
España publica la Ley de trasposición a Derecho interno de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo (“DAC 6”)

Legal Flash Financiero y Tributario

30 de diciembre de 2020

La nueva Ley 10/2020, de 29 de diciembre, modifica la Ley General Tributaria para trasponer la nueva obligación de declaración de mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva prevista en la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (“DAC 6”)



- Nuevas obligaciones de información de declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, a cargo de intermediarios fiscales y de obligados tributarios interesados.
- Los mecanismos objeto de declaración han de cumplir determinadas señas distintivas previstas por la Directiva.
- Nueva obligación de información sobre actualización de mecanismos transfronterizos comercializables
- Nueva obligación a cargo de los obligados tributarios de informar la utilización en España de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente informados.
- Régimen transitorio para la declaración de mecanismos transfronterizos cuya primera fase de ejecución se hubiera producido entre 25-06-2018 y 30-06-2020 y para los mecanismos cuyo nacimiento de la obligación de informar se haya producido a partir de 1-07-2020.
- Establecimiento de un régimen sancionador específico.



Con fecha 30 de diciembre de 2020 se ha publicado en el Boletín del Estado 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 Directiva \(UE\) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información](#) (en adelante, “**Ley 10/2020**”).

La Ley aprobada incorpora a Derecho interno 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, conocida como “Directiva de Intermediarios” o “DAC 6” (en adelante, “**La Directiva**”).

La Ley 10/2020 únicamente regula aquellos aspectos de la Directiva que requieren de una disposición con rango de ley. Concretamente, las nuevas obligaciones de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, los sujetos obligados a informar, las excepciones a la obligación de declarar por el cumplimiento del deber de secreto profesional, determinadas obligaciones de comunicación entre particulares y el régimen sancionador correspondiente a los incumplimientos de las obligaciones de informar. Asimismo se establecen normas de derecho transitorio relativas a la obligación de información de los mecanismos transfronterizos reportables cuya primera fase de ejecución se hubiera producido entre el 25 de junio de 2018 y 30 de junio de 2020, y los mecanismos cuyo nacimiento de la obligación de informar se haya producido a partir de 1 de julio de 2020.

En próximas fechas se espera la culminación del proceso de trasposición de la Directiva mediante la aprobación del desarrollo reglamentario de estas nuevas obligaciones de suministro de información y los nuevos modelos tributarios que se deberán utilizar para cumplir con las nuevas obligaciones de información.

Nuevas obligaciones de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal

La nueva disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“**LGT**”) establece tres nuevas obligaciones de suministro de información tributaria:

- (i) Obligación de informar los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal en los que concurran determinadas señas distintivas previstas por la Directiva.
- (ii) Obligación de actualización de la información relativa a los mecanismos transfronterizos comercializables. Se consideran mecanismos comercializables aquellos que no requieran una adaptación sustancial para su ejecución por el obligado tributario.



- (iii) Obligación de informar sobre la utilización en España de los anteriores mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

Sujetos obligados a informar y excepción por el deber de secreto profesional

Las obligaciones de información recaen sobre los intermediarios y subsidiariamente sobre los obligados tributarios interesados.

De acuerdo con lo previsto por la Directiva, a la que se remite expresamente la disposición adicional vigésima tercera de la LGT, los intermediarios se clasifican en dos tipologías:

- **Intermediarios principales:** las personas o entidades que diseñen, comercialicen, organicen, pongan a disposición para su ejecución o gestionen la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.
- **Intermediarios secundarios:** las personas o entidades que saben o razonablemente cabe suponer que saben que se han 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 **obligados tributarios interesados** son las personas o entidades a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que se disponen a ejecutar un mecanismo, o han ejecutado la primera fase de un mecanismo.

Cuando la obligación de información recaiga sobre un intermediario, se establece que el suministro de información a la Administración tributaria no supondrá una violación de las restricciones a la divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, y no dará lugar a ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de la información suministrada.

Como excepción, **no estarán obligados a informar los intermediarios que estén sujetos al deber de secreto profesional**. Dicha excepción resultará aplicable cuando la intervención del intermediario consista en la prestación de un asesoramiento “neutral” respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo reportable, es decir, **cuando el asesoramiento prestado por el intermediario tenga como único objeto evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo**.



La excepción de informar por el deber de secreto profesional resultará aplicable a todos los intermediarios con independencia de la actividad económica que desarrollen, lo cual incluye no sólo a los abogados sino también a cualesquiera otros profesionales del asesoramiento fiscal, economistas, consultores, etc. El intermediario exceptuado de declarar por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado de dicha excepción mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.

