

## I. DISPOSICIONS GENERALS

### MINISTERI D'HISENDA

- 5394** *Reial decret 243/2021, de 6 d'abril, pel qual es modifica el Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat pel Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, en transposició de la Directiva (UE) 2018/822 del Consell, de 25 de maig de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, pel que fa a l'intercanvi automàtic i obligatori d'informació en l'àmbit de la fiscalitat en relació amb els mecanismes transfronterers subjectes a comunicació d'informació.*

#### I

El dia 5 de juny de 2018, el Diari Oficial de la Unió Europea va publicar la Directiva (UE) 2018/822 del Consell, de 25 de maig de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE pel que fa a l'intercanvi automàtic i obligatori d'informació en l'àmbit de la fiscalitat en relació amb els mecanismes transfronterers subjectes a comunicació d'informació.

Aquesta Directiva estableix una nova obligació d'informació que han de transposar els estats membres dirigida a la declaració a les administracions tributàries d'aquests estats dels mecanismes transfronterers de planificació fiscal potencialment agressiva.

L'obligació d'informació esmentada s'estableix amb dos fins fonamentals. D'una banda, l'obtenció d'informació en un context internacional d'intensificació de la transparència informativa, per posar fre a l'elusió i l'evasió fiscal. D'altra banda, la consecució d'un efecte dissuasiu respecte de la realització de mecanismes de planificació fiscal agressiva. Des d'aquesta òptica, és necessari aclarir que l'obligació de declaració d'un mecanisme transfronterer no implica, *per se*, que aquest mecanisme sigui defraudatori o elusiu, sinó únicament que hi concorren determinades circumstàncies indicatòries de planificació fiscal que el fan creditor de l'obligació de declaració.

Així mateix, és necessari clarificar que la declaració d'informació i la falta de reacció de l'Administració tributària no impliquen l'acceptació de la legalitat dels mecanismes transfronterers declarats.

En aquest sentit, la modificació efectuada per aquest Reial decret respon al deure de transposició de la norma europea, i completa la modificació de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, efectuada per la Llei 10/2020, de 29 de desembre, per la qual es modifica la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, en transposició de la Directiva (UE) 2018/822 del Consell, de 25 de maig de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE pel que fa a l'intercanvi automàtic i obligatori d'informació en l'àmbit de la fiscalitat en relació amb els mecanismes transfronterers subjectes a comunicació d'informació, per a les qüestions que aconsellen la seva regulació per una norma amb rang legal.

Aquest Reial decret consta d'un article únic que modifica el Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat pel Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, tres disposicions transitòries i tres disposicions finals.

#### II

La norma regula l'obligació de declaració dels mecanismes transfronterers en els quals concorren determinades circumstàncies denominades «senyes distintives» que els fan creditors de la seva declaració davant l'Administració tributària espanyola sempre que hi concorrin els criteris de connexió definits.

Respecte de l'àmbit objectiu, és a dir, quins mecanismes transfronterers s'han de declarar, en primer lloc, és necessari precisar el concepte de «mecanisme», tenint en compte que és un terme que, si bé l'utilitza la Directiva 2011/116/UE, no té arrelament en el dret espanyol. En aquest sentit, es defineix el terme esmentat.

Al mateix temps s'especifiquen els requisits que han de complir els mecanismes transfronterers perquè sorgeixi l'obligació d'informació, i es determinen els criteris que fan que un mecanisme tingui el caràcter de transfronterer.

Seguint amb l'especificació de les condicions que fan del mecanisme transfronterer mereixedor de la seva declaració, es despleguen els aspectes de les senyes distintives de l'annex IV de la Directiva 2011/116/UE que són necessaris per a la seva aplicació, amb l'objectiu d'incrementar la seguretat jurídica en l'aplicació de la transposició.

Quant a l'àmbit material, està definit per la mateixa Directiva 2011/116/UE i s'estén a tots els impostos llevat dels exceptuats per la mateixa Directiva, això és, bàsicament, l'impost sobre el valor afegit, els impostos especials i els aranzels.

Respecte de l'àmbit subjectiu, estan obligats a la presentació els intermediaris i els obligats tributaris interessats. Aquest últim terme, «obligat tributari interessat», es correspon amb el terme «contribuent interessat» de la Directiva 2011/116/UE del Consell, si bé s'ha utilitzat el primer terme en lloc del segon, per tal com el concepte de «contribuent interessat» de la Directiva desborda el concepte de «contribuent» de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, en la mesura que hi ha senyes distintives, com les relatives a l'intercanvi d'informació i titularitat real, que no exigeixen necessàriament l'existència dels elements materials d'un tribut.

La norma, seguint els passos de la Directiva, precisa com a obligat principal els intermediaris. No obstant això, s'especifica algun supòsit en què la declaració l'ha de presentar l'obligat tributari interessat, en exceptuar l'intermediari d'aquesta presentació quan hi concorre el deure de secret professional.

Quan no hi hagi un intermediari obligat a declarar, el deure de declaració correspon als obligats tributaris interessats, i hi ha preferència en la declaració del que hagi acordat el mecanisme sobre el que n'hagi gestionat l'execució.

En els supòsits de multiplicitat d'obligats, tant en cas de concurrència d'intermediaris com d'obligats tributaris interessats, la presentació de la declaració per un d'ells, de conformitat amb els criteris establerts legalment, exceptua del deure de declaració els altres.

