

DAC 6.- Se aprueba el reglamento que completa la transposición de la directiva en España

Viernes, 9 de abril de 2021

La Ley 10/2020, de 29 de diciembre, publicada el 30 de diciembre de 2020 ([acceda a nuestra alerta sobre dicha ley](#)), traspuso al ordenamiento español la [Directiva \(UE\) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018](#), referida al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (DAC 6), mediante dos disposiciones adicionales de la Ley General Tributaria (LGT).

En el BOE del 7 de abril de 2021 se ha publicado la norma reglamentaria que completa, a falta de la aprobación de los modelos de declaración, dicha transposición. En concreto, se ha publicado el [Real Decreto 243/2021, de 6 de abril](#) que 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 (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio).

En este texto reglamentario se desarrollan, entre otras cuestiones, (i) los requisitos que deben reunir los mecanismos transfronterizos para que surja la obligación de información, (ii) la figura de los intermediarios fiscales sobre los que recae la obligación principal de declarar y (iii) los datos que conforman el contenido obligatorio de dicha declaración. También se establecen las reglas sobre el nacimiento de la obligación de declarar y el plazo para efectuar las comunicaciones.

A continuación, se resumen los aspectos fundamentales de la transposición de la DAC6 en España, teniendo en cuenta la ley y el reglamento mencionados:

1. Sujetos obligados

La normativa de transposición, en línea con la directiva, establece que la obligación de comunicación recae, en primer lugar, en los denominados "intermediarios fiscales" y, subsidiariamente, en los obligados tributarios interesados.

1.1 Intermediarios

El desarrollo de esta figura se regula en la normativa reglamentaria en línea con lo establecido en la directiva. En concreto, tienen la condición de intermediarios (no necesaria ni únicamente "fiscales") los siguientes:

- i. Los conocidos como "[intermediarios principales](#)", es decir, aquellas personas o entidades que diseñen, comercialicen, organicen o pongan a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestionen su ejecución.
- ii. Los conocidos como "[intermediarios secundarios](#)", es decir, aquellas personas o entidades que conocen o cabe razonablemente suponer que conocen que se han comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, la comercialización, la organización, la puesta a disposición para su ejecución o la gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

Estos intermediarios, no obstante, pueden quedar [eximidos de su obligación de declaración](#) en tres supuestos:

- i. Cuando concurra en ellos el deber de secreto profesional.

El Real Decreto 243/2021 establece que los intermediarios no estarán obligados a presentar la declaración cuando la cesión de información vulnere el régimen jurídico del deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional vigésima tercera de la LGT (i.e. "asesoramiento neutro").

Para quedar eximido, el intermediario que se acoja al deber de secreto profesional deberá comunicar dicha circunstancia a los demás intermediarios intervinientes en el mecanismo y al obligado tributario interesado, en un plazo de cinco días contados desde que se produzca el nacimiento de la obligación de información y a través de una comunicación que se ajuste al modelo aprobado al efecto por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

- ii. Cuando, existiendo varios intermediarios obligados, la declaración ya haya sido presentada por uno de ellos y se disponga de prueba fehaciente de ello. El intermediario que haya efectuado la declaración deberá comunicarlo a los demás en cinco días contados desde el día siguiente a su presentación, igualmente, a través de una comunicación que se ajuste al modelo aprobado por la AEAT.
- iii. Cuando el intermediario haya presentado la declaración en otro Estado y disponga de prueba fehaciente de ello.

1.2 Obligados tributarios interesados

De acuerdo con el artículo 45 del reglamento, son obligados tributarios interesados las personas o entidades 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 de tales mecanismos, siempre que no exista intermediario obligado a la presentación de la declaración.

Cuando exista más de un obligado tributario interesado con deber de presentación de la declaración, esta se efectuará por la persona o entidad que figure primero en la siguiente lista:

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

Como regla general, la obligación de informar recaerá solamente sobre el obligado tributario interesado en ausencia de intermediario, ya sea porque (i) el intermediario esté fuera de la UE; (ii) no exista intermediario porque el mecanismo se haya diseñado y puesto en marcha internamente por el obligado tributario interesado; o (iii) el intermediario haya quedado eximido en virtud del deber de secreto profesional.

El obligado tributario interesado también podrá quedar eximido de su deber de comunicación cuando hubiera presentado la declaración en otro Estado y disponga de prueba fehaciente de ello.

El obligado tributario interesado que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a los otros obligados tributarios interesados en el plazo de cinco días naturales contados desde el siguiente a la presentación.

