

LA TRANSPOSICIÓN DE LA DAC 6 EN ESPAÑA

Nicolás Cremades Leguina

Abogado

Investigador independiente

(España)

Title

Transposition of DAC6 Directive into Spanish local legislation

Resumen

Casi dos años después de su aprobación en el seno de la Unión Europea, la Directiva (UE) 2018/822 (comúnmente conocida como «DAC 6») ha sido finalmente transpuesta al ordenamiento jurídico español. En un contexto en que las operaciones transfronterizas revisten cada vez una mayor complejidad al tiempo que ganan aun mayor presencia en nuestro día a día, los operadores jurídicos y económicos se enfrentarán a partir de ahora al reto de dar cumplimiento a esta nueva obligación de información sobre la que aún se suscitan grandes interrogantes.

Palabras clave

DAC 6, intermediarios, planificación fiscal agresiva, operaciones transfronterizas, intercambio automático de información, secreto profesional

Abstract

Almost two years after the approval of the Council Directive (EU) 2018/822, the Spanish transposition rules of the so-called «DAC 6» have been finally enacted. In a context where cross-border transactions are both increasingly complex and even more frequent in our everyday business life, economic and legal operators are now facing the challenge of complying with this newly-born reporting obligation which is raising large uncertainties.

Keywords

DAC 6, intermediaries, aggressive tax planning, cross-border arrangements, automatic exchange of information, legal professional privilege

Fecha de recepción: 7-05-2021 / Fecha de aceptación: 28-05-2021/ Fecha de revisión: 1-06-2021

Cómo referenciar: Cremades Leguina, N. (2021). La transposición de la DAC 6 en España. *Revista Técnica Tributaria* (133), 17-50.

SUMARIO

1. Introducción
2. Ámbito subjetivo: Sujetos obligados a comunicar
 - 2.1. Intermediarios
 - 2.2. Obligados tributarios interesados
3. Ámbito objetivo: mecanismos objeto de comunicación
 - 3.1. Concepto de «mecanismo transfronterizo»
 - 3.2. Las señas distintivas y el criterio del beneficio principal
4. Señas distintivas que exigen la concurrencia del criterio del beneficio principal
 - 4.1. Señas distintivas generales. Categoría A
 - 4.2. Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal. Categoría B
 - 4.3. Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas. Categoría C
5. Señas distintivas que no exigen la concurrencia del criterio del beneficio principal
 - 5.1. Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas. Categoría C
 - 5.2. Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real. Categoría D
 - 5.3. Señas distintivas específicas relativas los precios de transferencia. Categoría E
6. Contenido de la comunicación
7. Nacimiento de la obligación de comunicación y plazo para presentar la declaración
8. Otras obligaciones de declaración en España
9. Régimen sancionador
 - 9.1. Infracciones relativas a la obligación de declaración
 - 9.2. Infracciones relativas a las obligaciones de comunicación entre particulares
10. Comentarios finales
11. Bibliografía

1. Introducción

En un contexto de creciente movilidad de personas y en clara conexión con la acción 12 de BEPS, 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» o la «Directiva»), fue adoptada en el seno de la UE como un instrumento encaminado a *«la mejora del funcionamiento del mercado interior al desalentar la utilización de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva»*¹.

Tras la aprobación de la Directiva, en vigor desde el 25 de mayo de 2018, se inició un período transitorio que, ampliado a causa de la crisis provocada por el Covid-19, se ha extendido en el caso de España hasta abril de 2021, cuando finalmente se ha completado el proceso de transposición de la Directiva europea a nuestro ordenamiento jurídico.

La transposición de la DAC 6 en España se ha instrumentado mediante la Ley 10/2020, de 30 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT»), y por 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 (el «Reglamento»).

El artículo único de la Ley 10/2020, en vigor desde el 1 de enero de 2021, se articula en dos apartados que introducen respectivamente sendas disposiciones adicionales, la vigésima tercera y la vigésima cuarta, en la LGT:

- i. La disposición adicional vigésima tercera, titulada *«Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal»*, establece las directrices básicas de la obligación de información conforme a la DAC 6 y al régimen general de las obligaciones de información existente en nuestro Derecho tributario.

Asimismo, regula el régimen sancionador asociado al incumplimiento de estas obligaciones de información y el ámbito subjetivo del deber de secreto profesional.

1 Considerando (19) de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018. Como se ha apuntado por la doctrina, con la introducción de la DAC 6 en el Ordenamiento comunitario se ha pretendido asegurar el conocimiento en una fase temprana de estos mecanismos de planificación fiscal por parte de las autoridades tributarias, de manera que éstas puedan reaccionar de forma eficaz, ya sea a través de cambios normativos o mediante un especial control de los contribuyentes que se acojan a los aquéllos, mejorando así el cumplimiento general. En este sentido, v. Castro de Luna, J. M. (2019). La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. DAC 6. *Quincena fiscal* (7). Págs. 103-120.

- ii. La disposición adicional vigésima cuarta, denominada «*Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal*», se refiere al régimen de comunicaciones entre los intermediarios y demás obligados interesados que intervienen en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración.

Igualmente, establece el régimen sancionador asociado al incumplimiento de las comunicaciones entre particulares, tipificándose como infracciones tributarias leves el incumplimiento de las comunicaciones o la realización de estas de manera incompleta o inexacta.

El Reglamento, en vigor desde el 8 de abril de 2021, por su parte, desarrolla, entre otras cuestiones, los requisitos que deben reunir los mecanismos transfronterizos para que surja la obligación de información, la figura de los intermediarios fiscales sobre los que recae la obligación principal de declarar y 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.

Finalmente, la transposición de la DAC 6 en España se ha completado con la aprobación de los modelos oficiales de declaración (modelos 234, 235 y 236), regulados en la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, y de los modelos de comunicación entre particulares, aprobados por la Resolución de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.

Con carácter general, la normativa de transposición en España no ha introducido grandes cambios o matizaciones respecto al texto de la Directiva que, por otra parte, reserva ciertos aspectos a la regulación propia de los Estados miembros (algunos tan relevantes como el régimen sancionador o el alcance del secreto profesional de los intermediarios).

Se espera que sea la propia Administración tributaria y, en particular, la Dirección General de Tributos, quien, a través de su interpretación en contestaciones a consultas vinculantes u otras resoluciones, contribuya a dar forma al contenido y alcance de esta obligación de comunicación y a fijar un criterio respecto a las cuestiones más controvertidas. No obstante, y a diferencia de lo sucedido en otros países europeos, hasta el momento no se ha publicado en España una guía interpretativa que ofrezca respuestas a las numerosas dudas de fondo suscitadas en torno a esta novedosa obligación².

A lo largo de apartados subsiguientes se irán desgranando los aspectos fundamentales de la transposición de la DAC 6 en España y las principales dudas interpretativas que se suscitan, que invitan a reflexionar sobre las consecuen-

² Reino Unido, Irlanda, Bélgica, Francia, Italia, Países Bajos o Alemania son algunos de los países que han publicado, bajo distintos formatos, este tipo de guías interpretativas. En España, la AEAT ha publicado un documento sobre preguntas frecuentes en relación, principalmente, con los modelos oficiales de declaración.

cias que para la seguridad jurídica puede ocasionar una regulación que adolece, en muchos aspectos, de un elevado nivel de imprecisión normativa³.

2. Ámbito subjetivo: Sujetos obligados a comunicar

La normativa de transposición, en línea con la Directiva, establece un doble nivel por lo que se refiere a los sujetos obligados al cumplimiento de esta obligación. Por un lado, la obligación de comunicación se hace recaer primariamente sobre los denominados «intermediarios»⁴, a quienes se otorga un papel protagonista en esta regulación. A su vez, para asegurar que los mecanismos objeto de reporte sean declarados en todos los casos, la obligación se traslada en determinados supuestos a los propios usuarios de estos mecanismos, que asumen un rol subsidiario en el cumplimiento de esta obligación.

2.1. Intermediarios

En cuanto al concepto de «intermediario», en primer lugar, reúne esta condición *«Toda persona o entidad que diseñe, comercialice, organice o ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución.»* Éstos son los conocidos como *«intermediarios principales»*, que generalmente serán quienes, actuando como asesores, promuevan y controlen todos los aspectos de la operación.

No obstante, la condición de intermediario alcanza también a los denominados *«intermediarios secundarios»*, es decir, *«Toda 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.»*

En relación con estos últimos, como se puede observar, la normativa de transposición (en línea con la Directiva) hace una definición muy amplia que, en puridad, puede afectar a fiscalistas (abogados o no) que participen en las operaciones con carácter puntual y sin conocimiento de todos los datos, así como a abogados no fiscalistas, asesores financieros, contables, entidades bancarias participantes en las operaciones, etc.

3 Así lo apunta Irune Suberbiola Garbizu en su artículo DAC 6: nuevas obligaciones de información. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa* (262), 2020, donde la autora llama a la reflexión sobre la imprecisión de los aspectos objetivos de la obligación de reporte, la indeterminación de conceptos básicos como los términos «agresivo» o «abusivo», «afectar», «mecanismo», la falta de concreción y el amplio elenco de conceptos jurídicos indeterminados empleados en el listado de señas distintivas recogidas en el Anexo IV de la Directiva.

