

I. DISPOSICIONES XERAIS

MINISTERIO DE FACENDA

- 5394** *Real decreto 243/2021, do 6 de abril, polo que se modifica o Regulamento xeral das actuacións e os procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos, aprobado polo Real decreto 1065/2007, do 27 de xullo, en transposición da Directiva (UE) 2018/822 do Consello, do 25 de maio de 2018, que modifica a Directiva 2011/16/UE, polo que se refire ao intercambio automático e obrigatorio de información no ámbito da fiscalidade en relación cos mecanismos transfronteirizos suxeitos a comunicación de información.*

I

O día 5 de xuño de 2018, o *Diario Oficial de la Unión Europea* publicou a Directiva (UE) 2018/822 do Consello, do 25 de maio de 2018, que modifica a Directiva 2011/16/UE polo que se refire ao intercambio automático e obrigatorio de información no ámbito da fiscalidade en relación cos mecanismos transfronteirizos suxeitos a comunicación de información.

Esta directiva establece unha nova obrigação de información que deberán traspoñer os Estados membros, dirixida á declaración ás administracións tributarias dos ditos Estados daqueles mecanismos transfronteirizos de planificación fiscal potencialmente agresiva.

A dita obrigação de información establécese con dous fins fundamentais. Por unha banda, a obtención de información nun contexto internacional de intensificación da transparencia informativa, para poñer freo á elusión e á evasión fiscal. Doutra banda, a consecución dun efecto disuasorio respecto da realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva. Desde esta óptica, é necesario aclarar que a obrigação de declaración dun mecanismo transfronteirizo non implica, *per se*, que o dito mecanismo sexa defraudatorio ou elusivo, senón unicamente que non concorren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que o fan acreedor da obrigação de declaración.

Así mesmo, cómpre clarificar que a declaración de información e a falta de reacción da Administración tributaria non implican a aceptación da legalidade dos mecanismos transfronteirizos declarados.

Neste sentido, a modificación efectuada por este real decreto responde ao deber de transposición da norma europea e completa a modificación da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria, realizada pola Lei 10/2020, do 29 de decembro, pola que se modifica a Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria, en transposición da Directiva (UE) 2018/822 do Consello, do 25 de maio de 2018, que modifica a Directiva 2011/16/UE polo que se refire ao intercambio automático e obrigatorio de información no ámbito da fiscalidade en relación cos mecanismos transfronteirizos suxeitos a comunicación de información, para aquelas cuestións que aconsellan a súa regulación por norma con rango legal.

Este real decreto consta dun artigo único que modifica o Regulamento xeral das actuacións e dos procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos, aprobado polo Real decreto 1065/2007, do 27 de xullo, tres disposicións transitorias e tres disposicións derradeiras.

II

A norma regula a obrigação de declaración dos mecanismos transfronteirizos nos cales concorren determinadas circunstancias denominadas «sinais distintivos» que os fan acredores da súa declaración ante a Administración tributaria española sempre que concorran os criterios de conexión definidos.

Respecto do ámbito obxectivo, é dicir, que mecanismos transfronteirizos se deben declarar, en primeiro lugar cómpre precisar o concepto de «mecanismo», tendo en conta que é un termo que, aínda que o utiliza a Directiva 2011/116/UE, carece de arraigamento no dereito español. Neste sentido, defínese o dito termo.

Ao mesmo tempo, especifícanse os requisitos que deben reunir os mecanismos transfronteirizos para que xurda a obrigaón de información e determináanse os criterios que fan que un mecanismo teña o carácter de transfronteirizo.

Seguindo coa especificación das condicións que fan do mecanismo transfronteirizo merecedor da súa declaración, desenvólvense aqueles aspectos dos sinais distintivos do anexo IV da Directiva 2011/116/UE que resultan necesarios para a súa aplicación, co obxectivo de incrementar a seguridade xurídica na aplicación da transposición.

En canto ao ámbito material, está definido pola propia Directiva 2011/116/UE e esténdese a todos os impostos salvo os exceptuados pola propia directiva, isto é, basicamente, o imposto sobre o valor engadido, os impostos especiais e os aranceis.

Respecto do ámbito obxectivo, están obrigados á presentación os intermediarios e os obrigados tributarios interesados. Este último termo, «obrigado tributario interesado», correspóndese co termo «contribuínte interesado» da Directiva 2011/116/UE do Consello, aínda que se utilizou o primeiro termo en lugar do segundo, por canto o concepto de «contribuínte interesado» da directiva desborda o concepto de «contribuínte» da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria, na medida en que existen sinais distintivos, como os relativos ao intercambio de información e titularidade real, que non existen necesariamente a existencia dos elementos materiais dun tributo.

A norma, seguindo os pasos da directiva, precisa como obrigado principal os intermediarios. Con todo, especifícase algún suposto en que a declaración deberá ser presentada polo obrigado tributario interesado, ao exceptuar o intermediario da dita presentación cando nel concorra o deber de segredo profesional.

Cando non exista intermediario obrigado a declarar, o deber de declaración corresponderalles aos obrigados tributarios interesados, e hai preferencia na declaración do que acordase o mecanismo sobre o que xestionase a execución.

