



## DAC6 en España

### Preguntas recurrentes

13 de abril de 2021

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN .....	5
1. ¿Qué es la DAC6? .....	5
2. ¿Cuál es su objetivo? .....	5
3. ¿Cuándo debía trasponerse? ¿Y aplicarse? .....	5
4. ¿Cuándo se ha traspuesto la Directiva en España? .....	6
5. ¿Qué nuevas obligaciones de comunicación establece la Ley 10/2020? .....	7
OPERACIONES SUJETAS A LAS OBLIGACIONES INFORMATIVAS .....	8
6. ¿Qué hay que considerar para analizar si una operación queda sujeta a comunicación? ¿Basta con que tenga un efecto fiscal ventajoso? ¿Es necesario ese efecto? .....	8
7. ¿Qué es un mecanismo? .....	8
8. ¿Cuándo un mecanismo es transfronterizo? .....	8
9. ¿Qué son las señas distintivas? .....	9
OBLIGACIÓN INFORMATIVA BÁSICA- Modelo 234 .....	10
<i>¿Quién? - Sujetos obligados a su presentación .....</i>	10
10. ¿Quién está obligado a presentar la declaración informativa básica (modelo 234)? .....	10
11. ¿Quién tiene la condición de intermediario fiscal? .....	10
12. ¿La existencia de asesores en una operación determina la existencia en todo caso de un intermediario fiscal obligado a presentar esta declaración? .....	10
13. ¿Cuándo queda obligado a presentar esta declaración el propio contribuyente? .....	10
14. ¿Cuándo resulta aplicable el secreto profesional? .....	11
15. ¿Cómo sabe el contribuyente que la obligación informativa recae sobre él? .....	11
16. ¿Quién debe comunicar cuándo hay varios asesores en la operación? .....	12
17. ¿Puede el contribuyente exigir responsabilidad al intermediario por dar cumplimiento a la obligación de comunicación? .....	12
<i>¿Qué? - Contenido de la obligación de información .....</i>	12
18. ¿Cuál es el contenido de la declaración informativa (modelo 234)? .....	12
<i>¿Cuándo? - Nacimiento y plazos de cumplimiento .....</i>	13
19. ¿Cuándo nace la obligación de comunicación? .....	13
20. ¿Cuáles son los plazos de presentación de la declaración informativa básica (modelo 234)? .....	13
<i>¿Y si se incumple? - Régimen sancionador .....</i>	14

21. ¿Qué infracciones se asocian al incumplimiento de la obligación informativa básica?.....	14
22. ¿Cómo se califican estas infracciones? .....	14
23. ¿Cuál es la sanción para la infracción por falta de presentación? .....	14
24. ¿Cuál es la sanción para la infracción por presentación extemporánea? .....	14
25. ¿Cuál es la sanción para la infracción por presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos?.....	15
26. ¿Cuál es la sanción para la presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos o telemáticos establecidos con carácter obligatorio?.....	15
OBLIGACIÓN INFORMATIVA DE ACTUALIZACIÓN- Modelo 235.....	15
<i>¿Quién? - Sujetos obligados a su presentación .....</i>	15
27. ¿Quién está obligado a presentar la declaración informativa de actualización (modelo 235)?.....	15
<i>¿Qué? - Contenido de la obligación de información .....</i>	15
28. ¿Cuál es el contenido de la declaración informativa de actualización (modelo 235)? .....	15
<i>¿Cuándo? - Plazos de cumplimiento .....</i>	16
29. ¿Cuáles son los plazos de presentación de la declaración informativa de actualización (modelo 235)?	16
<i>¿Y si se incumple? - Régimen sancionador.....</i>	16
30. ¿Cuál es el régimen sancionador establecido para el incumplimiento de esta obligación informativa de actualización? .....	16
OBLIGACIÓN INFORMATIVA DE UTILIZACIÓN- Modelo 236.....	16
<i>¿Quién? - Sujetos obligados a su presentación .....</i>	16
31. ¿Quién está obligado a presentar la declaración informativa de utilización (modelo 236)?.....	16
.....	17
<i>¿Qué? - Contenido de la obligación de información .....</i>	17
32. ¿Cuál es el contenido de la declaración informativa de utilización (modelo 236)? .....	17
<i>¿Cuándo? - Plazos de cumplimiento .....</i>	17
33. ¿Cuáles son los plazos de presentación de la declaración informativa de utilización (modelo 236)? ....	17
<i>¿Y si se incumple? - Régimen sancionador.....</i>	17
34. ¿Cuál es el régimen sancionador establecido para el incumplimiento de esta obligación informativa de utilización? .....	17
COMUNICACIÓN DE LA EXENCIÓN POR SECRETO PROFESIONAL.....	18
<i>¿Quién? - Sujetos obligados.....</i>	18
35. ¿Quién está obligado a comunicar la exención de la obligación de comunicar por aplicación del deber de secreto profesional?.....	18

36. ¿A quién debe dirigirse la comunicación? .....	18
¿Qué? - Contenido de la comunicación .....	18
37. ¿Cuál es el contenido de la comunicación? .....	18
¿Cuándo? - Plazos de cumplimiento .....	18
38. ¿Cuál es el plazo para realizar la comunicación? .....	18
¿Y si se incumple? - Régimen sancionador.....	18
39. ¿Cuál es el régimen sancionador establecido para el incumplimiento de esta obligación de comunicación? .....	18
COMUNICACIÓN DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN .....	19
¿Quién? - Sujetos obligados.....	19
40. ¿Quién está obligado a comunicar la presentación de la declaración informativa? .....	19
41. ¿A quién debe dirigirse la comunicación? .....	19
¿Qué? - Contenido de la comunicación .....	19
42. ¿Cuál es el contenido de la comunicación? .....	19
¿Cuándo? - Plazos de cumplimiento .....	19
43. ¿Cuál es el plazo para realizar la comunicación? .....	19
¿Y si se incumple? - Régimen sancionador.....	19
44. ¿Cuál es el régimen sancionador establecido para el incumplimiento de esta obligación de comunicación? .....	19
NORMATIVA APLICABLE Y ADMINISTRACIÓN COMPETENTE .....	19
45. ¿Cuándo resulta aplicable la normativa española?.....	19
46. ¿Qué determina la competencia de la AEAT? .....	20
ANEXO 1. OBLIGACIONES DE COMUNICACIÓN ESTABLECIDAS EN LA LEY 10/2020.....	21
ANEXO 2. SEÑAS DISTINTIVAS .....	22
ABOGADOS DE CONTACTO .....	24