Finalment, es determinen els punts de connexió que determinen quan l'obligació s'ha de presentar davant l'Administració tributària espanyola.

Quant al contingut de l'obligació de declaració dels mecanismes transfronterers de planificació fiscal, se'n regulen el termini de declaració i les dades que han de declarar els obligats, sense perjudici que aquestes siguin desplegades i concretades per l'ordre ministerial que reguli el model de declaració.

Es precisa en quin moment s'entén nascuda l'obligació de declarar, i aquest moment determina l'inici del termini de declaració. A aquests efectes, s'estableixen tres moments (la posada a disposició del mecanisme transfronterer, el moment en què sigui executable i la primera fase d'execució), l'aplicació dels quals depèn de la circumstància que hi concorre primer.

En relació amb les senyes distintives, s'aplica el règim que assenjala l'annex IV de la Directiva 2011/116/UE del Consell, si bé, si s'escau, completat amb el desplegament normatiu que es necessita efectuat en aquest Reglament. Així, en particular, es defineix el criteri de «benefici principal» que al·ludeix l'annex esmentat.

A més, es reconeixen de manera expressa com a criteris interpretatius de les senyes distintives específiques relatives a l'intercanvi automàtic d'informació i la titularitat real, els principis emanats de les normes tipus de comunicació obligatòria d'informació per abordar mecanismes d'elusió de l'estàndard comú de comunicació d'informació i estructures extraterritorials opaques i el seu comentari de l'OCDE. Pel que fa a les senyes distintives específiques sobre preus de transferència, són criteris interpretatius les directrius de preus

de transferència de l'OCDE i les recomanacions del Fòrum Conjunt de Preus de Transferència de la UE.

En un altre ordre de coses és necessari assenyalar que, si bé la Directiva (UE) 2018/822 del Consell està dirigida fonamentalment a la implantació de l'obligació de declaració de determinats mecanismes transfronterers de planificació fiscal, no és menys cert que s'estableixen dues obligacions independents, però relacionades amb l'anterior.

La primera obligació és la de declaració de l'actualització dels mecanismes transfronterers comercialitzables per part dels intermediaris. La segona es refereix al deure de declaració de la utilització a Espanya dels mecanismes transfronterers per part dels obligats tributaris interessats en aquests.

D'altra banda, complint la finalitat informativa esmentada d'aquestes noves obligacions d'informació, es preveu la publicació a la seu electrònica de l'Agència Estatal d'Administració Tributària dels mecanismes transfronterers de planificació fiscal més rellevants que s'hagin declarat i que tinguin transcendència tributària a Espanya, inclosa, si s'escau, la informació relativa al règim, la qualificació o la classificació tributària que els correspongui.

Finalment, s'ha de ressenyar que la normativa de transposició s'aplica a partir de l'1 de juliol de 2020, sense perjudici que s'han de declarar tots els mecanismes transfronterers de planificació fiscal la primera fase d'execució dels quals s'hagi dut a terme a partir del 25 de juny de 2018 de conformitat amb les normes d'aplicació temporal que preveu la Directiva (UE) 2018/822 del Consell.

### III

D'acord amb el que disposa la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques, l'elaboració d'aquest Reial decret s'ha efectuat d'acord amb els principis de necessitat, eficàcia, proporcionalitat, seguretat jurídica, transparència i eficiència.

Així, es compleix el principi de necessitat i eficàcia, per tal com és necessària la transposició de la Directiva (UE) 2018/822 mitjançant la incorporació de modificacions de diverses normes de l'ordenament que tenen rang legal i reglamentari.

Es compleix també el principi de proporcionalitat, per tal com s'ha observat de manera exclusiva la manera d'atendre els objectius exigits estrictament, abans esmentats.

Respecte al principi de seguretat jurídica, s'ha garantit la coherència del text amb la resta de l'ordenament jurídic nacional, així com amb el de la Unió Europea. De fet, la norma reglamentària respon a la necessitat de transposició de la norma europea al dret espanyol.

El principi de transparència, sense perjudici de la seva publicació oficial en el «Butlletí Oficial de l'Estat», s'ha garantit mitjançant la publicació del projecte, així com de la seva memòria de l'anàlisi d'impacte normatiu, a la seu electrònica del Ministeri d'Hisenda, als efectes que aquests textos puguin ser coneguts en el tràmit d'audiència i informació pública per tots els ciutadans.

Finalment, en relació amb el principi d'eficiència, s'ha procurat que la norma generi les mínimes càrregues administratives per als ciutadans, així com els mínims costos indirectes, fomentant l'ús racional dels recursos públics; encara més: fins i tot alguna de les mesures que s'hi incorporen comporten una reducció d'aquestes càrregues.

Finalment, cal assenyalar que la norma s'inscriu en l'àmbit de la denominada «assistència mútua» tal com es defineix a la Llei general tributària, que participa de la naturalesa jurídica de les relacions internacionals. Aquesta norma es dicta a l'empara del que estableix l'article 149.1.3a i 14a de la Constitució espanyola, que atribueix a l'Estat la competència en matèria de relacions internacionals i d'hisenda general, respectivament.

