

Comienza el plazo para la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (DAC 6)

Tras la transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 (DAC 6) por la Ley 10/2020, de 29 de diciembre y su desarrollo reglamentario por el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, ahora en el BOE del 13 de abril se aprueban los modelos de declaración y comunicación de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (DAC 6).

Como le hemos venido informando, 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 **DAC 6**), establece la obligación de comunicación de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva.

Esta Directiva ha sido transpuesta por la **Ley 10/2020, de 29 de diciembre**, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 y por el **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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT), en transposición de la citada Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018.

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.

Pues bien, mediante la Orden HAC/342/2021, que entró **en vigor el día 14 de abril** de 2021, se aprueban los siguientes modelos:

- El **modelo 234** de «Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos 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 fiscal».

También aprueba el lugar de presentación, y el resto de datos relevantes para el cumplimiento de obligaciones de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal

Por tanto, la citada Orden termina de desarrollar la transposición de la DAC 6 en nuestro país y regula el contenido de la información a suministrar en estas declaraciones informativas, las personas obligadas a presentarlas, la forma de presentación -solo telemática- y los plazos, incluyendo los correspondientes a los periodos transitorios en los que estaban vigentes algunas obligaciones pero todavía no se podían cumplir por falta del desarrollo reglamentario necesario

Por otro lado, también se ha publicado la **Resolución de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión de la AEAT** que más adelante veremos, por la que se aprueban los **modelos de comunicaciones entre intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos comunicables**: comunicación de un intermediario eximido de la obligación por el deber de secreto profesional; comunicación por un intermediario de que ha presentado la declaración -para eximir al resto de posibles obligados-; y comunicación de un obligado tributario interesado de que ha presentado la declaración -para eximir al resto de obligados-, con entrada en **vigor el 14 de abril de 2021**.

1. Modelos de declaración

La Orden HAC/342/2021 aprueba los siguientes modelos de declaración, que deberán ser utilizados por los intermediarios y/o obligados tributarios para cumplir con sus obligaciones de información:

a) Modelo 234, que se presentará en relación con los mecanismos transfronterizos que incluyan alguna de las señas distintivas que figuran en el anexo de la directiva, con las especialidades previstas en el artículo 47 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (según modificación de esta norma por el Real Decreto 243/2021).

Este modelo se debe presentar en el plazo de los 30 días naturales siguientes al nacimiento de la correspondiente obligación de declaración.

A estos efectos, se debe recordar que, de acuerdo con la disposición transitoria primera del citado Real Decreto 243/2021, se han de declarar 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**") y los mecanismos cuya obligación de comunicación haya surgido a partir del 1 de julio de 2020 (el "**segundo periodo transitorio**").

Los mecanismos correspondientes a estos periodos transitorios deberán ser declarados en el plazo de 30 días naturales siguientes a la entrada en vigor de la orden ministerial HAC/342/2021. Por lo tanto, **la fecha límite para declarar estos mecanismos será el 14 de mayo de 2021**.

b) Modelo 235, que se presentará trimestralmente (en el plazo de un mes desde la finalización de cada trimestre natural) para actualizar los datos de los mecanismos transfronterizos comercializables que no necesiten una adaptación sustancial para ser ejecutados, que hayan sido declarados con anterioridad.

c) **Modelo 236**, que se presentará cuando se utilicen en España mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados a la Administración tributaria española o a otra Administración tributaria en virtud de la directiva.

La presentación de este modelo se deberá realizar 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.

Cuadro resumen de modelos, obligados y plazos

2. Modelos de comunicación

Por su parte, la Resolución de 8 de abril ha aprobado los modelos de comunicación entre particulares para los supuestos en que los intermediarios u obligados tributarios no estén obligados a presentar los modelos de declaración (por ejemplo, cuando el intermediario se acoja al deber de secreto profesional o cuando otro intermediario haya comunicado la operación en cuestión) y dicha circunstancia deba ser comunicada a otros intermediarios o al propio obligado tributario.

Los modelos son:

1. modelo de comunicación del intermediario eximido de la obligación de informar de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por el deber de secreto profesional.
2. modelo de comunicación de presentación de la declaración informativa de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por un intermediario que determina la exención de presentación del resto de intermediarios.
3. modelo de comunicación de presentación de la declaración informativa de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por un obligado tributario interesado que determina la exención de presentación del resto de obligados tributarios interesados.

No obstante, se podrán realizar comunicaciones con otro formato, siempre que respeten el contenido mínimo de los modelos aprobados.

Estas comunicaciones se **deberán presentar en el plazo de cinco días** contados desde que se produzca el nacimiento de la obligación de información o desde el día siguiente a la presentación de la declaración informativa por otro intermediario u obligado tributario.

3. Sujetos obligados

La obligación de comunicación recae, en primer lugar, en los denominados "intermediarios fiscales" y, subsidiariamente, en los obligados tributarios interesados.

3.1 Intermediarios

Tienen la condición de intermediarios (no necesaria ni únicamente "fiscales") los siguientes:

- a) 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.
- b) 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:

1. Cuando concurra en ellos el **deber de secreto profesional**. No estarán obligados a presentar la declaración cuando la cesión de información vulnere el régimen jurídico del deber de secreto profesional. 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.
2. 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.
3. Cuando el intermediario haya **presentado la declaración en otro Estado** y disponga de prueba fehaciente de ello.

3.2 Obligados tributarios interesados

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:

1. El obligado tributario interesado que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.
2. 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.

4. ¿Qué obligaciones se deben declarar?

Se deben declarar las operaciones que reúnan tres características principales:

- a) Que entren en la definición de **mecanismo**: Se debe entender por mecanismo "todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación". 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, 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.
- b) 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.

La norma 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:

1. Que no todos los participantes en el mecanismo sean residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción.
2. Que uno o varios de los participantes en el mecanismo sean simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción.
3. 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.
4. 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.
5. Que el mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

c) Que concurra en el mecanismo transfronterizo, al menos, una de las **señas distintivas 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).

Para más información: [Preguntas frecuentes de las obligaciones de información sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal](#)

Pueden ponerse en contacto con este despacho profesional para cualquier duda o aclaración que puedan tener al respecto.