4 No necesaria ni exclusivamente fiscales.

A estos efectos, el conocimiento suficiente de la operación y, en general, de sus implicaciones tributarias, resultarán determinantes para encajar en la definición de intermediario secundario. Ahora bien, se asume como regla general que el intermediario secundario no tiene una obligación de indagación o de investigación exhaustiva (adicional a aquella información que conozca para poder prestar sus servicios) en relación con el mecanismo, sus participantes o sus implicaciones. Así, en aquellos casos en que el intermediario secundario, debido al desconocimiento del esquema en su conjunto, no tenga la capacidad de valorar si existe un esquema reportable o si se cumple el criterio de beneficio principal, no estará sujeto a la obligación de información. No obstante, este *test* de conocimiento se debe realizar caso por caso y teniendo en cuenta lo que el intermediario conoce o debería conocer para prestar sus servicios con la debida diligencia.

En todo caso, tanto si se trata de intermediarios principales como secundarios, es condición indispensable el desempeño de una función activa de asesoramiento que diseñe, promueva o facilite la realización de un mecanismo, por lo que no habrá obligación de informar cuando estemos ante el simple conocimiento del mecanismo sin haber «prestado» ayuda, asistencia o asesoramiento. A estos efectos, resulta pacífico que aquellos intermediarios que no han participado en el diseño o ejecución del mecanismo no reunirían la condición de tal en el sentido de la Directiva. Es decir, aquellos asesores que entren posteriormente en escena no tendrán obligación de comunicar (esto aplicaría a un buen número de casos –*historical events*– donde asesores tributarios conocen de operaciones diseñadas/realizadas en el pasado por otros intermediarios y/o contribuyentes: trabajos de *due diligence*, trabajos de documentación de precios de transferencia, segundas opiniones, *tax litigation*, etc.).

Por último, se han suscitado numerosas dudas en torno a la posición del asesor fiscal interno (*in house*), aunque en principio parece claro que no debería tener la condición de intermediario respecto de la sociedad para la que trabaja. Más controvertido resulta, en cambio, en el seno de un grupo de empresas cuando una de ellas tiene como objeto social y actividad habitual la prestación de asesoramiento tributario al resto de entidades del grupo.

Por lo que se refiere a la obligación de los intermediarios de presentar declaración ante la Administración tributaria española, el artículo 45 del Reglamento prevé cuatro puntos de conexión posibles, a saber:

- a. Que el intermediario 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.

2.1.1. Causas eximentes de la obligación de declaración por parte de los intermediarios

Los intermediarios obligados a presentar declaración ante la Administración española (tanto los intermediarios principales como secundarios) pueden quedar eximidos de su obligación en tres supuestos principales:

i. Secreto profesional

La primera eximente se refiere a aquellos casos en los que la cesión de información vulnera el régimen jurídico del deber de secreto profesional. La Directiva se remite, en cuanto a la configuración y alcance de esta prerrogativa, a la normativa de transposición de cada Estado miembro.

En el caso español, la nueva Disposición adicional vigésima tercera de la LGT dispensa a los intermediarios de esta obligación de información cuando el asesoramiento respecto de un mecanismo se haya realizado, *«con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo.»*

Nótese que la LGT ha igualado («por abajo») a todos los intermediarios que participen en el asesoramiento, sin distinguir si se trata de abogados, asesores tributarios, financieros, contables, etc. Sin duda esta equiparación y regulación normativa suscitará debate en cuanto a la posición relativa de los abogados con respecto al resto de intermediarios.

Al margen de esta eventual discusión futura, tal y como señaló el Consejo General del Poder Judicial en su Informe sobre el Anteproyecto de Ley de transposición de la DAC 6, en la regulación establecida por la LGT sobre el secreto profesional en el marco de la DAC-6 se antoja clave la distinción entre el asesoramiento que podría denominarse «participativo» y el asesoramiento estrictamente jurídico que tiene por objeto evaluar el encaje de un determinado mecanismo en la normativa legal aplicable y las consecuencias jurídicas que se derivan del aquel, esto es, el denominado «asesoramiento neutral»⁵. Distinción que, como advierte el CGPJ, previsiblemente no resultará sencilla en atención a escasa concreción normativa.

Por otra parte, la concreción de los titulares del deber de secreto profesional tampoco ha estado exenta de debate, llegando a plantearse por la AEAT durante el proceso de trasposición la posibilidad excluir del secreto profesional al abogado *in house*⁶. Sin embargo, la normativa de transposición ha optado finalmente por extender esta prerrogativa a todos aquellos

5 V. Acuerdo adoptado por el Pleno del Consejo General del Poder Judicial en su reunión del día 26 de septiembre de 2019, por el que aprueba su Informe sobre el Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo de 2018, p. 35.

6 Calvo Vérez, J. (2020). *El compliance y las infracciones tributarias: norma UNE 19602: La transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español. Análisis de las principales cuestiones suscitadas*. Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa (260). Disponible en https://www.smarteca.es/my-reader/SMTD2020217_00000000_0?location=pi-9722&search-Highlight=La%20trasposici%C3%B3n%20de%20la%20DAC%206%20al%20ordenamiento%20tributario%20espa%C3%B1ol.%20An%C3%A1lisis%20de%20las%20principales%20cuestiones%20suscitadas

que ostenten la consideración de intermediarios de acuerdo con lo establecido en la Directiva, sin distinguir entre titulares legales del secreto profesional y otros intermediarios.

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 AEAT.

El intermediario podrá quedar, sin embargo, liberado de este derecho-deber mediante autorización fehaciente del contribuyente interesado⁷.

Por otra parte, la normativa de transposición no se pronuncia sobre el alcance temporal de la exoneración concedida por el contribuyente interesado, si bien parece razonable asumir que esta tendrá vigencia indefinida en el marco de la concreta operación o asesoramiento para la que haya sido otorgada y en tanto no sea revocada expresamente por el contribuyente interesado.

ii. Concurrencia de intermediarios obligados

Cuando, existiendo varios intermediarios obligados, la declaración ya haya sido presentada por uno de ellos (ante la AEAT u otra administración tributaria europea), el resto de intermediarios quedarán exonerados siempre que dispongan de prueba fehaciente de ello.

A estos efectos, el intermediario que haya efectuado la declaración estará obligado a comunicarlo a los demás en el plazo de 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. En este sentido, dicha comunicación tiene la consideración de prueba fehaciente para el resto de intermediarios obligados⁸.

iii. Presentación de la declaración en otro Estado

Finalmente, un intermediario obligado quedará exonerado de presentar la comunicación ante la AEAT cuando haya presentado la declaración en otro Estado y disponga de prueba fehaciente de ello.

⁷ A estos efectos, entendemos que debería ser suficiente con emitir un documento firmado por una persona con poder suficiente, sin necesidad de que sea elevado a público. Por otra parte, también parece razonable considerar que el envío de la autorización por medios telemáticos debiera resultar suficiente a efectos de entender cumplido el requisito de fehaciencia siempre que, como ocurre con la facturación electrónica, se pueda verificar la autenticidad del documento y la identidad de las partes.

⁸ Preguntas frecuentes sobre la obligación de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (Modelos 234, 235 y 236) [AEAT]. Pregunta 9.2.4. Disponible en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Modelos_200_al_299/234/FAQ_234_235_236.pdf

2.2. Obligados tributarios interesados

De acuerdo con la normativa de transposición, es obligado tributario interesado *«cualquier 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 de tales mecanismos, siempre que no exista intermediario obligado a la presentación de la declaración»*.

Esta obligación se configura, por tanto, de forma subsidiaria a la de los intermediarios y exclusivamente en ausencia de éstos, lo que con carácter general podrá suceder en tres casos: (i) cuando el intermediario esté establecido fuera de la Unión Europea; (ii) cuando no exista intermediario porque el mecanismo se haya diseñado y puesto en marcha internamente por el obligado tributario interesado; o (iii) cuando el intermediario haya quedado eximido por aplicación del deber de secreto profesional.

Más dudas se suscitan, no obstante, en aquellos supuestos en que, existiendo intermediario obligado, este incumple su deber de presentar la declaración. En este sentido, ni la normativa de transposición ni el propio texto de la Directiva aclaran si la obligación de información se ve desplazada al obligado tributario interesado ante el incumplimiento por parte del intermediario de sus obligaciones. Si atendemos al espíritu de la Directiva, parece razonable que así sea, si bien también resulta razonable sostener que no habría lugar a la imposición de sanciones al obligado tributario interesado en estos casos.

Por otra parte, en aquellos casos en que exista más de un obligado tributario interesado con deber de presentación de la declaración, la normativa de transposición establece que esta se efectuará con carácter prioritario por el obligado tributario interesado que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; y, subsidiariamente, por el obligado tributario interesado que gestiona la ejecución de dicho mecanismo.

Una vez un obligado tributario haya presentado la declaración, deberá comunicarlo a los demás obligados tributarios interesados que existan en el plazo de cinco días contados desde el siguiente a la presentación. Éstos, por su parte, quedarían exentos de presentar la declaración si prueba que dicha comunicación ya ha sido presentada por otro obligado tributario interesado.