En virtut d'això, a proposta de la ministra d'Hisenda, d'acord amb el Consell d'Estat i amb la deliberació prèvia del Consell de Ministres en la reunió del dia 6 d'abril de 2021,

DISPOSO:

**Article únic.** *Modificació del Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat pel Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol.*

S'introdueix una nova subsecció 5a a la secció 2a del capítol V del títol II, que queda redactada de la manera següent:

«Subsecció 5a. Obligacions d'informació dels mecanismes transfronterers de planificació fiscal

Article 45. *Obligació d'informació de determinats mecanismes de planificació fiscal.*

1. Les persones o entitats que tinguin la consideració d'intermediaris als efectes d'aquesta obligació d'acord amb el que disposa l'apartat 4 d'aquest article o, si s'escau, els obligats tributaris interessats als quals es refereix l'apartat 5 d'aquest article estan obligats a informar l'Administració tributària dels mecanismes transfronterers a què es refereix l'apartat 2 d'aquest article en què intervinguin o participin, respectivament, quan hi concorri alguna de les senyes distintives que determina l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell, de 15 de febrer de 2011, relativa a la cooperació administrativa en l'àmbit de la fiscalitat i per la qual es deroga la Directiva 77/799/CEE.

2. Mecanismes transfronterers de planificació fiscal objecte de declaració.

a) Té la consideració de mecanisme de planificació fiscal objecte de declaració qualsevol acord, negoci jurídic, esquema o operació transfronterer en què concorrin els requisits que assenyala la lletra b) d'aquest apartat.

A aquests efectes, un mecanisme pot incloure, si s'escau, una sèrie de mecanismes i pot estar constituït per més d'una fase o part.

No tenen la consideració individualitzada de mecanisme els pagaments derivats de la formalització de mecanismes que hagin de ser objecte de declaració que no tinguin una substantivitat pròpia que obligui a un tractament individualitzat, sense perjudici de la seva declaració com a part del contingut d'aquest últim mecanisme.

b) Requisits que obliguen a la comunicació.

1r Han de ser objecte de declaració davant l'Administració tributària espanyola tots els mecanismes que tinguin la consideració de transfronterers i respecte dels quals concorri alguna de les senyes distintives a les quals es refereix l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE en els termes desplegats reglamentàriament.

2n Tenen la consideració de mecanisme de caràcter transfronterer als efectes d'aquesta obligació d'informació els mecanismes que afectin més d'un Estat membre o un Estat membre i una tercera jurisdicció fiscal quan hi concorri qualsevol de les condicions següents:

A) Que no tots els participants del mecanisme siguin residents fiscals en la mateixa jurisdicció.

B) Que un o més dels participants del mecanisme siguin simultàniament residents fiscals en més d'una jurisdicció.

C) Que un o diversos dels participants del mecanisme exerceixin una activitat econòmica en una altra jurisdicció fiscal a través d'un establiment permanent situat en aquesta jurisdicció, i el mecanisme constitueixi una part o la totalitat de l'activitat econòmica d'aquest establiment permanent.

D) Que un o diversos dels participants en el mecanisme exerceixin una activitat en una altra jurisdicció sense ser resident a efectes fiscals o sense crear un

establiment permanent que estigui situat en aquesta jurisdicció i el mecanisme constitueixi una part o la totalitat de l'activitat econòmica esmentada.

E) Que el mecanisme esmentat tingui possibles conseqüències sobre l'intercanvi automàtic d'informació o la identificació de la titularitat real.

3r Té la consideració de senyal distintiva qualsevol de les que esmenta l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell en els termes que desplega aquest Reglament.

3. Àmbit material de l'obligació d'informació. L'obligació d'informació que regula aquest article només és aplicable respecte dels impostos a què es refereix l'article 2 de la Directiva 2011/16/UE del Consell.

4. Obligats a presentar la declaració en concepte d'intermediaris.

a) Estan obligats a presentar la declaració en concepte d'intermediaris sempre que hi concorri algun dels criteris de connexió a què es refereix l'apartat 6.a) d'aquest article:

1r Qualsevol persona o entitat que dissenyi, comercialitzi, organitzi, posi a disposició per a la seva execució un mecanisme transfronterer subjecte a comunicació d'informació, o que en gestioni l'execució.

2n Qualsevol persona o entitat que coneix o raonablement cal suposar que coneix que s'ha compromès a prestar directament o per mitjà d'altres persones ajuda, assistència o assessorament respecte al disseny, la comercialització, l'organització, la posada a disposició per a l'execució o la gestió de l'execució d'un mecanisme transfronterer subjecte a comunicació d'informació.

b) No estan obligats a presentar la declaració els intermediaris en què concorri alguna de les circumstàncies següents:

1r Aquells en què la cessió de la informació vulneri el règim jurídic del deure de secret professional a què es refereix l'apartat 2 de la disposició addicional vint-i-tresena de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, llevat d'una autorització de l'obligat tributari interessat de conformitat amb el que disposa la disposició addicional esmentada.

En aquest cas, l'intermediari eximit ha de comunicar aquesta circumstància en un termini de cinc dies comptats a partir de l'endemà del naixement de l'obligació d'informació als altres intermediaris que intervinguin en el mecanisme i a l'obligat tributari interessat a través de la comunicació a què es refereix la disposició addicional vint-i-quatrena de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

El contingut de la comunicació s'ha d'ajustar al model que s'aprovi per una resolució del Departament de Gestió Tributària de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

2n Quan hi hagi diversos intermediaris i la declaració l'hagi presentat un d'ells.

