

I. INTRODUCCIÓN

La Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011 (relativa a la cooperación administrativa en materia de fiscalidad) ha sido objeto de varias modificaciones todas ellas dirigidas al incremento de la transparencia fiscal en el seno de la Unión Europea.

De forma concreta, dicha Directiva ha sido objeto de las siguientes modificaciones:

Directiva	Contenido general
2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014	Introdujo un estándar común de comunicación de información (ECCI) sobre cuentas financieras en la Unión Europea.
(UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015	Estableció un intercambio automático de información sobre acuerdos tributarios previos de carácter transfronterizo.
(UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016	Estableció el intercambio automático y obligatorio de información entre las autoridades tributarias sobre los informes país por país de las empresas multinacionales.
(UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016	Obligó a los Estados miembros a dar acceso a las autoridades tributarias a los procedimientos de diligencia debida con respecto al cliente aplicados por las instituciones financieras en virtud de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo. En concreto esta Directiva hacía referencia al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales.

Dentro de este marco se pretende seguir avanzando en la transparencia del marco fiscal en el ámbito de la Unión Europea y, más concretamente, avanzar en relación con la planificación fiscal agresiva. Con esta finalidad se aprueba la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo de 25 de mayo de 2018.¹

¹ Esta Directiva modifica la Directiva básica a que se ha hecho referencia, esto es la Directiva 2011/16/UE, en lo que se refiere al intercambio automático y obli-

En esta Directiva se reconoce que la planificación fiscal está en continua evolución y sus estructuras han adquirido una enorme complejidad. En efecto, cada vez con más frecuencia se crean estructuras cuya mecánica alcanza a varias jurisdicciones y, en base a las mismas, se obtiene una minoración de la factura fiscal global del contribuyente.

¿Qué se propone para atajar esta situación? La idea es muy sencilla y se puede resumir de la siguiente manera: se plantea que los Estados miembros reciban información de los mecanismos fiscales potencialmente agresivos a fin de que con esta información los propios Estados puedan reaccionar y adoptar las medidas que estimen oportunas. Naturalmente, esta información obtenida por los Estados miembros se compartiría, de forma automática, con los demás Estados miembros.

¿Y quién va a facilitar esta información sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos? Básicamente, por lo que ahora interesa destacar y sin perjuicio de los matices y complementos que se van a indicar a continuación, esta información la van a tener que facilitar los intermediarios, concepto que seguidamente se va a desarrollar.

En lo que se refiere a estos intermediarios, la Directiva que se comenta señala expresamente que "...el Parlamento Europeo ha reclamado medidas más estrictas contra los intermediarios que presten ayuda en relación con los mecanismos que puedan dar lugar a la elusión y la evasión fiscales...Es preciso recordar cómo determinados intermediarios financieros y otros asesores fiscales parecen haber ayudado activamente a sus clientes a ocultar dinero en el exterior..."

gatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

(*) Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

II. FINALIDAD DE LA DIRECTIVA

De forma resumida, el objetivo de la Directiva que se comenta no es otro que "...desalentar la utilización de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva..."

O dicho de otra forma, si resulta que se establece la obligación de informar a la Administración tributaria del mecanismo agresivo, o potencialmente agresivo, incluidas sus entrañas, cundirá la idea de que va a resultar mejor no utilizarlo pues la Administración está al tanto del mismo.

Tanto de esta finalidad expresa que recoge la Directiva, como de lo señalado en el apartado anterior se puede decir que los objetivos de esta obligación de información son los siguientes:

- Al obtenerse una información de forma prematura o en fase muy inicial, la Administración va a poder tanto promover cambios legislativos, como planificar, de forma más adecuada, las actuaciones de la Inspección tributaria.
- El abandono de la utilización de mecanismos de planificación fiscal agresiva al estar los mismos en conocimiento de la Administración tributaria.

III. ARTICULACIÓN BÁSICA DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN

La obligación de comunicación se articula, básicamente, sobre las siguientes cuestiones:

- ¿Quién debe informar?
- ¿Sobre qué hay que informar?
- ¿Cuándo hay que informar?

A estas preguntas, así como a otras cuestiones, relacionadas con la obligación de informar, se hace referencia seguidamente.