2. Ámbito objetivo: mecanismos objeto de comunicación

Se deben declarar las operaciones que reúnan tres características principales:

- i. Que entren en la definición de **mecanismo**

Se debe entender por mecanismo “todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación” (artículo 45.2 del reglamento).

Un mecanismo podrá incluir, en su caso, una serie de mecanismos y podrá estar constituido por más de una fase o parte. A estos efectos, el Real Decreto 243/2021 aclara que no tienen la consideración individualizada de mecanismo los pagos derivados de la formalización de mecanismos que deban ser

objeto de declaración que no tengan una sustantividad propia que obligue a un tratamiento individualizado, sin perjuicio de su declaración como parte del contenido de este último mecanismo.

ii. Que el mecanismo sea **transfronterizo**

Al contrario que algún otro Estado miembro de la Unión Europea (UE), España no ha hecho uso (al menos, de momento) de la posibilidad prevista en la directiva de extender la obligación a situaciones puramente internas, es decir, a los mecanismos que no tengan un carácter transfronterizo.

A estos efectos, el nuevo artículo 45 del reglamento define los mecanismos transfronterizos como aquellos que afectan a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país cuando se cumpla, como mínimo, una de las siguientes condiciones:

- a. Que no todos los participantes en el mecanismo sean residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción.
 - b. Que uno o varios de los participantes en el mecanismo sean simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción.
 - c. Que uno o varios de los participantes en el mecanismo ejerzan una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente (EP) situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de la actividad económica de ese EP.
 - d. Que uno o varios de los participantes en el mecanismo ejerzan una actividad en otra jurisdicción sin ser residentes a efectos fiscales o sin crear un EP que esté situado en esta jurisdicción y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de dicha actividad económica.
 - e. Que el mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.
- iii. Que concurra en el mecanismo transfronterizo, al menos, una de las señas distintivas (**hallmarks**) que figuran en el anexo de la directiva (al que el reglamento se remite directamente), con las especialidades previstas en el artículo 47 de la norma reglamentaria.

Estas señas distintivas aparecen conceptuadas como aquellas características o particularidades de un mecanismo transfronterizo que suponen una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal y se clasifican en dos categorías: **(i) generales y (ii) específicas**.

Algunas de esas señas distintivas exigen, además, que se cumpla el **criterio del beneficio principal**. Este criterio se entenderá satisfecho cuando el principal efecto o uno de los principales efectos que una persona puede esperar razonablemente del mecanismo sea la obtención de un **ahorro fiscal** (definido como cualquier minoración de la base o la cuota tributaria, en términos de deuda tributaria, incluyendo el diferimiento de su devengo y la evitación total o parcial de la realización del hecho imponible, producido por la realización del mecanismo transfronterizo; así como la generación de bases, cuotas, deducciones u otros créditos fiscales).

2.1 Señas distintivas que exigen la concurrencia del criterio del beneficio principal

a. Señas distintivas generales:

- La existencia de una cláusula de confidencialidad entre el intermediario y los obligados tributarios interesados, por la que estos últimos no revelan la forma en que el mecanismo podría proporcionarles una ventaja fiscal.
- Un mecanismo en cuyo marco el importe de los honorarios del intermediario se determina en función del beneficio derivado del mecanismo o se condiciona (total o parcialmente) su obtención al hecho de que se derive de él, efectivamente o no, un beneficio fiscal.

- Un mecanismo que cuente con una documentación o estructuras sustancialmente normalizadas disponibles para más de un obligado tributario interesado, sin que sea necesaria una adaptación sustancial para su ejecución.

b. Señas distintivas específicas:

- La adquisición artificiosa de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir las obligaciones tributarias, en particular, mediante la transferencia de las pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de su utilización.
- La conversión de una renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas.
- Las 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.
- Un mecanismo que implica la deducibilidad de pagos transfronterizos¹ entre empresas asociadas, cuando el destinatario no aplica ningún impuesto sobre sociedades, o lo aplica al tipo cero o casi cero, o el pago se beneficia de una exención total del impuesto o, finalmente, si el pago se beneficia de un régimen fiscal preferencial en la jurisdicción del destinatario².

2. 2 Señas distintivas que no exigen la concurrencia del criterio del beneficio principal

- Un mecanismo que comprende pagos transfronterizos deducibles entre empresas asociadas cuando el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción, o es residente fiscal en una jurisdicción de un tercer país calificada conjuntamente por los Estados miembros o en el marco de la OCDE como no cooperadora³.
- La acreditación de deducciones por la misma depreciación de un activo en más de una jurisdicción.
- La acreditación de una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción.
- La existencia de transferencias de activos en las que hay una diferencia significativa en el importe considerado como contrapartida en las jurisdicciones implicadas⁴.

