



DAC 6:

Algunas consideraciones a menos de dos meses de su aplicación en España

Tax Alert



Octubre 2020

kpmgabogados.es
kpmg.es

DAC 6: Algunas consideraciones a menos de dos meses de su aplicación en España.

Introducción

A escasamente 60 días de la entrada en vigor de la Directiva 2018/822 ("DAC6") – y en el caso español, sin una normativa de transposición en vigor – subsisten muchas dudas interpretativas en una de las normas tributarias más disruptivas, ambiciosas y de mayor trascendencia de los últimos años.

Es posible que las causas de dichas incertidumbres sean variadas: la propia ambición de la Directiva, el escaso desarrollo en la propia Directiva de los aspectos más novedosos de la misma, el heterogéneo desarrollo normativo e interpretativo posterior en múltiples Estados miembros y, por último, el retraso (y desigual) aplicación temporal de la misma fruto de las especiales circunstancias de este 2020. Todos ellos son posiblemente los factores más relevantes para tener en cuenta.

DAC6 es fruto de una ambición declarada de liderazgo por parte de la Unión Europea en la lucha por la planificación fiscal agresiva. Dicha ambición se concreta en la descripción de las finalidades que dicha Directiva persigue; recabar información especialmente sensible, hacerlo no desde los contribuyentes sino desde los intermediarios fiscales, con una gestión en un plazo de tiempo muy breve, colmar las lagunas existentes en las legislaciones de los Estados miembros para impedir la consecución de arbitrajes fiscales, y que la propia obligación de reporte tenga un efecto disuasorio en los intermediarios.

No obstante, creemos que la Directiva es, en cierta forma, rehén de esta ambición. Así ante la imposibilidad de definir con precisión las características de una planificación fiscal agresiva – o haber procedido a elaborar una lista detallada de taxonomías de operaciones reportables siguiendo precedentes como el sistema DOTAS en UK o el precedente portugués - se ha optado por un método indirecto consistente en identificar indicios presentes en operaciones (i.e. las conocidas "*señas distintivas*").

Otro ejemplo que ilustra tal ambición es que uno de los criterios que permitiría justificar que un mecanismo no fuera reportado (i.e. el "*criterio de beneficio principal*") está descrito de una forma tan amplia - excediendo los contornos de las más desarrolladas cláusulas anti-abuso previstas en la Directiva ATAD – que llevado al extremo dificulta poder justificar que un mecanismo no se ha realizado considerando los efectos fiscales del mismo. Asimismo, y quizás con el objeto de evitar que la obligación de comunicación sea sorteada, se han descrito prolijamente las circunstancias en las cuales un intermediario tiene que considerar una obligación de comunicación – y que, desde el plano teórico, puede afectar a cualquier agente económico que intervenga en una operación -.

Esta situación puede suponer en la práctica que múltiples operadores afectados por DAC6 (intermediarios y contribuyentes), ante el riesgo de considerar una aplicación rigurosa de DAC6 – unido a un régimen sancionador severo en no pocas jurisdicciones de la UE -, reporten una gran variedad de mecanismos ("*over-reporting*"), que creemos no permitiría la consecución de los fines declarados de DAC6.

La realidad es que en los dos años que han transcurrido desde su aprobación, DAC6 no ha sido objeto de ningún desarrollo normativo comunitario. Están siendo los Estados miembros los que a través de la transposición a su ordenamiento y sus guías interpretativas van definiendo las lagunas interpretativas de la Directiva. Y lo que estamos percibiendo es que este ejercicio de transposición no está siendo homogéneo no solo en aspectos que atañen a la interpretación de las señas distintivas, sino que incluso afectan a aspectos más relevantes en la aplicación de la nueva obligación fiscal de comunicar.

Cuestiones clave

A título meramente ilustrativo, vamos a comentar algunos ejemplos que muestran esta realidad:

■ Señas distintivas

Dentro de la Directiva coexisten señas distintivas con un perfil menos tributario (e.g. A1, A2, A3 B3, D1 y D2) con otras de una descripción más afín a cuestiones tributarias (e.g. C1, E1, E2, E3). Y existen señas distintivas que están descritas de una forma tan genérica que las guías interpretativas de varios Estados miembros generan situaciones que probablemente exceden los propósitos de la Directiva.