1.- ¿Quién debe informar? **Sobre el sujeto obligado a informar.**

La Directiva que se comenta parte de que "...la obligación de comunicar información debe imponerse a todos los agentes que suelen participar en la concepción, la comercialización, la organización o la gestión de la ejecución de una transacción transfronteriza sujeta a comunicación de información, o de una serie de tales transacciones, así como a quienes prestan asistencia o asesoramiento."

Ahora bien, esta información que deben suministrar dichos agentes puede pugnar con el secreto profesional de tal suerte que, amparándose en éste, la información no sería obtenida por las autoridades tributarias. En este sentido, la Directiva señala expresamente que no "...conviene ignorar que, en determinados casos, el intermediario no está sujeto a la obligación de comunicar información debido a una prerrogativa de secreto profesional, o no existe intermediario alguno, por ejemplo debido a que es el propio contribuyente quién conoce y ejecuta el mecanismo internamente. Así pues, resultaría esencial que, en tales circunstancias, las autoridades tributarias no perdiesen la posibilidad de obtener información sobre mecanismos fiscales que puedan estar vinculados a una planificación fiscal agresiva. Por tanto, en estos casos, sería necesario trasladar la obligación de comunicar información al contribuyente que se beneficie del mecanismo."

Por consiguiente, la obligación de información recae sobre los calificados como intermediarios con presencia efectiva en la Unión Europea y, de forma sustitutiva a éstos, deben informar los denominados contribuyentes interesados.

A continuación se van a comentar estas dos figuras subjetivas.

a.- Intermediario.

La Directiva califica como intermediario a "...cualquier persona que diseñe, comercialice, organice o ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeta a comunicación de información, o gestione su ejecución."

Obsérvese que los términos que se utilizan en la calificación del "intermediario" abarcan un im-

portante grupo de actuaciones, a saber, diseño, comercialización, organización, puesta a disposición y gestión de la ejecución. Además, dada esta configuración, alcanza, o puede alcanzar, a personas o entidades no ligadas específicamente al ámbito del asesoramiento tributario.

Pero por si el concepto anterior no fuera suficiente, la propia Directiva extiende el mismo a "...cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, 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 de información".

Obsérvese la amplitud con que también se define este concepto de intermediario toda vez que alcanza a quienes presten ayuda, asistencia o asesoramiento, de forma directa o indirecta, con respecto a los conceptos antes señalados (esto es, diseño, comercialización, organización, puesta a disposición y gestión de la ejecución) y referido a mecanismos sobre los que existe obligación de informar.

Ahora bien, a reglón seguido, la Directiva elimina el carácter objetivo que se pudiera pensar que tiene la extensión del concepto de intermediario que se acaba de indicar, al especificar que "...cualquier persona tendrá derecho a presentar pruebas de que no sabía, o no cabía razonablemente suponer que sabía, que estaba implicada en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. A estos efectos, dicha persona podrá hacer referencia a todos los hechos y circunstancias pertinentes, así como a la información disponible y a su experiencia y conocimientos en la materia."

En definitiva, la obligación de informar recae, en primer lugar, sobre el intermediario, teniendo esta condición:

- Cualquier persona que diseñe, comercialice, organice o ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o gestione su ejecución.
- Cualquier persona que, teniendo en cuenta determinados condicionantes, se compromete a prestar 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 de información.

Sentado el concepto general de "intermediario", la Directiva expresamente señala que para tener tal condición, la persona debe cumplir, al menos, una de las siguientes condiciones adicionales. Nótese que estas condiciones son adicionales al concepto de intermediario que se acaba de señalar.

Por tanto, en los casos antes señalados, para ser intermediario se precisa cumplir al menos una de las siguientes condiciones adicionales:

Punto de referencia	Condición adicional
Residencia fiscal	Residir a efectos fiscales en un Estado miembro.
Establecimiento permanente	Disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.
Constitución o legislación aplicable	Haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeto a la legislación de un Estado miembro.
Inscripción en Asociación	Estar inscrito en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro.

b.- Contribuyente interesado.

Junto al intermediario convive, a efectos de la obligación de información a que se está haciendo referencia, el contribuyente interesado.

¿Quién tiene la condición o calificación de contribuyente interesado? La Directiva considera que tiene esta condición o calificación cualquier "...persona a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o ha ejecutado la primera fase de tal mecanismo".