# DAC6 EN ESPAÑA.

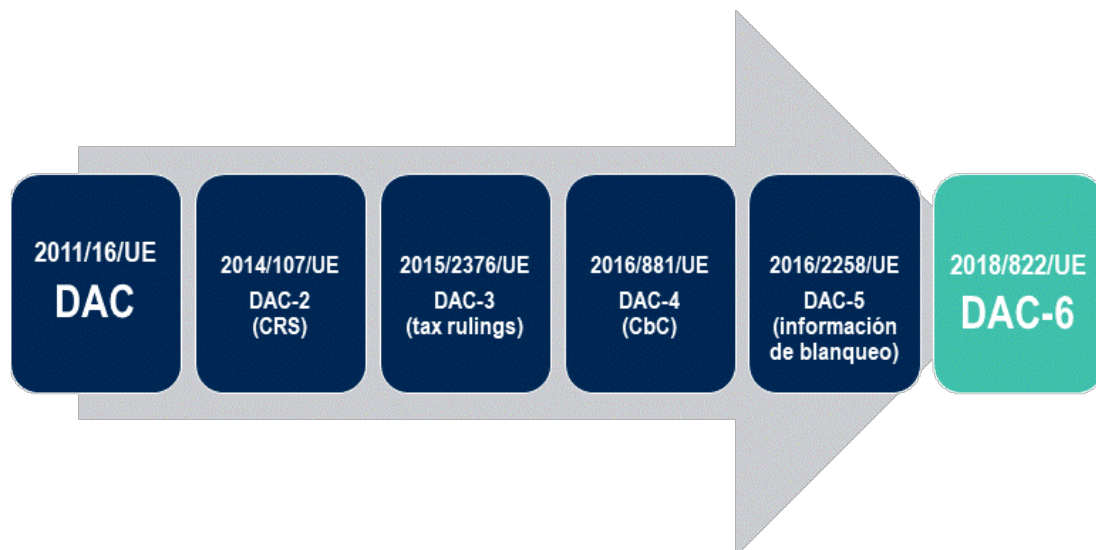
## Preguntas recurrentes

---

### INTRODUCCIÓN

#### 1. ¿Qué es la DAC6?

La DAC6 es la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica, por quinta vez, la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.



La DAC6 introduce normas que obligan a los denominados “intermediarios fiscales” y, en su defecto, a los obligados tributarios a comunicar a sus respectivas administraciones tributarias determinadas operaciones que pueden ser constitutivas de una planificación fiscal potencialmente agresiva, con la idea de que las autoridades tributarias de los diferentes Estados miembros intercambien posteriormente la información recibida.

#### 2. ¿Cuál es su objetivo?

Según su preámbulo, el objetivo de la DAC6 es el de permitir a las autoridades tributarias reaccionar rápidamente ante prácticas fiscales potencialmente agresivas, aprobando las normas que permitan colmar las lagunas existentes en el ordenamiento y, en su defecto, centrar los esfuerzos inspectores en las áreas de riesgo. Con esto último, también se persigue disuadir a los obligados tributarios de incurrir en esas prácticas de planificación fiscal potencialmente agresivas.

#### 3. ¿Cuándo debía trasponerse? ¿Y aplicarse?

Inicialmente, el plazo de trasposición de la DAC6 terminaba el 31 de diciembre de 2019. La aplicación de la norma debía iniciarse el 1 de julio de 2020 y se preveía que entre el 1 de julio y el 31 de agosto



de 2020 se comunicarían ciertas operaciones realizadas durante el llamado “período transitorio”, *i. e.*, el que media entre la fecha de entrada en vigor de la DAC6 (25 de julio de 2018) y el 30 de junio de 2020.

Tras la crisis sanitaria originada por el COVID-19, la Directiva (UE) 2020/876 del Consejo, de 24 de junio de 2020, permitió a los Estados miembros diferir los plazos de aplicación de la DAC6, de forma que:

- Las operaciones realizadas durante el período transitorio pudieran ser comunicadas entre el 1 de enero y el 28 de febrero de 2021.
- Los plazos de comunicación de las operaciones realizadas entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2020 se iniciasen el 1 de enero de 2021.
- El 1 de enero de 2021 comenzase la aplicación práctica de la DAC6 a todos los efectos.

No obstante, en España los plazos de aplicación de la DAC6 se han retrasado. En concreto, para aquellas operaciones realizadas durante el período transitorio, así como para las que se produzcan entre el 1 de julio de 2020 y el 31 de marzo de 2021, el plazo es de treinta días naturales siguientes a partir de la entrada en vigor de la Orden ministerial por la que se aprueban los modelos de declaración de información de DAC-6 (*i.e.* 14 de abril de 2021).

#### 4. ¿Cuándo se ha traspuesto la Directiva en España?

España ha sido de los últimos países de la UE en trasponer la DAC6, y lo ha hecho ya fuera de plazo.

La trasposición se inició con la aprobación de la **Ley 10/2020**<sup>1</sup> —que modifica la LGT para establecer nuevas obligaciones informativas y el régimen sancionador por su incumplimiento, y que regula también el alcance del secreto profesional en este contexto— ha continuado con la aprobación del **RD 243/2021**<sup>2</sup> —que regula los plazos reglamentarios de declaración e introduce algunas aclaraciones a los conceptos utilizados por la Directiva— y se ha completado con la publicación de la **Orden HAC/342/2021**<sup>3</sup>— por la que se aprueban los modelos de declaración de información de DAC-6— y de la **Resolución de 8 de abril de 2021**<sup>4</sup>, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria —por la que se aprueban los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos.

---

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

<sup>2</sup> Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

<sup>3</sup> Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de "Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal", el modelo 235 de "Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables" y el modelo 236 de "Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal".

