

Barcelona, 22 de abril de 2021

Alerta Informativa

Departamento Fiscal

Novedades fiscales en materia de la obligación de declaración en España de mecanismos transfronterizos, con la entrada en vigor de tres nuevas declaraciones (modelos 234-235-236) junto con el intercambio automático de información entre Estados miembros de la Unión Europea. Se completa así la transposición de la DAC 6 en España.

España ha completado la transposición de la Directiva de la Unión Europea (UE) 2011/16/UE (*"Directive on Administration Cooperation"*, conocida comúnmente por sus siglas como DAC) en 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, según la modificación realizada por la Directiva 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (referida como DAC 6).

Partiendo de ello, el conjunto de normas que conforman la citada transposición española son:

1. La Disposición adicional 23 y 24 a la Ley General Tributaria (LGT) añadida en virtud de la Ley 10/2020, de 29 de diciembre (BOE, 30-diciembre-2020).
2. Se modifican los artículos 45 a 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, por el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril (BOE, 07-abril-2021).
3. Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueban las declaraciones de información por intermediarios u obligados tributarios interesados (BOE, 13-abril-2021).
4. Resolución de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración (BOE, 13-abril-2021).

Recordemos que esta transposición persigue el objetivo marcado por la Directiva de que contribuyentes y asesores deban informar a la Administración española de ciertas operaciones transfronterizas, operaciones que la Directiva denomina como "mecanismos", en las que haya implicadas, como mínimo, dos jurisdicciones diferentes.

En concreto, deberán informar estas operaciones aquellos asesores o contribuyentes que tenga la condición de Intermediario y Obligado tributario interesado.

En cuanto a los intermediarios, la norma regula dos tipos según el papel que juegan en relación con el mecanismo transfronterizo. Es por ello que a nivel doctrinal distinguimos entre el intermediario principal y el intermediario secundario. A pesar de esta denominación, ambos tienen el mismo rango a la hora de la obligación de declarar, si bien es cierto que el intermediario secundario solo deberá hacerlo en caso de tener un conocimiento completo del mecanismo.

Veamos a continuación que se entiende por tales intermediarios:

- Intermediario principal: Tiene esta consideración la persona que i) diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, o bien ii) quién gestione la ejecución del citado mecanismo.
- Intermediario secundario: persona que directamente o por medio de otras personas ayuda, o presta asistencia o asesoramiento (o se compromete a hacerlo) con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo del que conoce (o razonablemente cabe suponer que conoce) que se trata de un mecanismo sujeto a comunicación.

Por otro lado, por obligado tributario interesado cabe entender 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.

En cualquier caso, tanto si se es un intermediario como un obligado tributario interesado, para estar obligados a declarar es necesario que en primer lugar haya un criterio de conexión de estos con España.

En el caso del intermediario estos criterios son: i) residente fiscal en España, ii) prestar servicios desde un establecimiento permanente (EP) en España, iii) haberse constituido en España o regirse por la legislación española o iv) estar registrado en un colegio o asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría.

Por parte del obligado tributario interesado los criterios de conexión son: i) ser residente fiscal en España, ii) tener un EP situado en España que se beneficie del mecanismo, iii) que perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios o iv) que realice una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad.

Las operaciones que, en general, deberán ser objeto de declaración son las definidas como mecanismos transfronterizos, en concreto:

1. Que sea un mecanismo:
 - Acuerdo, negocio, esquema u operación.
2. Que sea transfronterizo.
 - Que afecte a más de un Estado de la UE, o a un Estado de la UE y un país tercero.
 - Y además, suceda alguna de estas circunstancias:
 - i. Todos los participantes no sean residentes fiscales en la misma jurisdicción.
 - ii. Uno o más participantes, simultáneamente residentes en más de una jurisdicción.
 - iii. Uno o más participantes ejerza una actividad económica (AE) en otra jurisdicción con EP (y mecanismo sea todo o parte de su AE).
 - iv. Uno o más participantes ejerza AE en otra jurisdicción sin residencia fiscal ni EP (y mecanismo sea en su totalidad o parte de su actividad económica).
 - v. Mecanismo con consecuencias en el intercambio automático de información o identificación titular real.

