
España culmina la trasposición a Derecho interno de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo (“DAC 6”)

Legal Flash

13 de abril de 2021

Desarrollo de la obligación de declaración de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueban los modelos 234, 235 y 236 y la Resolución de 8 de abril de 2021 sobre comunicaciones entre intervinientes y partícipes.



-
- Desarrollo de las obligaciones de información de declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, a cargo de intermediarios fiscales y obligados tributarios interesados.
 - Se aclaran algunos aspectos de las señas distintivas de la Directiva para su aplicación en España.
 - Se regulan la fecha de nacimiento de la obligación de informar y el plazo de 30 días naturales para la presentación de la declaración de información de mecanismos transfronterizos reportables, incluidos los del período transitorio.
 - Plazo de 5 días hábiles para las comunicaciones en caso de exención de informar por secreto profesional o en caso de haberse presentado una declaración.
 - Aprobación de los modelos de declaración correspondientes a las distintas obligaciones de información, y el formato y contenidos mínimos de las comunicaciones entre intermediarios y participantes en los mecanismos transfronterizos.



Índice

Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal.....	4
Definición de mecanismo	4
Carácter transfronterizo de un mecanismo	5
Aclaración de determinados aspectos de las señas distintivas.....	6
Sujetos obligados a la presentación de información y excepciones a la obligación de informar	8
Competencia de la Administración tributaria española y reglas para el caso de concurrencia con las administraciones de otros Estados miembros.....	10
Plazo y contenido de las comunicaciones entre intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración.....	11
Nacimiento de la obligación de informar	12
Datos que deberán incluirse en la declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal.....	13
Obligación de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a los que se refiere el artículo 3.24 de la Directiva.....	14
Sujetos obligados y periodicidad de la declaración	14
Datos a incluir en la declaración.....	14
Obligación de información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.....	15
Alcance objetivo de la obligación.....	15
Sujetos obligados y periodicidad de la declaración	15
Datos a incluir en la declaración.....	16
Plazos y forma de presentación de las declaraciones de información.....	16
Plazos de presentación de declaraciones.....	16
Forma de presentación de las declaraciones de información.....	18
Publicación de los mecanismos declarados en la sede electrónica de la AEAT	18



El 13 de abril de 2021 se han publicado en el Boletín Oficial del Estado tres disposiciones normativas que culminan el proceso de incorporación a Derecho interno de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica 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, conocida como “Directiva de Intermediarios” o “DAC 6” (en adelante, “La Directiva”):

- Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica 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 (en adelante, “**El Reglamento**”).
- Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de “Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal”, el modelo 235 de “Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables y el modelo 236 de “Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación” (en adelante, “**La Orden**”).
- Resolución de de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración (en adelante, “**La Resolución**”).

Estas disposiciones contienen los desarrollos reglamentarios de la [Ley 10/ 2020, de 29 de diciembre](#), que introdujo las nuevas disposiciones transitorias vigésima tercera y vigésima cuarta de la Ley General Tributaria para trasponer aquellos aspectos de la Directiva que precisaban de un instrumento jurídico con rango de ley y que se concretaron en el establecimiento de las obligaciones de información de los mecanismos transfronterizos reportables, las obligaciones de comunicación entre particulares y el régimen sancionador. También se reguló la obligación de información de los mecanismos reportables del período transitorio. Puede consultarse nuestro Legal Flash sobre la Ley 10/2020 en el siguiente [enlace](#).



El Reglamento desarrolla numerosos aspectos de las siguientes tres obligaciones de suministro de información establecidas en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley General Tributaria:

- (i) La declaración de información de mecanismos transfronterizos en los que concurra alguna de las señas distintivas del Anexo IV de la Directiva.
- (ii) La declaración de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a los que se refiere el artículo 3.24 de la Directiva.
- (iii) La declaración de información de la utilización en España de los anteriores mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

Por su parte, la Orden ha aprobado los nuevos modelos 234, 235 y 236 a través de los cuales se presentarán, respectivamente, las anteriores declaraciones de información, y la Resolución ha aprobado el formato y los contenidos mínimos de las comunicaciones entre intermediarios y obligados tributarios interesados.

