

Col·legi  
de Censors Jurats  
de Comptes  
de Catalunya

=

**EL CØL·L3G1**

**CCJCC – 31 Fórum del Auditor Profesional**

**Sesión gravada 3: *DAC6, Impacto para las empresas y los auditores***

**José Blasi Navés**

Abogado & Asesor Fiscal, miembro de la AEDAF  
*Vicepresidente de la Sección de Derecho Fiscal y  
Financiero del ICAB*

c/ de la Indústria nº 103, Ent.1ª

08025 BARCELONA

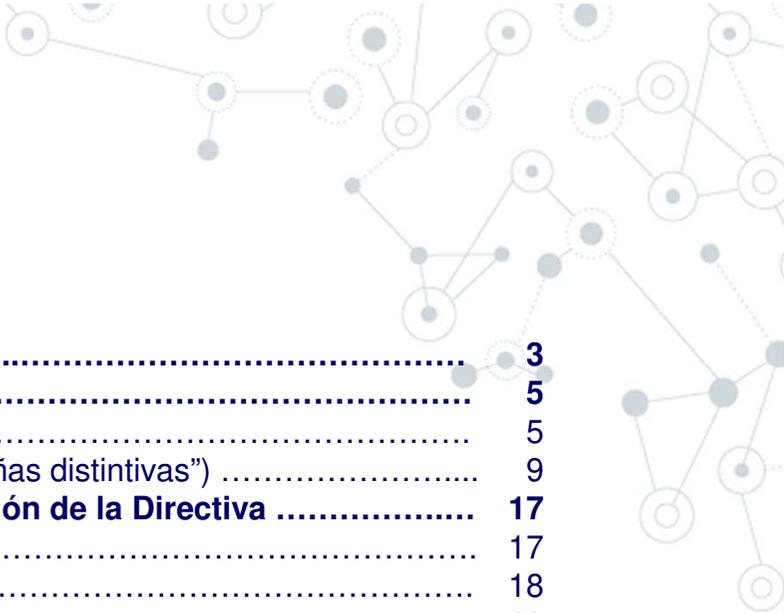
E: [jose.blasi@blatax.es](mailto:jose.blasi@blatax.es)

M: + 34 619 053 404

W: [www.blatax.es](http://www.blatax.es)

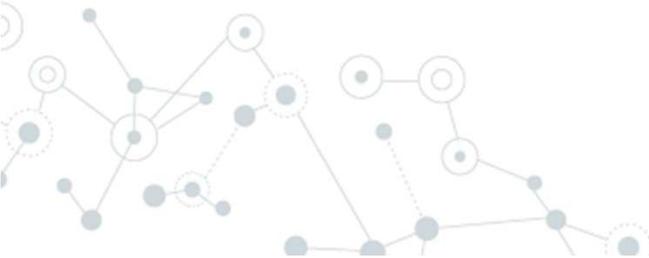


Barcelona, 1 de juliol de 2021



**ÍNDICE**

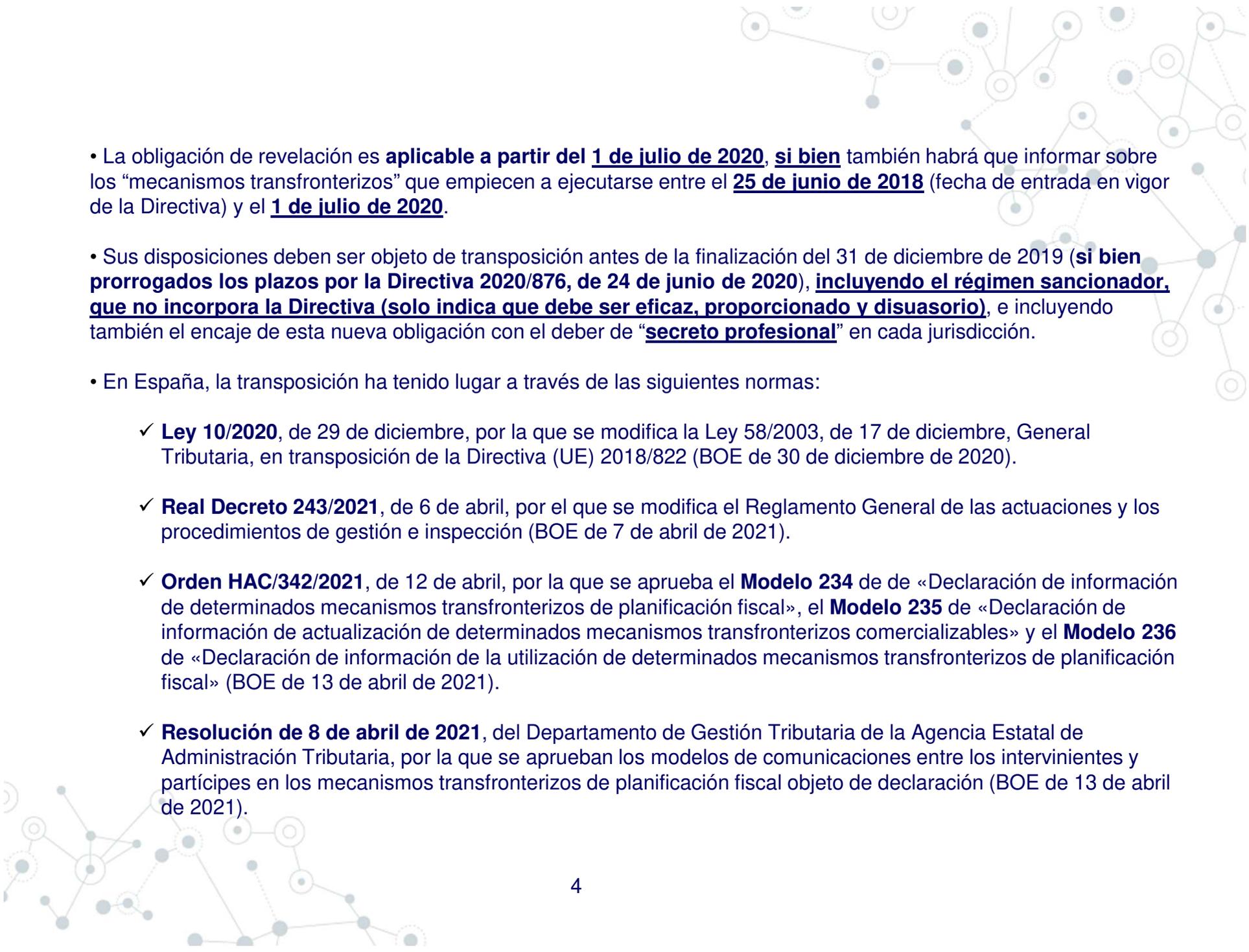
- 1. Introducción ..... 3**
- 2. La Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo ..... 5**
  - 2.1. Quién está obligado a comunicar, plazos y contenidos ..... 5
  - 2.2. Mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación (“señas distintivas”) ..... 9
- 3. La Ley 10/2020 por la que se modifica la LGT en transposición de la Directiva ..... 17**
  - 3.1. Exclusión de la consideración de mecanismos..... 17
  - 3.2. Regulación del secreto profesional..... 18
  - 3.3. El régimen sancionador ..... 19
  - 3.4. Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información ..... 20
- 4. El Real Decreto 243/2021 por el que se modifica el Reglamento de Gestión e Inspección ..... 21**
  - 4.1. Determinación de los “conjuntos de datos” ..... 21
  - 4.2. Determinación del concepto “ahorro fiscal” asociado al criterio “beneficio principal” ..... 23
  - 4.3. Exclusión de determinados “acuerdos de valoración” ..... 23
  - 4.4. Publicación de los mecanismos más relevantes declarados ..... 24
  - 4.5. Régimen transitorio, plazos ..... 24
- 5. La Orden HAC/342/2021 por la que se aprueban los Modelos 234, 235 y 236 ..... 25**
- 6. La Resolución de la AEAT por la que se aprueban los modelos de comunicaciones ..... 28**
- 7. Preguntas frecuentes sobre la obligación de información ..... 29**
- 8. Algunos ejemplos ..... 34**