Finalmente, el artículo 45 del Reglamento establece cuáles son los supuestos en que los obligados tributarios interesados deberán presentar declaración ante la Administración tributaria española:

- a. Que el obligado tributario 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.

Al igual que ocurre en el caso de los intermediarios, los obligados tributarios interesados también podrán quedar eximidos de su deber de comunicación cuando hubieran presentado la declaración en otro Estado y dispongan de prueba fehaciente de ello.

3. Ámbito objetivo: mecanismos objeto de comunicación

Por lo que se refiere al ámbito objetivo del deber de información, el legislador español ha optado por limitar la obligación a los supuestos de «mecanismos transfronterizos», sin hacer uso de la posibilidad prevista en la Directiva para extender tal obligación a situaciones puramente internas⁹.

Ahora bien, no todos los acuerdos u operaciones que tengan la consideración de «mecanismos transfronterizos» están sujetos a la obligación de comunicación: únicamente deberán ser declarados aquellos en los que concurra, como mínimo, una de las «señas distintivas» previstas en el Anexo IV de la Directiva, con las especialidades previstas en el Real Decreto 243/2021.

3.1. Concepto de «mecanismo transfronterizo»

La Directiva no desarrolla el concepto de «mecanismo», término que sí se ha definido en la normativa española en términos amplios como «*todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación.*»¹⁰.

Precisa el legislador español que un mecanismo podrá incluir, en su caso, una serie de mecanismos y podrá igualmente estar constituido por más de una fase o parte. No obstante, el Reglamento 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). En este sentido, cabe entender que el carácter independiente se adquiere cuando el acto o negocio jurídico que se ejecuta lleva aparejado un efecto fiscal propio distinto del que corresponda al mecanismo de planificación fiscal del que forma parte.

9 Esta posibilidad de extensión no estaba excluida por la DAC 6, previéndose al respecto que: «*Un Estado miembro podría tomar medidas nacionales adicionales de comunicación de información de naturaleza similar, pero la información obtenida con carácter adicional a la que es de obligada comunicación de conformidad con la presente Directiva no debe comunicarse automáticamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros. Esta información podría intercambiarse en caso de ser solicitada o de manera espontánea con arreglo a las normas aplicables*» (Considerado 10 de la DAC 6). De hecho, algunos Estados como Portugal han hecho uso de esta posibilidad, extendiendo el alcance de la obligación de información a mecanismos puramente domésticos.

10 Artículo 45.2 del Reglamento.

En relación con el concepto de «mecanismo» la Disposición adicional 23ª de la LGT excluye de la obligación 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, debiendo interpretarse esta exclusión en términos precisos y estrictos.

El carácter «transfronterizo» concurre en aquellos mecanismos 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.

Conforme a lo anterior, no deberían ser reportables aquellos mecanismos que afecten exclusivamente en una jurisdicción tercera y no produzcan efectos fiscales en ningún Estado miembro de la UE, pues la normativa de transposición, en línea con la Directiva, es clara al exigir que el mecanismo afecte (directamente) a más de un Estado miembro, o bien a un Estado miembro y una tercera jurisdicción¹¹. En este sentido, cabría entender que un mecanismo que afecte a un EP y produzca efectos fiscales exclusivamente en la jurisdicción donde dicho EP esté situado, no tendría la consideración de mecanismo transfronterizo a estos efectos.

Asimismo, tampoco deberían ser objeto de declaración aquellos mecanismos que produjesen efectos fiscales en una única jurisdicción aunque los sujetos intervinientes en el mismo residiesen en distintas jurisdicciones pues, de acuerdo con la mencionada regulación, solo tienen la consideración de mecanismos transfronterizos aquellos cuyos efectos fiscales impacten, como mínimo, en dos jurisdicciones y al menos una de ellas sea comunitaria.

¹¹ Esta interpretación es coherente con el considerando (10) de la Directiva, según el cual «*dado que el principal objetivo de la presente Directiva relativa a la comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva debe centrarse en garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior, es crucial no regular a escala de la Unión más de lo necesario para alcanzar los objetivos pretendidos*».

3.2. Las señas distintivas y el criterio del beneficio principal

Las denominadas «señas distintivas» (o *hallmarks*, por su traducción al inglés) aparecen conceptuadas como aquellas características o particularidades de un mecanismo transfronterizo que suponen un indicio de un riesgo potencial de elusión fiscal. La concurrencia de, al menos, una de estas señas distintivas es imprescindible para que cualquier esquema u operación, reuniendo la condición de mecanismo transfronterizo, quede sujeto a la obligación de reporte prevista por la DAC 6.

La regulación de las señas distintivas se encuentra en el Anexo IV de la Directiva. La normativa española ha asumido todas esas señas distintivas (sin incluir ninguna adicional), si bien ha introducido, en el nuevo artículo 47 del Reglamento, ciertas matizaciones y precisiones respecto de la configuración prevista por la normativa comunitaria.

La Directiva establece una primera clasificación de las señas distintivas en dos categorías, generales y específicas, si bien la diferenciación más relevante se establece entre, de una parte, las señas distintivas cuya concurrencia exige el cumplimiento del denominado «criterio del beneficio principal»; y, por otro lado, aquellas cuya apreciación responde a circunstancias objetivas, sin demandar el cumplimiento del citado criterio.

En los términos del artículo 47 del Reglamento, el criterio del beneficio principal «*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*»¹².

De esta forma, para considerar cumplido el criterio del beneficio principal es precisa la concurrencia de dos requisitos, a saber: (i) que el mecanismo tenga como efecto la obtención de un ahorro fiscal, y (ii) que quepa razonablemente esperar que tal ahorro fiscal sea el efecto principal o uno de los efectos principales del mecanismo.

En otras palabras, es preciso, de una parte que el ahorro fiscal sea un elemento nuclear del mecanismo –aunque pueda ser temporal– y no un elemento contingente o insustancial; y, de otra parte, que cualquier otro efecto o implicación de naturaleza no fiscal (i.e. motivos comerciales, económicos, legales, etc.) sean meramente coyunturales¹³.

¹² La Directiva habla, en su versión oficial en español, de «beneficio fiscal».

¹³ Esta interpretación es también la adoptada por el Servicio Público Federal de Finanzas del gobierno belga en su documento de preguntas y respuestas frecuentes relativo a la Directiva. V. DAC 6 –*Déclaration des dispositifs transfrontières– circulaire (FAQ)* [Service Public Fédéral Finances]. Preguntas 5.2 y 5.9. Disponible en: <https://finances.belgium.be/fr/Actualites/dac-6-declaration-des-dispositifs-transfrontieres-circulaire-faq>

En la misma línea, la guía publicada por las autoridades de Irlanda en relación con la DAC 6 señala que si la ventaja fiscal es solo «la guinda del pastel» (i.e. una de las muchas ventajas o efectos de otro tipo producidos por el mecanismo), el criterio del beneficio principal no se consideraría satisfecho (apartado).

V. *Tax and Duty Manual: EU Mandatory Disclosure of Reportable Cross-Border Arrangements, Part 33-03-03* [Revenue. Irish Tax and Customs]. Apartado 2.5.3. Disponible en: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/ebrief/2021/no-0142021.aspx>

La Comisión Europea propone que el *test* del beneficio principal se responda en la práctica contestando a la siguiente pregunta: «¿sería improbable que el mecanismo se hubiera implementado si no fuera por la expectativa de obtener el ahorro fiscal?» Si la respuesta fuese afirmativa, el mecanismo quedaría sujeto a la obligación de comunicación si concurriese alguna de las señas distintivas del Anexo IV de la Directiva.

En el derecho comparado se ha señalado que este *test* debe realizarse de forma objetiva, comparando el valor del ahorro fiscal que cabría esperar del mecanismo con respecto al que se hubiera obtenido en caso de no haberse realizado; en este sentido, la intención subjetiva de los participantes en el mecanismo sería tenida en cuenta a la hora de determinar si se cumple el criterio del beneficio principal, si bien no resulta determinante¹⁴.

En cuanto al concepto de «ahorro fiscal», este se define de forma amplia, comprendiendo (i) cualquier minoración de la base o la cuota tributaria, en términos de deuda tributaria, incluyendo el diferimiento de su devengo, así como (ii) la evitación total o parcial de la realización del hecho imponible, y (iii) la generación de bases, cuotas, deducciones u otros créditos fiscales susceptibles de compensación o deducción en el futuro, siempre respecto de lo que hubiera correspondido de no haberse realizado el mecanismo.

Para interpretar el concepto de ahorro fiscal puede acudir a la Recomendación de la Comisión Europea 6 de diciembre de 2018 sobre la planificación fiscal agresiva, que establece para determinar la existencia de un «beneficio fiscal» se debe comparar el importe del impuesto adeudado por el contribuyente, teniendo en cuenta el mecanismo o mecanismos en cuestión, con el importe que ese mismo contribuyente tendría que pagar en las mismas circunstancias en ausencia de dicho mecanismo, para lo cual es útil considerar si se produce alguna de las siguientes circunstancias¹⁵:

- a. Que un importe no estuviera incluido en la base imponible.
- b. Que el contribuyente se beneficie de una deducción.
- c. Que se registre una pérdida a efectos fiscales.
- d. Que no se adeude ninguna retención en origen.
- e. Que se compense el impuesto extranjero.

