

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE HACIENDA

- 5394** *Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.*

I

El día 5 de junio de 2018 el Diario Oficial de la Unión Europea publicó 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.

Esta Directiva establece una nueva obligación de información que deberán transponer los Estados Miembros dirigida a la declaración a las administraciones tributarias de dichos Estados de aquellos mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva.

Dicha obligación de información se establece con dos fines fundamentales. Por un lado, la obtención de información en un contexto internacional de intensificación de la transparencia informativa, para poner freno a la elusión y la evasión fiscal. Por otro lado, la consecución de un efecto disuasorio respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva. Desde esta óptica, es necesario aclarar que la obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica, *per se*, que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en el concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que lo hacen acreedor de la obligación de declaración.

Asimismo, es necesario clarificar que la declaración de información y la falta de reacción de la Administración tributaria no implican la aceptación de la legalidad de los mecanismos transfronterizos declarados.

En este sentido, la modificación efectuada por este real decreto responde al deber de transposición de la norma europea, completando la modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, realizada por 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, para aquellas cuestiones que aconsejan su regulación por norma con rango legal.

Este real decreto consta de un artículo único que modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, tres disposiciones transitorias y tres disposiciones finales.

II

La norma regula la obligación de declaración de los mecanismos transfronterizos en los cuales concurren determinadas circunstancias denominadas «señas distintivas» que los hacen acreedores de su declaración ante la Administración tributaria española siempre que concurren los criterios de conexión definidos.

Respecto del ámbito objetivo, es decir, qué mecanismos transfronterizos deben declararse, en primer lugar, es necesario precisar el concepto de «mecanismo», habida cuenta de que es un término que, si bien se utiliza por la Directiva 2011/116/UE, carece de arraigo en el Derecho español. En este sentido, se define dicho término.

Al mismo tiempo se especifican los requisitos que deben reunir los mecanismos transfronterizos para que surja la obligación de información, determinándose los criterios que hacen que un mecanismo tenga el carácter de transfronterizo.

Siguiendo con la especificación de las condiciones que hacen del mecanismo transfronterizo merecedor de su declaración se desarrollan aquellos aspectos de las señas distintivas del anexo IV de la Directiva 2011/116/UE que resultan necesarios para su aplicación, con el objetivo de incrementar la seguridad jurídica en la aplicación de la transposición.

En cuanto al ámbito material, está definido por la propia Directiva 2011/116/UE y se extiende a todos los impuestos salvo los excepcionados por la propia Directiva, esto es, básicamente, el impuesto sobre el valor añadido, los impuestos especiales y los aranceles.

Respecto del ámbito subjetivo, están obligados a la presentación los intermediarios y los obligados tributarios interesados. Este último término, «obligado tributario interesado», se corresponde con el término «contribuyente interesado» de la Directiva 2011/116/UE del Consejo, si bien se ha utilizado el primer término en lugar del segundo, por cuanto el concepto de «contribuyente interesado» de la Directiva desborda el concepto de «contribuyente» de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la medida en que existen señas distintivas, como las relativas al intercambio de información y titularidad real, que no exigen necesariamente la existencia de los elementos materiales de un tributo.

La norma, siguiendo los pasos de la Directiva, precisa como obligado principal a los intermediarios. No obstante, se especifica algún supuesto en que la declaración deberá ser presentada por el obligado tributario interesado, al excepcionar al intermediario de dicha presentación cuando en él concurra el deber de secreto profesional.

Cuando no exista intermediario obligado a declarar, el deber de declaración corresponderá a los obligados tributarios interesados, habiendo preferencia en la declaración del que hubiera acordado el mecanismo sobre el que hubiera gestionado la ejecución.

En los supuestos de multiplicidad de obligados, tanto en caso de concurrencia de intermediarios como de obligados tributarios interesados, la presentación de la declaración por uno de ellos, conforme a los criterios legalmente establecidos, excepciona del deber de declaración a los demás.

Por último, se determinan los puntos de conexión que determinarán cuando la obligación se debe presentar ante la Administración tributaria española.

En cuanto al contenido de la obligación de declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, se regulan el plazo de declaración y los datos que deberán ser declarados por los obligados, sin perjuicio que los mismos sean desarrollados y concretados por la Orden ministerial que regule el modelo de declaración.