Nos supostos de multiplicidade de obrigados, tanto en caso de concorrencia de intermediarios como de obrigados tributarios interesados, a presentación da declaración por un deles, conforme os criterios legalmente establecidos, exceptúa os demais do deber de declaración.

Por último, precísanse os puntos de conexión que determinarán cando a obrigaón se debe presentar ante a Administración tributaria española.

En canto ao contido da obrigaón de declaración dos mecanismos transfronteirizos de planificación fiscal, regúlase o prazo de declaración e os datos que deberán ser declarados polos obrigados, sen prexuízo de que estes sexan desenvolvidos e concretados pola orde ministerial que regule o modelo de declaración.

Precísase en que momento se entende nacida a obrigaón de declarar, e ese momento determina o inicio do prazo de declaración. Para estes efectos, establécense tres momentos (posta á disposición do mecanismo transfronteirizo, momento en que sexa executable e primeira fase de execución) cuxa aplicación dependerá da circunstancia que concorra primeiro.

En relación cos sinais distintivos, aplicarase o réxime sinalado no anexo IV da Directiva 2011/116/UE do Consello, aínda que, de ser o caso, completado co desenvolvemento normativo que se precisa efectuado neste regulamento. Así, en particular, defínese o criterio de beneficio «principal» a que se alude no citado anexo.

Ademais, recoñécense de forma expresa como criterios interpretativos dos sinais distintivos específicos relativos ao intercambio automático de información e a titularidade real os principios emanados das normas tipo de comunicación obrigatoria de información para abordar mecanismos de elusión do Estándar común de comunicación de información e estruturas extraterritoriais opacas e o seu comentario da OCDE. Polo que concirne aos sinais distintivos específicos sobre prezos de transferencia, serán criterios interpretativos

as directrices de prezos de transferencia da OCDE e as recomendacións do Foro Conxunto de Prezos de Transferencia da UE.

Noutra orde de cousas, cómpre sinalar que, aínda que a Directiva (UE) 2018/822 do Consello está dirixida fundamentalmente á implantación da obrigação de declaración de determinados mecanismos transfronteirizos de planificación fiscal, non é menos certo que se establecen dúas obrigações independentes, pero relacionadas coa anterior.

A primeira obrigação é a de declaración da actualización dos mecanismos transfronteirizos comercializables por parte dos intermediarios. A segunda refírese ao deber de declaración da utilización en España dos mecanismos transfronteirizos por parte dos obrigados tributarios interesados neles.

Doutra banda, cumprindo a aludida finalidade informativa destas novas obrigações de información, prevese a publicación na sede electrónica da Axencia Estatal de Administración Tributaria dos mecanismos transfronteirizos de planificación fiscal máis relevantes que fosen declarados e que teñan transcendencia tributaria en España, incluída, de ser o caso, a información relativa ao réxime, á cualificación ou á clasificación tributaria que lles corresponda.

Finalmente, cabe sinalar que a normativa de transposición se aplicará a partir do 1 de xullo de 2020, sen prexuízo de que se deben declarar todos os mecanismos transfronteirizos de planificación fiscal cuxa primeira fase de execución se realizase a partir do 25 de xuño de 2018 conforme as normas de aplicación temporal previstas na Directiva (UE) 2018/822 do Consello.

III

De acordo co disposto na Lei 39/2015, do 1 de outubro, do procedemento administrativo común das administracións públicas, a elaboración deste real decreto efectuouse de acordo cos principios de necesidade, eficacia, proporcionalidade, seguridade xurídica, transparencia e eficiencia.

Así, cúmprese o principio de necesidade e eficacia, por canto é necesaria a transposición da Directiva (UE) 2018/822 mediante a incorporación de modificacións de diversas normas do ordenamento que teñen rango legal e regulamentario.

Cúmprese tamén o principio de proporcionalidade, por canto se observou de maneira exclusiva a forma de atender os obxectivos estritamente exixidos, antes mencionados.

Respecto ao principio de seguridade xurídica, garantiuse a coherencia do texto co resto do ordenamento xurídico nacional, así como co da Unión Europea. De feito, a norma regulamentaria responde á necesidade de transposición da norma europea ao dereito español.

O principio de transparencia, sen prexuízo da súa publicación oficial no «Boletín Oficial del Estado», garantiuse mediante a publicación do proxecto, así como da súa memoria da análise de impacto normativo, na sede electrónica do Ministerio de Facenda, para efectos de que todos os cidadáns puidesen coñecer os ditos textos no trámite de audiencia e información pública.

Por último, en relación co principio de eficiencia, procurouse que a norma xere as menores cargas administrativas para os cidadáns, así como os menores custos indirectos, fomentando o uso racional dos recursos públicos; é máis, mesmo algunha das medidas que se incorporan comportan unha redución de tales cargas.

Finalmente, cabe sinalar que a norma se inscribe no ámbito da denominada «asistencia mutua» tal como se define na Lei xeral tributaria, que participa da natureza xurídica das relacións internacionais. Esta norma dítase ao abeiro do establecido no artigo 149.1.3.^a e 14.^a da Constitución española, que lle atribúe ao Estado a competencia en materia de relacións internacionais e de facenda xeral, respectivamente.