El presente Legal Flash informa de las materias que han sido objeto de desarrollo reglamentario, los principales aspectos de los nuevos modelos tributarios a través de los cuales se deberá cumplir con la obligación de declaración y los plazos fijados para las diferentes obligaciones de declaración de información y de comunicación entre particulares.

Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal

El artículo 45 del Reglamento reitera, tal y como establece la Ley General Tributaria, que sólo serán reportables los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal que incurran en alguna de las señas distintivas del Anexo IV de la Directiva. A fin de concretar el alcance de esta primera obligación de información, el Reglamento desarrolla numerosas cuestiones adicionales que se exponen a continuación.

Definición de mecanismo

Con la finalidad de incorporar al ordenamiento jurídico el concepto de **mecanismo**, término que carece de arraigo en Derecho español, el Reglamento define un mecanismo como “(...) *todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación (...)*”.



Asimismo, se indica que un mecanismo incluirá también una serie de mecanismos y que un mecanismo podrá estar constituido por más de una fase o parte.

Se establece también que no tendrán la consideración individualizada de mecanismo los pagos derivados de la formalización de mecanismos reportables que no tengan una sustantividad propia que les obligue a tener un tratamiento individualizado, sin perjuicio de su declaración como parte del contenido de un mecanismo reportable.

Carácter transfronterizo de un mecanismo

Un mecanismo tendrá carácter **transfronterizo** cuando afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y una tercera jurisdicción fiscal, siempre que concurra cualquiera de las siguientes condiciones:

- a) no todos los participantes del mecanismo son residentes fiscales en la misma jurisdicción;
- b) uno o más de los participantes del mecanismo sean simultáneamente residentes fiscales en más de una jurisdicción;
- c) uno o varios de los participantes del mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción fiscal 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 residentes a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de dicha actividad económica; o
- e) dicho mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

Asimismo, se especifica que no serán objeto de información los mecanismos que no tengan carácter transfronterizo (“mecanismos internos”) y tampoco los mecanismos transfronterizos que afecten a los impuestos no cubiertos por la Directiva, es decir, no serán reportables los mecanismos que afecten al Impuesto sobre el Valor Añadido, aranceles aduaneros, impuestos especiales y cotizaciones a la seguridad social.



Aclaración de determinados aspectos de las señas distintivas

Con la finalidad de aportar mayor seguridad jurídica en la aplicación del Anexo IV de la Directiva en España, el artículo 47 del Reglamento incluye determinadas normas que matizan o aclaran el concepto de beneficio principal así como las señas distintivas de la Directiva.

En relación con aquellas señas distintivas que exigen la concurrencia del denominado **criterio del beneficio principal** (“*main benefit test*”), éste último se entenderá satisfecho cuando el principal efecto o uno de los principales efectos del mecanismo sea la obtención de un ahorro fiscal. A estos efectos, un **ahorro fiscal** se define por el Reglamento como cualquier minoración de la base o la cuota tributaria, en términos de deuda tributaria, incluyendo el diferimiento fiscal, que hubiera correspondido si no se hubiese realizado el mecanismo transfronterizo sometido a declaración o cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible mediante la realización de dicho mecanismo. También se considerará ahorro fiscal la generación de bases, cuotas, deducciones o cualquier otro crédito fiscal susceptible de compensación o deducción futura. Se especifica que la verificación del beneficio fiscal en el caso de mecanismos en los que participen personas o entidades que tengan la condición de asociadas en los términos definidos por el artículo 3.23) de la Directiva, se efectuará considerando el ahorro fiscal en el conjunto de las entidades asociadas, con independencia de la jurisdicción de tributación.

