



Circular informativa

Trasposición de la obligación de información de  
mecanismos transfronterizos (DAC 6) a la  
normativa española

Enero de 2021



DURÁNSINDREU

# Trasposición de la DAC 6 a la normativa española

## Resumen ejecutivo

El día 30 de diciembre de 2020 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la ley que traspone al ordenamiento español 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, DAC 6).

Esta norma comunitaria establece la obligación de declarar determinadas operaciones internacionales que por sus características objetivas podrían considerarse como planificación fiscal agresiva. Dichas operaciones se denominan en la normativa como **“mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información”**.

La trasposición de la DAC 6 se realiza mediante la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, que incorpora dos nuevas disposiciones adicionales en la Ley General Tributaria (LGT):

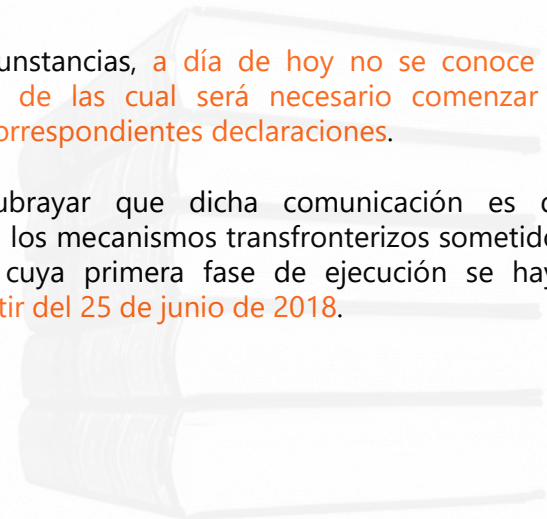
- i. la disposición adicional vigésima tercera (DA 23), que se refiere a la “Obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal” y
- ii. la disposición adicional vigésima cuarta (DA 24), que hace referencia a las “Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal”.

La entrada en vigor de esta ley se producirá el 31 de diciembre de 2020, pero la trasposición completa de la DAC 6 tendrá que esperar a la aprobación de una norma reglamentaria que desarrolle la ley y una Orden Ministerial que apruebe los modelos oficiales para realizar la pertinente comunicación.

Por lo tanto, queda pendiente la publicación del texto definitivo del correspondiente Reglamento y Orden Ministerial a los efectos de conocer el resto de detalles necesarios para el cumplimiento efectivo de esta nueva obligación de información. En particular, entre otros temas relevantes, el reglamento regulará los plazos de presentación.

Dadas las circunstancias, **a día de hoy no se conoce la fecha a partir de la cual será necesario comenzar a presentar las correspondientes declaraciones.**

Finalmente, subrayar que dicha comunicación es de aplicación para los mecanismos transfronterizos sometidos a declaración cuya primera fase de ejecución se haya realizado **a partir del 25 de junio de 2018.**



# Trasposición de la DAC 6 a la normativa española

## Normativa básica

➤ **DIRECTIVA EUROPEA - DAC 6:** 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.

### ➤ **TRASPOSICIÓN A LA NORMATIVA ESPAÑOLA**

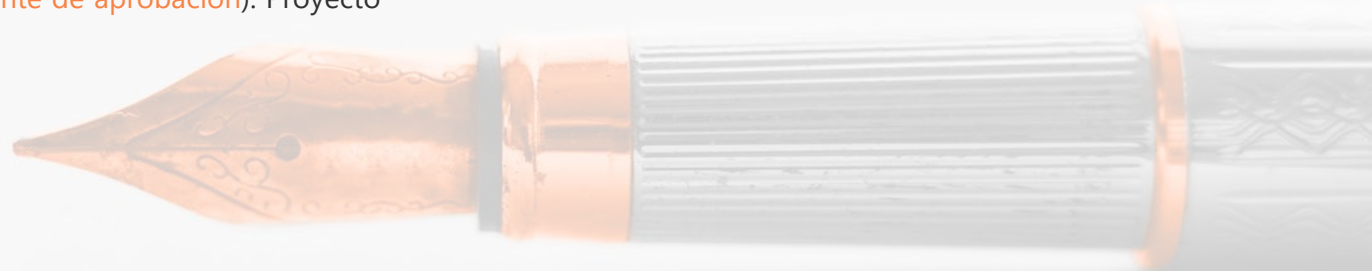
1. **Ley:** Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

1. **Reglamento** (pendiente de aprobación): Proyecto

de Real Decreto 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 1065/2017, de 27 de julio (RGAP).