3. Que tenga lugar alguna señal distintiva.

Por señal distintiva debe entenderse una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal.

En las señales distintivas se distinguen dos grandes conjuntos, las i) señales distintivas que exigen concurrencia de beneficio principal fiscal y ii) señales en las que no se requiere esta concurrencia.

En las primeras es necesario que se pueda determinar que el efecto o uno de los principales efectos que una persona puede esperar razonablemente del mecanismo es el ahorro fiscal (teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias). Dicho ahorro fiscal se entiende en un sentido amplio que engloba: i) la minoración de bases o cuotas, o su diferimiento, ii) cuando se evite total o parcialmente el hecho imponible o iii) se generen bases, cuotas, deducciones o cualquier otro crédito fiscal susceptible de compensación o deducción en el futuro.

Dichas señales distintivas serán explicadas con mayor profundidad en el apartado A.2.3. a continuación.

4. Que no se refiera a Impuestos excluidos del ámbito material de la Directiva.

- Principalmente, quedan excluidos el Impuesto sobre el Valor Añadido, Aranceles aduaneros e Impuestos especiales.
- Asimismo, no se considera como impuesto, las tasas o Derechos contractuales como pago a servicios públicos.

Por tanto, concurriendo dicho mecanismo transfronterizo declarable, la citada normativa supone a nivel práctico la obligación para el asesor (intermediario) o bien para el contribuyente (Obligado tributario interesado) de presentar en España, en su caso, las siguientes declaraciones (cuya entrada en vigor se produjo el pasado 14 de abril de 2020, si bien existe un período transitorio de declaración con efectos retroactivos a operaciones realizadas con anterioridad, a tener muy en cuenta):

- Modelo 234 "Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal". A presentar en su caso por Intermediarios y subsidiariamente por los Obligados tributarios interesados.
- El modelo 235 "Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables". A presentar por intermediarios.
- El modelo 236 "Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal". A presentar por los obligados tributarios interesados.

A su vez, para la coordinación en la presentación de dichas declaraciones, se regulan obligaciones de comunicación entre los particulares implicados (los intermediarios y los obligados tributarios interesados), en concreto, la comunicación del intermediario si queda eximido de declarar por su deber de secreto profesional, o bien la comunicación de quién presente la declaración eximiendo así al resto de posibles obligados a tener que presentarla.

El incumplimiento en la presentación o la presentación incompleta de estas declaraciones y comunicaciones queda sujeto a un gravoso régimen sancionador.

Realizada esta introducción, veamos a continuación los aspectos fundamentales respecto de estas obligaciones en forma de modelo y comunicaciones:

A. Modelo 234 “Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal”.

1. Ámbito subjetivo

I. Condición de Intermediario y Obligado tributario interesado.

El intermediario es la persona a la que, en principio, se le impone esta obligación de declarar, y solo subsidiariamente esta obligación puede recaer en el obligado tributario interesado (no habiendo intermediario, siendo de fuera de la UE o estando este eximido de declarar).

Recordemos que tanto si se es un intermediario como un obligado tributario interesado, para estar obligados a declarar es necesario que en primer lugar haya un criterio de conexión de estos con España (definidos ya en los antecedentes).

Dichos intermediarios principal o secundario pueden quedar eximidos de la obligación de declarar en los siguientes tres supuestos:

1. Cuando quede dispensado por la obligación de secreto profesional, que solo podrá concurrir si se ha asesorado con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo (y siempre que no haya sido liberado por el Obligado tributario interesado).
2. Cuando habiendo diferentes intermediarios, haya recibido comunicación fehaciente de que la declaración ya ha sido presentada por otro.
3. Cuando el intermediario ya haya presentado la declaración en otro Estado miembro (al concurrir un criterio de conexión también con dicho Estado).

En cuanto al Obligado tributario interesado, estando obligado a declarar, cuando exista más de un obligado tributario interesado con el deber de declarar, esta declaración se efectuará en primer lugar por quién acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo y en segundo lugar, por el que gestiona la ejecución de dicho mecanismo.