Na súa virtude, por proposta da ministra de Facenda, de acordo co Consello de Estado e logo de deliberación do Consello de Ministros na súa reunión do día 6 de abril de 2021,

DISPOÑO:

Artigo único. *Modificación do Regulamento xeral das actuacións e dos procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos, aprobado polo Real decreto 1065/2007, do 27 de xullo.*

Introdúcese una nova subsección 5.^a na sección 2.^a do capítulo V do título II, que queda redactada da seguinte forma:

«Subsección 5.^a Obrigacións de información dos mecanismos transfronteirizos de planificación fiscal

Artigo 45. *Obrigación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal.*

1. As persoas ou entidades que tiveren a consideración de intermediarios para os efectos desta obrigación de acordo co disposto no número 4 deste artigo ou, de ser o caso, os obrigados tributarios interesados aos cales se refire o número 5 deste artigo estarán obrigados a informar a Administración tributaria dos mecanismos transfronteirizos aos cales se refire o número 2 deste artigo en que interveñan ou participen, respectivamente, cando concorra algún dos sinais distintivos determinados no anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello, do 15 de febreiro de 2011, relativa á cooperación administrativa no ámbito da fiscalidade e pola que se derroga a Directiva 77/799/CEE.

2. Mecanismos transfronteirizos de planificación fiscal obxecto de declaración.

a) Terá a consideración de mecanismo de planificación fiscal obxecto de declaración todo acordo, negocio xurídico, esquema ou operación transfronteirizo en que concorran os requisitos que se sinalan na letra b) deste punto.

Para estes efectos, un mecanismo poderá incluír, de ser o caso, unha serie de mecanismos e poderá estar constituído por máis dunha fase ou parte.

Non terán a consideración individualizada de mecanismo os pagamentos derivados da formalización de mecanismos que deban ser obxecto de declaración que non teñan unha substantividade propia que obligue a un tratamento individualizado, sen prexuízo da súa declaración como parte do contido deste último mecanismo.

b) Requisitos que obrigan á comunicación.

1.º Deberán ser obxecto de declaración ante a Administración tributaria española todos aqueles mecanismos que teñan a consideración de transfronteirizos e respecto dos cales concorra algún dos sinais distintivos aos cales se refire o anexo IV da Directiva 2011/16/UE nos termos desenvolvidos regulamentariamente.

2.º Terán a consideración de mecanismo de carácter transfronteirizo para os efectos desta obrigación de información aqueles mecanismos que afecten máis dun Estado membro ou un Estado membro e unha terceira xurisdición fiscal cando concorra calquera das condicións seguintes:

A) Que non todos os participantes do mecanismo sexan residentes fiscais na mesma xurisdición.

B) Que un ou máis dos participantes do mecanismo sexan simultaneamente residentes fiscais en máis dunha xurisdición.

C) Que un ou varios dos participantes do mecanismo exerzan unha actividade económica noutra xurisdición fiscal a través dun establecemento permanente situado nesa xurisdición, e o mecanismo constitúa unha parte ou a totalidade da actividade económica dese establecemento permanente.

D) Que un ou varios dos participantes no mecanismo exerzan unha actividade noutra xurisdición sen ser residente para efectos fiscais ou sen crear un establecemento permanente que estea situado nesta xurisdición e o mecanismo constitúa unha parte ou a totalidade da dita actividade económica.

E) Que o dito mecanismo teña posibles consecuencias sobre o intercambio automático de información ou a identificación da titularidade real.

3.º Terá a consideración de sinal distintivo calquera dos referidos no anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello nos termos desenvolvidos neste regulamento.

3. Ámbito material da obrigaición de información. A obrigaición de información regulada neste artigo só será aplicable respecto dos impostos a que se refire o artigo 2 da Directiva 2011/16/UE do Consello.

4. Obrigados a presentar a declaración en concepto de intermediarios.

a) Estarán obrigados a presentar a declaración en concepto de intermediarios, sempre que conorra algún dos criterios de conexión a que se refire o número 6.a) deste artigo:

1.º Toda persoa ou entidade que deseñe, comercialice, organice, poña á disposición para a súa execución un mecanismo transfronteirizo suxeito a comunicación de información, ou que xestione a súa execución.

2.º Toda persoa ou entidade que coñece, ou razoablemente cabe supoñer que coñece, que se comprometeu a prestar directamente ou por medio doutras persoas axuda, asistencia ou asesoramento con respecto ao deseño, comercialización, organización, posta á disposición para a súa execución ou xestión da execución dun mecanismo transfronteirizo suxeito a comunicación de información.

b) Non estarán obrigados a presentar a declaración aqueles intermediarios nos cales conorra algunha das seguintes circunstancias:

1.º Aqueles en que a cesión da información vulnere o réxime xurídico do deber de segredo profesional a que se refire o número 2 da disposición adicional vixésimo terceira da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria, salvo autorización do obrigado tributario interesado conforme o disposto na citada disposición adicional.

Neste caso, o intermediario eximido deberá comunicar a dita circunstancia nun prazo de cinco días contados a partir do día seguinte ao do nacemento da obrigaición de información aos outros intermediarios que interveñan no mecanismo e ao obrigado tributario interesado, a través da comunicación á cal se refire a disposición adicional vixésimo cuarta da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria.