## DAC6: revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva.

### 1. Introducción.

- Origen de la obligación → Directiva 2018/822, que modifica, por quinta vez, la Directiva 2011/16 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (“**Directive on Administrative Cooperation**” o “**DAC**”). Por esta razón, teniendo en cuenta la Directiva original más las cinco modificaciones, a la Directiva 2018/822 se la conoce como “**DAC6**”.
- “**DAC6**” viene a implementar de una forma homogénea **en toda la Unión Europea** la Acción 12 del Proyecto BEPS de la OCDE “EXIGIR A LOS CONTRIBUYENTES QUE REVELEN SUS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA” (que no es un “estándar mínimo” sino una “mejor práctica” o “*best practice*”), y obliga a los asesores fiscales (“intermediarios”) de los contribuyentes, o en su defecto a éstos últimos, **a revelar** los “mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva” antes de su implementación efectiva. **Esta información será además compartida entre los Estados miembros.**
- El objetivo es combatir la elusión y evasión fiscal **reforzando la transparencia fiscal en una fase temprana**, lo que permitirá por ejemplo que sean aprobados los cambios normativos que sean necesarios (en Reino Unido, donde esta obligación es de aplicación desde el año 2004, de los 2.350 “mecanismos” comunicados, 925 han sido contrarrestados con modificaciones normativas, concretamente, a través de 42 cambios normativos).
- “**DAC6**” persigue también conseguir un **efecto disuasorio** tanto para los “intermediarios”, que les abstenga de concebir, comercializar e implementar los “mecanismos de planificación fiscal agresiva”, como para los contribuyentes, que sabrán que su información va ser objeto de revelación obligatoria. **En definitiva, “DAC6” pretende evitar que se trasladen los beneficios** de las empresas **hacia jurisdicciones de bajo nivel impositivo**, viéndose afectados aquellos Estados miembros en los que se han generado dichos beneficios.

- 
- La obligación de revelación es **aplicable a partir del 1 de julio de 2020, si bien** también habrá que informar sobre los “mecanismos transfronterizos” que empiecen a ejecutarse entre el **25 de junio de 2018** (fecha de entrada en vigor de la Directiva) y el **1 de julio de 2020**.
  - Sus disposiciones deben ser objeto de transposición antes de la finalización del 31 de diciembre de 2019 (**si bien prorrogados los plazos por la Directiva 2020/876, de 24 de junio de 2020**), **incluyendo el régimen sancionador, que no incorpora la Directiva (solo indica que debe ser eficaz, proporcionado y disuasorio)**, e incluyendo también el encaje de esta nueva obligación con el deber de “**secreto profesional**” en cada jurisdicción.
  - En España, la transposición ha tenido lugar a través de las siguientes normas:
    - ✓ **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 (BOE de 30 de diciembre de 2020).
    - ✓ **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 (BOE de 7 de abril de 2021).
    - ✓ **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» (BOE de 13 de abril de 2021).
    - ✓ **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 (BOE de 13 de abril de 2021).

## 2. La Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo.

### 2.1. Quién está obligado a comunicar, plazos y contenidos.

- Están obligados a comunicar → los “**intermediarios**” [o en su lugar los “**contribuyentes interesados**” cuando no exista ningún intermediario (existe un intermediario pero “in-house”), cuando el intermediario esté amparado por el secreto profesional, o cuando el intermediario no cumple ningún “criterio de conexión”].
- Existen **dos tipos** de “intermediarios”, a saber:
  - a) **INTERMEDIARIO PRINCIPAL o PROMOTOR** → Cualquier persona que **diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución** un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.
  - b) **INTERMEDIARIO SECUNDARIO o EJECUTOR (“Test del conocimiento”)** → Cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, **sabe o cabe razonablemente suponer que sabe 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 (**abogados mercantilistas por ejemplo**).
- **Además**, para tener la consideración de “intermediario” debe cumplirse, como mínimo, **una de las siguientes condiciones** (“**criterios de conexión**” con el Estado miembro):
  - a) Residir a efectos fiscales en un Estado miembro.
  - b) Disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo.
  - c) Haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeto a la legislación de un Estado miembro.
  - d) Estar inscrito en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro.



• **Cuando haya más de un intermediario**, la obligación recae, en principio, en todos los intermediarios que participen. No obstante, un intermediario quedará exento de la obligación en la medida en que pueda probar, de conformidad con la legislación nacional, que dicha información (“**la misma que debe ser presentada**”) ya ha sido presentada por otro intermediario.

• Con respecto a la interacción de esta obligación de información y el “**secreto profesional**”, el artículo 8 bis ter, apartado 5 y 6, de la Directiva establecen lo siguiente:

*“5. Cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el **derecho a una dispensa** de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de **secreto profesional** en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro. En estas circunstancias, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios **que notifiquen** sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado.*

*Los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones.*

*6. Cada Estado miembro tomará todas las medidas necesarias para exigir que, cuando no haya ningún intermediario o el intermediario notifique al contribuyente interesado o a otro intermediario la aplicación de la dispensa establecida en el apartado 5, **la obligación** de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información **recaerá en el otro intermediario notificado, o de no existir este, en el contribuyente interesado.**”*

- En cuanto a los **plazos**, el apartado 7 del artículo 8 bis ter de la Directiva establece:

*“7. El contribuyente interesado en el que recaiga la obligación de informar presentará la información en un plazo de **30 días**, a partir del día siguiente a aquel*

- *en que el mecanismo transfronterizo sujeto comunicación de información **se haya puesto a disposición** de dicho contribuyente para su ejecución,*
- *o en que sea **ejecutable** por éste,*
- *o en que se haya realizado la **primera fase de su ejecución** en relación con el contribuyente interesado, **lo que ocurra primero.***

*Cuando el contribuyente interesado esté obligado a presentar información sobre el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información a las autoridades competentes **de más de un Estado miembro**, dicha información se presentará solo ante las autoridades competentes del Estado miembro **que figure el primero** en la siguiente lista:*

- a) el Estado miembro del que el contribuyente interesado sea residente fiscal;*
- b) el Estado miembro en el que el contribuyente interesado tenga un establecimiento permanente que se beneficie del mecanismo;*
- c) el Estado miembro en el que el contribuyente interesado reciba rentas o genere beneficios, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro;*
- d) el Estado miembro en el que el contribuyente interesado realice una actividad, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro.”*

- Por otra parte, el apartado 12 del artículo 8 bis ter de la Directiva establece:

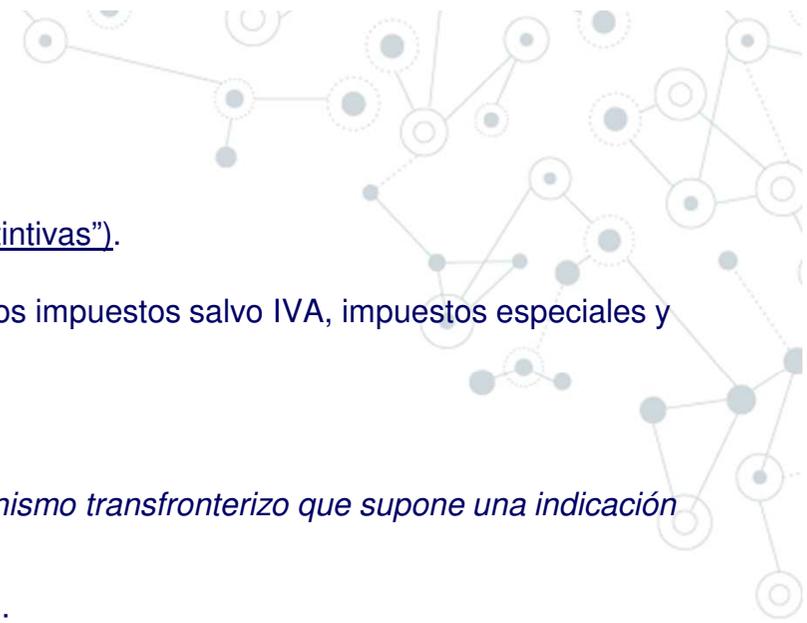
*“12. Cada Estado miembro tomará las medidas necesarias para exigir que los intermediarios y los contribuyentes interesados presenten información sobre los **mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información** [“Reportable Cross-Border Arrangements” o “RCBA’s”] **cuya primera fase se haya ejecutado entre la fecha de entrada en vigor [25 de junio de 2018] y la fecha de aplicación de la presente Directiva [1 de julio de 2020].**”*

- En cuanto al **contenido de la comunicación**, el apartado 14 del artículo 8 bis ter de la Directiva establece:

*“14. La información que deberá comunicar la autoridad competente de un Estado miembro de conformidad con el apartado 13 incluirá los siguientes elementos, según proceda:*

- a) la **identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados**, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, NIF y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado;*
- b) **información pormenorizada sobre las señas distintivas** que figuran en el anexo IV, que hacen que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse;*
- c) un **resumen del contenido del mecanismo transfronterizo** sujeto a comunicación de información, que incluya una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público;*
- d) 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 de información;*
- e) información pormenorizada de las **disposiciones nacionales** que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;*
- f) el **valor** del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;*
- g) la determinación del **Estado miembro** del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;*
- h) 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.”*

- Por otro lado, en el caso de “**mecanismos comercializables**” (mecanismos transfronterizos diseñados, comercializados, ejecutables o puestos a disposición para su ejecución **sin necesidad de adaptación sustancial**), el “intermediario” deberá presentar un **informe periódico cada tres meses** en el que se facilite una actualización que contenga la nueva información de que se disponga a partir de la información del último trimestre.