Se precisa en qué momento se entiende nacida la obligación de declarar, determinando dicho momento el inicio del plazo de declaración. A estos efectos, se establecen tres momentos (puesta a disposición del mecanismo transfronterizo, momento en que sea ejecutable y primera fase de ejecución) cuya aplicación dependerá de la circunstancia que concurra primero.

En relación a las señas distintivas, se aplicará el régimen señalado en el anexo IV de la Directiva 2011/116/UE del Consejo, si bien, en su caso, completado con el desarrollo normativo que se precisa efectuado en este Reglamento. Así, en particular, se define el criterio de «beneficio principal» que se alude en el citado anexo.

Además, se reconocen de forma expresa como criterios interpretativos de las señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real, los principios emanados de las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de

información y estructuras extraterritoriales opacas y su comentario de la OCDE. Por lo que concierne a las señas distintivas específicas sobre precios de transferencia, serán criterios interpretativos las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE.

En otro orden de cosas hay que señalar que, si bien la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo está dirigida fundamentalmente a la implantación de la obligación de declaración de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, no es menos cierto que se establecen dos obligaciones independientes, pero relacionadas con la anterior.

La primera obligación es la de declaración de la actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables por parte de los intermediarios. La segunda se refiere al deber de declaración de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos por parte de los obligados tributarios interesados en los mismos.

Por otro lado, cumpliendo la aludida finalidad informativa de estas nuevas obligaciones de información, se prevé la publicación en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal más relevantes que hayan sido declarados y que tengan trascendencia tributaria en España, incluyendo, en su caso, la información relativa al régimen, calificación o clasificación tributaria que les corresponda.

Finalmente, cabe reseñar que la normativa de transposición se aplicará a partir de 1 de julio de 2020, sin perjuicio de que deben declararse todos los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal cuya primera fase de ejecución se haya realizado a partir de 25 de junio de 2018 conforme a las normas de aplicación temporal previstas en la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo.

III

De acuerdo con lo dispuesto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la elaboración de este real decreto se ha efectuado de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia.

Así, se cumple el principio de necesidad y eficacia, por cuanto es necesaria la transposición de la Directiva (UE) 2018/822 mediante la incorporación de modificaciones de diversas normas del Ordenamiento que tienen rango legal y reglamentario.

Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha observado de forma exclusiva el modo de atender los objetivos estrictamente exigidos, antes mencionados.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia del texto con el resto del ordenamiento jurídico nacional, así como con el de la Unión Europea. De hecho, la norma reglamentaria responde a la necesidad de transposición de la norma europea al Derecho español.

El principio de transparencia, sin perjuicio de su publicación oficial en el «Boletín Oficial del Estado», se ha garantizado mediante la publicación del Proyecto, así como de su Memoria del Análisis de Impacto Normativo, en la sede electrónica del Ministerio de Hacienda, a efectos de que pudieran ser conocidos dichos textos en el trámite de audiencia e información pública por todos los ciudadanos.

Por último, en relación con el principio de eficiencia, se ha procurado que la norma genere las menores cargas administrativas para los ciudadanos, así como los menores costes indirectos, fomentando el uso racional de los recursos públicos, es más, incluso alguna de las medidas que se incorporan conllevan una reducción de tales cargas.

Finalmente, cabe señalar que la norma se inscribe en el ámbito de la denominada «asistencia mutua» tal como se define en la Ley General Tributaria, que participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales. Esta norma se dicta al amparo de lo establecido en el artículo 149.1.3.^a y 14.^a de la Constitución Española que atribuye al Estado la competencia en materia de relaciones internacionales y de Hacienda general, respectivamente.

En su virtud, a propuesta de la Ministra de Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 6 de abril de 2021,

DISPONGO:

Artículo único. *Modificación del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.*

Se introduce una nueva subsección 5.^a en la sección 2.^a del capítulo V del título II, que queda redactada de la siguiente forma:

«Subsección 5.^a Obligaciones de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal

Artículo 45. *Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal.*

1. Las personas o entidades que tuvieran la consideración de intermediarios a los efectos de esta obligación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo o, en su caso, los obligados tributarios interesados a los que se refiere el apartado 5 de este artículo estarán obligados a informar a la Administración tributaria de los mecanismos transfronterizos a los que se refiere el apartado 2 de este artículo en los que intervengan o participen, respectivamente, cuando concurren alguna de las señas distintivas determinadas en el anexo IV de la Directiva 2011/16/UE 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.

2. Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración.

a) Tendrá la consideración de mecanismo de planificación fiscal objeto de declaración todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo en el que concurren los requisitos que se señalan en la letra b) de este apartado.

A estos efectos, un mecanismo podrá incluir, en su caso, una serie de mecanismos y podrá estar constituido por más de una fase o parte.

No tendrán la consideración individualizada de mecanismo los pagos derivados de la formalización de mecanismos que deban ser objeto de declaración que no tengan una sustantividad propia que obligue a un tratamiento individualizado, sin perjuicio de su declaración como parte del contenido de este último mecanismo.

b) Requisitos que obligan a la comunicación.

1.º Deberán ser objeto de declaración ante la Administración tributaria española todos aquellos mecanismos que tengan la consideración de transfronterizos y respecto de los cuales concurre alguna de las señas distintivas a las cuales se refiere el anexo IV de la Directiva 2011/16/UE en los términos desarrollados reglamentariamente.

2.º Tendrá la consideración de mecanismo de carácter transfronterizo a los efectos de esta obligación de información aquellos mecanismos que afecten a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y una tercera jurisdicción fiscal cuando concorra cualquiera de las condiciones siguientes:

A) Que no todos los participantes del mecanismo sean residentes fiscales en la misma jurisdicción.

B) Que uno o más de los participantes del mecanismo sean simultáneamente residentes fiscales en más de una jurisdicción.

C) Que uno o varios de los participantes del mecanismo ejerzan una actividad económica en otra jurisdicción fiscal a través de un establecimiento permanente

situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente.

D) Que uno o varios de los participantes en el mecanismo ejerzan una actividad en otra jurisdicción sin ser residente 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.

E) Que dicho mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

3.º Tendrá la consideración de seña distintiva cualquiera de las referidas en el anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo en los términos desarrollados en este Reglamento.

3. Ámbito material de la obligación de información. La obligación de información regulada en este artículo solo será aplicable respecto de los impuestos a que se refiere el artículo 2 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo.

4. Obligados a presentar la declaración en concepto de intermediarios.

a) Estarán obligados a presentar la declaración en concepto de intermediarios siempre que concorra alguno de los criterios de conexión a los que se refiere el apartado 6.a) de este artículo:

1.º Toda persona o entidad que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución.

2.º Toda persona o entidad que conoce o razonablemente cabe suponer que conoce que se ha comprometido a prestar directamente o por medio de otras personas ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

b) No estarán obligados a presentar la declaración aquellos intermediarios en los que concurren alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Aquellos en que la cesión de la información vulnere el régimen jurídico del deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo autorización del obligado tributario interesado conforme a lo dispuesto en la citada disposición adicional.

En este caso, el intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo y al obligado tributario interesado a través de la comunicación a la que se refiere la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

2.º Cuando existiendo varios intermediarios la declaración haya sido presentada por uno de ellos.

El intermediario eximido deberá conservar prueba fehaciente de que la declaración ha sido presentada conforme a las reglas legalmente aplicables por otros intermediarios obligados.

A estos efectos tendrá la consideración de prueba fehaciente la comunicación a la que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El intermediario que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo en el plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a su presentación.

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

5. Obligados a presentar la declaración en concepto de obligados tributarios interesados.

a) Estarán obligados a presentar la declaración en concepto de obligados tributarios interesados cualquier persona o entidad a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar o ha ejecutado la primera fase de tales mecanismos siempre que no exista intermediario obligado a la presentación de la declaración.

b) Cuando exista más de un obligado tributario interesado con el deber de presentación de la declaración, esta se efectuará por la persona o entidad que figure primero en la siguiente lista:

1.º El obligado tributario interesado que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

2.º El obligado tributario interesado que gestiona la ejecución de dicho mecanismo.

c) El obligado tributario interesado que esté obligado a presentar la declaración conforme a lo dispuesto en la letra b) de este apartado, quedará exento de la obligación si prueba que dicha declaración ha sido presentada por otro obligado tributario interesado.

