

## Aprobado en España el reglamento que desarrolla la obligación de información derivada de la DAC 6

**Maximino Linares**  
Socio responsable de Procedimientos  
Tributarios EY

**José María Remacha**  
Socio de Tributación Internacional EY

**Araceli Saenz de Navarrete**  
Socia Responsable Sector Financiero EY

**Tatiana de Cubas Buenaventura**  
Asociada Senior de Tributación  
Internacional y Transaccional en Servicios  
Financieros EY

### Introducción

El 7 de abril de 2021 ha sido publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, (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.

La publicación de este Real Decreto marca un hito importante en el proceso de incorporación al Derecho español de la normativa recogida en la Directiva 2018/822, conocida como DAC 6, por cuanto desarrolla elementos clave de las nuevas obligaciones que establece esta Directiva. Sin embargo, los plazos marcados por la modificación reglamentaria dependen de la publicación de la orden ministerial correspondiente y que aún no ha sido publicada, por lo que será dicha publicación la que marque el inicio del cumplimiento de la obligación.

## Análisis detallado

### Antecedentes

El 25 de mayo de 2018, el Consejo de la Unión Europea aprobó la Directiva 2018/822 sobre el 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) en consonancia con la Acción 12 del proyecto de la OCDE sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS).

Con posterioridad, el 30 de diciembre de 2020, se publicó en el BOE la 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 mencionada Directiva. Esta ley implementa en España la obligación de información de determinados mecanismos transfronterizos que, de acuerdo con la Directiva, potencialmente podrían utilizarse para prácticas de planificación fiscal abusiva.

Con la publicación de esta modificación reglamentaria continúa el proceso de implementación de la DAC 6 que finalizará con la publicación de la orden ministerial que apruebe los modelos correspondientes. Se espera asimismo que la Administración tributaria publique una guía interpretativa sobre determinados aspectos de esta nueva obligación de comunicación.

### Ámbito de aplicación

El ámbito de aplicación sobre los tributos contemplado en la normativa española está totalmente alineado con la DAC 6 y será de aplicación a todos los impuestos, con excepción del IVA, aduanas, impuestos especiales y contribuciones obligatorias a la seguridad social.

### Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración

Un mecanismo transfronterizo es aquel acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación que afecta a más de un Estado miembro o en un Estado miembro y una tercera jurisdicción fiscal. Para que un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal sea objeto de declaración, deberá también concurrir alguna de las señas distintivas a las que se refiere el Anexo IV de la

DAC 6 teniendo en cuenta, desde el punto de vista español, el desarrollo reglamentario correspondiente.

### Sujetos obligados

La normativa española transpuesta sigue los pasos de la DAC 6 en la descripción de los sujetos pasivos de la obligación y mantiene los mismos criterios para la definición del intermediario y del obligado tributario interesado.

#### ► Intermediario

Por intermediario se entiende toda persona o entidad que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución o gestione la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. También se considera intermediario 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.

Los intermediarios están amparados por el secreto profesional en el marco de sus actuaciones relativas a los mecanismos a los que sea de aplicación la DAC 6.

En el caso de los grupos multinacionales con funciones concentradas de apoyo a la gestión es posible que las entidades del grupo que concentren los servicios legales y fiscales sean consideradas como intermediarios en el marco de los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación.

#### ► Obligado tributario interesado

El obligado tributario interesado es 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. En la implementación española de la DAC 6 se utiliza el término *obligado tributario interesado*, a diferencia de la versión española de la Directiva en la que se utiliza el

término *contribuyente interesado*, por ser el primer término más amplio y más ajustado a nuestro ordenamiento que este último.

El obligado tributario interesado tendrá la obligación de comunicación de información en los casos en los que el intermediario esté amparado por el secreto profesional y no haya sido dispensado de éste. Asimismo, como la obligación de información sobre un mecanismo sólo debe ser satisfecha una vez, en el caso de multitud de obligados tributarios interesados, tendrá la obligación de información aquél que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o, en su defecto, aquél que gestiona la ejecución de dicho mecanismo.

### Nacimiento de la obligación de información

La obligación de información nacerá cuando concurren alguna de las siguientes circunstancias:

▶ Puesta a disposición

En estos supuestos, el nacimiento de la obligación se producirá el día siguiente a aquel en que el mecanismo se ponga a disposición para su ejecución.

Por puesta a disposición se entenderá el momento en el que el intermediario transmita y el obligado tributario interesado adquiera de forma definitiva el servicio que ha determinado la consideración del primero como intermediario.