L'intermediari eximit ha de conservar una prova fefaent que la declaració s'ha presentat de conformitat amb les regles aplicables legalment per altres intermediaris obligats.

A aquests efectes, té la consideració de prova fefaent la comunicació a què es refereix l'apartat 2 de la disposició addicional vint-i-quatrena de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

L'intermediari que hagi presentat la declaració ho ha de comunicar als altres intermediaris que intervinguin en el mecanisme en el termini de cinc dies comptats a partir de l'endemà de la seva presentació.

El contingut de la comunicació s'ha d'ajustar al model que s'aprovi per una resolució del Departament de Gestió Tributària de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

5. Obligats a presentar la declaració en concepte d'obligats tributaris interessats.

a) Estan obligades a presentar la declaració en concepte d'obligats tributaris interessats qualsevol persona o entitat a la disposició de la qual s'hagi posat, per a la seva execució, un mecanisme transfronterer subjecte a comunicació d'informació o que es disposa a executar o ha executat la primera fase d'aquests mecanismes sempre que no hi hagi un intermediari obligat a la presentació de la declaració.

b) Quan hi hagi més d'un obligat tributari interessat amb el deure de presentació de la declaració, aquesta l'ha d'efectuar la persona o l'entitat que figuri primer a la llista següent:

1r L'obligat tributari interessat que va acordar amb l'intermediari el mecanisme transfronterer subjecte a comunicació d'informació.

2n L'obligat tributari interessat que gestiona l'execució del mecanisme esmentat.

c) L'obligat tributari interessat que estigui obligat a presentar la declaració de conformitat amb el que disposa la lletra b) d'aquest apartat queda exempt de l'obligació si prova que aquesta declaració l'ha presentat un altre obligat tributari interessat.

A aquests efectes, té la consideració de prova fefaent la comunicació a què es refereix l'apartat 2 de la disposició addicional vint-i-quatrena de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

L'obligat tributari interessat que hagi presentat la declaració ho ha de comunicar als altres obligats tributaris interessats en el termini de cinc dies comptats a partir de l'endemà de la presentació. El contingut de la comunicació s'ha d'ajustar al model que s'aprovi per una resolució del Departament de Gestió Tributària de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

6. Competència de l'Administració tributària espanyola.

a) Quan l'obligat a informar sigui l'intermediari, ha de presentar la declaració a l'Administració tributària espanyola quan hi concorri algun dels criteris de connexió que s'assenyalen d'acord amb l'ordre següent:

1r Que l'intermediari sigui resident fiscal a Espanya.

2n Que l'intermediari faciliti els serveis d'intermediació respecte del mecanisme des d'un establiment permanent situat a Espanya.

3r Que l'intermediari s'hagi constituït a Espanya o es regeixi per la legislació espanyola.

4t Que l'intermediari estigui registrat en un col·legi o una associació professional espanyola relacionada amb serveis jurídics, fiscals o d'assessoria.

Quan concorri en un altre Estat membre algun dels criteris de connexió que assenyalen l'apartat 3 de l'article 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consell, que determini una obligació múltiple d'informació, l'intermediari està exempt de presentar la declaració davant l'Administració tributària espanyola sempre que disposi d'una prova fefaent de la presentació de la declaració en l'altre Estat membre.

b) Quan l'obligat a informar sigui l'obligat tributari interessat, ha de presentar la declaració a l'Administració tributària espanyola quan hi concorri algun dels criteris de connexió que s'assenyalen de conformitat amb l'ordre següent:

1r Que l'obligat tributari interessat sigui resident fiscal a Espanya.

2n Que l'obligat tributari interessat tingui un establiment permanent situat a Espanya que es beneficiï del mecanisme.

3r Que l'obligat tributari interessat percebi rendes o generi beneficis a Espanya estant el mecanisme relacionat amb les rendes o els beneficis esmentats.

4t Que l'obligat tributari interessat dugui a terme una activitat a Espanya estant el mecanisme inclòs dins de l'activitat esmentada.

Quan concorri en un altre Estat membre algun dels criteris de connexió que assenyalen l'apartat 7 de l'article 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consell, que determini una obligació múltiple d'informació, l'obligat tributari interessat està exempt de presentar la declaració davant l'Administració tributària espanyola sempre que disposi d'una prova fefaent de la presentació de la declaració en l'altre Estat membre.

*Article 46. Contingut i naixement de la declaració de determinats mecanismes de planificació fiscal.*

1. En l'obligació de declaració de determinats mecanismes transfronterers de planificació han de constar, segons que correspongui, les dades següents:

a) La identificació dels intermediaris i dels obligats tributaris interessats, inclosos el nom, la data i el lloc de naixement (en el cas d'una persona física), la residència fiscal, el domicili, el NIF i, si s'escau, les persones o entitats que siguin empreses associades a l'obligat tributari interessat.

b) La informació detallada sobre les senyes distintives concurrents que figuren a l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell, en els termes que desplega l'article 47 d'aquest Reglament, que determinen l'obligació de declaració del mecanisme. També, si s'escau, el número de referència assignat al mecanisme per l'Administració tributària davant la qual s'hagi declarat per primera vegada.

c) Un resum del contingut del mecanisme transfronterer subjecte a comunicació d'informació que ha d'incloure les dades del mecanisme amb transcendència tributària.