<sup>4</sup> Resolución de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración.

En los territorios forales, la trasposición de la Directiva se hizo en un momento anterior:

En Bizkaia, con la Norma Foral 6/2020, de 16 de julio, del Territorio Histórico de Bizkaia, de transposición de la Directiva (UE) 2018/822; en Guipuzkoa, con la Norma Foral 1/2020, de 24 abril, por la que se introducen modificaciones tributarias relacionadas con la transposición de Directivas europeas y otras modificaciones de carácter técnico; en Álava, con la Norma Foral 25/2019, de 20 de diciembre, de medidas tributarias para 2020; y en Navarra, con la Ley Foral 29/2019, de 23 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

## 5. ¿Qué nuevas obligaciones de comunicación establece la Ley 10/2020?

La Ley 10/2020 establece cinco nuevas obligaciones de comunicación. Tres de ellas tienen como destinatario a la AEAT, mientras que dos tienen como destinatarios a otros obligados tributarios.

### A) Obligaciones de comunicación a la AEAT

- La obligación general y básica es la de **declaración de información de los mecanismos de planificación fiscal que están sujetos a comunicación**<sup>5</sup>. Se encuentra establecida en el apartado 1.a) de la nueva disposición adicional 23.<sup>a</sup> de la LGT y su cumplimiento ha de hacerse mediante la presentación del modelo 234. En las preguntas 10 a 26, abordamos los elementos más relevantes de esta obligación.
- Cuando se trata de mecanismos que se consideran comercializables, la obligación básica de declaración de información solo ha de cumplirse para la primera vez que se ejecuta el mecanismo, quedando sustituida la comunicación de posteriores ejecuciones del mecanismo mediante una **obligación informativa de actualización**. Esta obligación informativa de actualización viene establecida en el apartado 1.c) de la nueva disposición adicional 23.<sup>a</sup> de la LGT y su cumplimiento ha de hacerse mediante la presentación del modelo 235. En las preguntas 27 a 30, abordamos los elementos más relevantes de esta obligación.
- Se establece además, para los contribuyentes, una **obligación informativa la utilización** en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal que se han comunicado con carácter previo. Esta obligación informativa de utilización viene establecida en el apartado 1.b) de la nueva disposición adicional 23.<sup>a</sup> de la LGT y su cumplimiento ha de hacerse mediante la presentación del modelo 236. En las preguntas 31 a 34, abordamos los elementos más relevantes de esta obligación.

### B) Obligaciones de comunicación a otros obligados tributarios

- Para los intermediarios fiscales que quedan dispensados de la obligación de comunicación por secreto profesional<sup>6</sup>, existe una obligación de comunicar dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos. Esta obligación viene establecida en el apartado 1 de la nueva disposición adicional 24.<sup>a</sup> de la LGT y su cumplimiento ha de hacerse mediante el modelo que se apruebe a estos efectos.
- Para los intermediarios fiscales que hayan dado cumplimiento a la obligación de comunicación, existe una obligación de informar sobre dicha comunicación a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados

<sup>5</sup> V. *infra*, preguntas 6 a 9.

<sup>6</sup> V. *infra*, preguntas 35 a 39.

mecanismos. Esta obligación viene establecida en el apartado 2 de la nueva disposición adicional 24.<sup>a</sup> de la LGT y su cumplimiento ha de hacerse mediante el modelo aprobado a estos efectos. En las preguntas 35 a 39, abordamos los elementos más relevantes de esta obligación.

Se acompaña como [anexo 1](#) un esquema de estas cinco obligaciones de comunicación.

---

## OPERACIONES SUJETAS A LAS OBLIGACIONES INFORMATIVAS

### 6. ¿Qué hay que considerar para analizar si una operación queda sujeta a comunicación? ¿Basta con que tenga un efecto fiscal ventajoso? ¿Es necesario ese efecto?

La sujeción a las obligaciones informativas establecidas en la Ley 10/2020 exige la concurrencia de ciertas circunstancias definidas y descritas en la propia DAC6 y en la normativa de desarrollo. Ni toda operación con un componente fiscal está sujeta a comunicación bajo la DAC6 ni toda operación sujeta a comunicación bajo la DAC6 tiene por qué presentar necesariamente un componente o efecto fiscal.

Como regla general, la obligación de comunicación depende en DAC6 de la concurrencia de tres circunstancias: que se trate de un mecanismo, que sea transfronterizo y que presente determinadas circunstancias o señas distintivas (*hallmarks*). Algunos Estados miembros, no obstante, han extendido la obligación de comunicación a operaciones internas, sin componente transfronterizo (*v. gr.*, Portugal o Alemania), o han ampliado las señas que determinan la obligación de comunicación (*v. gr.*, Portugal). No es el caso de España, que se ha atendido a lo establecido en la Directiva, aunque ha excluido de la obligación de declarar aquellos mecanismos basados en regímenes fiscales comunicados y expresamente autorizados por una decisión de la Comisión Europea.

### 7. ¿Qué es un mecanismo?

Por mecanismo se entiende todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación. La existencia de un mecanismo entendido en estos términos puede ser excluida en aquellos asuntos en los que no existe actuación planificada encaminada al cierre de una operación. Por ejemplo, en los procedimientos de todo tipo, incluyendo la atención a requerimientos, o en el análisis de la posición jurídica de operaciones ya realizadas.

Los pagos derivados de la formalización o ejecución de negocios o actos jurídicos que deban ser objeto de declaración no constituyen en sí mismos mecanismos sujetos a la obligación de comunicación si no tienen una sustantividad propia, esto es, si no llevan aparejado un efecto fiscal propio distinto del que corresponda al mecanismo de planificación fiscal del que formen parte.

En una operación pueden existir varios mecanismos en los términos definidos por la DAC6.

### 8. ¿Cuándo un mecanismo es transfronterizo?

Un mecanismo es **transfronterizo** siempre que (i) afecte a más de un Estado miembro de la UE o a un Estado miembro y una tercera jurisdicción fiscal, y (ii) concurra al menos alguna de las condiciones siguientes:

- Que no todos los participantes sean residentes fiscales en la misma jurisdicción.