Las principales **aclaraciones de las señas distintivas** del anexo IV de la Directiva serían las siguientes:

- **Seña distintiva A.2** (mecanismos en los que el intermediario tiene derecho a una remuneración variable en función del ahorro fiscal). Esta seña concurrirá tanto si la vinculación de los honorarios con el ahorro fiscal es total como si es parcial.
- **Seña distintiva A.3** (mecanismos que tienen documentación o estructura sustancialmente normalizadas que estén a disposición de más de un contribuyente interesado y que no requieran una adaptación sustancial para su ejecución por el obligado tributario). Se especifica que esta seña se refiere a los mecanismos comercializables definidos en el artículo 3.24) de la Directiva.
- **Señas distintivas del grupo C** (mecanismos relativos a determinadas operaciones transfronterizas). Se especifica que en las señas de este grupo que impliquen la deducibilidad de pagos transfronterizos entre empresas asociadas, dichos pagos incluirán los gastos transfronterizos con independencia de que se hubiera realizado el pago, así como los gastos realizados de forma indirecta a través de una o varias personas o entidades interpuestas. Asimismo, se señala que se



reputará destinatario del pago transfronterizo al perceptor indirecto de los pagos si dichos pagos le hubieran sido fiscalmente atribuidos o imputados en aplicación de regímenes tributarios de transparencia fiscal, imputación de rentas o equivalentes.

En particular, se establecen las siguientes precisiones respecto de las señas distintivas del grupo C:

- **Seña distintiva C.1.b) (i)** (pagos transfronterizos entre empresas asociadas y el destinatario del pago reside en una jurisdicción que aplica un tipo cero o casi cero en el impuesto sobre sociedades). Se especifica que un impuesto sobre sociedades será cualquier impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades exigido en España y que el tipo cero o casi cero será el que determine una tributación nominal inferior al 1%.
 - **Seña distintiva C.1.d)** (pagos transfronterizos entre empresas asociadas y el pago se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción donde resida el destinatario del pago). Se especifica que no tendrá la consideración de régimen fiscal preferente aquél que hubiera sido autorizado conforme a Derecho por la Unión Europea.
 - **Seña distintiva C.4** (transferencia de activos a otra jurisdicción y existe una diferencia significativa de valoración de la operación por parte de la jurisdicción del pagador y la jurisdicción del perceptor). Se establecen dos reglas: (i) no se incluirán las diferencias significativas que se hayan producido como consecuencia de la diferencia de valores a efectos exclusivamente contables y no fiscales; y (ii) tendrá la consideración de diferencia significativa aquella diferencia superior a un 25% entre los valores fiscales en ambas jurisdicciones.
- **Señas distintivas del grupo D** (mecanismos que produzcan efectos sobre el intercambio automático de información de cuentas financieras y la titularidad real). Se señala que la interpretación de estas señas seguirá las Normas Tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y estructuras extraterritoriales opacas y su comentario de la OCDE.

En particular, se establecen las siguientes precisiones respecto de las señas distintivas del grupo D:

- **Seña distintiva D.1** (mecanismos por los que se menoscabe la obligación de comunicar información en el marco del intercambio automático de



información de cuentas financieras). Se especifica que deben ser mecanismos que infrinjan lo previsto en la disposición adicional vigésimo segunda de la Ley General Tributaria, en el Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua o en cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre “cuentas financieras” entre los Estados miembros de la UE o con terceros países, o que aproveche la inexistencia de tal legislación o de tales acuerdos. Asimismo, se establece que la característica de la letra e) de esta señal distintiva se entenderá referida a la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicos que eliminan o pretendan eliminar la información acerca de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre cuentas financieras.