## 2.2. Mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación (“señas distintivas”).

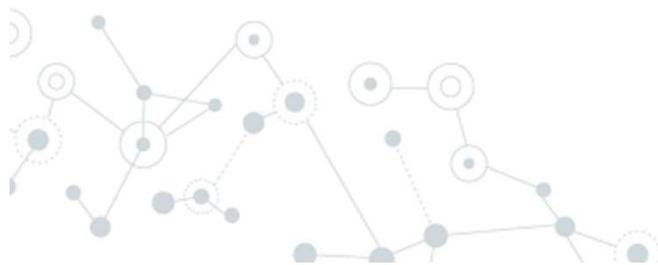
- **Ámbito material**, artículo 2 de la Directiva 2011/116/UE → todos los impuestos salvo IVA, impuestos especiales y aranceles.
- El apartado 20) del artículo 3 de la Directiva establece:

“20) **‘seña distintiva’**: una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un **riesgo potencial** de elusión fiscal, enumerada en el anexo IV;”

- Por otro lado, el apartado 18) del artículo 3 de la Directiva establece:

“18) **‘mecanismo transfronterizo’**: un mecanismo **que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país cuando se cumpla, como mínimo, una de las condiciones siguientes**:

- a) no todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción;
- b) uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción;
- c) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente;
- d) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción;
- e) dicho mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real. (...)”





**“ANEXO IV. SEÑAS DISTINTIVAS.**

**Parte I: Criterio del beneficio principal.**

*Las señas distintivas generales de la categoría A y las señas distintivas específicas de la categoría B y de la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) y d), solo pueden tenerse en cuenta cuando se atengan al **‘criterio del beneficio principal’**.*

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

*En lo que respecta a las **señas distintivas de la categoría C**, apartado 1, el hecho de que se den las condiciones descritas en la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) o d), no constituirá por sí solo un motivo suficiente para concluir que un determinado mecanismo satisface el criterio del beneficio principal. \**

\* Esto es, el hecho de que

**[C. 1. b) i)]** no exista Impuesto sobre Sociedades o que, existiendo, el tipo sea 0 o casi 0, que

**[C.1.c)]** el pago se beneficie de una exención total, o que

**[C.1.d)]** el pago se beneficie de un régimen fiscal preferente,

no implica **por sí solo** que el mecanismo satisface el criterio del beneficio principal.



**Parte II: Categorías de señas distintivas.**

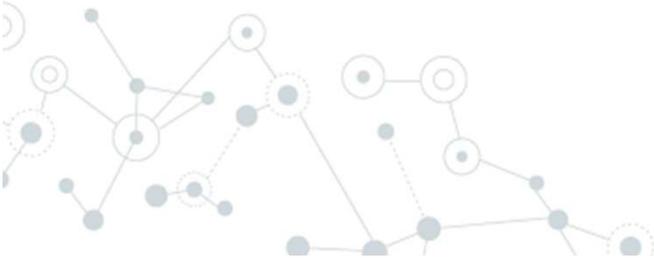
**A. Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal.**

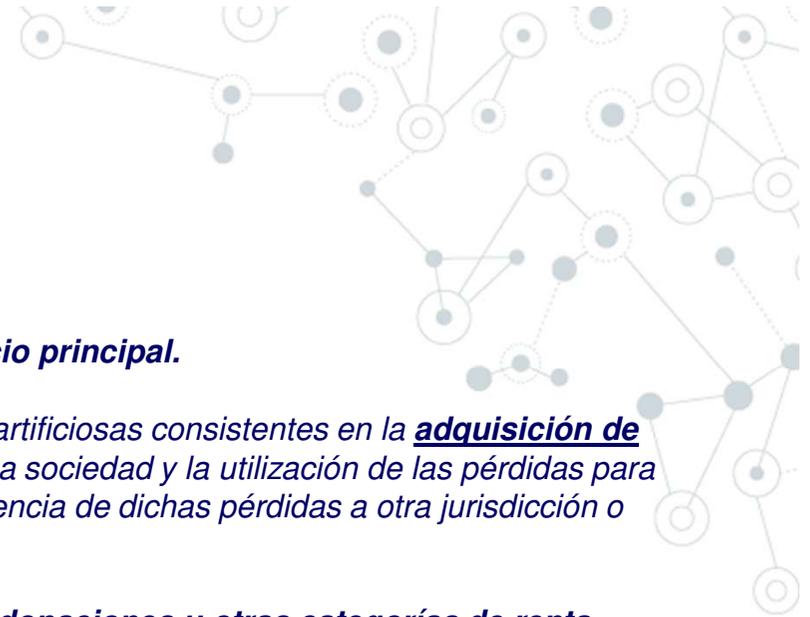
1. Un mecanismo en cuyo marco el contribuyente interesado o los participantes en dicho mecanismo se comprometen a respetar una **cláusula de confidencialidad** en virtud de la cual se les puede exigir que se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja 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.

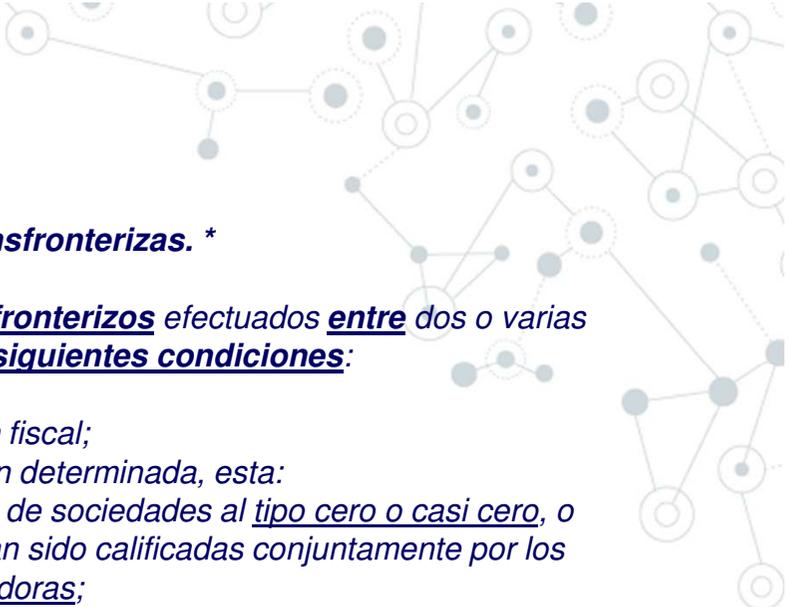




**B. Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal.**

- 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. Señas distintivas 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, o
  - 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.

\* Apartado 1, letra b) inciso i), letra c) y letra d), solo aplican cuando se atengan al 'criterio de beneficio principal'.