- Que uno o más de los participantes del mecanismo sean simultáneamente residentes fiscales en más de una jurisdicción.
- Que uno o varios de los participantes del mecanismo ejerzan una actividad económica en otra jurisdicción fiscal a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente.
- 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 establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de dicha actividad económica.
- Que dicho mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

## 9. ¿Qué son las señas distintivas?

Las señas distintivas son una serie de circunstancias que se clasifican en cinco grandes categorías:

- La primera incluye señas generales que pueden indicar la existencia de una planificación fiscal agresiva que trata de ponerse en valor por el intermediario fiscal, como puede ser la existencia de un compromiso de confidencialidad sobre la ventaja fiscal o de honorarios ligados a la existencia o al importe del beneficio fiscal que pueda obtener el cliente, o el carácter comercializable de la documentación o estructura.
- La segunda comprende señas indicativas de ciertos tipos de planificación fiscal que han sido frecuentes en el pasado, como pueden ser la adquisición de sociedad para aprovechar de forma artificiosa sus pérdidas, la conversión de renta en otras categorías mejor gravadas u operaciones circulares que solo generan efectos fiscales.
- La tercera contiene señas específicamente ligadas a planificaciones fiscales en operaciones transfronterizas que aprovechan oportunidades de arbitraje fiscal resultantes de la disparidad de tratamiento fiscal que distintas jurisdicciones pueden otorgar a una misma operación.
- La cuarta incluye señas específicamente ligadas al intercambio de información y la identificación de la titularidad real.
- La quinta abarca señas específicamente ligadas a los precios de transferencia (a los precios establecidos entre partes vinculadas).

Estas señas se pueden clasificar en dos grandes grupos: las que están ligadas al denominado criterio del beneficio principal y las no ligadas a ese criterio. En el anexo 2 se incluye un cuadro con la descripción técnica de todas las señas y la indicación de si se encuentran o no ligadas al criterio del beneficio principal.

Cuando la seña no está ligada al criterio del beneficio principal, la mera presencia de la seña determina que el asunto quede sujeto a comunicación, aunque la operación no se haya realizado por motivos fiscales o no tenga un efecto fiscal ventajoso. Por el contrario, cuando la seña está ligada al criterio del beneficio principal, la mera presencia de la seña no basta para que surja la obligación de comunicación, sino que es necesario asimismo que el principal efecto, o uno de los principales efectos que puede razonablemente esperarse del mecanismo —teniendo en cuenta todos los

factores y circunstancias pertinentes, y tomando en consideración todas las partes asociadas—, sea la obtención de un ahorro fiscal.

---

## OBLIGACIÓN INFORMATIVA BÁSICA- Modelo 234



### ¿Quién? - Sujetos obligados a su presentación

#### 10. ¿Quién está obligado a presentar la declaración informativa básica (modelo 234)?

La DAC6 obliga a comunicar en primer lugar a los denominados *intermediarios fiscales*. Si en un asunto no hubiera intermediario fiscal o si este estuviera sujeto a secreto profesional, entonces la obligación recaería directamente sobre el contribuyente u obligado tributario interesado.

#### 11. ¿Quién tiene la condición de intermediario fiscal?

La Directiva distingue entre dos tipos de intermediarios fiscales: el intermediario primario (o principal) y el secundario. El *intermediario fiscal primario o principal* incluye a quien diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición o gestione la ejecución de una operación o acuerdo calificado a efectos de la Directiva como esquema de planificación fiscal potencialmente agresiva. El llamado *intermediario fiscal secundario* incluye a toda persona o entidad que conoce, o que razonablemente cabe suponer que conoce, que se ha comprometido a prestar ayuda, asistencia o asesoramiento en ese tipo de operaciones o acuerdos.

#### 12. ¿La existencia de asesores en una operación determina la existencia en todo caso de un intermediario fiscal obligado a presentar esta declaración?

No. La condición de intermediario fiscal secundario exige que quien asesore en una operación conozca o pueda conocer que concurren las condiciones necesarias para estar sujeto a comunicación bajo la DAC6. Esa posibilidad de conocimiento se ha de valorar teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible, así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar el asesoramiento correspondiente.

Teniendo en cuenta que la identificación de las circunstancias que pueden hacer que un asunto esté sujeto a comunicación bajo la DAC6 exige como regla general conocimientos fiscales especializados, cuando los asesores jurídicos en una operación no estén prestando asesoramiento fiscal es probable que no tengan la condición de intermediario fiscal a efectos de la DAC6, pues solo algunas señas distintivas muy determinadas pueden ser identificadas por asesores sin especiales conocimientos fiscales.

#### 13. ¿Cuándo queda obligado a presentar esta declaración el propio contribuyente?

El obligado tributario interesado queda obligado a informar en dos circunstancias: cuando no hay intermediario fiscal y cuando, existiendo intermediario fiscal, este se encuentre amparado y no se dispense del deber de secreto profesional.

#### **14. ¿Cuándo resulta aplicable el secreto profesional?**

La DAC6 permite a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para eximir a los intermediarios de la obligación de comunicar cuando esa obligación vulnere la prerrogativa de secreto profesional establecida por el derecho nacional de dicho Estado miembro. Los Estados miembros han hecho uso de esa posibilidad de forma muy distinta.

Algunos Estados se remiten a lo que dispone su legislación interna en materia de secreto profesional. Otros, en cambio, sí han adoptado medidas específicas que dispensan en función de la profesión desarrollada por el intermediario (Luxemburgo o República Checa, por ejemplo) o que incluyen o excluyen de la dispensa por secreto a determinados mecanismos (caso de Malta o Polonia).

En España, la exención por secreto profesional solo resulta aplicable a los intermediarios fiscales secundarios que prestan un asesoramiento jurídico “neutral” en el que el asesor se limita a indicar las consecuencias jurídicas aplicables a una determinada operación. La dispensa por secreto profesional, por tanto, no abarca los casos en los que el asesor asume el papel de intermediario fiscal principal, ni aquellos en los que existe un componente transaccional, de ejecución de operaciones, ni, en fin, los casos en los que el asesoramiento no se limita a describir las consecuencias jurídicas aplicables a un supuesto de hecho dado.