- **Señal distintiva D.2** (mecanismos que implican cadenas de titularidad formal o real no transparentes, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicos). Se aclara que el mecanismo será reportable en la medida que concurran todas y cada una de las condiciones de las letras a), b) y c) de dicha señal distintiva.
- **Señales distintivas del grupo E** (mecanismos con señales distintivas relativas a precios de transferencia). Se especifica que no concurrirán las señales distintivas de este grupo cuando los valores del mecanismo hayan sido determinados por un acuerdo previo de valoración de los regulados en el Capítulo X del Título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades o por otros acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia que sean objeto de intercambio automático de información. En particular, en relación con la **señal distintiva E.3** (mecanismos que impliquen transferencias entre sociedades del mismo grupo de funciones, riesgos o activos que supongan una disminución del resultado de explotación) se realiza una remisión al concepto de empresas asociadas en los términos definidos por la Directiva (vinculación referida, entre otros supuestos, a una participación societaria del 25%).

Sujetos obligados a la presentación de información y excepciones a la obligación de informar

En cuanto al ámbito subjetivo de la obligación de informar, el artículo 45.4 del Reglamento reitera lo ya dicho por la disposición adicional vigésimo tercera de la Ley



General Tributaria y la Directiva sobre los **sujetos en quienes recaen las obligaciones de información**: intermediarios y obligados tributarios interesados.

En este sentido, se reitera que tendrán la consideración de intermediario: (i) la persona o entidad que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución (“**intermediario principal**”) y (ii) la persona o entidad que conoce o razonablemente cabe suponer que conoce 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 (“**intermediario secundario**”). Asimismo, se establece que tendrá la consideración de obligado tributario la persona o entidad a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar o ha ejecutado la primera fase del mecanismo siempre que no exista intermediario obligado a la presentación de la declaración.

El Reglamento resuelve el supuesto en que concurren varios obligados tributarios interesados, señalando que la declaración será presentada por el que figure primero en la siguiente lista:

- 1.º El obligado tributario interesado que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.
- 2.º El obligado tributario interesado que gestiona la ejecución de dicho mecanismo.

En materia de **excepciones a la obligación de informar** el Reglamento reitera lo dicho por la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley General Tributaria en relación con la excepción de la obligación de informar por cumplimiento del deber de secreto profesional del intermediario.

Adicionalmente, el Reglamento dispone que tampoco existirá obligación de informar a cargo del intermediario cuando, existiendo varios intermediarios, la declaración haya sido presentada por uno de ellos. En tal caso, el intermediario eximido de la obligación de declarar deberá conservar una prueba fehaciente de que la declaración ha sido presentada por otros intermediarios obligados, entendiéndose que tal prueba fehaciente es la comunicación entre intermediarios prevista por la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley General Tributaria. En los mismos términos se regula la excepción de la obligación de informar cuando, existiendo varios obligados tributarios interesados, la declaración haya sido presentada por uno de ellos.



Competencia de la Administración tributaria española y reglas para el caso de concurrencia con las administraciones de otros Estados miembros

El artículo 45.6 del Reglamento establece los criterios de conexión que determinan la obligación de declarar ante la Administración tributaria española distinguiendo según que la obligación recaiga en los intermediarios o en los obligados tributarios interesados.

Cuando el obligado a informar sea el intermediario, la declaración se presentará ante la Administración tributaria española si concurre alguno de los siguientes criterios de conexión, aplicados por el siguiente orden:

- 1º. Cuando el intermediario sea residente fiscal en España.
- 2º. Cuando facilite los servicios de intermediación desde un establecimiento permanente situado en España.
- 3º. Cuando el intermediario se hubiera constituido en España o se rija por la legislación española.
- 4º. Cuando el intermediario esté registrado en un colegio o asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría.

Si respecto de un mismo mecanismo concurrieran varios Estados miembros a los que informar, el intermediario quedará exceptuado de informar a la Administración tributaria española si dispone de prueba fehaciente de la presentación de la declaración en el otro Estado miembro.

Cuando el obligado a informar sea el obligado tributario interesado, la declaración se presentará ante la Administración tributaria española si concurre alguno de los siguientes criterios de conexión, aplicados por el siguiente orden:

- 1º. Cuando sea residente fiscal en España.
- 2º. Cuando tenga un establecimiento permanente en España que se beneficie del mecanismo.
- 3º. Cuando perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios.
- 4º. Cuando realice una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad.