▶ Mecanismo ejecutable

La obligación nacerá 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.

▶ Primera fase de ejecución

En 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 del mecanismo cuando se ponga en

práctica generando algún efecto jurídico o económico.

Existen **normas específicas** para aquellos casos en los que el intermediario es un “**intermediario secundario**” (la obligación nace el día siguiente a aquel en el que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento) y para **cuando opere el secreto profesional** y resulte obligado a presentar la comunicación el obligado interesado u otro intermediario (la obligación nace cuando reciba la comunicación relativa al acogimiento al secreto profesional).

### Señas distintivas de las categorías A-E

Las señas distintivas del Anexo IV de la DAC 6 se dividen en dos grandes grupos: aquellas afectadas por el criterio del beneficio principal, que será desarrollado más adelante, y aquellas no afectadas por éste. La norma reglamentaria que se acaba de aprobar precisa algunos aspectos de la DAC 6 que enumeramos a continuación:

▶ Señas distintivas de la categoría A

En lo que respecta a la seña distintiva A.2, relativa a la percepción de honorarios relacionados con el ahorro fiscal del mecanismo, se entenderá que concurre la misma con independencia de que la vinculación de los honorarios con el ahorro fiscal sea total o parcial.

En lo que respecta a la seña distintiva A.3, relativa a los mecanismos con estructuras o documentación normalizada, el reglamento introduce la precisión de que los mecanismos comercializables definidos en el artículo 3.24 de la DAC 6 serán considerados como normalizados.

▶ Señas distintivas de la categoría C

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

Del mismo modo, se reputará destinatario del pago transfronterizo el perceptor indirecto de los pagos si los mismos hubieran sido fiscalmente atribuidos o imputados al perceptor en virtud de regímenes

tributarios de transparencia fiscal, imputación de rentas o equivalentes.

En lo que respecta a la seña distintiva C1(b)i, relativa a la no aplicación por el destinatario de la operación de ningún impuesto sobre sociedades o la aplicación de un impuesto sobre sociedades al tipo cero o casi cero, se determina que tendrá la consideración de impuesto sobre sociedades todo aquel impuesto idéntico o análogo al impuesto sobre sociedades exigido en España. Por otra parte, se entenderá que se aplica un tipo 0 o casi 0 cuando el país o territorio de residencia del destinatario determina un tipo impositivo nominal inferior al 1%.

En lo que se refiere a jurisdicción no cooperadora, el reglamento modifica el proyecto sometido a consulta pública y que hacía remisión al mismo concepto recogido en la DA 1 de la Ley 36/2006 en su versión aún por modificar a través del Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude (en tramitación parlamentaria).

Tras la modificación reglamentaria será de aplicación directa lo establecido en la Directiva y, por lo tanto, se considerará *jurisdicción no cooperadora* aquella que figure en una lista de jurisdicciones de terceros países que hayan sido calificadas conjuntamente por los Estados Miembros de la Unión o en el marco de la OCDE como tales.

En lo que respecta a la seña distintiva C1(d), el reglamento precisa que no tendrán la consideración de regímenes fiscales preferentes aquellos que hubiesen sido autorizados conforme a derecho por la Unión Europea.

En lo que respecta a la seña distintiva C4, precisa que por diferencia significativa se entiende una diferencia de más del 25% en el valor fiscal de la transmisión del activo. Por otro lado, si la diferencia en el importe es sólo consecuencia de la aplicación de la normativa contable y no fiscal, entonces la diferencia no será relevante a los efectos de la seña distintiva.

#### ▶ Señas distintivas de la categoría D

El Reglamento MDR precisa que estas señas se interpretarán de acuerdo con las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar

mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y estructuras extraterritoriales opacas y su comentario de la OCDE.

#### ▶ Señas distintivas de la categoría E

Respecto a esta categoría de señas, el reglamento entiende que no concurren las mismas cuando los valores del mecanismo hayan sido determinados por un acuerdo de valoración de los regulados en el capítulo X del título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, o por otros acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia que sean objeto de intercambio automático conforme a la Directiva anterior.

#### ▶ Criterio del beneficio principal

En relación con este fundamental concepto, y de acuerdo con lo previsto en la nueva normativa, se entenderá satisfecho este criterio cuando el principal efecto o uno de los principales efectos que una persona puede esperar razonablemente del mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, sea la obtención de un ahorro fiscal.