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

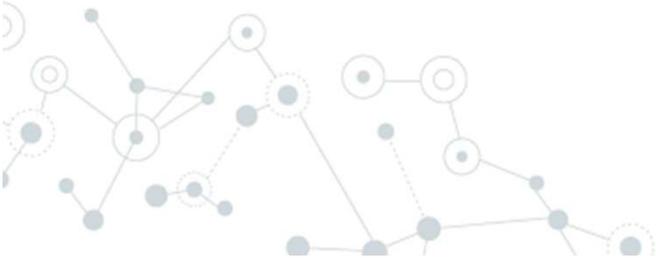
1. Un **mecanismo que puede tener por efecto menoscabar la obligación de comunicar información** establecida en las normas de aplicación de la legislación de la Unión o cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre “cuentas financieras”, incluidos los acuerdos con 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 jurídicos 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. Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia.**

1. Un mecanismo que conlleva la **utilización de un régimen de protección unilateral**. \*

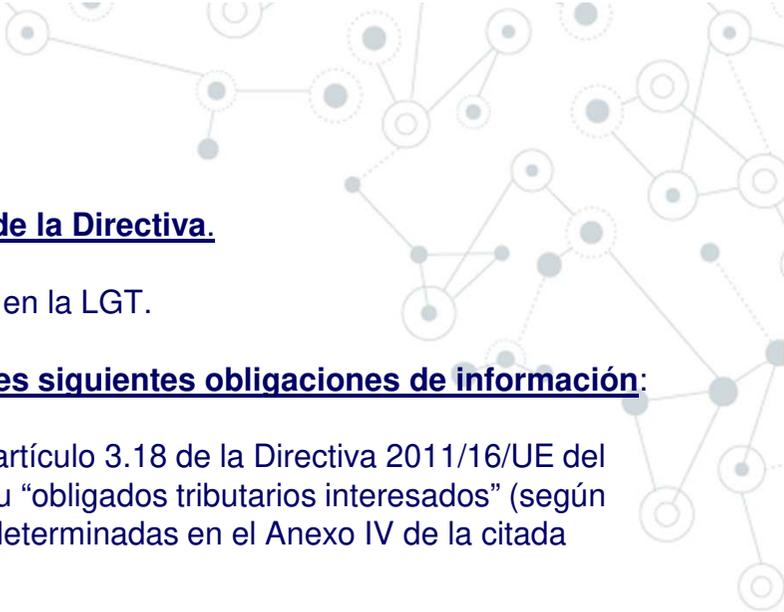
2. Un mecanismo que conlleva la **transmisión de activos intangibles difíciles de valorar**. El término “activos intangibles difíciles de valorar” se refiere a los activos intangibles y a los derechos sobre activos intangibles con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas 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.».

\* La versión inglesa es quizás más entendedora: “**An arrangement which involves the use of unilateral safe harbor rules**”. De acuerdo con las directrices de Precios de Transferencia, tal caso ocurre cuando existe una “norma” que aplica a determinados contribuyentes u operaciones **al margen del régimen general**.



### 3. La Ley 10/2020 por la que se modifica la LGT en transposición de la Directiva.

- Se introducen dos nuevas Disposiciones Adicionales, la 23ª y la 24ª en la LGT.
- En transposición de la Directiva (UE) 2018/822, se establecen las **tres siguientes obligaciones de información:**
  - a) **Información de mecanismos transfronterizos** definidos en el artículo 3.18 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo en los que intervengan o participen los “intermediarios” u “obligados tributarios interesados” (según corresponda) cuando concurren alguna de las señas distintivas determinadas en el Anexo IV de la citada Directiva.
  - b) **Información de actualización** de los mecanismos transfronterizos “**comercializables**” a los que se refiere el artículo 3.24 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo.
  - c) **Información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos** de planificación fiscal a que se refieren las letras a) y b) anteriores [Artículo 8 bis ter, apartado 11, de la Directiva: “Cada Estado miembro **podrá** tomar las medidas necesarias para exigir que cada **contribuyente interesado** presente información a la Administración tributaria **sobre su utilización** del mecanismo en cada uno de los años que lo utilice”].
- Por otra parte, destaca la regulación de los siguientes aspectos:

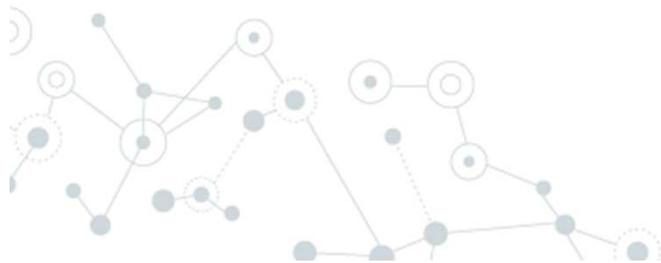
#### 3.1. Exclusión de la consideración de mecanismos.

- Se establece que no tienen la consideración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración aquellos acuerdos, negocios jurídicos, esquemas u operaciones transfronterizas basadas en **regímenes fiscales** comunicados y expresamente **autorizados por una decisión de la Comisión Europea.**



### 3.2. Regulación del secreto profesional.

- Están dispensados de la obligación de información por el deber de secreto profesional los que tuvieran la consideración de **intermediarios**, con independencia de la actividad desarrollada, **y hayan asesorado** con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva, **con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo.**
- El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.
- El cumplimiento por los intermediarios de la obligación de información de mecanismos de planificación fiscal en los términos legalmente exigibles, no constituirá, conforme al régimen jurídico aplicable, violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, **no implicando para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de dicha información.**



### 3.3. Regulación del régimen sancionador.

- La falta de presentación **de las declaraciones informativas** constituye infracción grave y la sanción consistirá en:
  - ✓ **Multa** pecuniaria fija de **2.000 euros por cada dato o conjunto de datos** referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración (como los “conjuntos de datos” son como máximo ocho, la multa máxima por “conjunto de datos” sería de **16.000 euros**).
  - ✓ Con un **mínimo** de 4.000 euros.
  - ✓ Y un **máximo** equivalente a:
    - **En el caso de los intermediarios**, importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo.
    - **En el caso de los obligados tributarios interesados**, valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo calculado en los términos reglamentariamente establecidos. El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros.
  - ✓ A efectos de la aplicación de los límites máximos anteriores, el sujeto infractor debe acreditar la concurrencia y magnitud de los mismos.
  - ✓ La sanción y los límites mínimo y máximo se reducen a la mitad, **cuando la información haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo** de la Administración tributaria.
- Constituye infracción leve el incumplimiento en plazo [por ejemplo, de 5 días desde la presentación de la declaración] de las **obligaciones de comunicación entre particulares**. La sanción consiste en **multa** pecuniaria fija de **600 euros**.
  - ✓ **No obstante, la infracción es grave** cuando la ausencia de comunicación en plazo concorra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo por otro intermediario o, en su caso, 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 mencionada.

### 3.4. Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información.

- **Los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional** deben comunicar fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos, sobre quienes recaerá la obligación de presentar la declaración.
- ✓ **Cuestión prejudicial** planteada por el TC belga (Asunto C-694/20, DOUE de 12,4,2021): **“¿Vulnera el artículo 1, número 2, de la Directiva (UE) 2018/822 (1) 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, el derecho a un proceso equitativo garantizado en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en la medida en que el nuevo artículo 8 bis ter, apartado 5, que aquella Directiva introdujo en la Directiva 2011/16/UE (2) del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, dispone que, si un Estado miembro adopta las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnera la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro, el Estado miembro está obligado a exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario o, cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado, en la medida en que dicha obligación tiene como consecuencia que un abogado que actúe como intermediario estará obligado a compartir, con otro intermediario que no es su cliente, información que conoce en el marco del ejercicio de actividades esenciales de su profesión, a saber, la defensa o representación ante los tribunales del cliente y la prestación de asesoramiento jurídico, incluso fuera de un procedimiento judicial?”**
- **Las personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y que hubieran presentado la declaración**, deberán comunicar fehacientemente su presentación al resto de intermediarios o, en su caso, al resto de obligados tributarios interesados, quienes, en virtud de aquella, quedarán eximidos de la obligación de declarar.