Si respecto de un mismo mecanismo concurrieran varios Estados miembros a los que informar, el obligado tributario interesado quedará exceptuado de informar a la



Administración tributaria española si dispone de prueba fehaciente de la presentación de la declaración en el otro Estado miembro.

Plazo y contenido de las comunicaciones entre intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración

El artículo 45.4 del Reglamento establece un **plazo de cinco días** para la realización de las comunicaciones entre particulares previstas por la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley General Tributaria. Las obligaciones de comunicación entre particulares que se ven afectadas por este plazo de 5 días son las siguientes:

- (i) La comunicación que los intermediarios eximidos de declarar por vulneración del deber de secreto profesional deben remitir a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo y al obligado tributario interesado. El plazo de cinco días iniciará su cómputo a partir del día siguiente a aquél en el que se haya producido el nacimiento de la obligación de información.
- (ii) La comunicación que los intermediarios que hayan presentado la declaración de información deberán remitir a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo. El plazo de cinco días iniciará su cómputo a partir del día siguiente a aquél en el que se haya producido la presentación de la declaración.
- (iii) La comunicación que los obligados tributarios interesados que hayan presentado la declaración de información deberán remitir a los otros obligados tributarios interesados. El plazo de cinco días iniciará su cómputo a partir del día siguiente a aquél en el que se haya producido la presentación de la declaración.

Al no indicarse expresamente en el Reglamento si este plazo de cinco días se computa por días naturales o por días hábiles, deberá considerarse que dicho plazo se computa por días hábiles de conformidad con lo dispuesto por el artículo 30.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas sobre cómputo de plazos.

La Resolución establece el formato y el contenido mínimo de estas comunicaciones. Al tratarse de obligaciones de comunicación entre particulares, la propia Resolución señala que el formato aprobado no es obligatorio, admitiéndose las comunicaciones que respondan a un formato distinto siempre y cuando su contenido mínimo se ajuste a lo establecido en la Resolución.



Nacimiento de la obligación de informar

El artículo 46.3 del Reglamento fija cuáles son las fechas en las que se produce el nacimiento de la obligación de declarar. A diferencia de lo previsto por el Proyecto de Reglamento, se ha eliminado la fijación del nacimiento de la obligación según los distintos tipos de mecanismos (mecanismos normalizados, normalizados con necesidad de adaptación sustancial o resto de mecanismos), resultando que el nacimiento de la obligación de declaración tendrá lugar en los siguientes términos:

Cuando el obligado a informar sea el **intermediario principal** el nacimiento de la obligación de declarar tendrá lugar cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias, la que suceda primero:

- (i) El día siguiente a aquél en que el **mecanismo se ponga a disposición** del obligado tributario para su ejecución, es decir, cuando este último adquiera de forma definitiva la prestación de servicios recibida del intermediario. Se indican como prueba fehaciente de la puesta a disposición documentos tales como las hojas de aceptación, informes o facturas, entre otros.
- (ii) El día siguiente a aquél en que el **mecanismo sea ejecutable**, es decir, cuando esté en condiciones de ser ejecutado por el obligado tributario.
- (iii) El momento en que se haya realizado la **primera fase de ejecución** del mecanismo, es decir, cuando el mecanismo se ponga en práctica generando algún efecto jurídico o económico.

Cuando la obligación de declarar recaiga en un **intermediario secundario** el nacimiento de la obligación de informar tendrá lugar el día siguiente a aquél en el que dicho intermediario **facilitó dicha ayuda, asistencia o asesoramiento**.

Como especialidad, cuando el **intermediario esté eximido de informar** por aplicación del deber de secreto profesional, la obligación de informar que se traslada a otro intermediario o al obligado tributario nacerá en el **momento en que se reciba la comunicación** que debe remitir el intermediario eximido de informar por el deber de secreto profesional.