El Obligado tributario interesado también queda eximido de la obligación de declarar si otro obligado interesado ha presentado la declaración en España o si el propio obligado interesado ha presentado esta declaración en otro Estado de la UE (por haber también un criterio de conexión con ese otro estado).

II. Consideración como persona o persona asociada.

La consideración de persona se regula de forma amplia, incluyendo: i) las personas físicas; ii) las personas jurídicas, iii), una asociación de personas a las que la legislación reconozca la facultad de realizar actos jurídicos, aunque no tenga condición legal de persona jurídica y iv) cualquier otra estructura jurídica, sea cual fuere su naturaleza y forma, independientemente de que tenga personalidad jurídica, que posea o administre activos, y que, incluidas las rentas derivadas de los mismos, estén sujetos a cualquiera de los impuestos cubiertos por la Directiva.

Toda referencia que se realiza a Empresa Asociada se debe entender de acuerdo con la definición que realiza la Directiva, y no está conectada con el concepto de entidad vinculada del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Así, la Directiva entiende como tales a una persona vinculada a otra persona, como mínimo, en una de las siguientes formas:

- Participa en la gestión de otra persona por estar en situación de ejercer una influencia notable sobre esta última;

- Participa en el control de otra persona a través de una participación que supere el 25 % de los derechos de voto;
- Participa en el capital de otra persona mediante un derecho de propiedad que, directa o indirectamente, sea superior al 25 % del capital;
- Ostenta el derecho al 25 % o más de los beneficios de otra persona.

En las participaciones indirectas el cumplimiento de los requisitos se determinará multiplicando los porcentajes de participación en los niveles sucesivos, si bien se considerará que una persona que posea más del 50 % de los derechos de voto posee el 100 % de dichos derechos.

Finalmente, una persona física, su cónyuge y sus ascendientes o descendientes directos se considerarán una sola persona;

2. **Ámbito objetivo.**

Para estar ante un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal que deba ser objeto de declaración, deben concurrir las cuatro características siguientes:

1. Que sea un mecanismo: (definido en los antecedentes).
2. Que sea transfronterizo: (definido en los antecedentes).
3. Que tenga lugar alguna señal distintiva.
Por señal distintiva debe entenderse una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal.

En las señales distintivas se distinguen dos grandes conjuntos, las i) señales distintivas que exigen concurrencia de beneficio principal fiscal y ii) señales en las que no se requiere esta concurrencia.

En las primeras es necesario que se pueda determinar que el efecto o uno de los principales efectos que una persona puede esperar razonablemente del mecanismo es el ahorro fiscal (teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias). Dicho ahorro fiscal se entiende en un sentido amplio que engloba: i) la minoración de bases o cuotas, o su diferimiento, ii) cuando se evite total o parcialmente el hecho imponible o iii) se generen bases, cuotas, deducciones o cualquier otro crédito fiscal susceptible de compensación o deducción en el futuro.

Veamos a continuación los citados dos conjuntos de señales distintivas:

- Señales distintivas vinculadas al criterio del beneficio principal.
 - Señales distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal.
 - Mecanismo con cláusula de confidencialidad por la que los participantes tengan una cláusula de no revelar la ventaja fiscal.
 - Cuando los honorarios del intermediario se determinen, total o parcialmente, en función del beneficio derivado del mecanismo o de que este beneficio tenga lugar (incluyendo devoluciones).
 - Estructura sustancialmente normalizada, a disposición de más de un Obligado tributario interesado y sin requerir de una adaptación sustancial.
 - Señales distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal.