Hi ha de constar una referència a la denominació per la qual se'l conegui comunament, si s'escau, i una descripció en termes abstractes de les activitats econòmiques o els mecanismes pertinents, que no doni lloc a la revelació d'un secret tecnològic, científic, industrial, comercial, professional, organitzatiu o financer, o a la d'una informació la revelació de la qual sigui contrària a l'interès públic.

d) La data en què s'ha dut a terme o s'ha de dur a terme la primera fase de l'execució del mecanisme transfronterer subjecte a comunicació d'informació, així com la data de naixement de l'obligació d'informació de conformitat amb el que preveu l'apartat 3 d'aquest article.

e) La informació detallada de les disposicions nacionals i estrangeres que constitueixen la base del mecanisme transfronterer subjecte a comunicació d'informació.

f) El valor de l'efecte fiscal derivat del mecanisme transfronterer subjecte a informació.

Té la consideració de valor de l'efecte fiscal el resultat produït, en termes de deute tributari, del mecanisme declarat que ha d'incloure, si s'escau, l'estalvi fiscal determinat d'acord amb el que preveu l'article 47.2 d'aquest Reglament.

g) La determinació de l'Estat de residència de l'obligat o els obligats tributaris interessats que participin i dels intermediaris que intervinguin en el mecanisme objecte de declaració, així com qualssevol altres estats membres que pugui afectar el mecanisme transfronterer subjecte a comunicació d'informació.

h) La determinació de qualsevol altra persona d'un Estat membre que es pugui veure afectada per aquest mecanisme transfronterer subjecte a comunicació d'informació, amb la indicació dels estats membres als quals està vinculada la persona esmentada.

2. Als efectes del que disposa la disposició addicional vint-i-tresena.4 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, constitueixen diferents conjunts de dades les informacions a què es refereixen cadascuna de les diferents lletres de

l'apartat 1, en relació amb cadascun dels mecanismes que hagin de ser objecte de declaració.

3. Naixement de l'obligació.

a) L'obligació d'informació neix quan hi concorri alguna de les circumstàncies següents:

1r L'endemà del dia en què un mecanisme transfronterer subjecte a comunicació d'informació es posi a disposició per a la seva execució.

Es considera que la posada a disposició es produeix quan l'intermediari transmeti i l'obligat tributari interessat adquireixi de manera definitiva el servei que ha determinat la consideració del primer com a intermediari de conformitat amb el que disposa l'apartat 21) de l'article 3 de la Directiva 2011/116/UE del Consell.

Als efectes de provar la posada a disposició a què es refereix el paràgraf anterior, es pot admetre qualsevol dels mitjans de prova admissibles en dret de conformitat amb el que disposa l'article 106 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària. En particular, els documents com ara fulls d'acceptació, informes, factures, entre d'altres.

2n L'endemà del dia en què un mecanisme transfronterer subjecte a comunicació d'informació sigui executable.

Es considera que el mecanisme és executable quan estigui en condicions de ser executat per l'obligat tributari interessat.

3r El moment en què s'hagi dut a terme la primera fase d'execució del mecanisme transfronterer subjecte a comunicació d'informació.

Es considera que s'ha dut a terme la primera fase d'execució d'un mecanisme quan es posi en pràctica generant algun efecte jurídic o econòmic.

b) No obstant el que disposa la lletra anterior d'aquest apartat, en el cas d'intermediaris als quals es refereix l'article 45.4.a).2n d'aquest Reglament, l'obligació neix l'endemà del dia en què van facilitar, directament o per mitjà d'altres persones, ajuda, assistència o assessorament.

c) En cas que l'obligat a la presentació de la declaració ho sigui perquè hi concorre la circumstància a què es refereix l'article 45.4.b).1r d'aquest Reglament, s'entén que es produeix el naixement de l'obligació quan rebí la comunicació en el termini a què es refereix el precepte esmentat.

4. De conformitat amb el que disposa l'apartat 1 de l'article 8 bis ter de la Directiva 2011/116/UE del Consell, la declaració d'informació dels mecanismes transfronterers de planificació fiscal s'ha de fer en el termini de trenta dies naturals següents al naixement de l'obligació que defineix l'apartat anterior.

L'ordre ministerial per la qual s'aprovi el model de declaració corresponent ha de contenir la informació a què es refereix l'apartat 1, així com qualsevol altra dada rellevant.

#### Article 47. *Senyes distintives.*

1. Les senyes distintives a què es refereix l'article 45.1 d'aquest Reglament es regulen per l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell amb les especialitats establertes reglamentàriament.

2. Criteri del benefici principal. S'entén satisfet aquest criteri quan l'efecte principal o un dels efectes principals que una persona pot esperar raonablement del mecanisme, tenint en compte tots els factors i les circumstàncies pertinents, sigui l'obtenció d'un estalvi fiscal.

A aquests efectes, és estalvi fiscal qualsevol minoració de la base o la quota tributària, en termes de deute tributari, inclòs l'ajornament en la meritació d'aquesta, que hauria correspost si no s'hagués realitzat el mecanisme transfronterer sotmès a declaració o quan s'eviti totalment o parcialment la realització del fet imposable



mitjançant la realització del mecanisme esmentat. Igualment, es considera estalvi fiscal la generació de bases, quotes, deduccions o qualsevol altre crèdit fiscal susceptible de compensació o deducció en el futur.