Datos que deberán incluirse en la declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal

El artículo 46.1 del Reglamento establece cuáles son los datos que deberán incluirse en la declaración de **mecanismos transfronterizos de planificación fiscal** a presentar por intermediarios y obligados tributarios, según proceda:

- a) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados y, en su caso, las personas o entidades que sean empresas asociadas al obligado tributario interesado.
- b) Información pormenorizada sobre las señas distintivas concurrentes que figuran en el Anexo IV de la Directiva y, en su caso, el número de referencia asignado al mecanismo por la Administración tributaria ante la que se haya declarado por primera vez.
- c) Un resumen del mecanismo transfronterizo, que incluirá los datos del mecanismo con transcendencia tributaria y 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 determine la revelación de un secreto tecnológico, científico, industrial, comercial, profesional, organizativo o financiero, o de una información cuya revelación sea contraria al interés público.
- d) La fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo así como la fecha de nacimiento de la obligación de información.
- e) Información pormenorizada de las disposiciones nacionales y extranjeras que constituyen la base del mecanismo.
- f) Valor del efecto fiscal derivado del mecanismo, entendido como el resultado producido, en términos de deuda tributaria, del mecanismo declarado que deberá incluir, en su caso, el ahorro fiscal.
- g) Determinación del Estado de residencia del obligado u obligados tributarios interesados que participen y de los intermediarios que intervengan en el mecanismo, así como cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo.



- h) La 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.

Obligación de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a los que se refiere el artículo 3.24 de la Directiva

El artículo 48 del Reglamento desarrolla varios aspectos de la obligación de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a los que se refiere el artículo 3.24 de la Directiva y que el propio Reglamento identifica con los mecanismos de la seña distintiva A.3, es decir, los mecanismos que tienen documentación o estructura sustancialmente normalizadas que estén a disposición de más de un contribuyente interesado y que no requieran una adaptación sustancial para su ejecución por el obligado tributario.

Sujetos obligados y periodicidad de la declaración

Se establece que esta obligación de información será exigible si el mecanismo al que la misma se refiera ya se hubiese declarado anteriormente. Los obligados a informar son los intermediarios y la obligación tendrá carácter trimestral.

Datos a incluir en la declaración

En la declaración deberán constar los siguientes datos:

- a) La identificación del mecanismo transfronterizo originariamente declarado a través del número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración.
- b) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados.
- c) La fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación así como la fecha de puesta a disposición del mecanismo comercializable.
- d) La determinación del Estado de residencia del obligado u obligados tributarios interesados que participen y de los intermediarios que intervengan en el mecanismo objeto de declaración así como cualesquiera otros Estados



miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

- e) La determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

Obligación de información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal

El artículo 49 del Reglamento desarrolla los términos de la obligación de información de utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

Alcance objetivo de la obligación

Deberá informarse de la utilización de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados, con independencia de la Administración tributaria a la que se hubieran declarado en virtud de la obligación de declaración general a la que se refiere el artículo 8 bis ter.1 de la Directiva 2011/16/UE, cuando concurra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden:

- 1.º Que el obligado tributario interesado sea residente fiscal en España.
- 2.º Que el obligado tributario interesado tenga un establecimiento permanente situado en España que se beneficie del mecanismo.
- 3.º Que el obligado tributario interesado perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios.
- 4.º Que obligado tributario interesado realice una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad.

Sujetos obligados y periodicidad de la declaración

Esta obligación de información recae exclusivamente sobre los obligados tributarios interesados y tendrá carácter anual.