Por otro lado, el obligado tributario, mediante autorización comunicada de forma fehaciente, puede dispensar al intermediario de su deber de secreto profesional.

#### **15. ¿Cómo sabe el contribuyente que la obligación informativa recae sobre él?**

Cuando resulta aplicable el secreto profesional, el intermediario debe comunicárselo al propio contribuyente. El contribuyente sabrá en tal caso que, salvo que dispense al intermediario de su obligación de secreto profesional, es él quien debe presentar el modelo 234 de declaración informativa de mecanismos de planificación fiscal.

Por el contrario, el contribuyente no puede confiar en que sus asesores en una operación le informen de que la operación está sujeta a comunicación cuando el asesoramiento que se les ha encomendado no exige conocimientos fiscales especializados, y puede darse el caso, por tanto, de que esos asesores no reúnan las condiciones para ser intermediario fiscal, *i. e.*, que no puedan identificar que concurren las circunstancias que hacen que el asunto en el que asesoran está sujeto a comunicación. Por esta razón, el contribuyente debe siempre realizar su propio análisis bajo DAC6 de las operaciones que realice y llegar a su propia conclusión. Si considera que una operación está sujeta a la obligación de información y no recibe ninguna comunicación por parte de sus asesores de haber presentado el modelo 234 una vez llegado el nacimiento de la obligación de comunicación, deberá prepararse para dar cumplimiento él mismo a esta obligación.

Si existe más de un obligado interesado con el deber de presentar el modelo 234, la presentación la efectuará la persona que acordó con el intermediario el mecanismo sujeto a comunicación de información y, en su defecto, quien gestione la ejecución de dicho mecanismo. A estos efectos, el obligado tributario interesado que presente la comunicación de información deberá comunicarlo a los otros obligados tributarios interesados. Por último, en caso de existir varios obligados interesados, el obligado interesado que deba presentar la declaración según los anteriores criterios de prelación queda exento de su obligación de presentar la declaración si prueba que dicha declaración ha sido presentada por otro obligado tributario interesado.

**16. ¿Quién debe comunicar cuándo hay varios asesores en la operación?**

No hay ningún criterio de prelación ni en la Directiva ni en la Ley 10/2020. Es más, la Directiva dispone que, cuando haya más de un intermediario, los Estados deben imponer la obligación de presentar información sobre el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sobre todos los intermediarios que participan en el mismo mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Lo que sí prevén tanto la Directiva como la Ley 10/2020 es la exoneración para los intermediarios fiscales de cumplir la obligación cuando la comunicación ya ha sido presentada por otro intermediario fiscal.

A estos efectos, la ley española impone al intermediario que presenta el modelo 234 la obligación de comunicar al resto de los intermediarios que asesoran en el asunto que ha presentado la declaración.

Ello hace necesario coordinar de antemano con el cliente y otros intermediarios el cumplimiento de la obligación, pues lo razonable es que se lleve a cabo por el intermediario que tenga un conocimiento más completo e integral de la operación.

**17. ¿Puede el contribuyente exigir responsabilidad al intermediario por dar cumplimiento a la obligación de comunicación?**

La Ley 10/2020 prevé expresamente que el cumplimiento por el intermediario de la obligación de comunicación no constituye violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, por lo que dar cumplimiento a las obligación de declaración no implica para el intermediario ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de dicha información.



**¿Qué? - Contenido de la obligación de información**

**18. ¿Cuál es el contenido de la declaración informativa (modelo 234)?**

El cumplimiento de la obligación de comunicación exige proporcionar los siguientes datos, en la medida en que sean conocidos (no existe obligación de indagación o investigación):

- a) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, domicilio, NIF y, en su caso, las personas o entidades que sean empresas asociadas al obligado tributario interesado participante.
- b) La determinación de cualquier otra persona que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo, señalando los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.
- c) Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo.
- d) Información de las circunstancias (señas distintivas) que hacen que el asunto esté sujeto a obligación de declaración. Si se trata de un mecanismo que tenga un número de referencia asignado por la administración tributaria ante la que se haya declarado por primera vez, el número de referencia.
- e) Un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a obligación de información en el que se incluirán los datos con trascendencia tributaria.

- f) Fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a obligación de información y la fecha de nacimiento de la obligación de información.
- g) Disposiciones nacionales y, en su caso, extranjeras que constituyen la base del mecanismo sujeto a comunicación.
- h) Valor del efecto fiscal derivado del mecanismo si se conoce a esa fecha.



## ¿Cuándo? - Nacimiento y plazos de cumplimiento

### 19. ¿Cuándo nace la obligación de comunicación?

El nacimiento de la obligación de comunicación es diferente según exista intermediario fiscal principal o solo secundario, y según el tipo de operación de que se trate.

Para los intermediarios principales o primarios, en función de las circunstancias, la obligación de información nacerá:

1.º El día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución. A estos efectos, la puesta a disposición se produce cuando el intermediario transmita y el obligado tributario interesado adquiera de forma definitiva el servicio correspondiente.

2.º El día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sea ejecutable. Se considerará que el mecanismo es ejecutable cuando esté en condiciones de ser ejecutado por el obligado tributario interesado.

3.º En el momento en que se haya realizado la primera fase de ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. En este sentido, se considerará que se ha realizado la primera fase de ejecución de un mecanismo cuando se ponga en práctica generando algún efecto jurídico o económico.

Por su parte, para los intermediarios fiscales secundarios, la obligación nacerá al día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento.

Finalmente, cuando el intermediario fiscal comunique al obligado tributario y a los otros intermediarios, en su caso, que se encuentra amparado por el deber de secreto profesional, la obligación nacerá en el momento en el que se reciba dicha comunicación.

### 20. ¿Cuáles son los plazos de presentación de la declaración informativa básica (modelo 234)?

Con carácter general, el plazo de declaración es de treinta días naturales desde el nacimiento de la obligación de comunicación.

