su Estado de residencia.

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

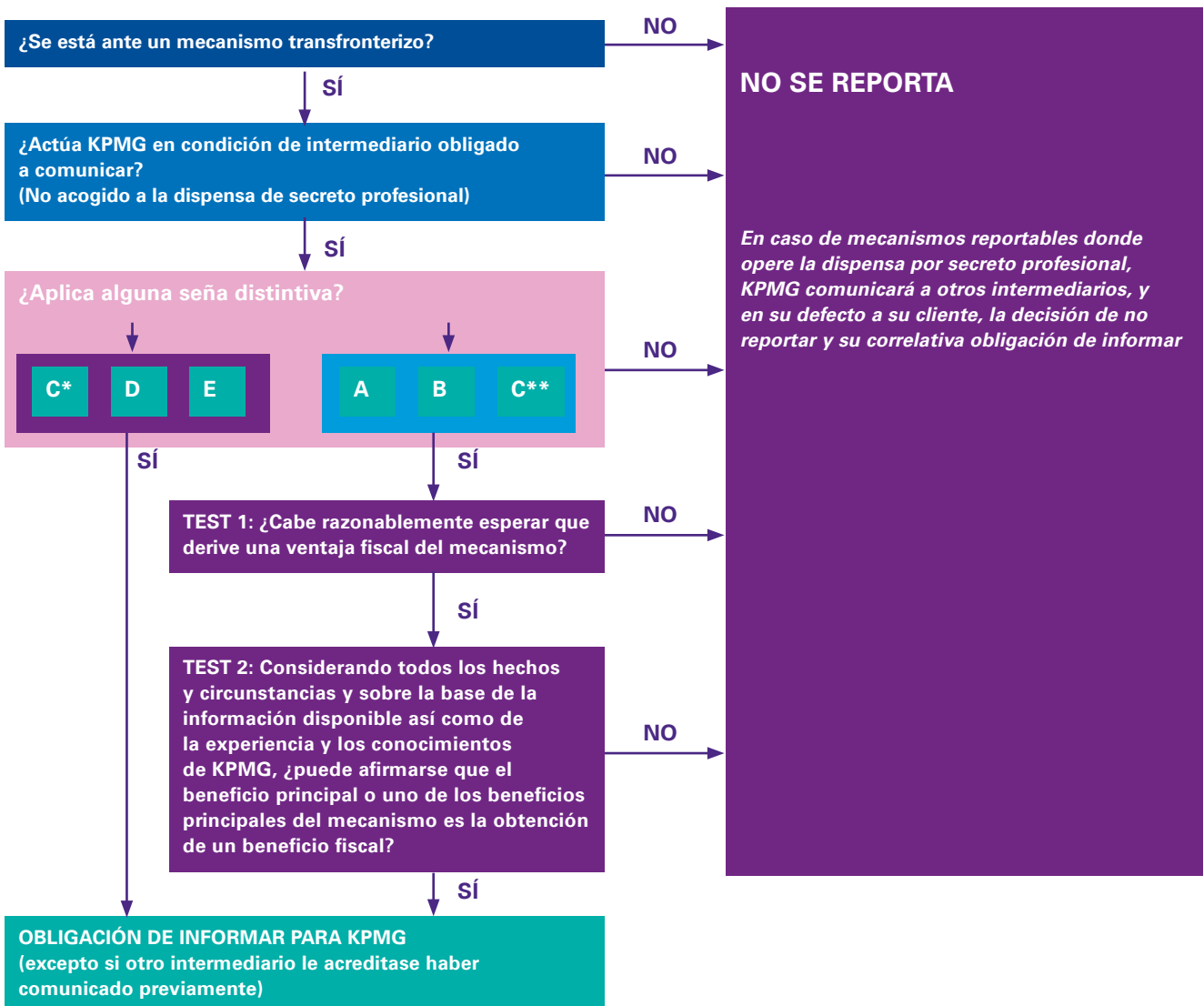
En los casos en que haya **más de un intermediario actuando sobre un mismo mecanismo** reportable – por ejemplo cuando el propio intermediario, o el contribuyente, contrate a varios agentes locales independientes a la hora de proporcionar servicios-, la obligación de informar recae en **todos los intermediarios 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 quienes puedan probar que la información requerida ha sido presentada por otro intermediario o por otro contribuyente interesado 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:



* Señas distintivas C.1(a), C.1(b)(ii), C.2, C.3 y C.4.

** Señas distintivas C.1(b) (i), C.1(c) y C.1(d).

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 donde varios contribuyentes son residentes en diferentes jurisdicciones fiscales.

Dentro de ellas, las que tienen referencia a la materia impositiva 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)?