A estos efectos tendrá la consideración de prueba fehaciente la comunicación a la que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El obligado tributario interesado que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a los otros obligados tributarios interesados en el plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a su presentación. El contenido de la comunicación se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

6. Competencia de la Administración tributaria española.

a) Cuando el obligado a informar sea el intermediario, deberá presentar la declaración a la Administración tributaria española cuando concorra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden:

1.º Que el intermediario sea residente fiscal en España.

2.º Que el intermediario facilite los servicios de intermediación respecto del mecanismo desde un establecimiento permanente situado en España.

3.º Que el intermediario se hubiera constituido en España o se rija por la legislación española.

4.º Que el intermediario esté registrado en un colegio o asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría.

Cuando concorra en otro Estado miembro alguno de los criterios de conexión señalados en el apartado 3 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, que determine una obligación múltiple de información, el intermediario estará exento de presentar la declaración ante la Administración tributaria española siempre que disponga de prueba fehaciente de la presentación de la declaración en el otro Estado miembro.

b) Cuando el obligado a informar sea el obligado tributario interesado, deberá presentar la declaración a la Administración tributaria española cuando concurra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden:

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

Cuando concurra en otro Estado miembro alguno de los criterios de conexión señalados en el apartado 7 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, que determine una obligación múltiple de información, el obligado tributario interesado estará exento de presentar la declaración ante la Administración tributaria española siempre que disponga de prueba fehaciente de la presentación de la declaración en el otro Estado miembro.

Artículo 46. *Contenido y nacimiento de la declaración de determinados mecanismos de planificación fiscal.*

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 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.

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.

3. Nacimiento de la obligación.

a) La obligación de información nacerá cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º El día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución.

Se considerará que la puesta a disposición se produce cuando el intermediario transmita y el obligado tributario interesado adquiera de forma definitiva el servicio que ha determinado la consideración del primero como intermediario de conformidad con lo dispuesto en el apartado 21) del artículo 3 de la Directiva 2011/116/UE del Consejo.

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 aceptación, informes, facturas, entre otros.

2.º El día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sea ejecutable.

Se considerará que el mecanismo es ejecutable cuando esté en condiciones de ser ejecutado por el obligado tributario interesado.

3.º El momento en que se haya realizado la primera fase de ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

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.

b) No obstante lo dispuesto en la letra anterior de este apartado, en el caso de intermediarios a los que se refiere el artículo 45.4.a).2.º de este Reglamento, la obligación nacerá al día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento.

c) En el caso de que el obligado a la presentación de la declaración lo fuera por concurrir la circunstancia a la que se refiere el artículo 45.4.b).1.º de este Reglamento, se entenderá que se produce el nacimiento de la obligación cuando reciba la comunicación en plazo a que se refiere dicho precepto.

4. De conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/116/UE del Consejo, la declaración de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberá realizarse en el plazo de treinta días naturales siguientes al nacimiento de la obligación definido en el apartado anterior.

La Orden ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente contendrá la información a que se refiere el apartado 1, así como cualquier otro dato relevante.

Artículo 47. *Señas distintivas.*

1. Las señas distintivas a las que se refiere el artículo 45.1 de este Reglamento se regularán por el anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo con las especialidades establecidas reglamentariamente.

2. Criterio del beneficio principal. Se entenderá satisfecho este criterio cuando el principal efecto o uno de los principales efectos que una persona puede esperar razonablemente del mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, sea la obtención de un ahorro fiscal.

A estos efectos 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, 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.

El criterio de beneficio principal deberá concurrir en 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) del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo.

3. Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal.

a) En relación a la seña distintiva a la que se refiere el apartado 2 de la categoría A del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la percepción de honorarios relacionados con el ahorro fiscal del mecanismo, se entenderá que concurre la misma con independencia de que la vinculación de los honorarios con el ahorro fiscal sea total o parcial.

b) En relación a la seña distintiva a la que se refiere el apartado 3 de la categoría A del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, tendrá la consideración de mecanismo normalizado el mecanismo comercializable definido en el apartado 24) del artículo 3 de dicha Directiva.

4. Señas distintivas específicas vinculadas a operaciones transfronterizas.

a) En las señas distintivas específicas del apartado 1 de la categoría C del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, sobre deducibilidad de los pagos transfronterizos entre empresas asociadas, el término «pagos transfronterizos» incluirá los gastos transfronterizos con independencia de que se hubiera realizado el pago.