O contido da comunicación axustarase ao modelo que se aprobe mediante resolución do Departamento de Xestión Tributaria da Axencia Estatal de Administración Tributaria.

2.º Cando, existindo varios intermediarios, a declaración fose presentada por un deles.

O intermediario eximido deberá conservar proba fidedigna de que a declaración foi presentada conforme as regras legalmente aplicables por outros intermediarios obrigados.

Para estes efectos, terá a consideración de proba fidedigna a comunicación á cal se refire o número 2 da disposición adicional vixésimo cuarta da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria.

O intermediario que presentase a declaración deberállelo comunicar aos outros intermediarios que interveñan no mecanismo no prazo de cinco días contados a partir do día seguinte ao da súa presentación.

O contido da comunicación axustarase ao modelo que se aprobe mediante resolución do Departamento de Xestión Tributaria da Axencia Estatal de Administración Tributaria.

5. Obrigados a presentar a declaración en concepto de obrigados tributarios interesados.

a) Estará obrigada a presentar a declaración en concepto de obrigados tributarios interesados calquera persoa ou entidade a cuxa disposición se puxo, para a súa execución, un mecanismo transfronteirizo suxeito a comunicación de información ou que se dispón a executar ou executou a primeira fase de tales mecanismos, sempre que non exista intermediario obrigado á presentación da declaración.

b) Cando exista máis dun obrigado tributario interesado co deber de presentación da declaración, esta efectuará a persoa ou entidade que figure primeiro na seguinte lista:

1.º O obrigado tributario interesado que acordou co intermediario o mecanismo transfronteirizo suxeito a comunicación de información.

2.º O obrigado tributario interesado que xestiona a execución do dito mecanismo.

c) O obrigado tributario interesado que estea obrigado a presentar a declaración conforme o disposto na letra b) deste punto quedará exento da obrigación se proba que a dita declaración foi presentada por outro obrigado tributario interesado.

Para estes efectos, terá a consideración de proba fidedigna a comunicación á cal se refire o número 2 da disposición adicional vixésimo cuarta da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria.

O obrigado tributario interesado que presentase a declaración deberállelo comunicar aos outros obrigados tributarios interesados no prazo de cinco días contados a partir do día seguinte ao da súa presentación. O contido da comunicación axustarase ao modelo que se aprobe mediante resolución do Departamento de Xestión Tributaria da Axencia Estatal de Administración Tributaria.

6. Competencia da Administración tributaria española.

a) Cando o obrigado a informar sexa o intermediario, deberá presentar a declaración á Administración tributaria española cando concorran algún dos criterios de conexión que se sinalan conforme a seguinte orde:

1.º Que o intermediario sexa residente fiscal en España.

2.º Que o intermediario facilite os servizos de intermediación respecto do mecanismo desde un establecemento permanente situado en España.

3.º Que o intermediario se constituíse en España ou se rexa pola lexislación española.

4.º Que o intermediario estea rexistrado nun colexio ou asociación profesional española relacionada con servizos xurídicos, fiscais ou de asesoría.

Cando concorran noutro Estado membro algún dos criterios de conexión sinalados no número 3 do artigo 8 bis ter da Directiva 2011/16/UE do Consello, que determine unha obrigación múltiple de información, o intermediario estará exento de presentar a declaración ante a Administración tributaria española sempre que dispoña de proba fidedigna da presentación da declaración no outro Estado membro.

b) Cando o obrigado a informar sexa o obrigado tributario interesado, deberá presentar a declaración á Administración tributaria española cando concorran algún dos criterios de conexión que se sinalan conforme a seguinte orde:

1.º Que o obrigado tributario interesado sexa residente fiscal en España.

2.º Que o obrigado tributario interesado teña un establecemento permanente situado en España que se beneficie do mecanismo.

3.º Que o obrigado tributario interesado perciba rendas ou xere beneficios en España e o mecanismo estea relacionado coas ditas rendas ou beneficios.

4.º Que o obrigado tributario interesado realice unha actividade en España e o mecanismo estea incluído dentro da dita actividade.

Cando concorra noutro Estado membro algún dos criterios de conexión sinalados no número 7 do artigo 8 bis ter da Directiva 2011/16/UE do Consello, que determine unha obrigação múltiple de información, o obrigado tributario interesado estará exento de presentar a declaración ante a Administración tributaria española sempre que dispoña de proba fidedigna da presentación da declaración no outro Estado membro.

Artigo 46. Contido e nacemento da declaración de determinados mecanismos de planificación fiscal.

1. Na obrigação de declaración de determinados mecanismos transfronteirizos de planificación deberán constar, segundo proceda, os seguintes datos:

a) A identificación dos intermediarios e dos obrigados tributarios interesados, incluídos o seu nome, a data e o lugar de nacemento (no caso dunha persoa física), a residencia fiscal, o domicilio, o NIF e, de ser o caso, as persoas ou entidades que sexan empresas asociadas ao obrigado tributario interesado.

b) Información pormenorizada sobre os sinais distintivos concorrentes que figuran no anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello, nos termos desenvolvidos no artigo 47 deste regulamento, que determinan a obrigação de declaración do mecanismo, así como, de ser o caso, o número de referencia asignado ao mecanismo pola Administración tributaria ante a cal se declarou por primeira vez.

c) Un resumo do contido do mecanismo transfronteirizo suxeito a comunicación de información, que incluírá os datos do mecanismo con transcendencia tributaria.