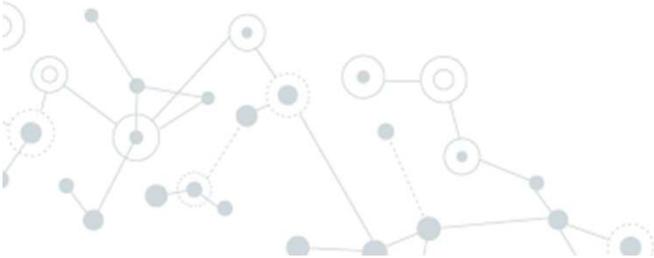


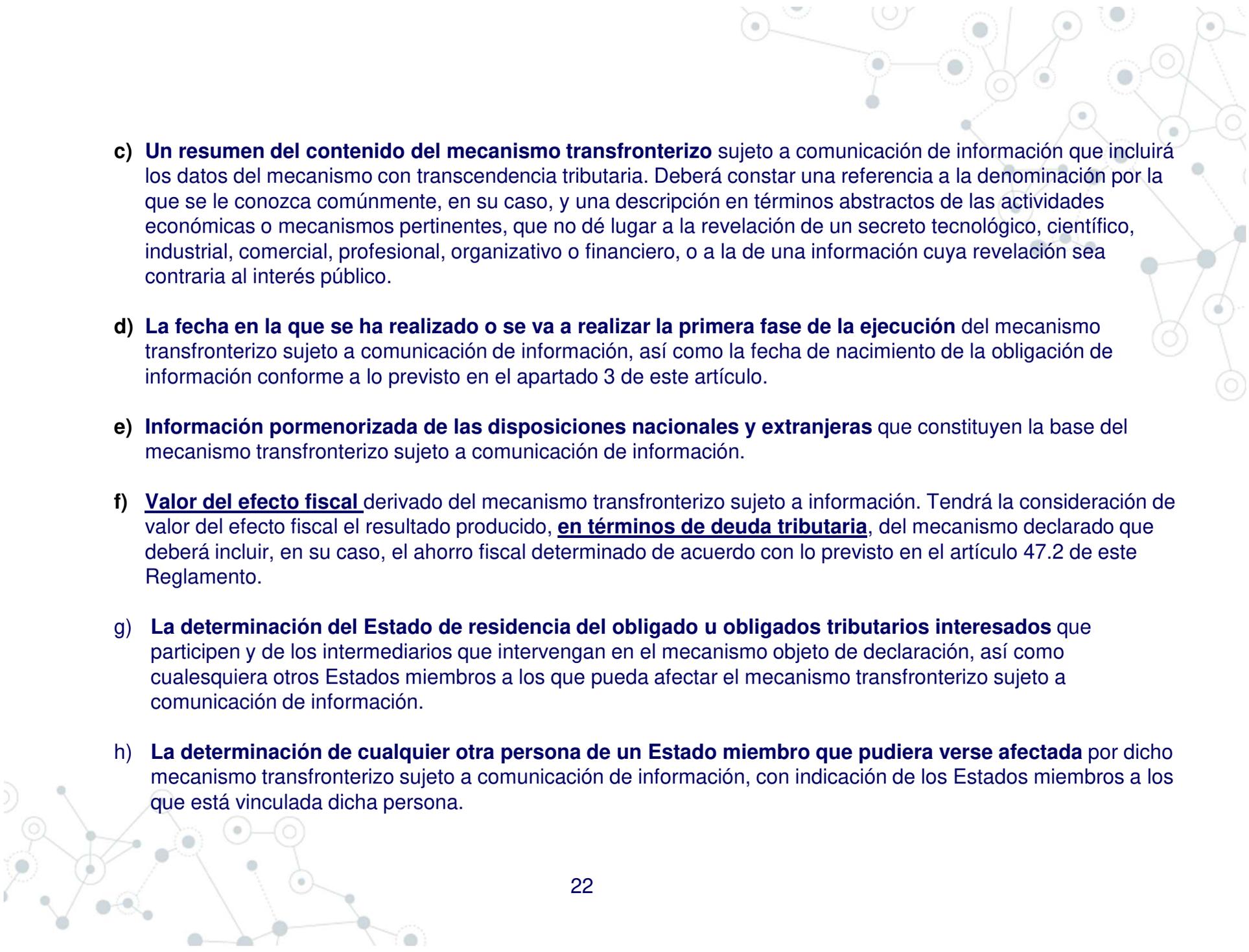
**4. El Real Decreto 243/2021 por el que se modifica el Reglamento de Gestión e Inspección.**

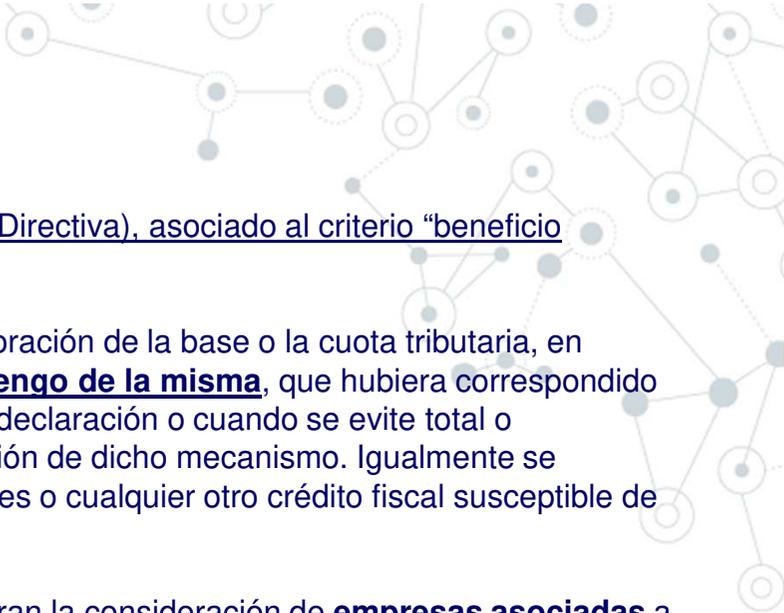
- Nueva subsección 5ª “Obligaciones de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal” en la sección 2ª del capítulo V del título II → artículos 45 a 49 bis + 3 disposiciones transitorias. Aspectos de interés:

**4.1. Determinación de los “conjuntos de datos”.**

- **Artículo 46, apartado 2** → A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional vigésima tercera.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **constituyen distintos “conjuntos de datos”** las informaciones a que se refieren cada una de las distintas letras del apartado 1, en relación con cada uno de los mecanismos que deban ser objeto de declaración.
- **Artículo 46, apartado 1** → En la obligación de declaración de determinados mecanismos transfronterizos de planificación deberán constar, según proceda, los siguientes datos:
  - 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 [participación > 25% capital social] al obligado tributario interesado.
  - b) **Información pormenorizada sobre las señas distintivas concurrentes** que figuran en el anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en los términos desarrollados en el artículo 47 de este Reglamento, que determinan la obligación de declaración del mecanismo. 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) **Un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo** sujeto a comunicación de información que incluirá los datos del mecanismo con transcendencia tributaria. Deberá constar una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto tecnológico, científico, industrial, comercial, profesional, organizativo o financiero, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público.
  - d) **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 de información, así como la fecha de nacimiento de la obligación de información conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo.
  - e) **Información pormenorizada de las disposiciones nacionales y extranjeras** que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.
  - f) **Valor del efecto fiscal** derivado del mecanismo transfronterizo sujeto a información. Tendrá la consideración de valor del efecto fiscal el resultado producido, **en términos de deuda tributaria**, del mecanismo declarado que deberá incluir, en su caso, el ahorro fiscal determinado de acuerdo con lo previsto en el artículo 47.2 de este Reglamento.
  - g) **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.
  - h) **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.



4.2. Determinación del concepto “ahorro fiscal” (“beneficio fiscal” en la Directiva), asociado al criterio “beneficio principal”.

- **Artículo 47.2 del Reglamento** → Será **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**, que hubiera correspondido si no se hubiese realizado el mecanismo transfronterizo sometido a declaración o cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible mediante la realización de dicho mecanismo. Igualmente se considerará ahorro fiscal 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 Directiva 2011/16/UE [participación > 25% capital social] , la calificación de la existencia de **ahorro fiscal** a los efectos de este apartado se efectuará considerando los efectos a los que se refiere el párrafo anterior **en el conjunto de las entidades asociadas**, con independencia de la jurisdicción de tributación.

4.3. Exclusión de determinados “acuerdos de valoración”.

- **Artículo 47.6 del Reglamento** → Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia.
  - ✓ Se entenderá que no concurre ninguna de las señas distintivas relativas a precios de transferencia previstas en la categoría E del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo:
    - a) 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,
    - b) o por otros acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia **que sean objeto de intercambio** automático conforme a la Directiva anterior.