Uno de los mejores ejemplos que ilustran esta situación se produce con la seña distintiva A3: mecanismos que cuentan con una documentación estandarizada. Conceptualmente dicha seña solo debería capturar aquellas situaciones análogas a contratos de adhesión o planteamientos de estructuras *ready-to-use*, que permiten la consecución de una ventaja fiscal. Pero en determinados Estados miembros, las guías interpretativas han descrito supuestos que, bajo esta seña, cubren situaciones de sistemas de *cash-pooling* intra-grupo, préstamos intra-grupo con términos y condiciones estándar ("*plain vanilla*"), estructuras de inversión de fondos de *Private Equity* y fondos de infraestructuras aplicados por el sector desde hace décadas; E incluso regímenes fiscales promovidos por los propios Estados miembros (i.e. regímenes de "*Patent Box*" o regímenes "*Holdings*"), o esquemas de remuneración de empleados. Quizás este detalle sea excesivo y genere muchas situaciones de reporte que poco aportan al conocimiento que ya tienen las administraciones fiscales.

Existen también múltiples ejemplos de disparidad de criterios en la aplicación de otras señas distintivas como, por ejemplo, la seña B2 (conversión de rentas. Varios países han ampliado el alcance de esta seña a otros mecanismos más amplios que los previstos en la acción 2 de BEPS para instrumentos híbridos), o en la seña C (deducibilidad de pagos) en múltiples aspectos de dicha seña (e.g. tratamiento a dar a vehículos transparentes, umbrales mínimos de tributación, definición de regímenes fiscales preferentes).

Creemos que casi todas las señas pueden plantear cuestiones abiertas a interpretación donde la posición de cada Estado Miembro puede ser, asimismo, diferente.

Ciertamente, las guías interpretativas que se van publicando van acotando la interpretación de estas señas, ante el evidente riesgo de que se genere una situación de "*over-reporting*". No obstante, el riesgo está también en que se generen situaciones asimétricas entre distintas jurisdicciones ante un mismo mecanismo y que ante esta situación, la técnica de la Directiva del intercambio de información ulterior entre administraciones desvele situaciones ajenas a cualquier planificación fiscal agresiva.

■ Intermediario secundario

En determinados países la figura del intermediario secundario - en síntesis, aquel intermediario que no participando activamente ni en el diseño, ni en la comercialización ni en la ejecución de un mecanismo que en ocasiones permite la consecución de una ventaja fiscal, cuando en estos casos es conocedor de dicha ventaja o cabe razonablemente esperar que tenga un conocimiento suficiente de la misma -, ha sido limitada en la práctica. Aun cuando dicha situación pudiera considerarse como una incorrecta transposición de la Directiva, lo cierto es que considerando que el intermediario secundario solo debe poder comunicar aquella información que le resulte acreditable (es decir, no se le exige un deber de diligencia adicional), la transposición que comentamos permitiría evitar múltiples comunicaciones con información escasamente relevante para las administraciones tributarias.

■ Secreto profesional

La Directiva establece que serán los Estados miembros los que otorgarán a sus intermediarios la dispensa de la obligación de comunicación conforme a la prerrogativa de secreto profesional establecida en su normativa. Ante la disparidad de legislaciones nacionales al respecto, esta situación, llevada al extremo, podría originar una suerte de "*jurisdiction-shopping*" donde ante la tesitura de poder participar en un mecanismo, un intermediario eligiera realizar el asesoramiento en un mecanismo desde una jurisdicción donde la obligación de comunicación recayera sobre el contribuyente; y ciertamente pervirtiendo la finalidad de la Directiva.

- Criterio de “Beneficio Principal” (o “Main Benefit Test” – “BT” -)

Un elevado número de señas distintivas permite que un mecanismo no sea objeto de reporte, si se puede acreditar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales del mismo no es la obtención de un beneficio fiscal. Como hemos comentado, el MBT tal y como está definido es más amplio que las cláusulas anti-abuso previstas en la legislación comunitaria (e.g. ATAD, Directiva Matriz-Filial, Directiva de Intereses Cánones, Directiva de reestructuraciones empresariales), y por lo tanto debiera permitir una menor acreditación de circunstancias que justificasen que un mecanismo no se reportase.