Deberá constar unha referencia á denominación pola cal se coñeza comunmente, de ser o caso, e unha descrición en termos abstractos das actividades económicas ou mecanismos pertinentes, que non dea lugar á revelación dun segredo tecnolóxico, científico, industrial, comercial, profesional, organizativo ou financeiro, ou á dunha información cuxa revelación sexa contraria ao interese público.

d) A data en que se realizou ou se vai realizar a primeira fase da execución do mecanismo transfronteirizo suxeito a comunicación de información, así como a data de nacemento da obrigação de información conforme o previsto no número 3 deste artigo.

e) Información pormenorizada das disposicións nacionais e estranxeiras que constitúen a base do mecanismo transfronteirizo suxeito a comunicación de información.

f) Valor do efecto fiscal derivado do mecanismo transfronteirizo suxeito a información.

Terá a consideración de valor do efecto fiscal o resultado producido, en termos de débeda tributaria, do mecanismo declarado que deberá incluír, de ser o caso, o aforro fiscal determinado de acordo co previsto no artigo 47.2 deste regulamento.

g) A determinación do Estado de residencia do obrigado ou obrigados tributarios interesados que participen e dos intermediarios que interveñan no mecanismo obxecto de declaración, así como calquera outro Estado membro ao cal poida afectar o mecanismo transfronteirizo suxeito a comunicación de información.

h) A determinación de calquera outra persoa dun Estado membro que se poida ver afectada polo dito mecanismo transfronteirizo suxeito a comunicación de información, con indicación dos Estados membros aos cales está vinculada a dita persoa.

2. Para os efectos do disposto na disposición adicional vixésimo terceira.4 da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria, constitúen distintos conxuntos de

datos as informacións a que se refire cada unha das distintas letras do número 1, en relación con cada un dos mecanismos que deban ser obxecto de declaración.

3. Nacemento da obrigação.

a) A obrigação de información nacerá cando concorra algunha das seguintes circunstancias:

1.º O día seguinte a aquel en que un mecanismo transfronteirizo suxeito a comunicación de información se poña á disposición para a súa execución.

Considerarase que a posta á disposición se produce cando o intermediario transmita e o obrigado tributario interesado adquira de forma definitiva o servizo que determinou a consideración do primeiro como intermediario de conformidade co disposto no número 21) do artigo 3 da Directiva 2011/116/UE do Consello.

Para os efectos de probar a posta á disposición a que se refire o parágrafo anterior, poderase admitir calquera dos medios de proba admisibles en dereito conforme o disposto no artigo 106 da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria. En particular, os documentos tales como follas de aceptación, informes, facturas, entre outros.

2.º O día seguinte a aquel en que un mecanismo transfronteirizo suxeito a comunicación de información sexa executable.

Considerarase que o mecanismo é executable cando estea en condicións de ser executado polo obrigado tributario interesado.

3.º O momento en que se realizase a primeira fase de execución do mecanismo transfronteirizo suxeito a comunicación de información.

Considerarase que se realizou a primeira fase de execución dun mecanismo cando se poña en práctica xerando algún efecto xurídico ou económico.

b) Malia o disposto na letra anterior deste punto, no caso de intermediarios aos cales se refire o artigo 45.4.a).2.º deste regulamento, a obrigação nacerá o día seguinte a aquel en que facilitaron, directamente ou por medio doutras persoas, axuda, asistencia ou asesoramento.

c) No caso de que o obrigado á presentación da declaración o for por concorrer a circunstancia á cal se refire o artigo 45.4.b).1.º deste regulamento, entenderase que se produce o nacemento da obrigação cando reciba a comunicación en prazo a que se refire o dito precepto.

4. De conformidade co disposto no número 1 do artigo 8 bis ter da Directiva 2011/116/UE do Consello, a declaración de información dos mecanismos transfronteirizos de planificación fiscal deberase realizar no prazo de trinta días naturais seguintes ao do nacemento da obrigação definido no punto anterior.

A orde ministerial pola cal se aprobe o modelo de declaración correspondente conterá a información a que se refire o número 1, así como calquera outro dato relevante.

Artigo 47. *Sinais distintivos.*

1. Os sinais distintivos a que se refire o artigo 45.1 deste regulamento serán regulados polo anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello coas especialidades establecidas regulamentariamente.

2. Criterio do beneficio principal. Entenderase satisfeito este criterio cando o principal efecto ou un dos principais efectos que unha persoa pode esperar razoablemente do mecanismo, tendo en conta todos os factores e circunstancias pertinentes, sexa a obtención dun aforro fiscal.

Para estes efectos, será aforro fiscal calquera minoración da base ou da cota tributaria, en termos de débeda tributaria, incluído o diferimento no seu pagamento, que tería correspondido se non se realizase o mecanismo transfronteirizo sometido a declaración ou cando se evite total ou parcialmente a realización do feito

impoñible mediante a realización do dito mecanismo. Igualmente, considerarase aforro fiscal a xeración de bases, cotas, deducións ou calquera outro crédito fiscal susceptible de compensación ou dedución no futuro.