Quan en el mecanisme participin persones o entitats que tinguin la consideració d'empreses associades a què es refereix l'article 3.23) de la Directiva 2011/16/UE, la qualificació de l'existència d'estalvi fiscal als efectes d'aquest apartat s'ha d'efectuar considerant els efectes a què es refereix el paràgraf anterior en el conjunt de les entitats associades, independentment de la jurisdicció de tributació.

El criteri de benefici principal ha de concórrer en les senyes distintives generals de la categoria A i les senyes distintives específiques de la categoria B i de la categoria C, apartat 1, lletra b), incís i), i les lletres c) i d) de l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell.

3. Senyes distintives generals vinculades al criteri del benefici principal.

a) En relació amb la senya distintiva a què es refereix l'apartat 2 de la categoria A de l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell, relativa a la percepció d'honoraris relacionats amb l'estalvi fiscal del mecanisme, s'entén que hi concorre aquesta independentment del fet que la vinculació dels honoraris amb l'estalvi fiscal sigui total o parcial.

b) En relació amb la senya distintiva a què es refereix l'apartat 3 de la categoria A de l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell, té la consideració de mecanisme normalitzat el mecanisme comercialitzable que defineix l'apartat 24) de l'article 3 de la Directiva esmentada.

4. Senyes distintives específiques vinculades a operacions transfrontereres.

a) En les senyes distintives específiques de l'apartat 1 de la categoria C de l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell, sobre deduïbilitat dels pagaments transfronterers entre empreses associades, el terme «pagaments transfronterers» inclou les despeses transfrontereres independentment del fet que s'hagi realitzat el pagament.

També es considera que el pagament es realitza entre dues empreses associades en els termes de la senya distintiva quan, complint la resta dels requisits exigits per la normativa, el pagament es realitzi entre aquestes de manera indirecta a través d'una o diverses persones o entitats interposades.

Es reputa destinatari del pagament transfronterer el perceptor indirecte dels pagaments, si aquests han estat atribuïts o imputats fiscalment al perceptor en virtut de règims tributaris de transparència fiscal, imputació de rendes o equivalents.

b) La senya distintiva de l'apartat 1, lletra b), incís i), de la categoria C de l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell, relativa al fet que el destinatari no aplica cap impost sobre societats o aplica l'impost sobre societats al tipus zero o gairebé zero, es determina d'acord amb les regles següents:

1r Té la consideració d'impost sobre societats qualsevol impost idèntic o anàleg a l'impost sobre societats exigida a Espanya.

2n S'entén que s'aplica un tipus 0 o gairebé 0 quan el país o territori de residència del destinatari determina un tipus impositiu nominal inferior a l'1 per cent.

c) En relació amb la senya distintiva de l'apartat 1, lletra d), de la categoria C de l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell, no té la consideració de règim fiscal preferent el que hagi estat autoritzat conforme a dret per la Unió Europea.

d) La senya distintiva específica de l'apartat 4 de la categoria C de l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell, sobre mecanismes que inclouen una transferència d'actius amb una diferència significativa de valor entre les jurisdiccions implicades, es determina d'acord amb les regles següents:

1r No s'hi han d'incloure les diferències significatives que s'hagin produït com a conseqüència de la diferència de valors a efectes exclusivament comptables i no fiscals.

2n Té la consideració de diferència significativa la diferència superior a un 25 per cent entre els valors fiscals en les dues jurisdiccions.

5. Senyes distintives específiques relatives a l'intercanvi automàtic d'informació i titularitat real.

a) El règim jurídic de les senyes distintives de la categoria D de l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell s'ha d'interpretar d'acord amb les normes tipus de comunicació obligatòria d'informació per abordar mecanismes d'elusió de l'Estàndard comú de comunicació d'informació i estructures extraterritorials opaques i el seu comentari de l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic.

b) Es considera que concorre la senya distintiva a què es refereix l'apartat 1 de la categoria D de l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell en un mecanisme que compleixi alguna de les condicions següents:

1r Que pugui tenir per efecte menyscarbar l'obligació de subministrar informació sobre comptes financers que estableixen la disposició addicional vint-i-dosena de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària; el Reial decret 1021/2015, de 13 de novembre, pel qual s'estableix l'obligació d'identificar la residència fiscal de les persones que tinguin la titularitat o el control de determinats comptes financers i d'informar sobre aquests en l'àmbit de l'assistència mútua, o en qualsevol acord equivalent sobre l'intercanvi automàtic d'informació sobre «comptes financers» entre els estats membres de la Unió Europea o amb països tercers.

2n Que aprofiti la inexistència de la legislació o els acords que preveu el número 1r anterior.

Aquests mecanismes han d'incloure almenys alguna de les característiques a què es refereix l'esmentat apartat 1 de la categoria D de l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE, del Consell.