Para las operaciones cuya primera fase de ejecución hubiera tenido lugar durante el período transitorio<sup>7</sup>, el modelo 234 se puede presentar dentro del plazo de treinta días naturales desde la fecha de entrada en vigor de la Orden HAC/342/2021 (i.e. 14 de abril de 2021).

---

<sup>7</sup> V. *supra*, pregunta 3.



Para las operaciones realizadas entre 1 de julio de 2020 y 31 de marzo de 2021, el plazo será de treinta días naturales desde la fecha de entrada en vigor de la Orden HAC/342/2021 (i.e. 14 de abril de 2021).



## ¿Y si se incumple? - Régimen sancionador

### 21. ¿Qué infracciones se asocian al incumplimiento de la obligación informativa básica?

La Ley 10/2020 tipifica tres infracciones:

- a) La falta de presentación en plazo.
- b) Su presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos.
- c) Su presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

### 22. ¿Cómo se califican estas infracciones?

Estas infracciones se califican como graves en todos los casos.

### 23. ¿Cuál es la sanción para la infracción por falta de presentación?

La sanción consiste en multa pecuniaria fija de 2000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración, con un mínimo de 4000 euros y un máximo (siempre que sea superior a 4000 euros) igual:

- al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo, cuando el infractor es el intermediario;
- al valor del efecto fiscal derivado del mecanismo o, si careciera de valor, al importe de los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario, cuando el infractor es el obligado tributario interesado.

Si no hay honorarios, el límite se referirá al valor de mercado de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración de intermediario calculada de acuerdo con la normativa sobre precios de transferencia.

### 24. ¿Cuál es la sanción para la infracción por presentación extemporánea?

Cuando la información se presenta fuera de plazo sin requerimiento previo de la administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo previstos para la falta de presentación (v. pregunta anterior) se reducen a la mitad.

Cuando se han presentado en plazo declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos, pero posteriormente se subsanan con la presentación extemporánea de una declaración complementaria o sustitutiva, la sanción procedente es la prevista para la presentación extemporánea y se aplica solo respecto de lo declarado fuera de plazo.

**25. ¿Cuál es la sanción para la infracción por presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos?**

La sanción consiste en multa pecuniaria fija que se calcula de igual forma que en el caso de la infracción por falta de presentación (v. pregunta 23 anterior). La sanción no se impondrá si, con posterioridad, se presenta una declaración complementaria o sustitutiva para los datos que faltaban o que resultaban inexactos o falsos (v. pregunta 24 anterior).

**26. ¿Cuál es la sanción para la presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos o telemáticos establecidos con carácter obligatorio?**

La sanción consiste en multa pecuniaria fija de 250 euros por dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración, con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1500 euros.

---

## OBLIGACIÓN INFORMATIVA DE ACTUALIZACIÓN- Modelo 235



### ¿Quién? - Sujetos obligados a su presentación

**27. ¿Quién está obligado a presentar la declaración informativa de actualización (modelo 235)?**

Estarán obligadas las personas o entidades que tuvieran la consideración de *intermediarios fiscales* a los efectos de la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal, analizado en la pregunta 11 anterior.



### ¿Qué? - Contenido de la obligación de información

**28. ¿Cuál es el contenido de la declaración informativa de actualización (modelo 235)?**

El cumplimiento de la obligación de comunicación exige declarar los datos actualizados de los mecanismos transfronterizos comercializables, es decir, de los mecanismos transfronterizos diseñados, comercializados, ejecutables o puestos a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial, siempre que hayan sido declarados con anterioridad.

En la declaración deberán constar los siguientes datos, en la medida en que sean conocidos (no existe obligación de indagación o investigación):

- a) La identificación del mecanismo transfronterizo originariamente declarado a través del número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración.
- b) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados.
- c) La fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, así como la fecha de puesta a disposición del mecanismo comercializable.

- d) La determinación del Estado de residencia del obligado u obligados tributarios interesados que participen y de los intermediarios que intervengan en el mecanismo objeto de declaración, así como cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.
- e) La determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.



### ¿Cuándo? - Plazos de cumplimiento

#### 29. ¿Cuáles son los plazos de presentación de la declaración informativa de actualización (modelo 235)?

Con carácter general, la declaración informativa de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables deberá realizarse en el plazo del mes natural siguiente a la finalización del trimestre natural en el que se hayan puesto a disposición mecanismos transfronterizos comercializables con posterioridad al mismo mecanismo originariamente declarado. La declaración informativa de actualización de los mecanismos puestos a disposición, con posterioridad al mecanismo originariamente declarado, entre el 1 de julio de 2020 y el 31 de marzo de 2021 deberá realizarse en el plazo de treinta días naturales siguientes a partir de la entrada en vigor de la Orden HAC/342/2021 (i.e. 14 de abril de 2021).



### ¿Y si se incumple? - Régimen sancionador

#### 30. ¿Cuál es el régimen sancionador establecido para el incumplimiento de esta obligación informativa de actualización?

El régimen sancionador es exactamente el mismo que el establecido para el incumplimiento de la obligación de declaración informativa básica: las infracciones tipificadas y las sanciones previstas son las mismas que las analizadas en las preguntas 21 a 26 anteriores.

---

## OBLIGACIÓN INFORMATIVA DE UTILIZACIÓN- Modelo 236



### ¿Quién? - Sujetos obligados a su presentación

#### 31. ¿Quién está obligado a presentar la declaración informativa de utilización (modelo 236)?

Este modelo debe ser presentado por los obligados tributarios interesados en relación con la utilización de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados a la administración tributaria española en el modelo 234 o a otra administración tributaria en virtud de la obligación de declaración general, cuando concurra alguno de los siguientes puntos de conexión:

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



## ¿Qué? - Contenido de la obligación de información

### 32. ¿Cuál es el contenido de la declaración informativa de utilización (modelo 236)?

Se declarará la información sobre la utilización en España de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados a la administración tributaria española o a otra administración tributaria en virtud de la Directiva 2011/16/UE. En particular, la declaración debe contener los siguientes datos:

- La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados.
- La identificación del mecanismo transfronterizo originariamente declarado a través del número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración.
- La fecha en la que se ha utilizado el mecanismo transfronterizo.
- Cualquier dato que hubiera sido modificado en la utilización del mecanismo respecto de los que se hubieran contenido en la declaración originaria del mismo.
- El valor del efecto fiscal derivado del mecanismo en el año al que se refiere la declaración, que se ha de presentar en euros.