14 Así se indica, entre otras, en la guía interpretativa oficial de la DAC 6, publicada por las autoridades fiscales del gobierno de Reino Unido. V. *HMRC internal manual: International Exchange of Information Manual* [HM Revenue & Customs]. IEIM641040. Disponible en: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-exchange-of-information/ieim600000>.

En la misma línea, el documento de preguntas frecuentes publicado por las autoridades fiscales del gobierno belga señala (pregunta 5.4) que esta apreciación debe realizarse de forma objetiva, basándose en los hechos y circunstancias concurrentes y no en las intenciones subjetivas de los participantes en el mecanismo.

15 Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva (2012/772/UE), párrafo 4.7.

Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=DE>

En cambio, el simple hecho de que se evite la doble imposición no debería dar lugar, por sí mismo, a la obtención de un ahorro fiscal en el sentido requerido por el criterio del beneficio principal. Del mismo modo, este criterio tampoco debería entenderse automáticamente cumplido por la mera aplicación de un régimen fiscal preferencial extranjero.

Como se ha señalado anteriormente, el mecanismo debe producir un efecto fiscal de manera directa en, al menos, una jurisdicción de la Unión Europea, dado que los mecanismos que producen efectos fiscales exclusivamente en jurisdicciones de terceros Estados no serían, en principio, reportables. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, en el Derecho comparado se ha señalado que para determinar la existencia de un ahorro fiscal es preciso tener en cuenta el efecto global del mecanismo, considerando no solo sus implicaciones respecto de un obligado tributario aislado, sino respecto de todos los sujetos participantes y jurisdicciones involucradas en el mecanismo¹⁶.

Por otra parte, ciertas dudas se suscitan en torno a aquellos supuestos en que el ahorro fiscal obtenido como consecuencia de la realización del mecanismo es compatible e, incluso, querido por el legislador nacional. En general, las autoridades fiscales de los Estados miembros que se han pronunciado al respecto (particularmente, Reino Unido, Francia, Alemania y Países Bajos) parecen considerar que no existe ahorro fiscal en el sentido requerido por la DAC 6 cuando la ventaja fiscal obtenida es consistente y coherente con el propósito de la norma fiscal interna y siempre que con la realización del mecanismo no se haya perseguido su obtención por medios artificiosos¹⁷. Incluso, algunos Estados tales como Alemania o Irlanda han introducido en su normativa de transposición una «lista blanca» de transacciones en las que no se considera que se derive una ventaja fiscal, por ser coherentes con la política normativa interna.

Nuevamente, para determinar si la ventaja fiscal obtenida está en consonancia con el propósito de la norma fiscal nacional es esencial examinar el acuerdo en su conjunto. En este sentido, aquellos acuerdos diseñados para aprovechar los eventuales desajustes entre las normas fiscales nacionales de dos jurisdicciones diferentes, deberían considerarse potencialmente reportables.

Por otra parte, el criterio del beneficio principal debe verificarse en relación con alguno de los impuestos comprendidos por la Directiva. En este sentido, no serán reportables aquellos mecanismos transfronterizos cuyos efectos fiscales

16 En este sentido, el documento de preguntas frecuentes publicado por las autoridades fiscales del gobierno belga señala (pregunta 5.3) que para determinar si se cumple el criterio del beneficio principal es preciso tener en cuenta también la posible ventaja fiscal obtenida en un país tercero.

17 En este sentido, la guía interpretativa publicada por las autoridades fiscales británicas señala, a título ilustrativo, que la aplicación de los incentivos fiscales previstos en la legislación fiscal del Reino Unido no necesariamente supondría la obtención de un ahorro fiscal en el sentido exigido por el criterio del beneficio principal, en la medida en que se trata de un incentivo fiscal querido por el legislador. Sin embargo, si el mecanismo pretende obtener el derecho a aplicar el citado incentivo fiscal de manera artificiosa, el criterio del beneficio principal debería considerarse satisfecho. V. *HMRC internal manual: International Exchange of Information Manual* [HM Revenue & Customs]. IEIM641030.

En el mismo sentido se han pronunciado las autoridades fiscales de los Países Bajos, en la Guía de la Dirección General de Administración Tributaria y Aduanera / Servicio Técnico Corporativo, adoptada mediante Decisión de 24 de junio de 2020, n. 2020-11382.

se refieran exclusivamente al IVA, IIEE o aranceles aduaneros, impuestos excluidos de su ámbito de aplicación.

Por último, tal y como señala el Preámbulo de la Ley 10/2020, «*es necesario aclarar que la obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica, per se, que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en él concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que le hacen acreedor de la obligación de declaración.*»

4. Señas distintivas que exigen la concurrencia del criterio del beneficio principal

De acuerdo con el nuevo artículo 47 del Reglamento, el criterio de beneficio principal deberá concurrir en los siguientes casos:

- En las señas distintivas generales (categoría A del Anexo IV).
- En las señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal (categoría B del Anexo IV).
- En algunas de las señas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas (categoría C, apartados 1.b.i, 1.c y 1.d del Anexo IV).

4.1. Señas distintivas generales. Categoría A

i. **Hallmark A1:** mecanismos que incorporen una cláusula de confidencialidad entre el intermediario y los obligados tributarios interesados, en virtud de la cual se puede exigir no revelar la forma en la que el mecanismo en cuestión podría proporcionar una ventaja fiscal.

Este *hallmark*, aunque definido en términos muy amplios, debe entenderse que solo alcanza a aquellas cláusulas de confidencialidad referidas propiamente al *know-how* que conduce a la ventaja fiscal pretendida por el mecanismo.

En cambio, no debería considerarse concurrente, por ejemplo, en el caso de mecanismos que incluyan restricciones a la distribución de entregables o las cláusulas de confidencialidad habitualmente incluidas en las condiciones generales de contratación de un despacho de abogados pues, de lo contrario, cualquier servicio de asesoramiento relativo a un mecanismo transfronterizo en el que se verifique el criterio del beneficio principal debería ser reportable.

ii. **Hallmark A2:** mecanismos en cuyo marco el importe de los honorarios del intermediario se fije (total o parcialmente) en función del importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo, o bien se condicione (total o parcialmente) al hecho de que se derive total o parcialmente un beneficio fiscal.

El concepto de honorario se entiende en sentido amplio, como cualquier tipo de remuneración con independencia de la forma del acuerdo, del método de pago y de su denominación.

Son ejemplos de mecanismos en los que aplica esta señal distintiva aquellos acuerdos en los que los honorarios del asesor se pactan mediante cláusulas del tipo «*success fee*» o «*premium fee*», o cuando se prevea la obligación del intermediario de reembolsar toda o parte de la remuneración si el beneficio fiscal no surge o fue inferior a lo esperado o comprometido.

Sin embargo, no debe caerse en el error de considerar que cualquier esquema de honorarios variables referido a un mecanismo transfronterizo cumpliría este *hallmark*. La clave es que sean los honorarios del intermediario (en los términos de la Directiva) lo que se fijen de forma variable y en relación con la obtención del beneficio fiscal. Como hemos dicho anteriormente, si son los honorarios del asesor que realiza un trabajo de *tax litigation*, por ejemplo, los que se fijan en función del éxito, no aplicaría esta señal distintiva.

iii. *Hallmark* A3: mecanismos que cuenten 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.

Esta señal distintiva únicamente debería considerarse concurrente en aquellas estructuras comercializables que dependen de documentación tipo (por ejemplo, contratos de adhesión donde prácticamente sólo es necesario modificar los nombres de las partes) que no requiere de modificaciones esenciales para ser replicada y utilizada por distintos contribuyentes, ni de un asesoramiento profesional para la ejecución de la estructura.

Así, podrían ser ejemplos de este tipo de mecanismos los productos financieros que utilicen contratos de adhesión estandarizados y que incluyan una ventaja fiscal como una parte sustantiva del mismo.

Dada la amplitud de los términos con que se define este *hallmark*, algunos Estados miembro han optado por elaborar listados de acuerdos o estructuras que están específicamente excluidos de esta señal distintiva¹⁸.

4.2. Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal. Categoría B

i. *Hallmark* B1: mecanismos que impliquen 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.

¹⁸ Es el caso de Irlanda. (v. *Tax and Duty Manual: EU Mandatory Disclosure of Reportable Cross-Border Arrangements, Part 33-03-03, Appendix II*).

En el derecho comparado se ha interpretado que este *hallmark* debe considerarse concurrente también en el caso de adquisición, por medios artificiosos, de una sociedad que mantenga un EP generador de pérdidas¹⁹. Por otra parte, el tenor literal de la norma no parece restringir la aplicación de esta seña distintiva a supuestos de adquisición directa de participaciones.

Como aspectos controvertidos, cabe plantearse si es preciso que se adquiera la totalidad de las participaciones o si el *hallmark* aplica también en los casos en que el cambio de titularidad sea solo parcial. En todo caso, lo que parece evidente que deberá adquirirse una participación de control, que permita determinar el cese de la actividad²⁰.