Objeto de la información. Mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva que cumplan determinadas señas distintivas

La obligación de información se circunscribe a los mecanismos transfronterizos definidos por el artículo 3.18 de la Directiva en los que concurren las señas distintivas previstas en el Anexo IV de la Directiva, es decir, aquellos mecanismos que sean transfronterizos y que, además, cumplan determinadas señas distintivas que los hace reportables a la Administración tributaria.

A estos efectos, un mecanismo tendrá **carácter transfronterizo** cuando:

- Afecte a más de un Estado miembro de la Unión Europea, o
- Afecte a un Estado miembro de la Unión Europea y una tercera jurisdicción fiscal, siempre que concorra cualquiera de las siguientes condiciones: (i) no todos los participantes del mecanismo son residentes fiscales en la misma jurisdicción; (ii) uno o más de los participantes del mecanismo sean simultáneamente residentes fiscales en más de una jurisdicción; (iii) uno o varios de los participantes del mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción fiscal 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; (iv) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen 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; o (v) dicho mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

No todos los mecanismos que sean transfronterizos serán reportables. Para que un mecanismo transfronterizo sea informado, es preciso que el mismo cumpla con las señas distintivas previstas por el Anexo IV de la Directiva. Sólo se deberán informar, por tanto, los mecanismos que tengan una seña distintiva, una característica o particularidad que indique un posible



riesgo de elusión fiscal. Las señas distintivas del Anexo IV de la Directiva se clasifican en dos grupos:

- **Señas distintivas vinculadas al criterio del “beneficio principal”.** Se trata de señas distintivas cuya concurrencia no basta para que el mecanismo sea reportable. Es necesario, además, que la obtención de un beneficio fiscal sea el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona pueda razonablemente esperar del mecanismo.
 - **A.1.** Cláusula de confidencialidad que obligue (al intermediario o al obligado tributario interesado) a no revelar a otros intermediarios o la Administración tributaria la forma en que el mecanismo otorga ventaja fiscal.
 - **A.2.** Retribución del intermediario con honorarios variables/contingentes vinculados al beneficio fiscal.
 - **A.3.** Mecanismos normalizados. El mecanismo a que se refiere el asesoramiento cuenta con una documentación o estructura sustancialmente normalizadas y está a disposición de los obligados tributarios interesados sin necesidad de adaptación sustancial para su ejecución.
 - **B.1.** Adquisición de sociedad con pérdidas. Mecanismo con medidas artificiosas consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas seguido del cese de la actividad principal de la sociedad y la utilización de dichas pérdidas para reducir las obligaciones tributarias mediante su transferencia a otra jurisdicción o la aceleración de su utilización.
 - **B.2.** Conversión de rentas en capital, donaciones u otras rentas con gravamen inferior o exentas.
 - **B.3.** Operaciones circulares de “ida y vuelta” de fondos 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.1.b) (i), C.1.c) y C.1.d).** Pagos transfronterizos entre dos o varias empresas asociadas, de modo que quien realiza el pago lo deduce fiscalmente y quien recibe el pago reside en una jurisdicción que: (i) no aplica un IS o lo aplica a un tipo cero o casi cero; (ii) se beneficia de una exención total del IS; o (iii) se beneficia de un régimen fiscal preferente.
- **Señas distintivas no vinculadas al criterio del “beneficio principal”.** Su concurrencia es suficiente para que el mecanismo sea reportable. No es necesario que atiendan adicionalmente al criterio del beneficio fiscal que obtendría el obligado tributario.



- **C.1.a) y C.1.b)(ii).** Pagos transfronterizos entre dos o varias empresas asociadas, de tal forma que quien realiza el pago lo deduce fiscalmente y quien recibe el pago: (i) no reside en ninguna jurisdicción o (ii) reside fiscalmente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.
- **C.2.** Doble deducción por depreciación de activos. Se reclaman deducciones fiscales por la misma depreciación de un activo en más de una jurisdicción.
- **C.3.** Doble deducción por doble imposición. Se reclama/aplica una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción.
- **C.4.** Transferencias de activos con diferente valoración fiscal. El mecanismo incluye transferencias de activos y existe una diferencia significativa entre el importe considerado como contrapartida en diferentes jurisdicciones.
- **D.1.** Menoscabo de obligaciones de intercambio automático de información sobre cuentas financieras (productos equivalentes excluidos de información, transferencia a jurisdicciones excluidas de informar, estructuras interpuestas, etc.).
- **D.2.** Menoscabo de la información sobre la titularidad real. Mecanismos que utilizan cadenas de titularidad real o formal no transparente, con personas o estructuras interpuestas activas y cuyos titulares reales no son identificables.
- **E.1, E.2 y E.3.** Mecanismos relativos a precios de transferencia: (i) utilización de regímenes de protección unilateral; (ii) transmisión de intangibles difíciles de valorar y (iii) transferencia transfronteriza, entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los 3 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.