2. **Orden Ministerial** (pendiente de aprobación): Proyecto de Orden Ministerial que aprueba los modelos:

- Modelo 234: "Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal".
- Modelo 235: "Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables".
- Modelo 236: "Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación".



# Trasposición de la DAC 6 a la normativa española

## Definiciones principales (1/4)

- **“Mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información”**: cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra como mínimo una de las señas distintivas que figuran en el anexo IV.

**MECANISMO**: No está definido en la DAC 6 ni en la ley española. No obstante, el Proyecto de reforma del RGAP, lo define como “todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo en el que concurran los requisitos exigibles que obliguen a su comunicación”.

→ Cumple alguna de las **señas distintivas**.

→ **TRANSFRONTERIZO**: que afecte a más de un Estado miembro (EM) o EM y un tercer país cuando se cumpla alguna de las condiciones siguientes:

- no todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción;
- uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción;
- uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un EP situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente;
- 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;
- dicho mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

# Trasposición de la DAC 6 a la normativa española

## Definiciones principales (2/4)

- **“Intermediario”**: cualquier persona que **diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución** un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución.

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 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.

Requisitos (como mínimo uno):

- a) Residente fiscal en un EM;
- b) disponer de EP en EM a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo;
- c) haberse constituido en un EM o estar sujeta a la legislación de un EM;
- d) estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un EM.

- **“Contribuyente interesado”**: 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.

# Trasposición de la DAC 6 a la normativa española

## Definiciones principales (3/4)

- **“Seña distintiva”**: una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un **riesgo potencial de elusión fiscal**, enumerada en el anexo IV, según se resume a continuación:

### OBJETIVAS

- Deducibilidad de **pagos transfronterizos** entre empresas asociadas si:
  - el destinatario **no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción**; o
  - figura en una **lista negra** de los EM u OCDE.
- Mismo activo sujeto a **depreciación** en más de una jurisdicción.
- Múltiples solicitudes de **deducción por doble imposición** en varias jurisdicciones por la misma renta.
- **Transferencia de activos** con una diferencia significativa en el importe considerado pagadero para fines tributarios.
- Menoscabo de las **obligaciones de intercambio automático de información**.
- Uso de **cadena de titularidad formal o real no transparentes**.
- Utilización de un **régimen de protección unilateral**.
- Transmisión de **activos intangibles difíciles de valorar**.
- **Transferencia entre sociedades del mismo grupo de funciones, riesgos o activos**, si impacta el EBIT en > 50%.

### SUBJETIVAS (Sujetas al “test de beneficio principal”)

- Exista una **cláusula de confidencialidad**: el contribuyente interesado o los participantes del mecanismo se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo podría proporcionarles una ventaja fiscal.
- El intermediario tiene derecho a percibir **honorarios a éxito** vinculados al beneficio fiscal (*success fees*).
- **Estructura o documentación normalizadas**, a disposición de más de un contribuyente interesado sin necesidad de adaptación para su ejecución.
- **Compra de entidades con pérdidas**.
- **Conversión de renta en capital**, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior.
- Operaciones de **“ida y vuelta” de fondos**.
- Deducibilidad de **pagos transfronterizos** entre empresas asociadas si:
  - **Tipo del impuesto** sobre sociedades cero o casi cero;
  - No aplica **ningún impuesto sobre sociedades**; o
  - **Régimen especial preferencial**.

# Trasposición de la DAC 6 a la normativa española

## Definiciones principales (4/4)

- **“Test de beneficio principal”**: Este criterio se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la **obtención de un beneficio fiscal**.