Cando no mecanismo participen persoas ou entidades que teñan a consideración de empresas asociadas ás cales se refire o artigo 3.23) da Directiva 2011/16/UE, a cualificación da existencia de aforro fiscal para os efectos deste punto efectuarase considerando os efectos a que se refire o parágrafo anterior no conxunto das entidades asociadas, con independencia da xurisdición de tributación.

O criterio de beneficio principal deberá concorrer nos sinais distintivos xerais da categoría e nos sinais distintivos específicos da categoría B e da categoría C, número 1, letra b), inciso i), e letras c) e d) do anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello.

3. Sinais distintivos xerais vinculados ao criterio do beneficio principal.

a) En relación co sinal distintivo a que se refire o número 2 da categoría do anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello, relativo á percepción de honorarios relacionados co aforro fiscal do mecanismo, entenderase que concorre este con independencia de que a vinculación dos honorarios co aforro fiscal sexa total ou parcial.

b) En relación co sinal distintivo a que se refire o número 3 da categoría do anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello, terá a consideración de mecanismo normalizado o mecanismo comercializable definido no número 24) do artigo 3 da dita directiva.

4. Sinais distintivos específicos vinculados a operacións transfronteirizas.

a) Nos sinais distintivos específicos do número 1 da categoría C do anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello, sobre deducibilidade dos pagamentos transfronteirizos entre empresas asociadas, o termo «pagamentos transfronteirizos» incluírá os gastos transfronteirizos con independencia de que se realizase o pagamento.

Tamén se considerará que o pagamento se realiza entre dúas empresas asociadas nos termos do sinal distintivo cando, cumprindo o resto dos requisitos exixidos pola normativa, o pagamento se realice entre elas de forma indirecta a través dunha ou de varias persoas ou entidades interpostas.

Reputarase destinatario do pagamento transfronteirizo o perceptor indirecto dos pagamentos, se estes fosen fiscalmente atribuídos ou imputados ao perceptor en virtude de réximes tributarios de transparencia fiscal, imputación de rendas ou equivalentes.

b) O sinal distintivo do número 1, letra b), inciso i), da categoría C do anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello, relativo a que o destinatario non aplica ningún imposto sobre sociedades ou aplica o imposto sobre sociedades ao tipo cero ou case cero, determinarase de acordo coas seguintes regras:

1.º Terá a consideración de imposto sobre sociedades todo aquel imposto idéntico ou análogo ao imposto sobre sociedades exixido en España.

2.º Entenderase que se aplica un tipo 0 ou case 0 cando o país ou territorio de residencia do destinatario determina un tipo impositivo nominal inferior ao 1 por cento.

c) En relación co sinal distintivo do número 1, letra d), da categoría C do anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello, non terá a consideración de réxime fiscal preferente aquel que fose autorizado conforme o dereito pola Unión Europea.

d) O sinal distintivo específico do número 4 da categoría C do anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello, sobre mecanismos que inclúen unha transferencia de activos cunha diferenza significativa de valor entre as xurisdicións implicadas, determinarase de acordo coas seguintes regras:

1.º Non se incluírán as diferenzas significativas que se producen como consecuencia da diferenza de valores para efectos exclusivamente contables e non fiscais.

2.º Terá a consideración de diferenza significativa aquela diferenza superior a un 25 por cento entre os valores fiscais en ambas as xurisdicións.

5. Sinais distintivos específicos relativos ao intercambio automático de información e titularidade real.

a) O réxime xurídico dos sinais distintivos da categoría D do anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello interpretárase de acordo coas normas tipo de comunicación obrigatoria de información para abordar mecanismos de elusión do Estándar común de comunicación de información e estruturas extraterritoriais opacas e o seu comentario da Organización para a Cooperación e o Desenvolvemento Económico.

b) Considerárase que concorre o sinal distintivo a que se refire o número 1 da categoría D do anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello nun mecanismo que cumpra algunha das seguintes condicións:

1.º Que poida ter por efecto menoscabar a obrigação de subministrar información sobre contas financeiras establecida na disposición adicional vixésimo segunda da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria; no Real decreto 1021/2015, do 13 de novembro, polo que se establece a obrigação de identificar a residencia fiscal das persoas que teñan a titularidade ou o control de determinadas contas financeiras e de informar acerca delas no ámbito da asistencia mutua, ou en calquera acordo equivalente sobre o intercambio automático de información sobre «contas financeiras» entre os Estados membros da Unión Europea ou con terceiros países.

2.º Que aproveite a inexistencia da lexislación ou os acordos previstos no ordinal 1.º anterior.

Estes mecanismos incluírán, polo menos, algunha das características a que se refire o mencionado número 1 da categoría D do anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello.

A característica a que se refire a letra e) do número 1 da categoría D do anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello entenderase referida á utilización de entidades, instrumentos ou estruturas xurídicos que eliminan ou pretendan eliminar a información acerca dun ou de varios titulares de contas ou persoas que exercen o control conforme o intercambio automático de información sobre «contas financeiras».

c) Considerárase que concorre o sinal distintivo a que se refire o número 2 da categoría D do anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello, nun mecanismo que implique unha cadea de titularidade formal ou real non transparente, sempre que concorran acumulativamente todas as condicións ás cales se refiren, respectivamente, as letras a), b) e c) do citado punto.

