
Modificación del Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria

En el BOE de 7 de abril se ha publicado el [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.

Mediante esta Directiva, se 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. Tiene como finalidad la obtención de información en un contexto internacional de intensificación de la transparencia informativa, para poner freno a la elusión y la evasión fiscal, y la consecución de un efecto disuasorio respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Esta norma regula la obligación de declaración de los mencionados 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. También se define el concepto de “mecanismo” que carece de legislación en la normativa española.

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.

Ámbito material y subjetivo

En el ámbito material, **se extiende a todos los impuestos salvo** los excepcionados por la propia Directiva, esto es, básicamente, el **IVA, los impuestos especiales y los aranceles**.

En el ámbito subjetivo, están **obligados** a la presentación los **intermediarios** y los **obligados tributarios interesados**.

Se establece como obligado principal a los intermediarios, aunque hay supuestos en que la declaración deberá ser presentada por el obligado tributario interesado, al excepcionar al intermediario por concurrir en él, el deber de secreto profesional.

Si no existe intermediario obligado a declarar, deberá hacerlo el obligado tributario interesado.

En los supuestos de multiplicidad de obligados, la presentación de la declaración por uno de ellos, excepciona del deber de declaración a los demás.

Puntos de conexión

Se establecen los puntos de conexión que determinarán cuando la obligación se debe presentar ante la Administración tributaria española, y se regula 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 determinan en qué momento se entiende nacida la obligación de declarar, estableciendo dicho momento el inicio de plazo de la declaración:

- Momento de puesta a disposición del mecanismo transfronterizo.
- Momento de ejecución.
- Primera fase de ejecución.

Modificaciones introducidas en el Reglamento General de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria

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 ([artículo único](#)):

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

Dicho apartado incluye los siguientes artículos:

- **Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal**, que recoge quienes son los obligados a informar, mecanismos transfronterizos que deben declararse, impuestos afectados, así como los puntos de conexión ([artículo 45](#)).
- **Contenido y nacimiento de la declaración de determinados mecanismos de planificación fiscal**, que recoge los datos que deben ser declarados por los obligados, momento en que nace la obligación de declarar, plazo de la declaración de información ([artículo 46](#)).
- **Señas distintivas**, que establece el criterio del beneficio principal, las señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal, así como las señas distintivas específicas (vinculadas a operaciones transfronterizas, relativas al

intercambio automático de información y titularidad real y las relativas a los precios de transferencia ([artículo 47](#)).

- **Obligación de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables** ([artículo 48](#)).

Los intermediarios deberán presentar una declaración trimestral de actualización de los datos de los mecanismos transfronterizos comercializables, en los que conste la identificación del mecanismo, de los intermediarios y obligados tributarios interesados, la fecha de la primera fase de la ejecución y de la puesta a disposición del mecanismo comercializable, determinación del Estado de residencia del obligado u obligados tributarios interesados que participen y de los intermediarios que intervengan, así como cualesquiera otro Estado miembro o persona de un estado miembro afectado ([artículo 48](#)).

- **Obligación de información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación** ([artículo 49](#)).

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.

- **Resultados de la información obtenida de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal** ([artículo 49 bis](#)).

Obligados a presentar la declaración

Intermediarios

- 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.
- 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.

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:

- 1º. Que el intermediario sea residente fiscal en España.
- 2º. Que el intermediario facilite los servicios de intermediación respecto del mecanismo desde un establecimiento permanente situado en España.
- 3º. Que el intermediario se hubiera constituido en España o se rija por la legislación española.

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

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.
- Si existe mas de un obligado tributario interesado, puede estar exento de la presentación de la declaración, si prueba que la misma ha sido presentada por otro obligado tributario interesado.

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

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

Señas distintivas

Se aplica 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 ([artículo 47](#)).

- Se define el criterio de “**beneficio principal**” que se alude en el mencionado anexo: 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 (cualquier minoración de la base o la cuota tributaria, en términos de deuda tributaria).

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

La seña distintiva 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.

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.

- **Señas distintivas específicas** vinculadas a **operaciones transfronterizas**.

En las señas distintivas específicas 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.

La seña distintiva 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 en relación a todo impuesto idéntico o análogo al de sociedades exigido en España, aplicando 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.+

No tendrá la consideración de régimen fiscal preferente aquel que hubiera sido autorizado conforme a derecho por la Unión Europea.

En la seña distintiva específica sobre mecanismos que incluyen una transferencia de activos con una diferencia significativa de valor entre las jurisdicciones implicadas, no se incluirán las diferencias significativas que se hayan producido como consecuencia de la diferencia de valores a efectos exclusivamente contables y no fiscales y considerando diferencia significativa aquella superior a un 25 por ciento entre los valores fiscales en ambas jurisdicciones.

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

Se reconocen de forma expresa como criterios interpretativos de estas señas 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.

- **Señas distintivas específicas** relativas a los **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.

Disposiciones transitorias

Los mecanismos transfronterizos cuya primera fase de ejecución se haya realizado **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 primera](#)).

La declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación cuya obligación haya nacido, **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 segunda](#)).

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 transitoria tercera](#)).

Entrada en vigor

Este real decreto **ha entrado en vigor el 8 de abril de 2021**.

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