En suma, los mecanismos a reportar serían generalmente estructuras de planificación fiscal que abarcan varias jurisdicciones y que trasladan los beneficios imponibles a regímenes fiscales más favorables, o que tienen por efecto la reducción de la factura fiscal global del contribuyente.



# Trasposición de la DAC 6 a la normativa española

## Cuestiones generales (1/3)

### 1. OBLIGACIÓN DE INFORMAR A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La DA 23 establece que los intermediarios (o los obligados tributarios interesados, cuando no exista intermediario o sea de aplicación la dispensa por deber de secreto profesional del intermediario) deberán suministrar la siguiente información a la Administración tributaria:

- a) Información de mecanismos transfronterizos en los que intervengan o participen cuando concurren alguna de las señas distintivas definidas en el Anexo IV de la DAC 6.
- b) Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables.
- c) Información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal a que se refieren las letras a) y b) anteriores.

A destacar, que de acuerdo con la ley no tienen la consideración de mecanismo transfronterizo de planificación fiscal objeto de declaración aquellos acuerdos, negocios jurídicos, esquemas u operaciones transfronterizas basadas en regímenes fiscales comunicados y expresamente autorizados por una decisión de la Comisión Europea.

### 2. OBLIGACIONES ENTRE PARTICULARES

Adicionalmente, la DA 24 regula las obligaciones de comunicación entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración, estableciendo que:

- a. Comunicación de la exención: Los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración, deben comunicar fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados.
- b. Comunicación de la presentación: Quienes tuvieran la condición legal de obligados y hubieran declarado el mecanismo ante la Administración tributaria, deben comunicar fehacientemente dicha presentación al resto de intermediarios u obligados tributarios interesados (en su caso), quienes quedarán eximidos de la obligación de declaración.



# Trasposición de la DAC 6 a la normativa española

## Cuestiones generales (2/3)

### 3. SECRETO PROFESIONAL

La ley dispone que **estarán dispensados de la obligación de información** en atención al deber de secreto profesional quienes tuvieran la consideración de intermediarios, con independencia de la actividad desarrollada, **que hayan asesorado** con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo, **con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar su implantación.**

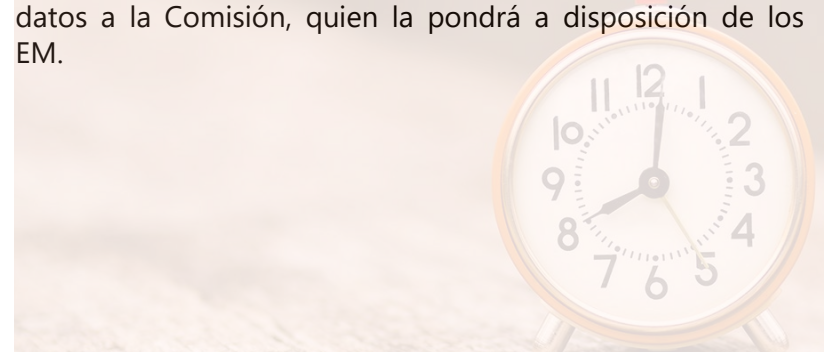
La DA 23 también reconoce que el intermediario podrá quedar **liberado del secreto profesional** mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.

Por otro lado, se establece que el cumplimiento por los intermediarios de la obligación de información, en los términos legalmente exigibles, no constituye violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, no implicando para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de dicha información.

### 4. ENTRADA EN VIGOR

Pese a que la entrada en vigor de la ley se producirá el 31 de diciembre de 2020, **el texto no concreta los plazos de presentación ni la fecha a partir de la cual se deberán empezar a comunicar los mecanismos transfronterizos.** Por lo que habrá que esperar a la aprobación del reglamento y de los modelos oficiales de declaración para conocer el resto de detalles esenciales para el cumplimiento efectivo de esta nueva obligación de información, que recordamos que es de aplicación para los mecanismos transfronterizos sometidos a declaración cuya primera fase de ejecución se haya realizado **a partir del 25 de junio de 2018.**

Como regla general, y pendiente de lo que se estipule reglamentariamente, la información deberá suministrarse en un **plazo de 30 días desde la puesta a disposición o ejecución del mecanismo.** Una vez presentada la declaración ante la AEAT (Modelos 234, 235 y 236) ésta remitirá los datos a la Comisión, quien la pondrá a disposición de los EM.