Por lo tanto el contorno de esta figura viene determinado bien porque se ha puesto a su disposición un mecanismo sujeto a comunicación para que se ejecute, bien porque se dispone a ejecutarlo o bien porque ha ejecutado su primera fase.

Se ha comentado anteriormente que la obligación de información recae en primer lugar en el intermediario y, de forma subsidiaria, en el contribuyente interesado. Por tanto es lógico preguntarse en qué supuesto recae la obligación de comunicación en el contribuyente interesado.

La Directiva señala que esta obligación recae en los siguientes casos:

- Cuando el intermediario se encuentre fuera de la Unión Europea o no exista intermediario ya que ha sido el propio contribuyente el que ha diseñado y ejecutado el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.
- Cuando exista en el Derecho interno una norma que ampare el secreto profesional del intermediario. En este caso, el propio intermediario debe notificar sus obligaciones al contribuyente interesado para que las cumpla éste.

2.- ¿Sobre qué hay que informar? El mecanismo de planificación fiscal agresivo.

Con carácter inicial se quiere dar una idea básica del mecanismo de planificación fiscal agresivo a fin de que sea más comprensible lo que se comenta seguidamente.

Así, en términos generales se puede decir que el mecanismo sujeto a comunicación de información es cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra al menos una de las señas distintivas a que se va a hacer referencia seguidamente.

En esta idea básica destacan las referencias a "seña distintiva" y a "mecanismo transfronterizo".

a.- Seña distintiva.

Conocido el sujeto obligado a comunicar la información, el segundo elemento básico de esta nueva obligación lo constituye su objeto central que no es otro que el mecanismo de planificación fiscal agresiva.

La planificación fiscal en sí misma considerada no supone una práctica ilegítima, toda vez que elegir entre las diversas opciones que presenta la legislación fiscal nacional y aplicar la que genere menos gravamen no es algo que pueda considerarse al margen de la ley.

Si lo anterior lo trasladamos al ámbito internacional se llegaría a la misma conclusión y se calificaría como algo lícito efectuar operaciones transfronterizas al amparo de los principios y legislaciones internacionales con la finalidad de optar por la que genere menor carga tributaria.

Ahora bien, una cosa es moverse dentro de los límites legales y, sobre todo, de los principios que informan los sistemas tributarios, tanto internos como internacionales, y otra cosa es apartarse de ellos y omitirlos, cuando no vulnerarlos.

Actualmente, en el ámbito internacional se utiliza el término Aggressive Tax Planning (ATP) para referirse a lo que conocemos como planificación fiscal agresiva.

En la COM (2012), 351 final, de 27 de junio de 2012, se hace referencia a "la utilización de operaciones o estructuras artificiales y la explotación

de desajustes entre los sistemas fiscales, lo que socava las normas fiscales de los Estados miembros y agrava la pérdida de ingresos fiscales."

En el informe de 2011 titulado "Aggressive Tax Planning" se hace referencia a "cualquier esquema en el que el principal propósito o beneficio deriva de la reducción de impuestos y en el que la ventaja fiscal buscada no está claramente sancionada por la ley tributaria."

En definitiva, esta figura guarda una cierta similitud con otras de sobra conocidas en el ámbito tributario, basadas en el aprovechamiento de vacíos o posibles incoherencias o incompatibilidades legales, la ausencia de una motivación diferente al ahorro fiscal y el alejamiento del espíritu y finalidad de la norma, considerada ésta como el conjunto de ordenamiento jurídico.

La Directiva reconoce que los mecanismos de planificación fiscal agresiva evolucionan y se encuentran en constante modificación a fin de ir adaptándose a, o mejor dicho a fin de contrarrestar, las iniciativas que toman las autoridades tributarias. Esta situación dinámica va a conducir a evitar dar un concepto de planificación fiscal agresiva y, a cambio, "...detectar los mecanismos de planificación potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraudes fiscales. A estas indicaciones se les denomina 'señas distintivas'..."

O dicho desde otra perspectiva, por "seña distintiva" la Directiva entiende "...una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo en el que concurre como mínimo una de las señas de identidad..." a que se va a hacer referencia seguidamente.

Esto es, las "señas distintivas" son unos indicadores del riesgo potencial de elusión fiscal.

A estas "señas distintivas" se refiere el anexo IV de la Directiva objeto de comentario. Por cierto, cada dos años, a partir del 1 de julio de 2020, se evaluará la pertinencia de este anexo IV y se analizará la conveniencia de su modificación.