En cuanto al cese de la actividad, es razonable entender que debe tratarse de la actividad principal, no concurriendo esta seña distintiva cuando la actividad que se interrumpe es otra distinta de la principal. Asimismo, parece que la norma exige una relación de causalidad entre la adquisición de la sociedad seguida del cese de la actividad principal y el objetivo de lograr un aprovechamiento de las pérdidas fiscales.

No obstante, y sin perjuicio de que una gran parte de jurisdicciones ya prohíben la «compra de sociedades con pérdidas, las mayores dudas respecto de la aplicación de este *hallmark* surgen en torno a la apreciación de artificiosidad en el mecanismo, que debe entenderse como ausencia de razones comerciales o de negocio en la secuencia de las operaciones.

ii. *Hallmark* B2: mecanismos que tengan por efecto la conversión de una renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas.

El literal de la seña se refiere a casos donde se produzca una conversión en la categoría del ingreso, esto es, una diferente calificación como consecuencia de la implantación del mecanismo, y no una reducción en el pago de los impuestos por cualquier otra vía.

En la medida en que este *hallmark* se encuentra vinculado al cumplimiento del criterio del beneficio principal, es necesario que, en primer lugar, el mecanismo tenga como efecto que la renta reciba una diferente calificación fiscal en sede de su receptor; y, en segundo lugar, que dicho cambio en la naturaleza de la renta suponga una exención de la misma o una tributación a un tipo inferior al resultante de no haber ocurrido tal conversión en la naturaleza de la renta.

En cambio, es razonable considerar que este *hallmark* no resulta aplicable cuando lo que se produce es simplemente una elección inicial entre diferentes

19 Así lo han considerado las autoridades fiscales irlandesas. V. *Tax and Duty Manual: EU Mandatory Disclosure of Reportable Cross-Border Arrangements, Part 33-03-03*) [Revenue. Irish Tax and Customs]. Apartado 2.7.

20 En este sentido, las guías publicadas por las autoridades fiscales italianas. V. *Circolare n.2. Primi chiarimenti in tema di meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione – decreto legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 (ricepimento Direttiva «DAC 6»)* [Agenzia Entrate. Divisione Contribuenti]. 10 de febrero de 2021, pp. 74-77. Disponible en: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3158195/Circolare+DAC+6n.+2+del+10+febbraio+2021.pdf/4450f787-c3ea-9ec4-bc86-f3ece92e085d>

opciones o alternativas, elección que se ejercita de forma consistente con el espíritu de norma fiscal aplicable y con base en razones no fiscales tales como motivos comerciales o de negocio²¹.

iii. **Hallmark B3:** mecanismos que incluyan operaciones circulares de «ida y vuelta» de fondos, en particular, a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal o de operaciones que se compensan o anulan mutuamente.

Debe destacarse que el tenor literal de este *hallmark* utiliza el término «entidades» y no los de «empresas asociadas» o «personas» que se utilizan en otros *hallmarks*, lo que, en principio, excluye a las personas físicas.

Por otra parte, la literalidad del precepto habla de «fondos», luego, *a priori*, deberían quedar fuera del ámbito literal de aplicación de esta señal distintiva cualesquiera otras transferencias de activos sin flujos económicos.

Un ejemplo de la aplicación de esta señal distintiva podría ser, por ejemplo, una operación de reparto de dividendos financiada por una entidad integrante del mismo grupo de sociedades y residente fiscal en otra jurisdicción, a la que son aportados los fondos recibidos como dividendos y que no tributa por los intereses percibidos debido a la existencia de un régimen fiscal especial en dicha jurisdicción.

Otro tipo de supuestos en los que podría concurrir este *hallmark* son los casos de aportaciones dinerarias efectuadas por un socio a sus filiales residentes en jurisdicciones de baja tributación, que a su vez conceden préstamos a aquél, creando un gasto financiero deducible en la jurisdicción del socio mientras que el ingreso tributa en las filiales a un tipo impositivo inferior.

Como aspectos controvertidos cabe plantearse si es suficiente, para que el *hallmark* aplique, que los fondos regresen a la misma jurisdicción o si, en cambio, han de retornar necesariamente a la misma entidad, requisito que en principio no se desprende de la literalidad del precepto.

4.3. Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas. Categoría C

Como se ha señalado anteriormente, no todas las señas distintivas de la categoría C del Anexo IV de la Directiva exigen la concurrencia del criterio del beneficio principal. En particular, solo se encuentran vinculadas a este criterio las señas de la categoría C, apartado 1, letras b.i), c) y d).

²¹ En este sentido, v. *HMRC internal manual: International Exchange of Information Manual* [HM Revenue & Customs]. *IEIM643020*. A título ilustrativo, esta guía señala que no aplicará la señal distintiva B.2 en aquellos casos en que se produce una mera elección comercial entre dos opciones alternativas para poner de manifiesto los beneficios generados por una empresa, como la que se puede plantear entre el reparto de dividendos a los socios con carácter previo a su venta, o bien su transmisión por un precio de venta más elevado que dé lugar a una mayor plusvalía correspondiente a las reservas acumuladas.

Estas señas se refieren a mecanismos que impliquen la realización de pagos transfronterizos deducibles entre empresas asociadas cuando, además de lo anterior, se verifiquen determinadas circunstancias.

A estos efectos, la Directiva define el término «empresas asociadas» como cualquier persona vinculada a otra en alguna de las siguientes formas²²:

- a. participa en la gestión de la otra persona por estar en situación de ejercer una influencia notable sobre esta última;
- b. participa en el control de la otra persona a través de una participación que supere el 25% de los derechos de voto;
- c. participa en el capital de la otra persona mediante un derecho de propiedad que, directa o indirectamente, sea superior al 25% del capital;
- d. tiene derecho al 25% o más de los beneficios de la otra persona.

A este respecto, el artículo 47 del Reglamento aclara que el pago también se considera realizado entre dos empresas asociadas cuando se efectúe entre ellas de forma indirecta, a través de una o varias personas o entidades interpuestas.

Por lo que se refiere al concepto de «pagos transfronterizos», el Reglamento asimila el concepto de pago transfronterizo al de gasto transfronterizo, con independencia de que se haya producido efectivamente el pago. De acuerdo con lo anterior, estaríamos dentro del ámbito de esta seña distintiva en ausencia de pago pero existencia de gasto, como sucede, por ejemplo en el ajuste fiscal por operaciones vinculadas. A diferencia de los pagos transfronterizos, la existencia de un gasto transfronterizo puede no ser una circunstancia objetiva y sencilla de constatar, lo podría suponer extender la aplicación de la seña distintiva de manera extraordinaria con el consecuente riesgo del incremento de las obligaciones de reporte.

Finalmente, la norma española matiza que debe reputarse «destinatario» del pago transfronterizo al perceptor indirecto de los pagos cuando éstos hubieran sido fiscalmente atribuidos o imputados al perceptor en virtud de regímenes tributarios de transparencia fiscal, imputación de rentas o equivalentes.

En cuanto a las circunstancias adicionales que se deben verificar para que los pagos transfronterizos deducibles entre empresas asociadas queden sujetos –si se cumple el criterio del beneficio principal– a la obligación de declaración, éstas son:

- i. *Hallmark C.1.b.i*: que el destinatario del pago transfronterizo no aplique ningún impuesto sobre sociedades, o lo aplique al tipo cero o casi cero.

La norma reglamentaria española señala que tendrá la consideración de impuesto sobre sociedades todo impuesto idéntico o análogo al impuesto sobre sociedades español. Por otra parte, el Reglamento ha concretado la

²² A estos efectos, la Directiva establece que una participación superior al 50% computa como el 100% al efecto del cálculo de la participación indirecta; y se considera una sola persona al conjunto familiar de cónyuge, ascendientes y descendientes.

expresión «tipo cero o casi cero» como un tipo impositivo nominal inferior al 1%²³.

- ii. *Hallmark C.1.c*: que el pago transfronterizo se beneficie de una exención total del impuesto en la jurisdicción de la residencia fiscal del destinatario²⁴.
- iii. *Hallmark C.1.d*: que el pago transfronterizo se beneficie de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción de la residencia fiscal del destinatario.

En cuanto al concepto de «régimen fiscal preferente» el Reglamento aclara que no tendrá tal condición aquel que hubiera sido autorizado conforme a derecho por la Unión Europea, de lo que se deduce que, dentro de este *hallmark*, no deberían ser objeto de información los regímenes que hayan sido considerados no perjudiciales por el código de Conducta de la UE (lo que, en el caso de España, excluiría regímenes tales como el *patent box* o el régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros).

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

Como se ha indicado anteriormente, estas señas distintivas operan de forma independiente al criterio del beneficio principal, de manera que los mecanismos en que concurra alguno de estos *hallmarks* deberán reportarse en todo caso, con independencia de que el fin o propósito principal de la operación o acuerdo no haya sido la obtención de un ahorro fiscal.

Las señas distintivas que no exigen la concurrencia del criterio del beneficio principal son, por exclusión, las siguientes:

- Las restantes señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas (categoría C, apartados 1.a y 1.b.ii, y apartados 2, 3 y 4 del Anexo IV).
- Las señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real (categoría D del Anexo IV).
- Las señas distintivas específicas vinculadas a los precios de transferencia (categoría E del Anexo IV).