La característica a què es refereix la lletra e) de l'apartat 1 de la categoria D de l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell s'entén referida a la utilització d'entitats, instruments o estructures jurídics que eliminin o pretenguin eliminar la informació sobre un o diversos titulars de comptes o persones que exerceixen el control d'acord amb l'intercanvi automàtic d'informació sobre «comptes financers».

c) Es considera que concorre la senya distintiva a què es refereix l'apartat 2 de la categoria D de l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell en un mecanisme que impliqui una cadena de titularitat formal o real no transparent, sempre que hi concorrin acumulativament totes les condicions a què es refereixen respectivament les lletres a), b) i c) de l'apartat esmentat.

6. Senyes distintives específiques relatives als preus de transferència.

a) S'entén que no hi concorre cap de les senyes distintives relatives a preus de transferència que preveu la categoria E de l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell, quan els valors del mecanisme s'hagin determinat per un acord de valoració dels que regula el capítol X del títol I del Reglament de l'impost sobre societats, aprovat pel Reial decret 634/2015, de 10 de juliol, o per altres acords previs de valoració sobre preus de transferència que siguin objecte d'intercanvi automàtic de conformitat amb la Directiva anterior.

b) En relació amb la senya distintiva a què es refereix l'apartat 3 de la categoria E de l'annex IV de la Directiva 2011/16/UE del Consell, relativa a un mecanisme que implica transferències de funcions, riscos i actius entre persones del mateix grup que comportin una disminució del resultat d'explotació, tenen la consideració de

persones del mateix grup les persones a les quals es refereix l'apartat 11) de l'article 3 de la Directiva 2011/16/UE del Consell que tinguin la consideració d'empresa associada d'acord amb el que disposa l'apartat 23) de l'article esmentat.

**Article 48. Obligació d'informació d'actualització dels mecanismes transfronterers comercialitzables.**

1. Els intermediaris han de presentar una declaració trimestral d'actualització de les dades dels mecanismes transfronterers comercialitzables a què es refereix l'article 3.24) de la Directiva 2011/16/UE del Consell sempre que s'hagin declarat amb anterioritat com a mecanisme transfronterer.

La presentació de la declaració a què es refereix aquest article eximeix de l'obligació de presentació de la declaració a què es refereix l'article 45 d'aquest Reglament per cadascun dels mecanismes transfronterers comercialitzables posats a disposició amb posterioritat al mecanisme declarat originàriament.

2. En la declaració han de constar les dades següents:

a) La identificació del mecanisme transfronterer declarat originàriament a través del número de referència assignat al mecanisme en la primera declaració.

b) La identificació dels intermediaris i dels obligats tributaris interessats, segons el que disposa l'article 46.1.a) d'aquest Reglament.

c) La data en què s'ha dut a terme o s'ha de dur a terme la primera fase de l'execució del mecanisme transfronterer subjecte a comunicació, així com la data de posada a disposició del mecanisme comercialitzable.

d) La determinació de l'Estat de residència de l'obligat o obligats tributaris interessats que participin i dels intermediaris que intervinguin en el mecanisme objecte de declaració, així com qualsevol altres estats membres que pugui afectar el mecanisme transfronterer subjecte a comunicació d'informació.

e) La determinació de qualsevol altra persona d'un Estat membre que es pugui veure afectada per aquest mecanisme transfronterer subjecte a comunicació d'informació, amb la indicació dels estats membres als quals està vinculada la persona esmentada.

3. De conformitat amb el que disposa l'apartat 2 de l'article 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consell, la declaració d'informació d'actualització dels mecanismes transfronterers comercialitzables s'ha de fer en el termini del mes natural següent a la finalització del trimestre natural en què s'hagin posat a disposició mecanismes transfronterers comercialitzables amb posterioritat al mateix mecanisme declarat originàriament.

L'ordre ministerial per la qual s'aprovi el model de declaració corresponent ha de contenir la informació a què es refereix l'apartat anterior, així com qualsevol altra dada rellevant a aquest efecte per concretar aquella informació.

4. Als efectes del que disposa la disposició addicional vint-i-tresena.4 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, constitueixen diferents conjunts de dades les informacions a què es refereixen cadascuna de les diferents lletres de l'apartat 2, en relació amb cadascuna de les actualitzacions relatives a un mecanisme que hagin de ser objecte de declaració.

**Article 49. Obligació d'informació de la utilització dels mecanismes transfronterers de planificació.**

1. L'obligat tributari interessat ha de presentar a l'Administració tributària espanyola una declaració anual sobre la utilització dels mecanismes transfronterers que s'hagin hagut de declarar prèviament, independentment de l'Administració tributària a la qual s'hagin declarat en virtut de l'obligació de declaració general a què es refereix l'article 8 bis ter.1 de la Directiva 2011/16/UE, quan hi concorri algun dels criteris de connexió que s'assenyalen de conformitat amb l'ordre següent:

- 1r Que l'obligat tributari interessat sigui resident fiscal a Espanya.
- 2n Que l'obligat tributari interessat tingui un establiment permanent situat a Espanya que es beneficiï del mecanisme.
- 3r Que l'obligat tributari interessat percebi rendes o generi beneficis a Espanya estant el mecanisme relacionat amb les rendes o els beneficis esmentats.
- 4t Que l'obligat tributari interessat dugui a terme una activitat a Espanya estant el mecanisme inclòs dins de l'activitat esmentada.