La Directiva especifica las siguientes categorías de "señas distintivas":

- a.- Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal.
- b.- Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal.
- c.- Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas.
- d.- Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real.
- e.- Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia.

A continuación se van a señalar las "señas distintivas", apareciendo subrayadas aquéllas que se vinculan al beneficio principal. En este sentido, y a modo de resumen, se puede indicar que:

	¿Se encuentran vinculados al beneficio principal?
a.- Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal.	Sí
b.- Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal.	Sí
c.- Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas.	En alguna modalidad sí, en otras no
d.- Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real.	Mecanismo normalizado
e.- Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia.	No

Este cuadro requiere indicar el concepto de beneficio principal ya que algunas de estas señas están directamente vinculadas al mismo. A estos efectos, la Directiva considera que concurre este criterio cuando se pueda determinar que el beneficio principal, o uno de los beneficios principales, que una persona puede esperar razonablemente obtener de un concreto mecanismo, considerando todos los factores y circunstancias

que resulten pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal.

Pues bien, algunas “señas distintivas” sólo se aplican si concurre el criterio de “beneficio principal”, mientras que otras se aplican directamente, esto es, sin que concurra el “beneficio principal”.

Veamos, a continuación, el desglose de estas categorías de “señas distintivas”.

a.- Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal:

Cláusula de confidencialidad sobre la ventaja fiscal	Mecanismo en cuyo marco el contribuyente, o los participantes en el mismo, se comprometen a respetar una cláusula de confidencialidad en virtud de la cual se les puede exigir que se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias.
Honorarios vinculados al beneficio del mecanismo	Mecanismo en cuyo marco el intermediario tiene derecho a percibir honorarios, u otros conceptos, en relación con el mecanismo, los cuales se fijan en función de, por ejemplo y entre otros, el importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo.
Mecanismo normalizado	Mecanismo que cuente con documentación o estructura sustancialmente normalizada y que esté a disposición de más de un contribuyente sin que sea preciso adaptarlo para proceder a su ejecución.

b.- Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal:

Medidas artificiosas para reducir la carga fiscal (mecanismos o estructuras de pérdidas)	Mecanismo en cuyo marco sus participantes adoptan medidas artificiosas consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir sus obligaciones tributarias, en particular mediante la transferencia de dichas pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de su utilización.
--	---

Conversión de rentas para ser sometidas a un gravamen inferior	Mecanismo que tiene por efecto convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas.
Operaciones circulares	Mecanismo que incluye operaciones circulares que dan lugar a la ida y vuelta de fondos, en particular a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal o de operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares.

c.- Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas (en esta letra, el hecho de que se den las condiciones descritas que aparecen subrayadas no implica por sí mismo que un mecanismo satisface el criterio de beneficio principal):

Esta señal distintiva específica vinculada a operaciones transfronterizas, vinculada al criterio de beneficio principal gravita sobre la deducibilidad entre empresas asociadas siempre que el perceptor es residente en una jurisdicción que no exige Impuesto sobre Sociedades o lo hace a tipo cero o casi cero; o el pago se beneficia de una exención total en la jurisdicción de residencia del perceptor; o el pago se beneficia de un régimen preferente en la jurisdicción de residencia del perceptor. No se encuentran vinculados al beneficio principal los pagos, también entre empresas asociadas, los pagos transfronterizos deducibles cuando el perceptor no sea residente fiscal en ninguna jurisdicción fiscal; y también cuando el perceptor sea residente en una jurisdicción fiscal considerada como no cooperadora.	Mecanismo que implica la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o más empresas asociadas cuando se cumple, al menos, una de estas condiciones: a) el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal; b) aunque el destinatario reside a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, esta jurisdicción: <ul style="list-style-type: none"> no aplica ningún impuesto de sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero o casi cero, o figura en una lista de jurisdicción de terceros países que han sido calificadas conjuntamente por los Estados miembros o en el marco de la OCDE como no cooperadoras, c) el pago se beneficia de una exención total del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales; d) el pago se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales.
---	--

Varias amortizaciones	Se reclaman deducciones por la misma depreciación del activo en más de una jurisdicción.
Varias deducciones	Se reclama una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción.
Diferencias de valoración	Mecanismo que incluye transferencias de activos y en el que hay una diferencia significativa en el importe considerado pagadero como contrapartida por los activos en las jurisdicciones implicadas.