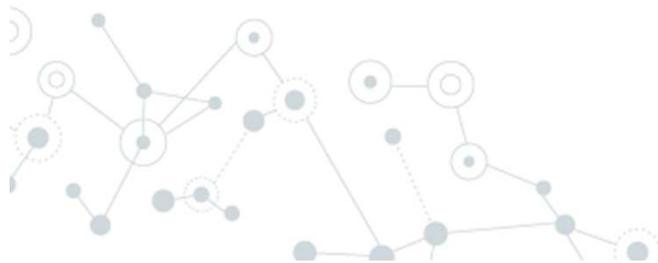


#### 4.4. Publicación de los mecanismos más relevantes declarados.

- **Artículo 49 bis del Reglamento** → La AEAT podrá publicar en su sede electrónica, a efectos meramente informativos, los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal más relevantes que hayan sido declarados, incluyendo, en su caso, la información relativa al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

#### 4.5. Régimen transitorio, plazos.

- **Disposición transitoria primera del Real Decreto** → Régimen transitorio de los mecanismos transfronterizos sometidos a declaración cuya primera fase se haya ejecutado entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020, plazo: **30 días naturales desde el 14 de abril de 2021 (hasta el 13 de mayo de 2021).**
- **Disposición transitoria segunda del Real Decreto** → Plazo de declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación cuya obligación haya surgido entre el 1 de julio de 2020 y el 13 de abril: **30 días naturales desde el 14 de abril de 2021 (hasta el 13 de mayo de 2021).**
- **Disposición transitoria tercera del Real Decreto** → Plazo de declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables puestos a disposición entre el 1 de julio de 2020 y el 31 de marzo de 2021: **30 días naturales desde el 14 de abril de 2021 (hasta el 13 de mayo de 2021).**





## 5. La Orden HAC/342/2021 por la que se aprueban los Modelos 234, 235 y 236.

- **Modelo 234** de “Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal”.
  - ✓ **Forma de presentación** → telemática.
  - ✓ **Obligados** → intermediarios u obligados tributarios interesados.
  - ✓ **Plazo** → 30 días naturales siguientes al nacimiento de la obligación (ver artículo 46.3 del RGGI, o ver página 7 de esta presentación).
    - **Disposición transitoria 1ª** → mecanismos cuya primera fase de ejecución realizada entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020, 30 días naturales desde el día 14 de abril de 2021.
    - **Disposición transitoria 2ª** → mecanismos cuya obligación haya surgido entre el 1 de julio de 2020 y el 13 de abril de 2021, 30 días naturales desde el día 14 de abril de 2021.

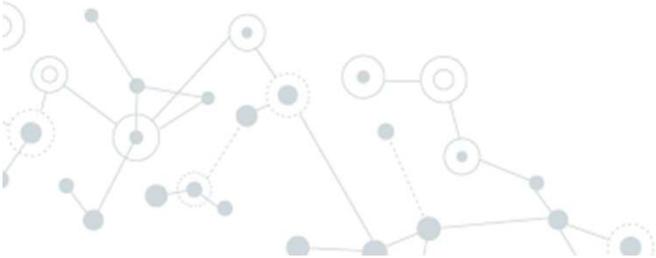


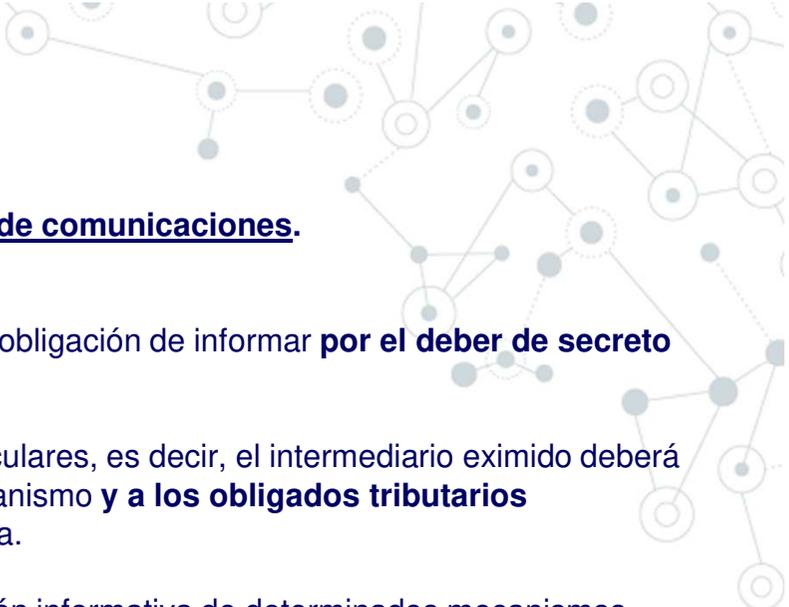
- **Modelo 235** de “Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables”.
- ✓ **Forma de presentación** → telemática.
- ✓ **Obligados** → intermediarios.
- ✓ **Plazo** → mes natural siguiente a la finalización del trimestre natural en el que se hayan puesto a disposición mecanismos transfronterizos comercializables con posterioridad al mismo mecanismo originariamente declarado en el modelo 234 o en el último modelo 235 presentado.
  - **Disposición transitoria 3ª** → La declaración de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables 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 presente orden ministerial.





- **Modelo 236** de “Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.”
  - ✓ **Forma de presentación** → telemática.
  - ✓ **Obligados** → obligados tributarios interesados que hayan utilizado en España los mecanismos que hayan debido ser previamente declarados.
  - ✓ **Plazo** → 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.
    - **Disposición final segunda** → La declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, modelo 236, será exigible por aquellos mecanismos que se hubieran utilizado en España a partir de la entrada en vigor de la presente orden ministerial.





## 6. La Resolución de la AEAT por la que se aprueban los modelos de comunicaciones.

- **Primero.** Modelo de comunicación del intermediario eximido de la obligación de informar **por el deber de secreto profesional**.
  - Esta comunicación es una obligación de información entre particulares, es decir, el intermediario eximido deberá remitirla **a los otros intermediarios** que intervengan en el mecanismo **y a los obligados tributarios interesados**, sin que deba dirigirse a la Administración Tributaria.
- **Segundo.** Modelo de comunicación de presentación de la declaración informativa de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por un intermediario que **determina la exención de presentación del resto de intermediarios**.
  - Esta comunicación es una obligación de información entre particulares, es decir, el intermediario que hubiera presentado la declaración deberá remitirla **a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo**, sin que deba dirigirse a la Administración Tributaria.
- **Tercero.** Modelo de comunicación de presentación de la declaración informativa de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por un obligado tributario interesado que **determina la exención de presentación del resto de obligados tributarios interesados**.
  - Esta comunicación es una obligación de información entre particulares, es decir, el obligado tributario interesado que hubiera presentado la declaración deberá remitirla **a los otros obligados tributarios interesados**, sin que deba dirigirse a la Administración Tributaria.



## **7. Preguntas frecuentes sobre la obligación de información.**

- Publicada en la página web de la AEAT “**Preguntas frecuentes**”, con fecha de versión **26 de abril de 2021**.
- Link → [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/Sede/Procedimiento\\_ayuda/GI46-GI47-GI48/FAQ\\_234\\_235\\_236.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/GI46-GI47-GI48/FAQ_234_235_236.pdf)
- Constituye un documento de **38 páginas** con **112 preguntas** y sus correspondientes respuestas.

### ÍNDICE:

#### 1. INTRODUCCIÓN.

#### 2. NORMATIVA.

#### 3. CUESTIONES GENERALES

3.1. ¿Quién es un intermediario?

3.2. ¿Qué requisitos deben cumplirse para ser intermediario?

3.3. ¿Quién es un obligado tributario interesado?

3.4. ¿Qué se considera mecanismo de planificación fiscal objeto de declaración?

3.5. ¿Qué se considera mecanismo transfronterizo a los efectos de los Modelos 234, 235 y 236?

3.6. ¿Qué se considera mecanismo comercializable?

3.7. ¿Qué mecanismos de planificación fiscal tienen que declararse en España?

3.8. ¿Qué es una señal distintiva?

3.9. ¿Qué señales distintivas están vinculadas al criterio de beneficio principal?

3.10. ¿Hay alguna señal distintiva que por sí sola no baste para que el mecanismo deba presentarse?

3.11. ¿Cuándo debe usarse el campo “Otra información” de las señales distintivas?

#### 4. OTRAS CUESTIONES GENERALES DE CUMPLIMENTACIÓN.

##### **4.1.1. etc.**



• **Algunas preguntas y contestaciones de interés:**

**5.1.5. Existiendo varios intermediarios, si alguno de ellos no conoce de forma completa el mecanismo transfronterizo sujeto a la obligación de informar, ¿tiene obligación de presentar la declaración informativa? ¿tiene la consideración de intermediario a los efectos de estas obligaciones informativas?**

No, no tiene la consideración de intermediario. Sólo tendrá consideración de intermediario el que tenga conocimiento completo del mecanismo. Si no lo tiene, no es intermediario y no tiene la obligación de presentar el modelo 234.