2. En la declaració han de constar les dades següents:

- a) La identificació dels intermediaris i dels obligats tributaris interessats, segons el que disposa l'article 46.1.a) d'aquest Reglament.
- b) La identificació del mecanisme transfronterer declarat originàriament a través del número de referència assignat al mecanisme en la primera declaració.
- c) La data en què s'ha utilitzat el mecanisme transfronterer.
- d) Qualsevol dada que s'hagi modificat en la utilització del mecanisme respecte dels que hagi contingut la declaració originària d'aquest.
- e) El valor de l'efecte fiscal derivat del mecanisme l'any a què es refereix la declaració.

Té la consideració de valor de l'efecte fiscal el resultat produït a Espanya, en termes de deute tributari, del mecanisme declarat que ha d'incloure, si s'escau, l'estalvi fiscal determinat d'acord amb el que preveu l'article 47.2 d'aquest Reglament.

3. La declaració d'informació de la utilització de determinats mecanismes transfronterers de planificació fiscal s'ha de fer durant l'últim trimestre de l'any natural següent d'aquell en què s'hagi produït la utilització a Espanya dels mecanismes transfronterers que s'hagin hagut de declarar prèviament.

L'ordre ministerial per la qual s'aprovi el model de declaració corresponent ha de contenir la informació a què es refereix l'apartat anterior, així com qualsevol altra dada rellevant a aquest efecte per concretar aquella informació.

4. Als efectes del que disposa la disposició addicional vint-i-tresena.4 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, constitueixen diferents conjunts de dades les informacions a què es refereixen cadascuna de les lletres de l'apartat 2, en relació amb cada utilització del mecanisme que hagi de ser objecte de declaració.

*Article 49 bis. Resultats de la informació obtinguda de la declaració dels mecanismes transfronterers de planificació fiscal.*

L'Agència Estatal d'Administració Tributària pot publicar a la seva seu electrònica, a efectes merament informatius, els mecanismes transfronterers de planificació fiscal més rellevants que s'hagin declarat, en els quals concorri algun dels criteris de connexió que preveu l'article anterior, inclosa, si s'escau, la informació relativa al règim, la classificació o la qualificació tributària que en cada cas els correspongui.»

*Disposició transitòria primera. Règim transitori dels mecanismes transfronterers sotmesos a declaració la primera fase dels quals s'hagi executat entre el 25 de juny de 2018 i el 30 de juny de 2020.*

Els mecanismes transfronterers la primera fase d'execució dels quals s'hagi dut a terme, d'acord amb el que preveu l'article 46 del Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat pel Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, entre el 25 de juny de 2018 i el 30 de juny de 2020 han de ser objecte de declaració en el termini de 30 dies naturals següents a partir de l'entrada en vigor de l'ordre ministerial que desplegui aquesta obligació.

Disposició transitòria segona. *Termini de declaració d'informació de determinats mecanismes transfronterers subjectes a comunicació l'obligació de la qual hagi sorgit entre l'1 de juliol de 2020 i el dia anterior a l'entrada en vigor de l'ordre ministerial que desplegui aquesta obligació.*

La declaració d'informació de determinats mecanismes transfronterers subjectes a comunicació l'obligació de la qual hagi nascut, d'acord amb el que preveu l'article 46 del Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat pel Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, entre l'1 de juliol de 2020 i el dia anterior a l'entrada en vigor de l'ordre ministerial que desplegui aquesta obligació, s'ha de fer en el termini de 30 dies naturals següents a partir de l'entrada en vigor de l'ordre ministerial que desplegui aquesta obligació.

Disposició transitòria tercera. *Termini de declaració d'informació d'actualització de determinats mecanismes transfronterers comercialitzables posats a disposició entre l'1 de juliol de 2020 i el 31 de març de 2021.*

La declaració d'informació d'actualització dels mecanismes transfronterers comercialitzables posats a disposició, amb posterioritat al mecanisme declarat originàriament, entre l'1 de juliol de 2020 i el 31 de març de 2021, s'ha de fer en el termini de 30 dies naturals següents a partir de l'entrada en vigor de l'ordre ministerial que desplegui aquesta obligació.

Disposició final primera. *Títol competencial.*

Aquest Reial decret es dicta a l'empara del que estableix l'article 149.1.3a i 14a de la Constitució espanyola, que atribueix a l'Estat la competència en matèria de relacions internacionals i d'hisenda general, respectivament.

Disposició final segona. *Incorporació de dret de la Unió Europea.*

Mitjançant aquest Reial decret s'incorpora al dret espanyol la Directiva (UE) 2018/822 del Consell, de 25 de maig de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE pel que fa a l'intercanvi automàtic i obligatori d'informació en l'àmbit de la fiscalitat en relació amb els mecanismes transfronterers subjectes a comunicació d'informació.

Disposició final tercera. *Entrada en vigor.*

Aquest Reial decret entra en vigor l'endemà de la publicació en el «Butlletí Oficial de l'Estat».

L'obligació d'informació de la utilització de determinats mecanismes transfronterers de planificació fiscal, que regula l'article 49 del Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat pel Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, és exigible per aquells mecanismes que s'hagin utilitzat a Espanya a partir de l'entrada en vigor de l'ordre ministerial que desplegui aquesta obligació.

Madrid, 6 d'abril de 2021.

FELIPE R.

La ministra d'Hisenda,  
MARÍA JESÚS MONTERO CUADRADO