²³ Si bien el Proyecto de reglamento hablaba inicialmente de tipos efectivos, el Reglamento ha optado finalmente por concretar la expresión «casi cero» por referencia al tipo nominal.

²⁴ A diferencia de lo que sucedía en el primer borrador de la Directiva, que hablaba también de exención parcial, el texto definitivo de la Directiva se refiere exclusivamente a los supuestos de exención total. La norma no precisa, sin embargo, si esta señal distintiva se refiere exclusivamente a exenciones de rentas o deben entenderse comprendidas también las exenciones subjetivas.

5.1. Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas. Categoría C

i. *Hallmark C.1.a*: mecanismos que impliquen la realización de pagos transfronterizos deducibles entre empresas asociadas cuando el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal.

ii. *Hallmark C.1.b.ii*: mecanismos que impliquen la realización de pagos transfronterizos deducibles entre empresas asociadas cuando el destinatario 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 cooperadora»²⁵.

Esta seña distintiva comprendería los pagos realizados por servicios prestados efectivamente desde dichas jurisdicciones, sin perjuicio de que se acredite la realidad de los servicios prestados o la concurrencia de motivos empresariales o de negocio en la realización de dichas operaciones.

iii. *Hallmark C2*: mecanismos en virtud de los cuales se reclaman deducciones por la misma depreciación de un activo en más de una jurisdicción.

Esta seña distintiva podría comprender situaciones tales como los contratos de *leasing* financiero cuando las jurisdicciones implicadas tienen reglas distintas en cuanto a la deducción de las amortizaciones, de manera que en una de ellas el derecho a registrar las amortizaciones recae sobre el titular económico del activo arrendado, mientras que en la otra jurisdicción se permite que al titular jurídico deducir la misma amortización²⁶.

No obstante, como ha señalado Quintas Bermúdez, debiera distinguirse entre el doble cómputo real de la amortización (por ejemplo, cuando un activo se somete a una amortización anticipada, como ocurre en algunos arrendamientos financieros, y se transmite luego a otra jurisdicción en que no se neutraliza la amortización precedente) y el doble cómputo aparente (supuestos de mero desfase temporal sin que llegue a amortizarse más del coste del activo, por ejemplo, cuando con motivo de la transmisión de un activo, la transmitente computa la amortización sobre el saldo al inicio de ejercicio, mientras que la adquirente lo hace sobre el inventario al final de ejercicio)²⁷.

25 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 en el Proyecto.

26 Este es precisamente el ejemplo utilizado en la guía publicada por las autoridades fiscales italianas para ilustrar la aplicación de este *hallmark*. V. *Circolare n.2. Primi chiarimenti in tema di meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione – decreto legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 (recepimento Direttiva «DAC 6») [Agenzia Entrate. Divisione Contribuenti]*. 10 de febrero de 2021, pp. 96 y 97.

27 V. Quintas Bermúdez, J. (2018). *Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermedios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE)2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 («DAC6»): síntesis y crítica*. Quincena Fiscal (22). Disponible en: <https://proview.thomsonreuters.com/title.html?redirect=true&titleKey=aranz%2Fperiodical%2F108139532%2Fv20180022.1&titleStage=F&titleAcct=i0adc4190000001610e03f80dd3a96373#sl=p&eid=5c2dc84d4e0c1bf0b024a110d448e8f7&eat=%5Bereid%3D%225c2dc84d4e0c1bf0b024a110d448e8f7%22%5D&pg=1&psl=p>

iv. *Hallmark C3*: mecanismos en virtud de los cuales se reclame la acreditación de una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción.

Un caso prototípico de este *hallmark* sería un préstamo de valores transnacional donde la deducción por dividendos se acredite tanto en el país del prestamista (*manufactured dividend*) como del prestatario.

De acuerdo con el tenor literal de la Directiva, parece que no se estaría ante esta seña distintiva en aquellos casos en que el método aplicado para evitar la doble imposición sea el de exención en lugar de deducción o crédito fiscal²⁸.

v. *Hallmark C4*: mecanismos que impliquen transferencias de activos en las que haya una diferencia significativa en el importe considerado como contrapartida en las jurisdicciones implicadas²⁹.

De acuerdo con la norma reglamentaria española, tendrá la consideración de «diferencia significativa» aquella diferencia superior a un 25% entre los valores fiscales (y no contables) en ambas jurisdicciones.

Aunque la norma no lo indica, parece evidente que el potencial riesgo de fraude en este tipo de operaciones sólo existiría cuando el valor fiscal en el adquirente (en virtud de una revalorización) sea superior al valor fiscal en el transmitente.

5.2. Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real. Categoría D

Esta categoría de señas distintivas se introdujo expresamente con la intención de hacer frente a aquellos acuerdos diseñados para eludir las obligaciones de intercambio automático de información bajo el Estándar Común de Reporte (*Common Reporting Standard* o CRS, por su traducción al inglés), y están claramente inspiradas en las directrices de la OCDE recogidas en su documento *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*³⁰.

i. *Hallmark D1*: mecanismos que puedan tener por efecto el menoscabo del cumplimiento de las obligaciones de intercambio automático de información de cuentas financieras.

28 Esto no parece tan claro, no obstante, si se atiende al texto en inglés de la Directiva, que se refiere a «*relief for double taxation*», lo que, en principio, cubriría tanto el método de exención como el método de crédito fiscal.

29 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.

30 OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD, Paris.

Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>

Esta seña podría resultar de aplicación, por ejemplo, en una transferencia de los fondos de una cuenta corriente abierta en una entidad financiera española a otra jurisdicción que no esté obligada al intercambio automático de información sobre cuentas financieras con España, al no existir un acuerdo de intercambio de información con dicho país.

ii. *Hallmark D2*: mecanismos que impliquen la existencia de una cadena de titularidad formal o real no transparente mediante la participación de determinadas personas, instrumentos o estructuras jurídicas que³¹:

- no realizan una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas;
- están constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumentos o estructuras; y
- en los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras no son identificables.

Un ejemplo de este tipo de mecanismos podría darse en el empleo de entidades «opacas» que permitan la utilización de accionistas nominales sin estar obligadas a llevar un registro o a revelar la identidad del titular real de las participaciones.

5.3. Señas distintivas específicas relativas los precios de transferencia. Categoría E

En lo que respecta a los precios de transferencia, se precisa en los expositivos iniciales del Reglamento que, para la interpretación de las señas distintivas específicas sobre precios de transferencia, serán criterios interpretativos las Directrices en materia de Precios de Transferencia de la OCDE y las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE.

Asimismo, la norma reglamentaria 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.

31 El artículo 47 del Reglamento aclara que estas tres condiciones deben cumplirse de forma acumulativa.

i. *Hallmark* E1: mecanismos que conlleven la utilización de un régimen de protección unilateral (*unilateral safe harbour rules*)³².

Aunque la norma no lo indica expresamente, en el derecho comparado se ha entendido que este *hallmark* no aplica cuando el régimen de protección unilateral no esté directamente involucrado en la determinación de los precios de plena competencia (por ejemplo, aquellos que supongan la mera simplificación o exención de las obligaciones en materia de documentación)³³.

Por otra parte, no deberían ser objeto de reporte bajo este *hallmark* aquellos acuerdos en los que, siendo de aplicación un régimen de protección unilateral, hayan sido valorados correctamente conforme al principio de plena competencia, aun cuando el precio resultante de la valoración entre dentro del rango del régimen de protección unilateral aplicable³⁴.

ii. *Hallmark* E2: mecanismos que conlleven la transmisión entre empresas asociadas de activos intangibles difíciles de valorar;

La Directiva define el término «activos intangibles difíciles de valorar» como aquellos en los que, en el momento de la transferencia, concurren dos requisitos: (i) que no existan activos comparables fiables; y (ii) que las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener del activo intangible transferido o las hipótesis empleadas para la valoración del mismo sean sumamente inciertas³⁵.

Tal y como aclara la propia Directiva, este *hallmark* comprende tanto la transferencia de la titularidad del intangible como la de otros derechos que recaigan sobre este.

32 Las Directrices en materia de Precios de Transferencia de la OCDE definen el término «régimen de protección unilateral» como «una reglamentación que se aplica a una categoría bien definida de contribuyentes o de operaciones, que los exime de ciertas obligaciones impuestas por las normas generales en materia de precios de transferencia de un país. Un régimen de protección reemplaza las reglas generales por obligaciones más simples. Así, puede permitir a los contribuyentes determinar sus precios de transferencia de una forma específica, por ejemplo aplicando un enfoque simplificado de determinación de precios de transferencia prescrito por la administración tributaria. Un régimen de protección puede eximir también a una categoría concreta de contribuyentes o de operaciones de la aplicación total o parcial de las normas generales sobre precios de transferencia».

33 Entre otras, las guías interpretativas publicadas por las autoridades fiscales de Francia, Reino Unido, Bélgica o Irlanda se pronuncian en este sentido.

34 Esta es también la interpretación mantenida por las autoridades fiscales del Reino Unido. V. *HMRC internal manual: International Exchange of Information Manual* [HM Revenue & Customs]. IEIM646020.