No obstante, determinados países, con el objeto de flexibilizar la aplicación del MBT, han explicitado límites cuantitativos que ponen en relación la ventaja fiscal con los efectos no fiscales de un mecanismo, para poder establecer un umbral que permita acreditar el cumplimiento de esta salvaguarda; o bien, establecer que cuando un mecanismo sea consistente con las normas domésticas que justificaron la existencia de la ventaja fiscal, dicho criterio se cumpliría. Otros especifican si la ventaja fiscal tiene que apreciarse en el seno de la Unión Europea o en terceros estados.

- Régimen sancionador

La disparidad de la cuantía de las sanciones entre Estados miembros es notable. Pero resulta llamativo que, por ejemplo, determinados Estados miembros hayan limitado la potestad sancionadora en relación con el periodo retrospectivo, o que otros hayan considerado determinadas atenuantes en la aplicación de sanciones (i.e. como la existencia de sistemas de control interno, existencia de divergencias interpretativas).

- Cuestiones administrativas: generación de números de reporte y contenido del reporte.

Por último, no podemos evitar referirnos a la situación que existe en lo que respecta a cuestiones formales como la generación de números de referencia (i.e. en determinados países estos números pueden ser múltiples), o que en determinados países la comunicación del valor del mecanismo se refiera al valor de una transacción y al cálculo de la ventaja fiscal.

De todo lo anterior, se puede inferir que los Estados miembros han cubierto ciertas lagunas interpretativas de DAC6 a través de una interpretación propia que no en pocos casos puede dar lugar a una aplicación asimétrica de la misma.

El caso español

Debemos realizar un breve comentario a la situación de la tramitación española. Ciertamente a escasos 60 días de la entrada en vigor de la Directiva, es cada vez más relevante la necesidad de que los operadores (i.e. intermediarios y contribuyentes) dispongan, al menos, de una mayor visibilidad en relación con la interpretación de las señas distintivas.

En este sentido, los documentos sometidos al trámite de información pública de 20 de junio de 2019 incluían determinados aspectos en relación con la interpretación de las señas distintivas que en este momento – de tener un previsible desarrollo legislativo o reglamentario, aunque sea en un trámite de audiencia – serían muy apreciados por intermediarios y contribuyentes. Urge en nuestra opinión también una reconfiguración del régimen sancionador al menos en periodo transitorio, derivado de la demora en la publicación de dichos criterios.

De esta forma, la situación para los sujetos obligados por la DAC6 en España, a 60 días para su entrada en vigor, es extremadamente compleja pues se encuentran en la tesitura de evaluar tanto sus operaciones en periodo retrospectivo, como la implementación de sistemas de control interno, considerando normativas muy dispares y con criterios interpretativos, en el mejor de los casos, muy recientes y escasamente consistentes entre sí.

La situación del contribuyente es especialmente vulnerable y creemos que merece un comentario aparte.

Contrariamente a lo que intuitivamente pudiera entenderse en una Directiva destinada a los intermediarios (entendidos en su acepción más conocida, como asesores fiscales), recae sobre el contribuyente en no pocas situaciones el control de una gran cantidad de información relevante para el reporte (y en no pocas situaciones la apreciación de la existencia del “*criterio del beneficio principal*”); múltiples supuestos donde, ya sea en virtud de la aplicación del “*secreto profesional*”, o porque no exista un intermediario, el sujeto obligado al reporte es el propio contribuyente; y, la obligación de realizar un resumen anual de operaciones en las que haya

sido objeto de reporte (en España por ejemplo a través de modelo 236) que requiere una comunicación con los intermediarios.

No resulta desproporcionado afirmar que el contribuyente puede tener la mayor parte de los elementos de juicio más relevantes para apreciar si un determinado mecanismo origina una obligación de reporte.