Se determina como ahorro fiscal cualquier minoración de la base o la cuota tributaria, en términos de deuda tributaria, incluyendo el diferimiento en el devengo de la misma o cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible, así como la generación de bases, cuotas, deducciones o cualquier otro crédito fiscal susceptible de compensación o deducción en el futuro.

Cuando en el mecanismo participen personas o entidades que tuvieran la consideración de empresas asociadas a las que se refiere el artículo 3.23) de la DAC 6, la determinación del ahorro se realizará considerando los efectos en el conjunto de entidades asociadas con independencia de la jurisdicción de tributación.

### Plazos de cumplimiento de la obligación de información

#### ▶ Plazo general

Como regla general, el plazo de las obligaciones de información derivados de la DAC6 en España será de

30 días naturales desde el nacimiento de la obligación de acuerdo con los criterios explicados anteriormente.

Para el caso de los mecanismos implementados durante el periodo transitorio (entre el 25 de junio de 2018 y el 1 de julio de 2020) el plazo será de 30 días naturales desde la entrada en vigor de la orden ministerial que apruebe los correspondientes modelos. El mismo plazo será de aplicación para los mecanismos cuya obligación de comunicación haya surgido entre el 1 de julio de 2020 y el día anterior a la entrada en vigor de dicha orden ministerial.

#### ► Mecanismos transfronterizos comercializables

En relación con estos mecanismos se establece una obligación de información trimestral en la que se deberá actualizar los datos de los mecanismos transfronterizos comercializables que hayan sido declarados con anterioridad.

Esta comunicación debe realizarse en el plazo del mes natural siguiente a la finalización del trimestre natural en el que se hayan puesto a disposición mecanismos comercializables posteriormente al originariamente declarado.

En el caso de la información relativa al período comprendido entre el 1 de julio de 2020 y el 31 de marzo de 2021, deberá comunicarse en el plazo de 30 días naturales desde la entrada en vigor de la orden ministerial que apruebe los correspondientes modelos.

#### ► Utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación

Finalmente, el reglamento introduce la obligación para el obligado tributario interesado de presentar una declaración anual sobre la utilización de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados ante cualquier Administración tributaria siempre que concurren alguno de los criterios de conexión establecidos en la norma.

Esta comunicación debe realizarse 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.

#### ► Obligaciones de notificación a otros intermediarios o al obligado tributario interesado

En el caso de intermediarios amparados por el deber de secreto profesional la norma establece un plazo de 5 días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información para comunicar dicha circunstancia a los otros intermediarios y al obligado tributario interesado. El modelo para dicha comunicación será aprobado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Adicionalmente, cuando un intermediario o un obligado tributario interesado presenta la correspondiente comunicación debe comunicarlo, respectivamente, a los otros intermediarios u obligados tributarios interesados sujetos a la obligación de reporte en el plazo de 5 días a contar a partir del día siguiente a la presentación. El modelo para esta comunicación será igualmente aprobado por la AEAT.

### Utilización de la información por la AEAT

El Reglamento MDR establece que la AEAT podrá publicar en su sede electrónica, a efectos meramente informativos, los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal más relevantes que hayan sido declarados. Sin embargo, no se especifica los criterios que se seguirán para determinar qué mecanismos se publicarán, cuando ni con qué regularidad.

### Próximos pasos

El Ministerio de Hacienda publicará la orden ministerial que apruebe los modelos correspondientes para el cumplimiento de esta obligación de comunicación. Una vez que dicha orden entre en vigor, se habrán fijado los plazos definitivos para dicho cumplimiento.

Para cualquier información adicional, contacte con:

## Ernst & Young Abogados, S.L.P.

### Oficina de Madrid

Araceli Saenz de Navarrete Crespo

[Araceli.SaenzdeNavarreteCrespo@es.ey.com](mailto:Araceli.SaenzdeNavarreteCrespo@es.ey.com)

Maximino Ignacio Linares Gil

[Maximino.LinaresGil@es.ey.com](mailto:Maximino.LinaresGil@es.ey.com)

Tatiana de Cubas Buenaventura

[TatianaDe.CubasBuenaventura@es.ey.com](mailto:TatianaDe.CubasBuenaventura@es.ey.com)

### Oficina de Barcelona

José María Remacha

[Jose.Maria.Remacha1@es.ey.com](mailto:Jose.Maria.Remacha1@es.ey.com)

Puede consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

#### Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en [ey.com](http://ey.com).

© 2020 Ernst & Young Abogados, S.L.P.  
Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

[ey.com/es](http://ey.com/es)

Twitter: [@EY\\_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

LinkedIn: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)