# Trasposición de la DAC 6 a la normativa española

## Cuestiones generales (3/3)

### 5. RÉGIMEN SANCIONADOR

La tabla a continuación resume el régimen de infracciones y sanciones específico establecido por la ley, el cual es incompatible con las infracciones establecidas con carácter general en los artículos 198 y 199 de la LGT.

CONCEPTO SANCIÓN	TIPO	IMPORTE	MÍNIMO	MÁXIMO	REDUCCIÓN
<b>Infracciones relativas a la obligación de declaración (DA 23)</b>					
<b>a)</b> Falta de presentación en plazo.	Grave	2.000 € por cada dato o conjunto de datos (por mecanismo).	4.000 €	<u>Intermediario</u> : Importe de los honorarios del intermediario. <u>Obligado tributario</u> : Valor del efecto fiscal derivado del mecanismo (si carece de valor, importe de los honorarios del intermediario si los hubiere, o sino valor de mercado de la actividad del intermediario).	50% en el importe de la sanción (presentación extemporánea sin requerimiento previo de la Administración tributaria).
<b>b)</b> Presentación incompleta, inexacta o con datos falsos.	Grave				-
<b>c)</b> Presentación de las declaraciones por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios	Grave	250 € por cada dato o conjunto de datos (por mecanismo).	750 €	1.500 €	-
<b>Infracciones relativas a las obligaciones de comunicación entre particulares (DA 24)</b>					
<b>a)</b> Comunicación del intermediario eximido por el deber de secreto profesional a los demás intermediarios y obligados tributarios:	Leve	600 €	-	-	-
<ul style="list-style-type: none"> <li>Falta de presentación en plazo (o presentación incompleta, inexacta o con datos falsos).</li> <li>Cuando la falta de presentación concorra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo por parte del resto de intermediarios implicados o del contribuyente interesado.</li> </ul>	Grave	La sanción será la que hubiera correspondido a la infracción por falta de presentación (i.e. infracción detallada en esta tabla para el apartado a) de la DA 23)			-
<b>b)</b> Comunicación de la presentación de la declaración al resto de intermediarios intervinientes y obligados tributarios interesados.	Leve	600 €	-	-	-

# Profesionales

Marta Puig Maslloréns  
[mpuig@duransindreu.com](mailto:mpuig@duransindreu.com)



Carolina Martí  
[cmarti@duransindreu.com](mailto:cmarti@duransindreu.com)

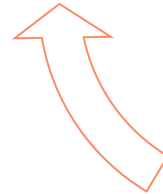
T



A



Silvia Espín  
[sespin@duransindreu.com](mailto:sespin@duransindreu.com)



X



Sergi Rubert  
[srubert@duransindreu.com](mailto:srubert@duransindreu.com)



Josep Rodríguez  
[jrodriguez@duransindreu.com](mailto:jrodriguez@duransindreu.com)



Valentí Puig  
[vpuig@duransindreu.com](mailto:vpuig@duransindreu.com)

© Durán-Sindreu Asesores Legales y Tributarios, S.L.P.

Barcelona - Madrid - Valencia - Granada

[www.duransindreu.com](http://www.duransindreu.com)



Esta publicación contiene exclusivamente información general sobre la materia analizada. A través de la misma Durán-Sindreu no emite opinión jurídica o técnica relativa a ningún supuesto concreto.

Antes de tomar cualquier decisión sobre su caso particular le recomendamos consultarnos para adoptar una solución a su caso concreto o acudir a un asesor profesional con la debida cualificación. Duran-Sindreu no asumirá responsabilidad alguna en caso de que la información expuesta no sea adaptada a un caso particular.



DURÁNSINDREU

N.I.F. B-62340716 / VAT ES-B62340716

Plaza Gala Placidia, 1-3 Esc.B 16º 2ª - 08006 Barcelona

T. 93 602 52 22

Registro Mercantil de Barcelona - Tomo 41.890 , folio 71, hoja 223.258