¹ El término “pagos transfronterizos” incluirá los gastos transfronterizos con independencia de si se ha realizado el pago o no.

También se considerará que el pago se realiza entre dos empresas asociadas en los términos de la seña distintiva cuando, cumpliendo el resto de los requisitos exigidos por la normativa, el pago se realice entre dichas empresas de forma indirecta a través de una o varias personas o entidades interpuestas.

Se reputará destinatario del pago transfronterizo el perceptor indirecto de los pagos, si estos han sido atribuidos o imputados fiscalmente al perceptor en virtud de regímenes tributarios de transparencia fiscal, imputación de rentas o equivalentes.

² A este respecto, el reglamento señala que (i) tendrá la consideración de impuesto sobre sociedades, todo impuesto idéntico o análogo al impuesto sobre sociedades español; (ii) se entenderá que se aplica un tipo cero o casi cero cuando el país o territorio de residencia del destinatario determine un **tipo impositivo nominal** inferior al 1%, y (iii) no tendrá la consideración de régimen fiscal preferente aquel que hubiera sido autorizado conforme a derecho por la UE.

³ Finalmente, el reglamento no ha incluido la definición de “jurisdicción no cooperadora” por referencia a la disposición adicional 1ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, que estaba prevista inicialmente.

⁴ El reglamento precisa que 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 tendrá la consideración de diferencia significativa aquella diferencia superior a un 25% entre los valores fiscales en ambas jurisdicciones.

- En lo que respecta a los precios de transferencia, las señas distintivas se refieren a aquellos mecanismos que conlleven: (i) la utilización de un régimen de protección unilateral (*unilateral safe harbour rules*); o (ii) la transmisión entre empresas asociadas de activos intangibles y de derechos sobre estos que sean difíciles de valorar; o (iii) una transferencia transfronteriza 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, es inferior al 50 % del EBIT anual previsto en caso de que no se hubiera realizado la transferencia.

Se aclara que las señas distintivas relativas a los precios de transferencia no concurrirán; (i) cuando exista un acuerdo de valoración de los regulados en el capítulo X del título I del reglamento del Impuesto sobre Sociedades; o (ii) cuando existan otros acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia que sean objeto de intercambio automático.

Se precisa igualmente (en los expositivos iniciales del reglamento) que, para la interpretación de las señas distintivas específicas sobre precios de transferencia, serán criterios interpretativos las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE.

- Finalmente, existe una categoría de señas distintivas específicas que se refieren a instrumentos o estructuras que dificultan o impiden el cumplimiento de las obligaciones de información sobre la titularidad de cuentas financieras y de inversiones por particulares:
 - Las que tienen como efecto el menoscabo de la obligación de realizar el intercambio automático de información de cuentas financieras.
 - La existencia de una cadena de titularidad formal o real no transparente mediante la participación de determinadas personas, instrumentos o estructuras jurídicas.

3. Contenido de la comunicación

El reglamento establece los ocho datos o conjuntos de datos que deben ser objeto de declaración por los sujetos obligados.

En particular, la información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a la obligación de comunicación que se debe remitir a la Administración tributaria española es la siguiente:

- a. Identificación y datos completos de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados.
- b. Información pormenorizada sobre las señas distintivas que hacen que el mecanismo transfronterizo se deba comunicar, así como, en su caso, el número de referencia asignado al mecanismo por la Administración tributaria ante la que se haya declarado por primera vez.
- c. Resumen del contenido del mecanismo sujeto a comunicación, sin revelar información que constituya un secreto tecnológico, científico, industrial, comercial, profesional, organizativo o financiero, o aquella cuya revelación pueda ser contraria al orden público.
- d. Fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de ejecución del mecanismo transfronterizo, 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 sujeto a comunicación.
- f. Valor del efecto fiscal del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información (entendido como el resultado producido por este, en términos de deuda tributaria, e incluyendo en su caso el ahorro fiscal).

- g. Determinación del Estado miembro del obligado tributario interesado y de los intermediarios que intervengan, así como cualquier otro Estado miembro que se pueda ver afectado por el mecanismo.
- h. Identificación de cualquier otra persona de un Estado miembro que se pueda ver afectado por el mecanismo sujeto a comunicación.

La información se proporcionará a través de los correspondientes modelos de declaración, cuya regulación por orden ministerial está pendiente de publicación.