35 Las Directrices en materia de precios de transferencia de la OCDE contienen una serie de criterios orientadores a propósito del concepto de «activos intangibles difíciles de valorar» que, por la remisión que efectúa la normativa española al documento de la OCDE, deben entenderse aplicables para interpretar este concepto.

Por otra parte, según se ha señalado en el derecho comparado, las transferencias de estos activos intangibles estarían cubiertas por este *hallmark* estén o no reflejados en las cuentas anuales de la entidad transmitente³⁶.

En cuanto al concepto de «transferencia» se ha apuntado en algunos Estados miembros que este término debe entenderse en un sentido económico, más que jurídico³⁷, comprendiendo también las transferencias de derechos económicos sobre intangibles que no conlleven transmisión de su titularidad jurídica. En este sentido, se ha apuntado que la transferencia de las funciones de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de un activo intangible (funciones DEMPE, por sus siglas en inglés) quedarían igualmente cubiertas por este *hallmark*³⁸.

iii. *Hallmark E3*: mecanismos que impliquen 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.

En cuanto al concepto de «sociedades del mismo grupo», la norma reglamentaria española ha definido este término por remisión al concepto de «empresas asociadas» previsto en la Directiva.

Es posible que este *hallmark* sea uno de los que más dudas suscita en torno a su aplicación. En primer término, porque ni la propia Directiva ni tampoco la normativa de transposición española definen el concepto de «EBIT», por lo que no hay una métrica unificada de lo que debe entenderse comprendido dentro del «resultado de explotación» a los efectos de la DAC 6³⁹. En el derecho comparado se ha considerado que el concepto EBIT no incluye, en principio, el resultado financiero ni los ingresos por dividendos, salvo en el caso concreto de aquellas compañías en las que, por la tipología de su actividad, estos conceptos

36 Esta sería la postura adoptada, entre otros, por el Servicio Público Federal de Finanzas del gobierno belga en su documento de preguntas y respuestas frecuentes relativo a la DAC 6 (pregunta 4.5.4.1), en la que se indica que se eligió explícitamente no adherirse a las normas de contabilidad que se aplican a los activos intangibles.

En esta misma línea encontramos también voces de algunos autores en la doctrina, como es el caso de Simon Hoffman. V. Hoffman, S. (2020). *Hard-to-value intangibles and the price of uncertainty*. International Transfer Pricing Journal, *Volumen 27* (3). Disponible en https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj_2020_03_int_2.html

37 En este sentido, nuevamente, el Servicio Público Federal de Finanzas del gobierno belga en su documento de preguntas y respuestas frecuentes relativo a la DAC 6 (pregunta 4.5.4.1).

38 Así, entre otros, la Dirección General de Administración Tributaria y Aduanera de los Países Bajos en su guía interpretativa publicada como Anexo a la Decisión de 24 de junio de 2020, n.º 2020-11382, del Secretario de Estado de Hacienda. Precisamente las autoridades fiscales holandesas utilizan un ejemplo de transferencia intragrupo de las funciones DEMPE sobre la propiedad intelectual del grupo.

39 En este sentido, Polonska. T. (2020). *Mandatory Disclosure Rules Implementation in Luxembourg: Practical Aspects*. International Transfer Pricing Journal, *Volumen 27* (5). Disponible en https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj_2020_05_lu_1.html Como señala este autor, cabe plantearse si la transferencia de participaciones en entidades o la transmisión de instrumentos financieros podrían afectar al EBIT de una entidad a estos efectos, lo que dependerá de si entendemos que el resultado financiero o los ingresos por dividendos quedan comprendidos o dentro del EBIT de la compañía en cuestión.

formen parte de su resultado operativo (sería el caso de las entidades financieras o de las entidades *holding*, respectivamente)⁴⁰.

Tampoco se aclara en la norma reglamentaria española si debe atenderse a un concepto de EBIT fiscal o contable, ni si debe determinarse a nivel individual o consolidado. En el derecho comparado, los Estados miembros que se han pronunciado parecen coincidir en que ha de atenderse al concepto de EBIT previsto la normativa contable que resulte de aplicación⁴¹; y su determinación debe realizarse a nivel individual y no de grupo⁴².

Finalmente, la aplicación de este *hallmark* plantea cierta controversia en los supuestos en que la transmisión de activos, funciones y riesgos se produce como consecuencia de procesos de fusión o de liquidación societaria que dan lugar a la extinción de la entidad. Atendiendo al tenor literal de este *hallmark* este tipo de operaciones quedarían cubiertas, pues es evidente que el EBIT proyectado durante los tres años posteriores será nulo tras la extinción de la compañía, si bien no parece que la norma esté pensando en este tipo de supuestos sino en las reestructuraciones de empresas (*business restructurings*) contempladas en el Capítulo IX de las Directrices en materia de precios de transferencia de la OCDE (de lo contrario, cualquier operación de fusión o liquidación transfronteriza sería, en principio, reportable bajo este *hallmark*).

En el derecho comparado, la mayoría de los Estados miembros que se han pronunciado sobre esta cuestión parecen compartir esta interpretación, si bien la exclusión de estas operaciones podría estar condicionada a que no se hubiera producido una transferencia previa de activos/riesgos/funciones con carácter previo a la extinción de la sociedad⁴³.

6. Contenido de la comunicación

Por lo que se refiere a la información que deberá ser comunicada, el Reglamento establece ocho datos o conjuntos de datos que deben ser objeto de declaración por los sujetos obligados⁴⁴:

40 Esta interpretación es la adoptada, entre otras, por las autoridades belgas y británicas, según se desprende de sus respectivas guías interpretativas.

41 En este sentido, las guías interpretativas publicadas por las autoridades fiscales francesas, belgas e italianas.

42 Así se desprende, entre otras, de las guías interpretativas de Reino Unido e Italia.

43 Así, por ejemplo, las autoridades fiscales de Bélgica o Francia. La guía publicada por la Dirección General de Finanzas Públicas francesa es particularmente clara a este respecto, al excluir del ámbito de aplicación del *hallmark* E3 a las fusiones y operaciones similares realizadas de conformidad con la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro. V. Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts n. BOI-CF-CPF-30-40-30-20. 25 de noviembre de 2020. Disponible en: https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12327-PGP.html/identifiant=BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125#C_Marqueur_E.3_214

44 Resulta llamativo que el texto aprobado del Reglamento haya eliminado 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.

- a) Identificación y datos completos de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados.
- b) Información pormenorizada sobre las señas distintivas (hallmarks) 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.

En cuanto a la publicidad otorgada a la información recabada por la AEAT, a diferencia de lo previsto en el proyecto de real decreto, el texto finalmente aprobado da un paso atrás en la obligación de la AEAT 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.

Resulta llamativa, en todo caso, la falta de concreción sobre la utilización de estos datos por parte de las Administraciones tributarias de los distintos Estados miembros⁴⁵.

45 Esta indefinición ha llevado a algunos autores a plantearse cuestiones tales como: ¿se van a utilizar para realizar inspecciones conjuntas?, ¿se utilizarán los mismos criterios en cuanto a su tratamiento?, ¿qué ocurre en el caso de que la información facilitada de pie a un asimétrico procedimiento de aplicación de los tributos o en su caso a un procedimiento sancionador dispar en los distintos Estados miembros que pasan a utilizar los datos en ella contenidos? En este sentido, v. Suberbiola Garbizu, I. (2020). DAC 6: nuevas obligaciones de información. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa* (262).

7. Nacimiento de la obligación de comunicación y plazo para presentar la declaración

Con carácter general, desde el momento en que surja la obligación de comunicación los obligados a declarar dispondrán de un plazo de 30 días naturales para presentar la declaración informativa (modelo 234).

A estos efectos, el nacimiento de la obligación de comunicación se considera producido en el momento en que se dé cualquiera de las circunstancias siguientes (la que primero ocurra):

- a) El día siguiente a aquel en que el mecanismo se ponga a disposición para su ejecución. En particular, se considerará que la puesta a disposición se produce cuando el intermediario transmita y el obligado tributario interesado adquiera de forma definitiva el servicio, esto es, cuando exista una propuesta aceptada de forma definitiva por el cliente⁴⁶.
- 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.

Estas dos últimas circunstancias, relativas a la ejecución de un mecanismo, tendrán relevancia, generalmente, en aquellos casos en que sea el propio obligado tributario interesado quien diseña, organiza y ejecuta el mecanismo, sin recabar el asesoramiento de un intermediario (en otro caso, la puesta a disposición del asesoramiento será normalmente la circunstancia que ocurra primero).

No obstante, en el caso de los intermediarios secundarios, el 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 período transitorio»). Este régimen se extiende también a los mecanismos transfronterizos cuya obligación de comunicación haya sur-

⁴⁶ A estos efectos, el Reglamento señala como posibles pruebas de la puesta a disposición del asesoramiento la existencia de hojas de aceptación, informes, facturas, entre otros. No obstante, en la práctica, el contenido del asesoramiento no se entrega normalmente al cliente en la propia propuesta de honorarios y servicios, sino en un documento separado como puede ser una nota, informe, dictamen emitido a tal efecto. Por ello, parece más razonable que el momento determinante del nacimiento de la obligación de comunicar se produzca con la entrega de la versión definitiva del documento en el que se contiene el asesoramiento.

gido a partir del 1 de julio de 2020 (el «segundo período 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 contados a partir del 14 de abril de 2021, fecha en que se produjo la entrada en vigor de la Orden HAC/342/2021, por la que se aprueban en España los modelos oficiales de declaración.