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

Se reputará destinatario del pago transfronterizo el perceptor indirecto de los pagos, si los mismos hubieran sido fiscalmente atribuidos o imputados al perceptor en virtud de regímenes tributarios de transparencia fiscal, imputación de rentas o equivalentes.

b) La seña distintiva del apartado 1, letra b), inciso i), de la categoría C del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a que el destinatario no aplica ningún impuesto sobre sociedades o aplica el impuesto sobre sociedades al tipo cero o casi cero, se determinará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.º Tendrá la consideración de impuesto sobre sociedades, todo aquel impuesto idéntico o análogo al impuesto sobre sociedades exigido en España.

2.º Se entenderá que se aplica un tipo 0 o casi 0 cuando el país o territorio de residencia del destinatario determina un tipo impositivo nominal inferior al 1 por ciento.

c) En relación con la seña distintiva del apartado 1, letra d), de la categoría C del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, no tendrá la consideración de régimen fiscal preferente aquel que hubiera sido autorizado conforme a derecho por la Unión Europea.

d) La seña distintiva específica del apartado 4 de la categoría C del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, sobre mecanismos que incluyen una transferencia de activos con una diferencia significativa de valor entre las jurisdicciones implicadas, se determinará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.º No se incluirán las diferencias significativas que se hayan producido como consecuencia de la diferencia de valores a efectos exclusivamente contables y no fiscales.

2.º Tendrá la consideración de diferencia significativa aquella diferencia superior a un 25 por ciento entre los valores fiscales en ambas jurisdicciones.

5. Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y titularidad real.

a) El régimen jurídico de las señas distintivas de la categoría D del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, se interpretará de acuerdo con las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y estructuras extraterritoriales opacas y su comentario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

b) Se considerará que concurre la seña distintiva a la que se refiere el apartado 1 de la categoría D del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en un mecanismo que cumpla alguna de las siguientes condiciones:

1.º Que pueda tener por efecto menoscabar la obligación de suministrar información sobre cuentas financieras establecida en la disposición adicional vigésima segunda de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en el Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua; o en cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre «cuentas financieras» entre los Estados miembros de la Unión Europea o con terceros países.

2.º Que aproveche la inexistencia de la legislación o los acuerdos previstos en el número 1.º anterior.

Estos mecanismos incluirán al menos alguna de las características a las que se refiere el mencionado apartado 1 de la categoría D del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo.

La característica a la que se refiere la letra e) del apartado 1 de la categoría D del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, se entenderá referida a la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicos que eliminan o pretenden eliminar la información acerca de uno o varios titulares de cuentas o

personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre «cuentas financieras».

c) Se considerará que concurre la seña distintiva a la que se refiere el apartado 2 de la categoría D del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en un mecanismo que implique una cadena de titularidad formal o real no transparente, siempre que concurren acumulativamente todas las condiciones a las que se refieren respectivamente las letras a), b) y c) del citado apartado.

6. Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia.

a) 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, cuando los valores del mecanismo hayan sido determinados por un acuerdo de valoración de los regulados en el capítulo X del título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, o por otros acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia que sean objeto de intercambio automático conforme a la Directiva anterior.

b) En relación con la seña distintiva a que se refiere el apartado 3 de la categoría E del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a un mecanismo que implica transferencias de funciones, riesgos y activos entre personas del mismo grupo que supongan una disminución del resultado de explotación, tendrán la consideración de personas del mismo grupo aquellas personas a las cuales se refiere el apartado 11) del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo que tuvieran la consideración de empresa asociada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 23) del artículo citado.

Artículo 48. *Obligación de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables.*

1. Los intermediarios deberán presentar una declaración trimestral de actualización de los datos de los mecanismos transfronterizos comercializables a los que se refiere el artículo 3.24) de la Directiva 2011/16/UE del Consejo siempre que hayan sido declarados con anterioridad como mecanismo transfronterizo.

La presentación de la declaración a la que se refiere este artículo eximirá de la obligación de presentación de la declaración a que se refiere el artículo 45 de este Reglamento por cada uno de los mecanismos transfronterizos comercializables puestos a disposición con posterioridad al mecanismo originariamente declarado.