## ¿Cuándo? - Plazos de cumplimiento

### 33. ¿Cuáles son los plazos de presentación de la declaración informativa de utilización (modelo 236)?

Deberá presentarse anualmente durante el último trimestre del año natural siguiente a aquel en el que se haya producido la utilización en España de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados.



## ¿Y si se incumple? - Régimen sancionador

### 34. ¿Cuál es el régimen sancionador establecido para el incumplimiento de esta obligación informativa de utilización?

El régimen sancionador es exactamente el mismo que el establecido para el incumplimiento de la obligación de declaración informativa básica: las infracciones tipificadas y las sanciones previstas son las mismas que las analizadas en las preguntas 21 a 26 anteriores.

---

## COMUNICACIÓN DE LA EXENCIÓN POR SECRETO PROFESIONAL



### ¿Quién? - Sujetos obligados

**35. ¿Quién está obligado a comunicar la exención de la obligación de comunicar por aplicación del deber de secreto profesional?**

Están obligados los intermediarios fiscales secundarios que se encuentren eximidos de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por el deber de secreto profesional (v. pregunta 14).

**36. ¿A quién debe dirigirse la comunicación?**

A los demás intermediarios y contribuyentes interesados que participen en los mecanismos sujetos a declaración.



### ¿Qué? - Contenido de la comunicación

**37. ¿Cuál es el contenido de la comunicación?**

El contenido de la comunicación se ajustará al modelo aprobado por la Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.



### ¿Cuándo? - Plazos de cumplimiento

**38. ¿Cuál es el plazo para realizar la comunicación?**

El plazo es de cinco días a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de comunicación.



### ¿Y si se incumple? - Régimen sancionador

**39. ¿Cuál es el régimen sancionador establecido para el incumplimiento de esta obligación de comunicación?**

La falta de comunicación o su realización omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos se tipifica como infracción, calificada como leve, y se sanciona con una multa pecuniaria fija de 600 euros.

No obstante, la infracción se califica como grave cuando la ausencia de comunicación en plazo concorra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo de planificación fiscal por otro intermediario o por el obligado tributario interesado que hubieran debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación. En estos casos, la sanción será la que hubiera correspondido a la infracción por la falta de presentación de la declaración informativa (v. pregunta 23 anterior).



---

## COMUNICACIÓN DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN



### ¿Quién? - Sujetos obligados

#### 40. ¿Quién está obligado a comunicar la presentación de la declaración informativa?

Están obligadas las personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar (se trate de intermediarios fiscales o de contribuyentes) y que hubieran presentado ya la declaración.

#### 41. ¿A quién debe dirigirse la comunicación?

A los demás intermediarios y contribuyentes interesados que participen en los mecanismos sujetos a declaración.



### ¿Qué? - Contenido de la comunicación

#### 42. ¿Cuál es el contenido de la comunicación?

El contenido de la comunicación se ajustará al modelo que se apruebe por la Resolución de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.



### ¿Cuándo? - Plazos de cumplimiento

#### 43. ¿Cuál es el plazo para realizar la comunicación?

El plazo es de cinco días contados a partir del día siguiente a la presentación de la declaración.



### ¿Y si se incumple? - Régimen sancionador

#### 44. ¿Cuál es el régimen sancionador establecido para el incumplimiento de esta obligación de comunicación?

La falta de comunicación o su realización omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos se tipifica como infracción, calificada como leve, y se sanciona con una multa pecuniaria fija de 600 euros.

---

## NORMATIVA APLICABLE Y ADMINISTRACIÓN COMPETENTE

#### 45. ¿Cuándo resulta aplicable la normativa española?

La Ley 10/2020 y su normativa de desarrollo resulta aplicable cuando la administración competente para recibir la obligación informativa de declaración es la AEAT.

**46. ¿Qué determina la competencia de la AEAT?**

La AEAT, frente a otros Estados miembros de la Unión Europea, es competente para recibir las declaraciones de aquellos intermediarios que:

- 1º. sean residentes fiscales en España;
- 2º. faciliten los servicios de intermediación respecto del mecanismo desde un establecimiento permanente situado en España;
- 3º. se hubieran constituido en España o se rijan por la legislación española;
- 4º. estén registrados en un colegio o asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría.

También es competente para recibir las declaraciones de aquellos contribuyentes interesados que:

- 1º. sean residentes fiscales en España;
- 2º. tengan un establecimiento permanente situado en España que se beneficie del mecanismo;
- 3º. perciban rentas o generen beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios;
- 4º. realicen una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad.

Dicho lo anterior, no existe orden de prelación en cuanto al Estado miembro en el que se debe hacer la declaración cuando haya múltiples obligados tributarios e intermediarios de distintos Estados miembros.

## ANEXO 1. OBLIGACIONES DE COMUNICACIÓN ESTABLECIDAS EN LA LEY 10/2020

	¿Quién?	¿Qué?	¿Cuándo?	Sanciones
Declaración informativa básica (modelo 234)	Intermediarios fiscales y obligados tributarios	Mecanismos transfronterizos que cumplan con las señas distintivas	Treinta días naturales siguientes al nacimiento de la obligación de comunicar	(i) Falta de comunicación, comunicación incompleta, inexacta o con datos falsos (sin complementaria): sanción mín. 4000 € - máx. honorarios percibidos o valor del mecanismo;
Declaración informativa de actualización (modelo 235)	Intermediarios fiscales	Datos actualizados de mecanismos comercializables previamente declarados, incluyendo número de referencia asignado en la primera declaración	Trimestralmente, en el plazo de un mes natural	(ii) comunicación extemporánea: la anterior sanción se reduce a la mitad;
Declaración informativa de utilización (modelo 236)	Obligado tributario	La utilización de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados	El último trimestre del año siguiente a aquel en el que se hayan utilizado los mecanismos transfronterizos declarados	(iii) comunicación por distintos medios de los exigidos: multa fija de 250 €
Comunicación de exención por secreto profesional	Intermediarios fiscales	Deber de secreto profesional	Cinco días contados a partir del día siguiente del nacimiento de la obligación	600 € salvo que su falta provoque que no se haya presentado la declaración correspondiente (sanciones anteriores)
Comunicación de haber presentado el modelo 234	Intermediarios fiscales u obligados tributarios	Presentación de la declaración	Cinco días contados a partir del día siguiente de la presentación	600 €