Es por ello, que consideramos muy recomendable que el contribuyente examine en este momento – considerando el conocimiento único que tiene de su organización –:

- Qué circunstancias se han presentado o se pueden presentar en relación a una obligación de reporte (con el objeto de generar un “mapa” de aspectos con una mayor o menor incidencia de DAC6),
- Documente convenientemente las circunstancias que permitirían justificar no reportar una operación (especialmente considerando que, en no pocos países, las guías interpretativas pueden hacerse públicas y consolidarse en varios años), y
- En el caso de detectar operaciones que den lugar a un reporte, movilizar a la organización para disponer de la información que sea oportuna.

Y todo ello, con una mentalidad dinámica, que permita rastrear convenientemente los criterios aplicados en su momento y las funciones afectadas.

Ciertamente, la descripción de las cuestiones controvertidas que hemos descrito someramente supone una gran incertidumbre para los sujetos obligados por la DAC6. Ante esta situación, no podemos dejar de plantearnos si la finalidad que justificó en 2018 la promulgación de DAC6 (i.e. reaccionar rápidamente ante prácticas abusivas, colmar las lagunas existentes en legislaciones internas, intercambio casi en tiempo real de información entre administraciones), se va a conseguir teniendo en cuenta la disparidad de criterios en cuestiones que dejan mucho de ser accesorias.

De esta forma la reacción prudente de cualquier operador de reportar cualquier operación en caso de duda para evitar una sanción, lejos de servir a los fines de la Directiva, puede provocar información de escasa utilidad para las administraciones, un coste

para las mismas administraciones, que van a tener que discriminar asimismo que información es útil y cual no, y unos costes administrativos de cumplimiento para los operadores que podrían ser desproporcionados.

¿Cumplirá DAC6 en su configuración actual su propósito?

Desconocemos hoy la respuesta a esta pregunta. No obstante, creemos que el paso del tiempo pondrá de relieve la necesidad de una armonización de las cuestiones más controvertidas de la misma.

A título personal, consideramos que lo deseable sería que dicha armonización se realizase a nivel comunitario y sin tener que esperar que los previsibles futuros criterios interpretativos permitan esa convergencia. En este sentido deberían ser prioritarios;

- Criterios interpretativos comunes referentes a las señas distintivas. Un ejemplo de esta claridad serían sistemas de “white-lists” por cada seña, o una relación de principios que permitieran exceptuar casos sin una relación con la finalidad de la Directiva.
- Una homogenización (seguramente una redefinición) del criterio del “criterio del beneficio principal” que – teniendo muy en cuenta la finalidad declarada de la directiva – excluyera los supuestos que claramente tienen una justificación económica de una forma más objetiva.
- Una mayor delimitación de la figura del “Intermediario secundario” limitando la participación de operadores económicos sin un nexo directo con un mecanismo.
- Una homogenización en los aspectos relativos al contenido de la información a reportar. Esta homogenización cubriría aspectos tales como los criterios a seguir en la información a reportar (el ejemplo más representativo es el del “valor” del mecanismo, cuya interpretación es muy dispar), un mismo formato XML de reporte, un único número de referencia en la UE, una misma pasarela de comunicación con las autoridades fiscales y la posibilidad de hacer reportes en un único idioma.
- Una homogeneización del régimen sancionador que por ejemplo permitiera reducir su aplicación en los supuestos de prueba de sistemas de control

interno (a semejanza de la normativa de blanqueo de capitales), o en aquellas situaciones donde existiera una duda razonable en relación con la aplicación del "criterio del beneficio principal.

En síntesis, una mayor precisión en la definición de los aspectos clave en la aplicación de DAC6.

El riesgo que se corre de no valorar dichas mejoras es el de tener una normativa de cumplimiento que genere información redundante y de escaso valor para las administraciones y un coste de cumplimiento para intermediarios y contribuyentes desproporcionado para la finalidad de la Directiva.

Contactos

Carlos Marín
Socio
KPMG Abogados, S.L.P.
Tel. +34 91 456 59 62
carlosmarin@kpmg.es

Ricardo López
Director
KPMG Abogados, S.L.P.
Tel. +34 91 456 60 73
rlopezr@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 Realía
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

Larios, 3
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

Avda. de la Palmera, 28
41012 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