**5.1.6. Si sólo existe un intermediario con conocimiento parcial del mecanismo ¿tiene obligación de declarar? ¿a quién corresponde esta obligación?**

No, no tiene la obligación de declarar, ya que no tiene la consideración de intermediario.

Si no hay intermediario con conocimiento completo del mecanismo, el obligado a presentar el modelo 234, será el obligado tributario interesado.

**5.2.4. ¿Qué se entiende por empresa asociada al obligado tributario interesado participante en el mecanismo transfronterizo de planificación fiscal?**

Se entiende por empresa asociada al obligado tributario interesado, una persona vinculada a otra persona, como mínimo, en una de las siguientes formas:

- a) participa en la gestión de otra persona por estar en situación de ejercer una influencia notable sobre esta última;
- b) participa en el control de otra persona a través de una participación que supere el 25 % de los derechos de voto;
- c) participa en el capital de 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 otra persona.

(...)

Una persona física, su cónyuge y sus ascendientes o descendientes directos se considerarán una sola persona;

Art. 3.23 Directiva y 47.2 RGAT.

### 5.2.5. ¿Qué se entiende por persona o entidad afectada por un mecanismo transfronterizo declarado?

A los efectos de estas obligaciones informativas se entenderá por persona o entidad afectada a todo aquel, que sin ser intermediario u obligado tributario interesado, pueda tener intereses afectados por el mecanismo transfronterizo de planificación fiscal.

### 5.3.2. ¿Cuándo se considera que un mecanismo se pone a disposición para su ejecución?

Se considerará que la puesta a disposición se produce cuando el intermediario transmita y el obligado tributario interesado acepte de forma definitiva la prestación de servicios que ha determinado la consideración del primero como intermediario.

A los efectos de probar la puesta a disposición a la que se refiere el párrafo anterior se podrán admitir cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho conforme a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En particular, los documentos tales como hojas de encargo y aceptación, informes, facturas, entre otros.

Art.46.3. a) 1º RGAT.

### 5.3.3. ¿Cuándo se considera que un mecanismo es ejecutable?

En el caso de mecanismos que cuenten con documentación o estructura sustancialmente normalizadas pero que requieran de una modificación relevante para su ejecución, se considerará que el mecanismo es ejecutable cuando, una vez efectuada la modificación relevante se hubiera puesto a disposición del obligado tributario interesado

Art.46.3. a) 2º RGAT.

### 5.3.4. ¿Cuándo se considera que se ha realizado la primera fase de ejecución de un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal?

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.

Art.46.3. a) 3º RGAT.



**6.1.3. En caso de que no se haya producido ninguna variación en los datos del mecanismo transfronterizo comercializable ¿los intermediarios tienen que presentar el Modelo 235?**

No, no estarán obligados a presentar el modelo 235, los intermediarios en el caso de que no se haya producido ninguna variación en los mecanismos transfronterizos comercializables declarados que haga necesario actualizar los datos ya incluidos en el modelo 234 o en el último modelo 235 presentado.

Sólo se podrá presentar el M235 cuando haya nuevos obligados tributarios interesados en el mecanismo, solamente en este caso podrán actualizarse los intermediarios y/o personas afectadas por el mecanismo.

**6.1.4. Los intermediarios que presenten el Modelo 235, ¿tienen obligación de presentar el Modelo 234?**

No, la presentación del Modelo 235 eximirá a los intermediarios de la obligación de presentación del Modelo por cada uno de los mecanismos transfronterizos comercializables puestos a disposición con posterioridad al mecanismo originariamente declarado.

Art. 48.2 RGAT.

**6.3.2. ¿Cuándo se considera que un mecanismo transfronterizo se ha actualizado?**

Un mecanismo transfronterizo se considerará actualizado cuando haya sido contratado por nuevos obligados tributarios interesados. De forma opcional se pueden incluir nuevos intermediarios y/o personas afectadas, pero cuando haya nuevos obligados.





**7.1.3. En caso de que no se haya utilizado en España el mecanismo transfronterizo de planificación ¿los obligados tributarios interesados tienen que presentar el Modelo 236?**

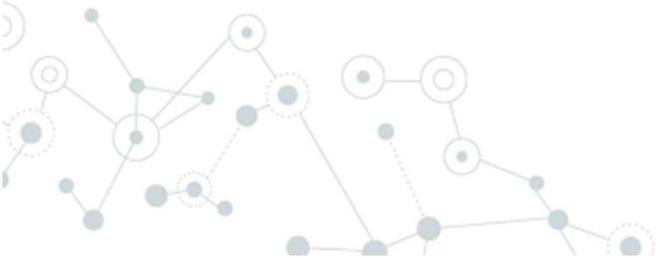
No, no estarán obligados a presentar el modelo 236, los obligados tributarios interesados en el caso de que no hayan utilizado en España los mecanismos transfronterizos declarados con anterioridad a la Administración tributaria española en el modelo 234 o a otra Administración tributaria en virtud de la obligación de declaración general de la Directiva 2011/16/UE.

**7.2.2. ¿Debe declararse en el Modelo 236 un mecanismo que no ha sido previamente declarado?**

Sí, en el modelo 236 deberán declararse los mecanismos transfronterizos de planificación que deberían haber sido previamente declarados, aunque realmente no se hayan declarado ante la Administración tributaria española en el modelo 234 o a otra Administración tributaria.  
Art. 49.1 RGAT.

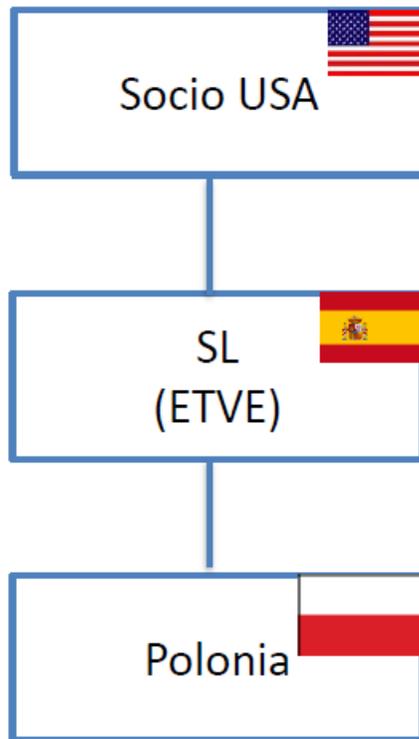
**8.4.1. ¿Qué se entiende por “dato” o “conjunto de datos” que debiera declararse en el Modelo 234?**

Se entiende que constituyen distintos “conjuntos de datos” las informaciones a que se refieren cada una de las distintas letras del artículo 46 apartado 1 del RGAT, en relación con cada uno de los mecanismos que deban ser objeto de declaración.  
Art. 46.2 RGAT.



## 8. Algunos ejemplos.

- **Fuente** → Jornada Nacional de Estudio 2021 de la AEDAF (24 y 25 de marzo 2021).



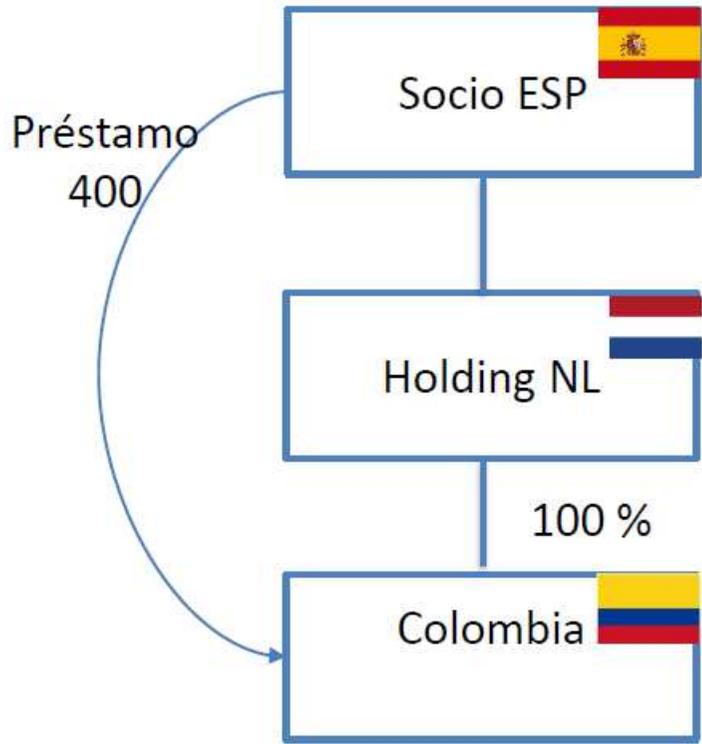
Asesoró a un socio EEUU en la constitución de una ETVE, para lo que:

1. Le envió mi informe modelo de régimen ETVE.
2. Constituimos la sociedad mediante escritura pública y estatutos tipo conforme al art. 15 Ley 14/2013.
3. Envío comunicación modelo AEAT

¿Hallmark A.3 – mecanismo normalizado?