6. Sinais distintivos específicos relativos aos prezos de transferencia.

a) Entenderase que non concorre ningún dos sinais distintivos relativos a prezos de transferencia previstos na categoría E do anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello, cando os valores do mecanismo fosen determinados por un acordo de valoración dos regulados no capítulo X do título I do Regulamento do imposto sobre sociedades, aprobado polo Real decreto 634/2015, do 10 de xullo, ou por outros acordos previos de valoración sobre prezos de transferencia que sexan obxecto de intercambio automático conforme a directiva anterior.

b) En relación co sinal distintivo a que se refire o número 3 da categoría E do anexo IV da Directiva 2011/16/UE do Consello, relativo a un mecanismo que implica

transferencias de funcións, riscos e activos entre persoas do mesmo grupo que supoñan unha diminución do resultado de explotación, terán a consideración de persoas do mesmo grupo aquelas persoas ás cales se refire o número 11) do artigo 3 da Directiva 2011/16/UE do Consello que teñan a consideración de empresa asociada de acordo co disposto no número 23) do artigo citado.

Artigo 48. *Obrigación de información de actualización dos mecanismos transfronteirizos comercializables.*

1. Os intermediarios deberán presentar unha declaración trimestral de actualización dos datos dos mecanismos transfronteirizos comercializables aos cales se refire o artigo 3.24) da Directiva 2011/16/UE do Consello, sempre que fosen declarados con anterioridade como mecanismo transfronteirizo.

A presentación da declaración a que se refire este artigo eximirá da obrigaón de presentación da declaración a que se refire o artigo 45 deste regulamento por cada un dos mecanismos transfronteirizos comercializables postos á disposición con posterioridade ao mecanismo orixinariamente declarado.

2. Na declaración deberán constar os seguintes datos:

a) A identificación do mecanismo transfronteirizo orixinariamente declarado a través do número de referencia asignado ao mecanismo na primeira declaración.

b) A identificación dos intermediarios e dos obrigados tributarios interesados, segundo o disposto no artigo 46.1.a) deste regulamento.

c) A data en que se realizou ou se vai realizar a primeira fase da execución do mecanismo transfronteirizo suxeito a comunicación, así como a data de posta á disposición do mecanismo comercializable.

d) A determinación do Estado de residencia do obrigado ou obrigados tributarios interesados que participen e dos intermediarios que interveñan no mecanismo obxecto de declaración, así como calquera outro Estado membro ao cal poida afectar o mecanismo transfronteirizo suxeito a comunicación de información.

e) A determinación de calquera outra persoa dun Estado membro que se poida ver afectada polo dito mecanismo transfronteirizo suxeito a comunicación de información, con indicación dos Estados membros aos cales está vinculada a dita persoa.

3. De conformidade co disposto no número 2 do artigo 8 bis ter da Directiva 2011/116/UE do Consello, a declaración de información de actualización dos mecanismos transfronteirizos comercializables deberase realizar no prazo do mes natural seguinte á finalización do trimestre natural en que se puxeron á disposición mecanismos transfronteirizos comercializables con posterioridade ao mesmo mecanismo orixinariamente declarado.

A orde ministerial pola cal se aprobe o modelo de declaración correspondente conterá a información a que se refire o punto anterior, así como calquera outro dato relevante para o efecto para concretar aquela información.

4. Para efectos do disposto na disposición adicional vixésimo terceira.4 da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria, constitúen distintos conxuntos de datos as informacións a que se refire cada unha das distintas letras do número 2, en relación con cada unha das actualizacións relativas a un mecanismo que deba ser obxecto de declaración.

Artigo 49. *Obrigación de información da utilización dos mecanismos transfronteirizos de planificación.*

1. O obrigado tributario interesado deberá presentar á Administración tributaria española unha declaración anual sobre a utilización dos mecanismos transfronteirizos que debesen ser previamente declarados, con independencia da Administración tributaria a que se declararon en virtude da obrigaón de declaración

xeral a que se refire o artigo 8 bis ter.1 da Directiva 2011/16/UE, cando conorra algún dos criterios de conexión que se sinalan conforme a seguinte orde:

- 1.º Que o obrigado tributario interesado sexa residente fiscal en España.
- 2.º Que o obrigado tributario interesado teña un establecemento permanente situado en España que se beneficie do mecanismo.
- 3.º Que o obrigado tributario interesado perciba rendas ou xere beneficios en España estando o mecanismo relacionado coas ditas rendas ou beneficios.
- 4.º Que obrigado tributario interesado realice unha actividade en España estando o mecanismo incluído dentro da dita actividade.

2. Na declaración deberán constar os seguintes datos:

- a) A identificación dos intermediarios e dos obrigados tributarios interesados, segundo o disposto no artigo 46.1.a) deste regulamento.
- b) A identificación do mecanismo transfronteirizo orixinariamente declarado a través do número de referencia asignado ao mecanismo na primeira declaración.
- c) A data en que se utilizou o mecanismo transfronteirizo.
- d) Calquera dato que fose modificado na utilización do mecanismo respecto dos que contivese a súa declaración orixinaria.
- e) Valor do efecto fiscal derivado do mecanismo no ano a que se refire a declaración.