Obligaciones de comunicación entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal

La nueva disposición adicional vigésima cuarta de la LGT establece determinadas obligaciones de comunicación entre los intervinientes y los partícipes en un mecanismo transfronterizo de planificación reportable en los siguientes supuestos:

- › Cuando los intermediarios estén eximidos de informar por aplicación del deber de secreto profesional, deberán comunicar fehacientemente dicha circunstancia a los demás



intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en el mecanismo, recayendo sobre estos últimos la obligación de información.

- Cuando existan varios intermediarios o varios obligados tributarios obligados a declarar, el intermediario o el obligado tributario que haya presentado la declaración deberá comunicar fehacientemente su declaración al resto de intermediarios o, en su caso, al resto de obligados tributarios interesados, quienes, en virtud de dicha comunicación, quedarán eximidos de la obligación de declarar.

En ambos casos se establece una remisión reglamentaria para regular los términos en que se realizarán estas comunicaciones.

Obligaciones de información de mecanismos del período transitorio

La Ley 10/2020 incluye una disposición transitoria única para extender la obligación de declaración a los siguientes mecanismos transfronterizos de planificación fiscal que cumplan las señas distintivas de la Directiva:

- 1º. Mecanismos transfronterizos cuya primera fase de ejecución se hubiese producido entre el 25 de junio de 2018 (fecha de entrada en vigor de la Directiva) y el 30 de junio de 2020 (día anterior a la fecha de efectiva aplicación de la Directiva).
- 2º. Mecanismos transfronterizos en los que el nacimiento de la obligación de declarar se haya producido a partir del 1 de julio de 2020, fecha de efectiva aplicación de la Directiva.

Los plazos para la presentación de las declaraciones correspondientes a estos dos tipos de mecanismos se fijarán en un posterior desarrollo reglamentario.

Régimen de infracciones y sanciones

Las nuevas disposiciones adicionales vigésima tercera y vigésima cuarta de la LGT incluyen un régimen sancionador específico asociado a los incumplimientos de las obligaciones de declaración y de comunicación entre particulares.



Sanciones por incumplimiento de la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal

Infracción	Calificación	Sanción
No presentar en plazo	Grave	2.000 euros por cada dato o conjunto de datos no declarados (o por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso), referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido ser incluido en la declaración, con los siguientes límites: <ul style="list-style-type: none">• Límite mínimo: 4.000 euros• Límite máximo:<ul style="list-style-type: none">a) Si el infractor es un intermediario: importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo.b) Si el infractor es un obligado tributario interesado: un importe igual al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo. A falta de valor del efecto fiscal, el importe de los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario. <p>A falta de honorarios, el límite máximo se referirá al valor de mercado de la actividad cuya concurrencia determina la condición de intermediario, calculado según art. 18.1 LIS.</p> <p>El límite máximo no aplica si su importe es inferior a 4.000 euros.</p> <p>La presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de una declaración complementaria o sustitutiva de una declaración anterior presentada en plazo pero de forma incompleta o con datos inexactos o falsos, sólo dará lugar a sanción respecto de lo declarado fuera de plazo.</p>
Presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos		
Presentar fuera de plazo sin requerimiento previo	Grave	Las sanciones y límites anteriores se reducen a la mitad.
Presentar por medios distintos de los electrónicos, informáticos y telemáticos	Grave	250 euros por dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo, con los siguientes límites: <ul style="list-style-type: none">• Límite mínimo: 750 euros• Límite máximo: 1.500 euros

Las sanciones anteriores son incompatibles con las previstas con carácter general para las infracciones consistentes en no presentar en plazo (o presentar incorrectamente) las autoliquidaciones o declaraciones tributarias que no determinan perjuicio económico para la Administración tributaria establecidas en los artículos 198 y 199 de la LGT.

Sanciones por incumplimiento de las obligaciones de comunicación entre particulares derivadas de la obligación de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal



Infracción	Calificación	Sanción
No comunicar en plazo la exención de información por secreto profesional a otro intermediario o al obligado tributario, o comunicar en plazo dicha exención omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos	Leve (1)	600 euros
No comunicar a otros obligados la exención de la obligación de informar por haberse presentado ya declaración	Leve	

(1) La infracción será grave si concurre con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo de planificación fiscal por otro intermediario o por el obligado tributario interesado que hubieran debido declarar el mecanismo si hubieran recibido la comunicación de dispensa por secreto profesional. En estos casos la sanción aplicable será la correspondiente a la falta de declaración del mecanismo.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas

©2020 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en él no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