¿Y, a estos efectos, qué se entiende por “empresa asociada”? Pues se entiende la vinculación entre personas de alguna de las siguientes formas:

Gestión por influencia	Participa en la gestión de otra persona por estar en situación de ejercer una influencia notable sobre esta última.
Control por participación	Participa en el control de otra persona a través de una participación que supere el 25% de los derechos de voto.
Propiedad del capital	Participa en el capital de otra persona mediante un derecho de propiedad que, directa o indirectamente, sea superior al 25% del capital.
Participación en los beneficios	Tiene derecho al 25% o más de los beneficios de otra persona.

En el caso de que en lugar de ser una única persona la que participa en la gestión, el control, el capital o beneficios de la misma persona, sean varias personas, todas ellas se considera “empresas asociadas”.

Igualmente, en el caso de las mismas personas participan en los conceptos anteriores (gestión, control, capital o beneficios) de más de una persona, todas ellas se considerarán “empresas asociadas”.

d.- Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real:

Obligación de información sobre cuentas financieras

Un mecanismo que puede tener por efecto menoscabar la obligación de comunicar información establecida en las normas de aplicación de la legislación de la Unión Europea o cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre “cuentas financieras”, incluidos los acuerdos con terceros países, o que aproveche la inexistencia de tal legislación o de tales acuerdos.

Estos mecanismos incluirán como mínimo lo siguiente:

- la utilización de una cuenta, producto o inversión no sea, o pretenda no ser, una “cuenta financiera”, pero que presente características sustancialmente similares a las de una “cuenta financiera”;
- la transferencia de “cuentas financieras” o activos a jurisdicciones que no están obligadas al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras” con el Estado de residencia del contribuyente interesado, o el recurso a tales jurisdicciones;
- la reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre cuentas financieras”;
- la transferencia a, o la conversión de, una “institución financiera” o una “cuenta financiera” o de sus activos, a, o en, una “institución financiera” o activos no sujetos a comunicación de información con arreglo al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras”;
- la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicas que eliminan o pretenden eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras”;
- mecanismos que socavan o explotan las vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia debida empleados por las “instituciones financieras” para cumplir sus obligaciones de comunicar información sobre “cuentas financieras”, entre los que se incluye el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o insuficientes o cuyas exigencias de transparencia a las personas o instrumentos jurídicos son insuficientes.

Cadena de titularidad no transparente	<p>Mecanismo que implica una cadena de titularidad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Que no realizan una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas y • que están constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumentos o estructuras jurídicas y • en los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras jurídicas.
---------------------------------------	--

e.- Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia:

Puerto seguro unilateral	Mecanismo que conlleva la utilización de un régimen de protección unilateral.
Transmisión de intangibles difíciles de valorar	<p>Mecanismo que conlleva la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar. El término "activos intangibles difíciles de valorar" se refiere a los activos intangibles y a los derechos sobre activos intangibles con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • no existen activos comparables fiables; y • en el momento en que se celebran las operaciones correspondientes, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener del activo intangible transferido o las hipótesis empleadas para la valoración del mismo son sumamente inciertas, por lo que resulta difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia.
Transferencia de funciones, riesgo o activos	Mecanismo que implica una transferencia entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes es inferior al 50% del EBIT anual previsto de ese ordenante de no haberse realizado la transferencia.

b.- El mecanismo transfronterizo.

Por otra parte hay que señalar que los mecanismos sobre los que se establece la obligación de

información se refieren a operaciones transfronterizas, esto es, que afectan a varios Estados.

Por mecanismo transfronterizo se entiende el que afecta a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país, siempre y cuando se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

- a.- No todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción;
- b.- uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción;
- c.- uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente;
- d.- uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción;
- e.- el mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

c.- Contenido de la comunicación de información.

El objeto de esta nueva obligación es facilitar a la Administración tributaria la información necesaria para que ésta conozca el mecanismo y pueda actuar contra el mismo.