¿Cuál es el motivo no fiscal de crear una ETVE?

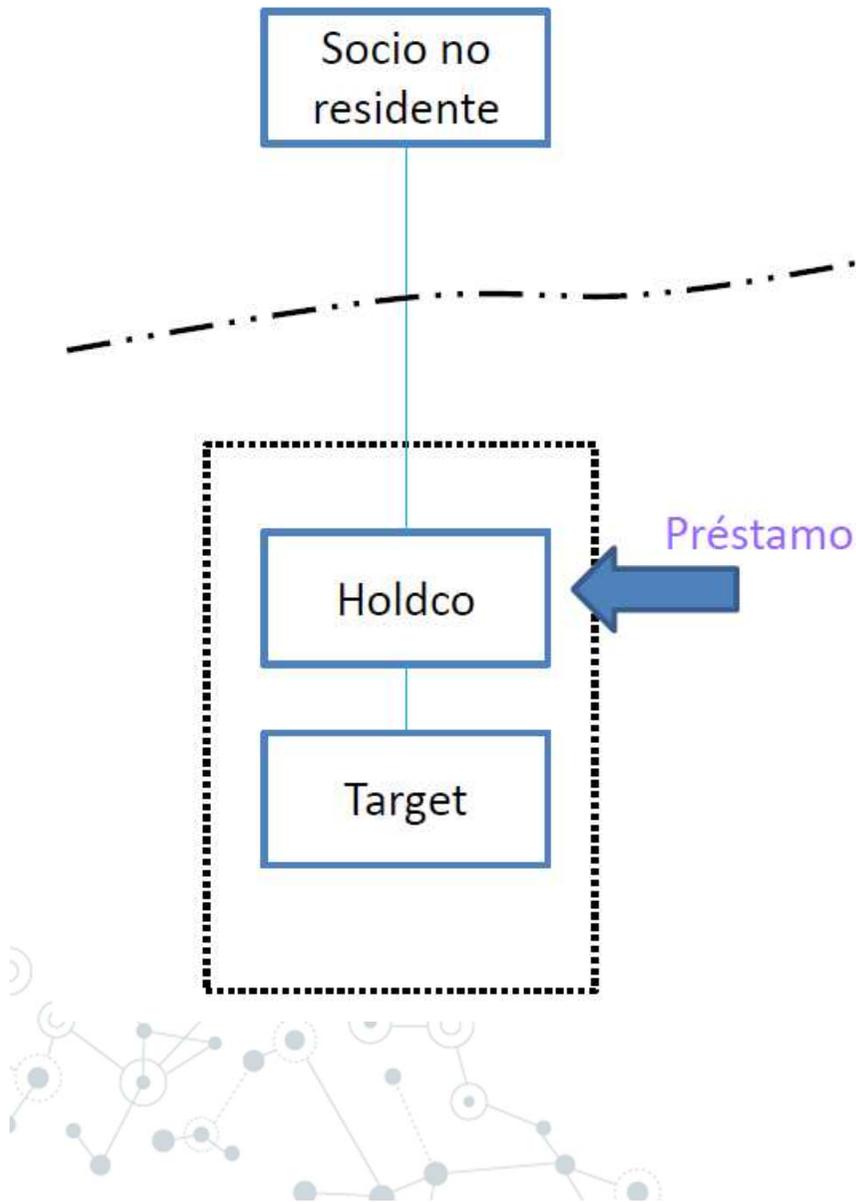
Compra intagrupo + liquidación



Capital	1
Préstamo	400
Pérdidas	(401)

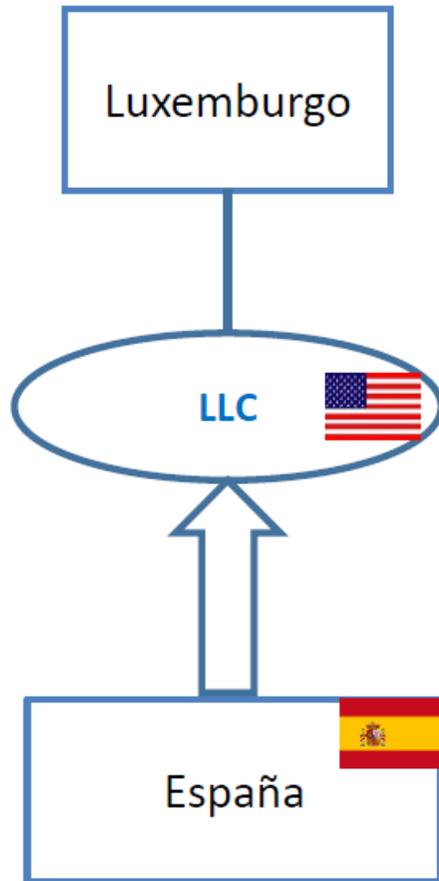


Hallmark B.1  
¿adquisición  
sociedades en  
pérdidas?



¿La utilización de los grupos de consolidación puede caer dentro de los indicadores A.3- Estandarizado?

¿Y dentro del B.2, conversión de rentas en capital?

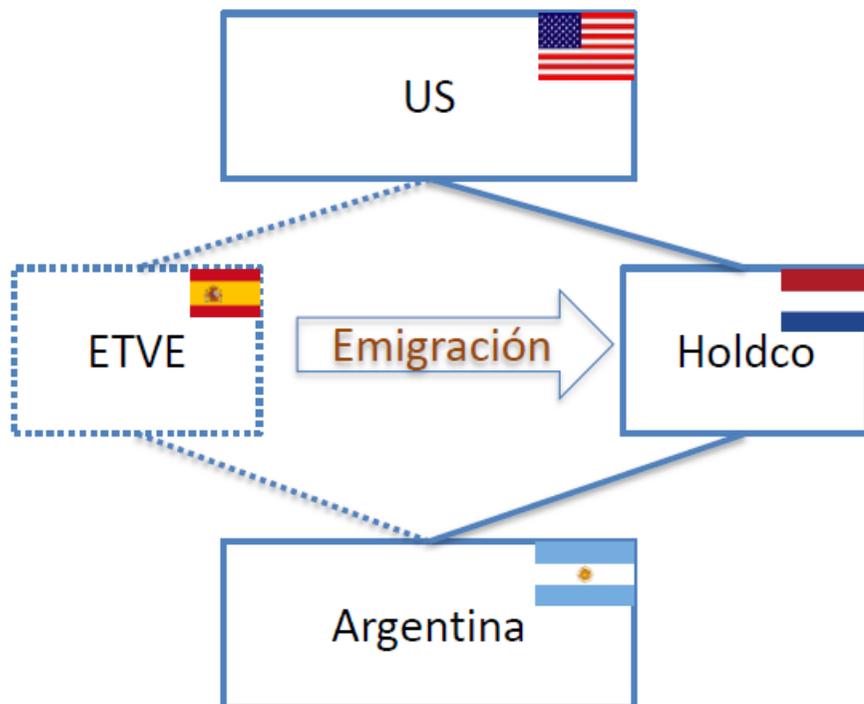


Estructura triangular tipo caso Mc Donald's

La LLC es un EP según el CDI, pero no tiene nexo con EEUU.

¿Hallmark C – Pago deducible con destino a un destinatario no residente en ningún estado/no IS o tipo cero?

Atención nuevo artículo 15.bis.6 Ley del IS (ATAD II, híbrido de EP no reconocido)



La multinacional considera que el efecto del pago fraccionado mínimo RDL 2/2016 y de la reducción del artículo 21 LIS al 95% reducen el atractivo que inicialmente el legislador otorgó a las ETVE.

Traslado internacional de domicilio ex. Art 92 y ss LME.

¿Hallmark E-.3– transmisión de funciones, riesgos o activos con cambios del 50% en EBIT?

¿Hay realmente una transmisión?