Únicamente deben ser comunicados los mecanismos transfronterizos en los que concurra como mínimo una de las **“señales distintivas”**, definidas como indicadores de un riesgo potencial de elusión fiscal, si bien por la definición de las mismas, pueden entrar en la obligación de comunicar mecanismos que no necesariamente impliquen la obtención de beneficios o ventajas fiscales, o en los que no se aprecien riesgos o contingencias tributarias.

Por lo tanto **la obligación de reportar es objetiva y ajena a la existencia o no de riesgos fiscales**.

Las señales distintivas se presentan en cinco categorías, de la A a la E, y se clasifican a su vez en una doble tipología: **i) señales distintivas generales** y **ii) señales distintivas específicas**. Además, ciertas señales 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”.

Se enfoca en el beneficio y no en el motivo o propósito, y por ello algunos mecanismos son reportables meramente por tener como beneficio principal, o uno de los beneficios principales, el de obtención de una ventaja fiscal, incluso legítima.

Señales distintivas

En Anexo IV de la Directiva clasifica las **señales distintivas** en una doble categoría: genéricas y específicas:

Señales distintivas generales

Las **señales distintivas generales** siempre están **vinculadas al criterio del beneficio principal**. Se enumeran en la categoría A, y son las siguientes:

- 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;
- Honorarios contingentes o basados en el éxito del beneficio fiscal;
- Asesoramiento estandarizado o disponible para más de un cliente, que no requiere adaptación sustancial al caso concreto.

Señales distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal

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

- Adquisición de una empresa que genera pérdidas, asociada al 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 otra categoría de ingresos gravados a un nivel inferior o fiscalmente exentos;
- Transacciones circulares de fondos sin apreciarse una función comercial principal;
- 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;

Señas distintivas específicas no vinculadas al criterio del beneficio principal

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;
- 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;
 - La transmisión entre empresas asociadas de activos intangibles y de derechos sobre los mismos difíciles de valorar;
 - 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 forma muy completa puesto que incluirá los siguientes datos:

- Identificación plena 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.

¿Cuándo se declarará?

Los **intermediarios**, al igual que los **contribuyentes interesados**, deberán 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**.

Se trata de un **plazo muy breve y previo**, ya que en la mayor parte de los casos la comunicación 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 resulte un mecanismo disuasorio para quienes participen en estructuras fiscales agresivas.

En resumen...

La Directiva (UE) 2018/822 (DAC 6) incorpora una nueva obligación a quienes actúen bajo la definición de **“intermediario”** en España, consistente en informar en plazos muy breves sobre **determinados mecanismos transfronterizos** a la Administración tributaria, para que luego se realice un intercambio automático de esta información en la Unión Europea.

Son intermediarios quienes diseñan, comercializan, organizan, ponen a disposición para su ejecución un mecanismo reportable, o gestionan la ejecución del mismo. Y también quienes asumen el compromiso de prestar, directamente o a través de terceros, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución, siempre que sepan o debieran saber que se trata de un mecanismo reportable, teniendo en cuenta los hechos, circunstancias, información disponible, y su experiencia y conocimientos.

Cuando haya varios intermediarios actuando sobre un mismo mecanismo reportable, todos tienen la obligación de informar, excepto cuando se pruebe que uno de ellos ha informado previamente.

La Directiva permite a cada Estado otorgar una dispensa cuando se vulnere el **secreto profesional**. Será necesario conocer la posición del Estado español al respecto en las diferentes profesiones. Los intermediarios que se beneficien por tal dispensa deberán informar primeramente a otros intermediarios que pudieran concurrir, y en su defecto a sus clientes, de su obligación de informar por su parte.

Las operaciones realizadas *in-house* por los contribuyentes deben ser informadas igualmente por los propios contribuyentes, en ausencia de intermediarios obligados.

Es muy importante tener en cuenta 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 antes del 31 de agosto de 2020. Lo cual obliga a considerar los efectos de la medida desde 25 de junio de 2018.

Si necesita más información o tiene alguna pregunta...

Ponemos a su disposición un acceso a la página web dedicada por nuestro KPMG's EU Tax Centre donde podrá encontrar valiosa información:

<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2018/06/mandatory-disclosure-requirements.html>

Y adicionalmente puede contactar con su persona de contacto en KPMG, o si lo desea con Juan Manuel Moral, socio en KPMG Abogados, que le atenderán gustosamente ante cualquier cuestión y le informarán de las novedades que vayan produciéndose así como de los procesos de aplicación de esta nueva normativa en todos los Estados de la Unión Europea.



Juan Manuel Moral
Socio de KPMG Abogados
E: jmoral@kpmg.es



kpmgabogados.es



© 2019 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la red KPMG de firmas independientes afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.