8. Otras obligaciones de declaración en España

Además de la obligación de comunicación descrita en los apartados anteriores, la Directiva prevé dos obligaciones de información adicionales, que han sido recogidas por la normativa de transposición en los artículos 48 y 49 del Reglamento:

- i. El artículo 48 del Reglamento establece la obligación de los intermediarios de presentar una declaración trimestral de actualización de los datos de los mecanismos transfronterizos comercializables que hayan sido declarados con anterioridad como mecanismo transfronterizo.

Esta declaración deberá realizarse mediante la presentación del correspondiente modelo 235 durante el mes 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.

- ii. Además, el artículo 49 establece la obligación anual de los obligados tributarios interesados de informar acerca de la utilización en España 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 los puntos de conexión previstos por la Directiva.

Esta declaración se deberá efectuar mediante la presentación del modelo 236 durante el último trimestre del año natural siguiente a aquel en el que se haya producido la utilización en España de los citados mecanismos.

9. Régimen sancionador

Al no haberse logrado alcanzar por parte del conjunto de los Estados un criterio unívoco respecto de las medidas sancionadoras aplicables, la Directiva no concreta los términos del régimen sancionador que debe aplicarse en casos de incumplimiento de sus disposiciones, sino que se remite a lo establecido en la normativa de transposición de los Estados miembros, a quienes se impone, como única condición, que las sanciones sean eficaces, proporcionadas y disuasorias.

Precisamente por la amplia discrecionalidad de que disponen los Estados en la configuración del régimen sancionador, encontramos en el derecho comparado discrepancias significativas en la regulación de esta materia, tanto en la configuración de los tipos infractores como, sobre todo, en los criterios para la cuantificación de las sanciones y sus importes mínimos y máximos⁴⁷.

En el caso de España, la Ley 10/2020 ha introducido en la LGT un régimen de infracciones y sanciones específico e incompatible con las infracciones establecidas con carácter general en los artículos 198 (presentación fuera de plazo de declaraciones sin perjuicio económico) y 199 (presentación incorrecta de declaraciones sin perjuicio económico) de la LGT.

9.1. Infracciones relativas a la obligación de declaración

El apartado 4 de la DA 23ª de la LGT tipifica como infracciones tributarias graves: (i) la falta de presentación en plazo y (ii) la presentación incorrecta de las declaraciones informativas.

En ambos casos la sanción consiste en una multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos referido a una misma declaración o que hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa.

A estos efectos se establece un límite mínimo de 4.000 euros y un límite máximo (siempre y cuando esté por debajo del máximo absoluto de 16.000 euros), cuyo importe dependerá de quién sea el sujeto infractor:

- Si el sujeto infractor es el intermediario, el límite máximo de la sanción será equivalente al importe de los honorarios. No obstante, en aquellos casos en los que no existan honorarios a percibir el límite a aplicar se referirá al valor de mercado de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración intermediario, calculada de conformidad con la normativa sobre precios de transferencia prevista en la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁴⁸.
- Si el sujeto infractor es el obligado tributario interesado, el límite máximo será el valor del efecto fiscal derivado del mecanismo. En el caso de mecanismos transfronterizos que carezcan de valor siendo el infractor el obligado tributario interesado, el límite máximo de la sanción será equivalente al importe de los honorarios del intermediario.

De acuerdo con lo anterior, y considerando que, por cada mecanismo, se deben reportar un total de ocho datos o conjuntos de datos, la sanción máxima

47 V. Aníbarro Pérez, S. (2020). Las sanciones por incumplir las obligaciones de información y comunicación relativas a mecanismos de planificación fiscal agresiva: un análisis a la luz de los principios y garantías del derecho sancionador. *Quincena fiscal* (20). Págs. 7-33.

Como apunta la autora a modo de ejemplo, en lo que a los umbrales máximos se refiere, éstos pueden oscilar entre los cien mil euros de los regímenes menos gravosos y los más de un millón de euros en los regímenes más severos.

48 Parece lógico que esta regla resulte de aplicación también en aquellos casos en que los honorarios por el asesoramiento se hayan pactado mediante cláusulas de tipo *success fee*.

aplicable será de 16.000 euros (o del importe de los honorarios del intermediario, si fuera inferior).

Finalmente, para todos los casos anteriores se contempla una reducción del 50% en el importe de la sanción cuando la declaración se ha presentado fuera de plazo sin requerimiento de la Administración tributaria.

Por otro lado, también constituye infracción tributaria grave la presentación de las declaraciones por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios. Este incumplimiento será sancionado mediante multa fija de 250 euros por dato o conjunto de datos referidos a la misma declaración con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.500 euros.

9.2. Infracciones relativas a las obligaciones de comunicación entre particulares

En el apartado 3 de la DA 24ª de la LGT se introducen, finalmente, dos nuevos tipos de infracción en relación con las obligaciones de comunicación entre particulares, a saber:

i. El incumplimiento de la obligación del intermediario eximido por el deber de secreto profesional de comunicar tal exención a los demás intermediarios y obligados tributarios se tipifica como infracción leve, sancionado con multa pecuniaria de 600 euros.

Sin embargo, cuando esta infracción concorra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo por parte del resto de intermediarios implicados o del contribuyente interesado, se tipifica como infracción grave con la sanción previstas en la DA 3ª (2.000 euros por dato o conjunto de datos, con el límite máximo del importe de los honorarios).

ii. Por otra parte, el incumplimiento de la obligación, por parte del intermediario o del obligado tributario interesado que haya presentado la declaración de información, de comunicar tal circunstancia al resto de intermediarios intervinientes y obligados tributarios interesados se tipifica como infracción leve con sanción consistente en multa pecuniaria de 600 euros.

10. Comentarios finales

Aunque hayan transcurrido más dos años desde la aprobación de la DAC 6 en el seno de la Unión Europea, el asunto resulta de la máxima actualidad puesto que recientemente ha comenzado su aplicación práctica en nuestro país.

Muy resumidamente, esta Directiva constituye —en consonancia con la acción 12 del Proyecto BEPS— la última iniciativa en el ámbito de la transparencia fiscal a escala de la Unión Europea que tiene como objetivo directo que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información com-

pleta sobre los denominados «*mecanismos fiscales potencialmente agresivos*» y que esta información pueda ser objeto de intercambio entre los referidos Estados.

Si bien la propia DAC 6 y su normativa de transposición dejan claro que el hecho de que una operación deba ser objeto de comunicación no supone que sea ilícita, contar de manera temprana con información relativa a operaciones transfronterizas permitirá a las autoridades tributarias nacionales reaccionar rápidamente contra las prácticas fiscales que entienden nocivas, poniendo freno a la elusión y evasión fiscales dentro del mercado interior.

Además, haciendo recaer principalmente la obligación de comunicación sobre los «intermediarios» (abogados, asesores, comercializadores, etc.) o, en caso de existir una prerrogativa de secreto profesional, sobre los propios contribuyentes beneficiarios del mecanismo, se espera conseguir un efecto disuasorio en la implementación de este tipo de esquemas.

El efectivo cumplimiento de las nuevas obligaciones de comunicación derivadas de la DAC 6 va a exigir por parte de los contribuyentes españoles, así como de sus competidores europeos, una revisión profunda de sus circuitos internos de información, así como de todas las operaciones o mecanismos transfronterizos cuya puesta en marcha valoren, para verificar si reúnen los requisitos exigidos para ser comunicados.

Por parte de la Administración tributaria española, la adecuada gestión de la información que sea obtenida por este canal de declaración, requerirá, por un lado, contar con los medios humanos y materiales necesarios y, por otro, contribuir a dotar de mayor desarrollo y/o claridad a la normativa aplicable al objeto de disipar las múltiples dudas interpretativas, principalmente respecto de las señas distintivas, que pueden llegar a plantearse.

11. Bibliografía

Aníbarro Pérez, S. (2020). Las sanciones por incumplir las obligaciones de información y comunicación relativas a mecanismos de planificación fiscal agresiva: un análisis a la luz de los principios y garantías del derecho sancionador. *Quincena Fiscal* (20).

Calvo Vérguez, J. (2020). El compliance y las infracciones tributarias: norma UNE 19602: La trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español. Análisis de las principales cuestiones suscitadas. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa* (260).

Castro de Luna, J. M. (2019). La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. DAC 6. *Quincena Fiscal* (7).

Hoffman, S. (2020) Hard-to-value intangibles and the price of uncertainty. *International Transfer Pricing Journal*, Volumen 27 (3).

Quintas Bermúdez, J. (2018). Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE)2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 («DAC6»): síntesis y crítica. *Quincena Fiscal* (22).

Merino Jara, I. (2019). Secreto profesional en el marco de la DAC 6. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa* (257).

Polonska. T. (2020). Mandatory Disclosure Rules Implementation in Luxembourg: Practical Aspects. *International Transfer Pricing Journal. Volumen 27* (5).

Suberbiola Garbizu. I. (2020). DAC 6: nuevas obligaciones de información. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa* (262).