## ANEXO 2. SEÑAS DISTINTIVAS

*Beneficio principal*

### A. Generales vinculadas al criterio del beneficio principal

- |   |   |
|---|---|
| 1. Un mecanismo en cuyo marco el contribuyente interesado o los participantes en dicho mecanismo se comprometen a respetar una cláusula de confidencialidad en virtud de la cual se les puede exigir que se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias.  | ✓ |
| 2. Un mecanismo en cuyo marco el intermediario tiene derecho a percibir honorarios (o intereses, retribuciones destinadas a financiar costes y otros gastos) en relación con el mecanismo, los cuales se fijan en función de: a) el importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo; o b) el hecho de que se derive efectivamente o no de ese mecanismo un beneficio fiscal. Ello incluiría la obligación de que el intermediario devuelva total o parcialmente los honorarios cuando no se haya obtenido ni total ni parcialmente el beneficio fiscal previsto derivado del mecanismo. | ✓ |
| 3. Un mecanismo que cuente con una documentación o estructura sustancialmente normalizadas y que esté a disposición de más de un contribuyente interesado sin que sea necesario adaptarlo sustancialmente para su ejecución.  | ✓ |

### B. Específicas vinculadas al criterio del beneficio principal

- |   |   |
|---|---|
| 1. Un mecanismo en cuyo marco sus participantes adopten medidas artificiosas consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir sus obligaciones tributarias, en particular mediante la transferencia de dichas pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de su utilización. | ✓ |
| 2. Un mecanismo que tiene por efecto convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas.  | ✓ |
| 3. Un mecanismo que incluye operaciones circulares que dan lugar a la "ida y vuelta" de fondos, en particular a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal o de operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares.  | ✓ |

### C. Específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas

- |   |   |
|---|---|
| 1. Un mecanismo que implica la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas asociadas cuando se cumple, como mínimo, una de las siguientes condiciones: |   |
| a) el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal;   |   |
| b) aunque el destinatario reside a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, esta:  |   |
| i) no aplica ningún impuesto de sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero o casi cero,   | ✓ |
| ii) figura en una lista de jurisdicciones de terceros países que han sido calificadas conjuntamente por los Estados miembros o en el marco de la OCDE como no cooperadoras                    |   |
| c) el pago se beneficia de una exención total del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales;   | ✓ |
| d) el pago se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales;  | ✓ |
| 2. Se reclaman deducciones por la misma depreciación del activo en más de una jurisdicción.   |   |
| 3. Se reclama una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción.  |   |

- 
4. Existe un mecanismo que incluye transferencias de activos y en el que hay una diferencia significativa en el importe considerado pagadero como contrapartida por los activos en dichas jurisdicciones implicadas.
- 

#### D. Específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real

---

1. Un mecanismo que puede tener por efecto menoscabar la obligación de comunicar información establecida en las normas de aplicación de la legislación de la Unión o cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre "cuentas financieras", incluidos los acuerdos con terceros países, o que aproveche la inexistencia de tal legislación o de tales acuerdos. Estos mecanismos incluirán como mínimo lo siguiente: a) la utilización de una cuenta, producto o inversión que no sea, o pretenda no ser, una "cuenta financiera", pero que presente características sustancialmente similares a las de una "cuenta financiera"; b) la transferencia de "cuentas financieras" o activos a jurisdicciones que no están obligadas al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras" con el Estado de residencia del contribuyente interesado, o el recurso a tales jurisdicciones; c) la reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras"; d) la transferencia a, o la conversión de, una "institución financiera" o una "cuenta financiera" o de sus activos, a, o en, una "institución financiera" o una "cuenta financiera" o activos no sujetos a comunicación de información con arreglo al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras"; e) la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicas que eliminan o pretenden eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras"; f) mecanismos que socavan o explotan las vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia debida empleados por las "instituciones financieras" para cumplir sus obligaciones de comunicar información sobre "cuentas financieras", entre los que se incluye el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o insuficientes o cuyas exigencias de transparencia a las personas o instrumentos jurídicos son insuficientes.
- 

2. Un mecanismo que implica una cadena de titularidad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicas: a) que no realizan una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas; y b) que 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 jurídicas; y c) en los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras jurídicas, en la definición de la Directiva (UE) 2015/849, no son identificables.
- 

#### E. Específicas relativas a los precios de transferencia

---

1. Un mecanismo que conlleva la utilización de un régimen de protección unilateral.
- 
2. Un mecanismo que conlleva la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar. El término "activos intangibles difíciles de valorar" se refiere a los activos intangibles y a los derechos sobre activos intangibles con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas: a) no existen activos comparables fiables; y b) en el momento en que se celebran las operaciones correspondientes, 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 son sumamente inciertas, por lo que resulta difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia.
- 
3. Un mecanismo que implica 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, del ordenante o los ordenantes es inferior al 50 % del EBIT anual previsto de ese ordenante u ordenantes de no haberse realizado la transferencia
-



## ABOGADOS DE CONTACTO



**Jesús López Tello**

**Socio**

+34915860385

jesus.lopeztello@uria.com

---



**Gloria Marín Benítez**

**Socia**

+34915860384

gloria.marin@uria.com

---



**Violeta Pina Montaner**

**Asociada principal**

+34915860385

violeta.pina@uria.com

---

BARCELONA  
BILBAO  
LISBOA  
MADRID  
PORTO  
VALENCIA  
BRUXELLES  
LONDON  
NEW YORK  
BOGOTÁ  
LIMA  
SANTIAGO DE CHILE