Terá consideración de valor do efecto fiscal o resultado producido en España, en termos de débeda tributaria, do mecanismo declarado que deberá incluír, de ser o caso, o aforro fiscal determinado de acordo co previsto no artigo 47.2 deste regulamento.

3. A declaración de información da utilización de determinados mecanismos transfronteirizos de planificación fiscal deberase realizar durante o último trimestre do ano natural seguinte a aquel en que se producise a utilización en España dos mecanismos transfronteirizos que deben ser previamente declarados.

A orde ministerial pola cal se aprobe o modelo de declaración correspondente conterá a información a que se refire o punto anterior, así como calquera outro dato relevante para o efecto para concretar aquela información.

4. Para efectos do disposto na disposición adicional vixésimo terceira.4 da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria, constitúen distintos conxuntos de datos as informacións a que se refire cada unha das letras do número 2, en relación con cada utilización do mecanismo que deba ser obxecto de declaración.

Artigo 49 bis. *Resultados da información obtida da declaración dos mecanismos transfronteirizos de planificación fiscal.*

A Axencia Estatal de Administración Tributaria poderá publicar na súa sede electrónica, para os efectos meramente informativos, os mecanismos transfronteirizos de planificación fiscal máis relevantes que fosen declarados, nos cales conorra algún dos criterios de conexión previstos no artigo anterior, incluída, de ser o caso, a información relativa ao réxime, á clasificación ou á cualificación tributaria que en cada caso lles corresponda.»

Disposición transitoria primeira. *Réxime transitorio dos mecanismos transfronteirizos sometidos a declaración cuxa primeira fase se executase entre o 25 de xuño de 2018 e o 30 de xuño de 2020.*

Os mecanismos transfronteirizos cuxa primeira fase de execución se realízase, de acordo co previsto no artigo 46 do Regulamento xeral das actuacións e dos procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos, aprobado polo Real decreto 1065/2007, do 27 de

xullo, entre o 25 de xuño de 2018 e o 30 de xuño de 2020, deberán ser obxecto de declaración no prazo de trinta (30) días naturais seguintes a partir da entrada en vigor da orde ministerial que desenvolva esta obrigaón.

Disposición transitoria segunda. *Prazo de declaración de información de determinados mecanismos transfronteirizos suxeitos a comunicación cuxa obrigaón xurdise entre o 1 de xullo de 2020 e o día anterior ao da entrada en vigor da orde ministerial que desenvolva esta obrigaón.*

A declaración de información de determinados mecanismos transfronteirizos suxeitos a comunicación cuxa obrigaón nace, de acordo co previsto no artigo 46 do Regulamento xeral das actuacións e dos procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos, aprobado polo Real decreto 1065/2007, do 27 de xullo, entre o 1 de xullo de 2020 e o día anterior ao da entrada en vigor da orde ministerial que desenvolva esta obrigaón, deberase realizar no prazo de trinta (30) días naturais seguintes a partir da entrada en vigor da orde ministerial que desenvolva esta obrigaón.

Disposición transitoria terceira. *Prazo de declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronteirizos comercializables postos á disposición entre o 1 de xullo de 2020 e o 31 de marzo de 2021.*

A declaración de información de actualización dos mecanismos transfronteirizos comercializables postos á disposición, con posterioridade ao mecanismo orixinariamente declarado, entre o 1 de xullo de 2020 e o 31 de marzo de 2021, deberase realizar no prazo de trinta (30) días naturais seguintes a partir da entrada en vigor da orde ministerial que desenvolva esta obrigaón.

Disposición derradeira primeira. *Título competencial.*

Este real decreto dítase ao abeiro do establecido no artigo 149.1.3.^a e 14.^a da Constitución española, que lle atribúe ao Estado a competencia en materia de relacións internacionais e de facenda xeral, respectivamente.

Disposición derradeira segunda. *Incorporación de dereito da Unión Europea.*

Mediante este real decreto incorpórase ao dereito español a Directiva (UE) 2018/822 do Consello, do 25 de maio de 2018, que modifica a Directiva 2011/16/UE polo que se refire ao intercambio automático e obrigatorio de información no ámbito da fiscalidade en relación cos mecanismos transfronteirizos suxeitos a comunicación de información.

Disposición derradeira terceira. *Entrada en vigor.*

Este real decreto entrará en vigor o día seguinte ao da súa publicación no «Boletín Oficial del Estado».

A obrigaón de información da utilización de determinados mecanismos transfronteirizos de planificación fiscal, regulada no artigo 49 do Regulamento xeral das actuacións e dos procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos, aprobado polo Real decreto 1065/2007, do 27 de xullo, será exixible por aqueles mecanismos que se utilizasen en España a partir da entrada en vigor da orde ministerial que desenvolva esta obrigaón.

Dado en Madrid o 6 de abril de 2021.

FELIPE R.

A Ministra de Facenda,
MARÍA JESÚS MONTERO CUADRADO