La información objeto de comunicación debe comprender, en principio, lo siguiente:

Identificación del intermediario y de los contribuyentes interesados	Identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados. En este sentido se hará constar el nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, número de identificación fiscal y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado.
Señas distintivas	Información pormenorizada sobre las señas distintivas que determina que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse.
Contenido del mecanismo	Resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a información, incluyendo una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público.
Fecha de ejecución	Fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo.
Normativa nacional	Información pormenorizada de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo transfronterizo.
Valor	Valor del mecanismo transfronterizo.
Estados miembros afectados	Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo.
Personas afectadas	Determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

3.- ¿Cuándo hay que informar? Plazo para cumplir con la obligación de información.

a.- Intermediario.

El intermediario tiene que presentar la información de forma bastante inmediata, en concreto en el plazo de 30 días desde el primer momento de los que se señalan a continuación, esto es, el primero que se produzca de los siguientes momentos:

- el día siguiente en que el mecanismo transfronterizo sujeto a obligación de información se ponga a disposición para ser ejecutado,

- el día siguiente a aquel en que el mecanismo transfronterizo sujeto a información sea ejecutable o

- el momento en que se haya realizado la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.

Tal como se ha indicado anteriormente, la Directiva considera que también es intermediario "cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, 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 de información".

Pues bien, estos intermediarios también tienen obligación de informar, igualmente en el plazo de 30 días, a contar desde el siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento.

¿Cómo ha de actuar el intermediario que tenga la obligación de informar a varios Estados miembros? En estos casos la información se presentará en un único Estado miembro, en concreto en el primero que resulte de los señalados a continuación:

- El Estado miembro en que resida fiscalmente el intermediario.

- El Estado miembro en que el intermediario tenga un establecimiento permanente a través del que se faciliten los servicios en relación con el mecanismo.

- El Estado miembro en que el intermediario esté constituido o por cuya legislación se rija.

- El Estado miembro en el que el intermediario esté registrado en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría.

¿Qué sucede con los mecanismos comercializables –esto es, el mecanismo transfronterizo diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución, sin necesidad de adaptación sustancial-? Para estos casos los Estados miembros han de adoptar las medidas necesarias para que el intermediario presente un informe periódico cada tres meses. En este informe periódico se debe facilitar una actualización que contenga la nueva información que deba comunicarse y de la que se disponga a partir del último informe. De forma concreta, junto a la información de que dispongan desde la última información, la nueva información a comunicar periódicamente se refiere a los siguientes conceptos:

Identificación del intermediario y de los contribuyentes interesados	Identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados. En este sentido se hará constar el nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, número de identificación fiscal y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado.
Fecha de ejecución	Fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo.
Estados miembros afectados	Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo.
Personas afectadas	Determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

Se trata, en este caso de los mecanismos comercializables, de una declaración que se puede calificar como adicional a la general.

b.- Contribuyente interesado.

Tal como se ha indicado anteriormente, la obligación de información puede recaer en el contribuyente interesado. Pues bien, en estos casos,

éste debe presentar la correspondiente información en el plazo de 30 días a partir del momento que ocurra el primero de los siguientes supuestos:

- el día siguiente a aquél en que el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se haya puesto a su disposición para ser ejecutado,
- o en que sea ejecutable por el contribuyente interesado o
- en que se haya realizado la primera fase de su ejecución en relación con dicho contribuyente interesado.

Si el contribuyente interesado, al igual que sucede en el caso del intermediario, tiene la obligación de informar a más de un Estado miembro, la información se presentará ante uno de ellos, en concreto el que resulte primero en relación con la siguiente lista:

- El Estado miembro del que el contribuyente sea residente fiscal.
- El Estado miembro en que el contribuyente tenga un establecimiento permanente que se beneficie del mecanismo.
- El Estado miembro en que el contribuyente reciba rentas o genere beneficios, aunque no sea residente fiscal y no tenga establecimiento permanente en ningún Estado miembro.
- El Estado miembro en el que el contribuyente realice una actividad, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro.

Junto a lo anterior, se habilita a los Estados miembros para que puedan exigir a los contribuyentes interesados a presentar información sobre la utilización del mecanismo en cada uno de los años que lo utilicen. En este caso estamos ante una nueva declaración, que también se puede calificar como adicional de la general.

c.- Pluralidad de intermediarios o contribuyentes interesados.

¿Qué sucede en los casos en que hay más de un intermediario o más de un contribuyente interesado? La Directiva establece que los Estados miembros adoptarán las medidas oportunas para que en estos casos la obligación de información recaiga en todos los intermediarios que participen en el mismo mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. El intermediario afectado no tendrá que presentar información en la medida que pruebe que otro intermediario ya ha presentado la información.