El texto aprobado del Real Decreto 243/2021 elimina la referencia expresa del proyecto inicial a los datos privados no patrimoniales cuya revelación atente contra el honor a la intimidad, como elemento que debe quedar en todo caso excluido del contenido de la declaración.

4. Obligación de información ante la Administración tributaria española

Para que un sujeto esté obligado a presentar la declaración de información ante la Administración tributaria española, se debe reunir alguno de los puntos de conexión previstos en el artículo 45 del reglamento.

En el caso de los intermediarios, debe concurrir alguno de los siguientes criterios de conexión:

- a. Que sea residente a efectos fiscales en España.
- b. Que disponga de un EP en España, a través del cual se presten los servicios de intermediación en relación con el mecanismo.
- c. Que se hubiera constituido en España o esté sujeto a la ley española.
- d. Que esté inscrito en un colegio o asociación profesional españoles relacionados con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría.

Por su parte, los obligados tributarios interesados deberán presentar declaración ante la Administración tributaria española cuando concorra alguno de los siguientes criterios de conexión:

- a. Que sea residente fiscal en España.
- b. Que disponga de un EP en España que se beneficie del mecanismo.
- c. Que reciba o genere en España rentas o beneficios relacionados con el mecanismo.
- d. Que realice una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad.

Finalmente, a diferencia de lo previsto en el proyecto de real decreto, el texto finalmente aprobado da un paso atrás en la obligación de la Agencia Tributaria de publicar los mecanismos declarados más relevantes en su sede electrónica, de forma que dicha obligación queda finalmente configurada como una posibilidad de la Administración.

5. Otras obligaciones de declaración en España

Además de la declaración de información descrita en los apartados anteriores, de acuerdo con el artículo 48 del reglamento, los intermediarios deberán presentar una **declaración trimestral de actualización** de los datos **de los mecanismos transfronterizos comercializables** que hayan sido declarados con anterioridad como mecanismo transfronterizo.

Además, el artículo 49 establece que, con independencia de la Administración tributaria a la que se hubieran declarado los mecanismos en virtud de los puntos de conexión anteriores, el obligado tributario interesado

deberá presentar en todo caso a la Administración tributaria española una **declaración anual sobre la utilización de los mecanismos transfronterizos** que hayan debido ser previamente declarados. Esta declaración se deberá presentar durante el último trimestre del año natural siguiente a aquel en el que se haya producido la utilización en España de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados.

6. Plazo para efectuar la comunicación

Con carácter general, se establece un plazo de **30 días naturales** para presentar la declaración informativa desde (lo que ocurra primero):

- a. El día siguiente a aquel en que el mecanismo se ponga a disposición para su ejecución. Se considerará que la puesta a disposición se produce cuando el intermediario transmita y el obligado tributario interesado adquiera de forma definitiva el servicio que ha determinado la consideración del primero como intermediario.
- b. El día siguiente a aquel en el que el mecanismo sea ejecutable. Se considerará que el mecanismo es ejecutable cuando esté en condiciones de ser ejecutado por el obligado tributario interesado.
- c. El momento en que se haya realizado la primera fase de ejecución del mecanismo. Se considerará que se ha realizado la primera fase de ejecución de un mecanismo, cuando se ponga en práctica y genere algún efecto jurídico o económico.

No obstante, en el caso de los intermediarios secundarios, el referido plazo de 30 días se computará desde el día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento.

En línea con lo previsto por la directiva, la disposición transitoria única de la Ley 10/2020 y la disposición transitoria primera del Real Decreto 243/2021 establecen un régimen transitorio que alcanza a los mecanismos cuya primera fase se haya ejecutado entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020 (el conocido como “**primer periodo transitorio**”). Este régimen se extiende también a los mecanismos transfronterizos cuya obligación de comunicación haya surgido a partir del 1 de julio de 2020 (el “**segundo periodo transitorio**”), fecha desde la cual son aplicables las disposiciones de la directiva europea.

En concreto, estos mecanismos deberán ser declarados en el plazo de **30 días naturales** a partir de la entrada en vigor de las órdenes ministeriales que aprueben los modelos de declaración (aún pendientes de publicación, como se ha indicado).

7. Entrada en vigor

El reglamento entra en vigor el día siguiente a su publicación en el BOE, es decir, el 8 de abril de 2021, sin perjuicio de los efectos retroactivos previstos en su disposición transitoria primera respecto de los mecanismos del primer y segundo periodo transitorio.

La entrada en vigor de la Ley 10/2020 se había producido ya el pasado 31 de diciembre de 2020