Datos a incluir en la declaración

En la declaración deberán constar los siguientes datos:

- a) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados.
- b) La identificación del mecanismo transfronterizo originariamente declarado a través del número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración.
- c) La fecha en la que se ha utilizado el mecanismo transfronterizo.
- d) Cualquier dato que hubiera sido modificado en la utilización del mecanismo respecto de los que se hubieran contenido en la declaración originaria del mismo.
- e) Valor del efecto fiscal derivado del mecanismo en el año al que se refiere la declaración, entendido como el resultado producido por el mecanismo en España, en términos de deuda tributaria, incluyendo el ahorro fiscal.

Plazos y forma de presentación de las declaraciones de información

Plazos de presentación de declaraciones

Tanto el Reglamento como la Orden fijan los siguientes plazos para la presentación de declaraciones en función del tipo de obligación a que las mismas se refiera.

Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal (modelo 234)

Como **regla general**, la declaración de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal se presentará en el plazo de los **30 días naturales** siguientes a la fecha de nacimiento de la obligación de declarar del mecanismo. Es decir, 30 días naturales a contar desde la fecha de puesta a disposición del mecanismo, desde la fecha en que el mecanismo sea ejecutable o desde la fecha de la primera fase de ejecución del mecanismo, lo que suceda primero.

Cuando esta declaración deba ser presentada por los intermediarios secundarios, el plazo de 30 días naturales se empezará a computar desde el día siguiente a aquél en



el que dichos intermediarios hayan facilitado, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento.

Asimismo, cuando esta declaración deba ser presentada por un intermediario como consecuencia de haber recibido, de otro intermediario, comunicación en plazo de que este último está eximido de la obligación de declarar por el deber de secreto profesional, el plazo de 30 días naturales se empezará a computar a partir del día siguiente a aquél en que se haya recibido la citada comunicación.

Como **regla especial para los mecanismos cuyo nacimiento de la obligación de informar se hubiera producido antes del 14 de abril de 2021**, se establece un plazo común de 30 días naturales a contar desde el 14 de abril de 2021, si bien debe a su vez distinguirse entre los siguientes mecanismos:

- (i) Mecanismos cuya primera fase de ejecución se hubiera producido entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020 (mecanismos del “primer período transitorio”): se declararán en el plazo de 30 días naturales a contar desde el 14 de abril de 2021, siendo el último día del plazo el 14 de mayo de 2021.
- (ii) Mecanismos cuya fecha de nacimiento de la obligación de informar se hubiese producido entre el 1 de julio de 2020 y el 14 de abril de 2021 (mecanismos del “segundo período transitorio”): se declararán también en el plazo de los 30 días naturales siguientes al 14 de abril de 2021, siendo el último día del plazo el 14 de mayo de 2021.

Obligación de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables (modelo 235)

Esta declaración se presentará, como **regla general**, dentro del mes natural siguiente a la finalización del trimestre natural en el que se hayan puesto a disposición mecanismos transfronterizos comercializables con posterioridad al mismo mecanismo originariamente declarado.

Como **regla especial para los mecanismos transfronterizos comercializables que hayan sido puestos a disposición, con posterioridad al mecanismo originariamente declarado, entre el 1 de julio de 2020 y el 31 de marzo de 2021**, la presentación deberá realizarse en el plazo de los 30 días naturales siguientes a partir del 14 de abril de 2021, fecha de entrada en vigor de la Orden.



Obligación de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación (modelo 236)

Esta declaración se presentará durante el último trimestre del año natural siguiente a aquél en el que se haya producido la utilización en España de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados.

Forma de presentación de las declaraciones de información

Las declaraciones se presentarán por vía telemática a través de Internet mediante el envío de un mensaje informático con sujeción a las condiciones y el procedimiento establecidos en los artículos 16 y 17 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, y ajustado al contenido establecido en los anexos de la Orden. Cuando el obligado a la presentación sea una persona física podrá utilizarse el sistema Cl@ve.

Publicación de los mecanismos declarados en la sede electrónica de la AEAT

La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá publicar en su sede electrónica, a efectos meramente informativos, los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal más relevantes que hayan sido declarados, incluyendo, en su caso, la información relativa al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas

©2021 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en él no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