2. En la declaración deberán constar los siguientes datos:

a) La identificación del mecanismo transfronterizo originariamente declarado a través del número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración.

b) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados, según lo dispuesto en el artículo 46.1.a) de este Reglamento.

c) La fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, así como la fecha de puesta a disposición del mecanismo comercializable.

d) La determinación del Estado de residencia del obligado u obligados tributarios interesados que participen y de los intermediarios que intervengan en el mecanismo objeto de declaración así como cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

e) La determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

3. De conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/116/UE del Consejo, la declaración de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables deberá realizarse en el plazo del mes natural siguiente a la finalización del trimestre natural en el que se hayan puesto a disposición mecanismos transfronterizos comercializables con posterioridad al mismo mecanismo originariamente declarado.

La Orden ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente contendrá la información a que se refiere el apartado anterior, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información.

4. 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 2, en relación con cada una de las actualizaciones relativas a un mecanismo que deban ser objeto de declaración.

Artículo 49. *Obligación de información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación.*

1. El obligado tributario interesado deberá presentar a la Administración tributaria española una declaración anual sobre la utilización de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados, con independencia de la Administración tributaria a la que se hubieran declarado en virtud de la obligación de declaración general a la que se refiere el artículo 8 bis ter.1 de la Directiva 2011/16/UE, cuando concorra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden:

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

2. En la declaración deberán constar los siguientes datos:

- a) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados, según lo dispuesto en el artículo 46.1.a) de este Reglamento.
- b) La identificación del mecanismo transfronterizo originariamente declarado a través del número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración.
- c) La fecha en la que se ha utilizado el mecanismo transfronterizo.
- d) Cualquier dato que hubiera sido modificado en la utilización del mecanismo respecto de los que se hubieran contenido en la declaración originaria del mismo.
- e) Valor del efecto fiscal derivado del mecanismo en el año al que se refiere la declaración.

Tendrá la consideración de valor del efecto fiscal el resultado producido en España, 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.

3. La declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberá realizarse durante el último trimestre del año natural siguiente a aquel en el que se haya producido la utilización en España de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados.

La Orden ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente contendrá la información a que se refiere el apartado anterior, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información.

4. 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 letras del apartado 2, en relación a cada utilización del mecanismo que deba ser objeto de declaración.

Artículo 49 bis. *Resultados de la información obtenida de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.*

La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá publicar en su sede electrónica, a efectos meramente informativos, los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal más relevantes que hayan sido declarados, en los cuales concurren alguno de los criterios de conexión previstos en el artículo anterior, incluyendo, en su caso, la información relativa al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.»

Disposición transitoria primera. *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.*

Los mecanismos transfronterizos cuya primera fase de ejecución se haya realizado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 46 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020 deberán ser objeto de declaración en el plazo de 30 días naturales siguientes a partir de la entrada en vigor de la Orden ministerial que desarrolle esta obligación.

Disposición transitoria segunda. *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 día anterior a la entrada en vigor de la Orden ministerial que desarrolle esta obligación.*

La declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación cuya obligación haya nacido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 46 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, entre el 1 de julio de 2020 y el día anterior a la entrada en vigor de la Orden Ministerial que desarrolle esta obligación, deberá realizarse en el plazo de 30 días naturales siguientes a partir de la entrada en vigor de la Orden ministerial que desarrolle esta obligación.

Disposición transitoria tercera. *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.*

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 30 días naturales siguientes a partir de la entrada en vigor de la Orden ministerial que desarrolle esta obligación.

Disposición final primera. *Título competencial.*

Este real decreto se dicta al amparo de lo establecido en el artículo 149.1.3.^a y 14.^a de la Constitución Española que atribuye al Estado la competencia en materia de relaciones internacionales y de Hacienda general, respectivamente.

Disposición final segunda. *Incorporación de derecho de la Unión Europea.*

Mediante este real decreto se incorpora al derecho español 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.

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

Este real decreto entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

La obligación de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, regulada en el artículo 49 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, será exigible por aquellos mecanismos que se hubieran utilizado en España a partir de la entrada en vigor de la Orden ministerial que desarrolle esta obligación.

Dado en Madrid, el 6 de abril de 2021.

FELIPE R.

La Ministra de Hacienda,
MARÍA JESÚS MONTERO CUADRADO