En el caso de que la obligación de información recaiga en más de un contribuyente interesado, los Estados miembros adoptarán las medidas oportunas para que presente la información el contribuyente interesado que resulte primero de la lista siguiente:

- El contribuyente que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a información.
- El contribuyente que gestiona la ejecución del mecanismo.

Al igual que sucede en el caso del intermediario, el contribuyente interesado quedará exento de la obligación de informar cuando pueda probar que otro contribuyente interesado ha presentado la correspondiente información.

IV.- RÉGIMEN SANCIONADOR.

La Directiva también considera que "con el fin de mejorar las perspectivas de eficacia de la presente Directiva, los Estados miembros deben establecer sanciones contra el incumplimiento de las normas nacionales de aplicación. Dichas sanciones deben ser efectivas, proporcionadas y disuasorias."

V.- ENTRADA EN VIGOR DE LA NUEVA OBLIGACIÓN Y RÉGIMEN TRANSITORIO.

La Directiva que se comenta señala que "los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2019, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido" en la misma. Tras ello se especifica que los Estados miembros "aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de julio de 2020."

Esto es, la Directiva tiene los siguientes datos:

Publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea	5 de junio de 2018
Entrada en vigor	25 de junio de 2018
Trasposición de la Directiva al ordenamiento interno de los Estados miembros	Se tiene que realizar antes del 31 de diciembre de 2019
La entrada en vigor de la trasposición de la Directiva al Derecho interno	Entrará en vigor el 1 de julio de 2020

También se establece que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que los intermediarios y contribuyentes interesados informen sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación cuya primera fase se haya ejecutado entre la fecha de entrada en vigor (el 25 de junio de 2018) y la fecha de aplicación de la Directiva (1 de julio de 2020). Esta información se presentará, como muy tarde el 31 de agosto de 2020.

VI.- INCORPORACIÓN DE LA DIRECTIVA EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS.

La Directiva que se comenta ha de ser incorporada al sistema tributario de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. En estos momentos existe un proyecto de Norma Foral en Álava, que se encuentra en el trámite de audiencia a la ciudadanía, cuyo contenido básico, en lo que aquí interesa, es el que se expone a continuación.

En principio, la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal

se establece con efectos desde el 1 de julio de 2020. Esta obligación se concreta en el suministro a la Administración tributaria de la siguiente información:

- Mecanismos transfronterizos en los que intervengan o participen cuando concurra alguna de las señas distintivas a que se ha hecho referencia anteriormente.
- Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables.
- Información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación.

Esta información deberá ajustarse a lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011.

Por otra parte, se regula expresamente la exención de responsabilidad, señalándose expresamente que el cumplimiento por los intermediarios de la obligación de información a que se está haciendo referencia no constituirá violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o por normativa, no implicando ningún tipo de responsabilidad respecto del titular de dicha información.

También se regula un específico régimen de infracciones y sanciones. Así, se tipifican como infracciones tributarias la no presentación en plazo y la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones informativas a las que se está haciendo referencia. Igualmente se tipifica como infracción tributaria la presentación de estas declaraciones informativas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en los supuestos en que exista obligación de hacerlo por estos medios. Tipificadas las infracciones se regula la correspondiente sanción.

Igualmente se hace referencia al supuesto contemplado en la Directiva en virtud del cual los intermediarios que se encuentren eximidos de la obligación de informar amparados por el deber de secreto profesional, deberán comunicar esta

exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los mecanismos sujetos a comunicación.

También se especifica que las personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y que hubieran presentado la declaración, determinando dicha presentación la exención del resto de los intermediarios o del resto de obligados tributarios interesados que participen en los mecanismos transfronterizos, deberán comunicar esta presentación a los obligados eximidos de la misma.

No efectuar las comunicaciones a que se acaba de hacer referencia o efectuar las mismas omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos en dicha comunicación, constituye infracción tributaria, para la que se establece la correspondiente sanción.

Finalmente se regula el régimen transitorio de las obligaciones de declaración de los mecanismos transfronterizos a que se refiere la Directiva. En este sentido se establece que los mecanismos transfronterizos cuyo deber de declaración haya nacido entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020, deberán ser objeto de declaración en los meses de julio y agosto de 2020.