- La adquisición artificiosa de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir las obligaciones tributarias, en particular mediante la transferencia de las pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de su utilización.
 - La conversión de una renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas.
 - Las operaciones circulares que dan lugar a la “ida y vuelta” de fondos, en particular, a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal.
- Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas (si bien esta es insuficiente por si sola para justificar que se cumple el criterio del beneficio principal).
 - Un mecanismo que implique la deducibilidad de pagos transfronterizos (se haya o no realizado el pago) entre empresas asociadas y reúna una de las siguientes circunstancias i) cuando el destinatario no aplica ningún impuesto sobre sociedades (idéntico o análogo al IS español), o ii) lo aplica al tipo cero o casi cero (tipo inferior al 1%) o iii) el pago se beneficia de una exención total del impuesto, o por último, iv) si el pago se beneficia de un régimen fiscal preferencial en la jurisdicción del destinatario (excluyendo régimen autorizado conforme a Derecho por la UE).
 - Señas distintivas **no** vinculadas al criterio del beneficio principal.
 - Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas.
 - Un mecanismo que comprende pagos transfronterizos (habiéndose realizado o no el pago) deducibles entre empresas asociadas cuando el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción, o es residente fiscal en una jurisdicción de un tercer país calificada conjuntamente por los Estados miembros de la UE o en el marco de la OCDE como jurisdicción no cooperadora.
 - La acreditación de deducciones por la misma depreciación de un activo en más de una jurisdicción.
 - La acreditación de una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción.
 - La existencia de transferencias de activos en las que hay una diferencia significativa (diferencia superior al 25%) en el importe considerado como pagadero en contrapartida en las jurisdicciones implicadas (se excluye diferencias en valores contables).
 - Señas específicas relativas a los precios de transferencia.
 - La utilización de un régimen de protección unilateral (regímenes de simplificación de documentación o valoración de determinados países).
 - La transmisión entre empresas asociadas de activos intangibles y de derechos sobre estos, que sean difíciles de valorar, bien porque i) no

existan activos comparables fiables o ii) las proyecciones de flujo de caja o ingresos futuros son sumamente inciertas.

- Una transferencia transfronteriza entre empresas asociadas, de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT -*Earning before Interests and Taxes*-) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, es inferior al 50 % del EBIT anual previsto en caso de no haberse realizado la transferencia.
- Señas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real.
 - Las que tienen como efecto el menoscabo de la obligación de realizar el intercambio automático de información de cuentas financieras (DA 2ª de la Ley General Tributaria). Incluyendo al menos una de estas circunstancias: i) utilización de producto que no sea cuenta financiera pero presente características sustancialmente similares; ii) transferencia cuenta a jurisdicciones sin intercambio automático de información (AEOL); iii) reclasificación de renta y capital en productos no sujetos a AEOL; iv) conversión de institución financiera o cuenta financiera a supuestos de no AEOL; v) estructuras para eliminar notificación de personas que ejercen el control según AEOL; vi) mecanismos que socavan o explotan las vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia de las «instituciones financieras» para cumplir sus obligaciones de información sobre «cuentas financieras», incluyendo el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o insuficientes o cuyas exigencias de transparencia a las personas o instrumentos jurídicos son insuficientes.
 - La existencia de una cadena de titularidad formal o real no transparente mediante la participación de determinadas personas, instrumentos o estructuras jurídicas. Concurriendo cumulativamente: i) no realizan actividad económica sustantiva respaldada por personas, equipo, activos o instalaciones adecuadas, ii) mecanismo en jurisdicción distinta de la del titular real de los activos y iii) los titulares reales no son identificables.

4. Que no se refiera a Impuestos excluidos del ámbito material de la Directiva.

- Principalmente, quedan excluidos el Impuesto sobre el Valor Añadido, Aranceles aduaneros e Impuestos especiales.
- Asimismo, no se considera como impuesto, las tasas o Derechos contractuales como pago a servicios públicos.

3. Contenido de la declaración.

El contenido del modelo 234 comprende ocho bloques de datos:

1. Identificación completa de los intermediarios y de los obligados interesados
2. Información pormenorizada sobre las señas distintivas concurrentes (incluyendo el número de referencia asignado al mecanismo por la Administración al declararse por primera vez).

3. Resumen del contenido del mecanismo. Se debe incluir referencia a la denominación por la que se conoce y descripción abstracta de las actividades económicas o mecanismos, pero sin revelar secretos tecnológicos, industriales, etc ni datos contrarios al interés público.
4. Fecha en que se ha realizado o va a realizarse la primera fase, así como fecha de nacimiento de la obligación de declarar.
5. Información pormenorizada de las disposiciones nacionales e internacionales base del mecanismo.
6. Valor del efecto fiscal derivado del mecanismo (en términos de deuda tributaria, incluyendo en su caso el ahorro fiscal).
7. Indicación del i) Estado de residencia del/los Obligados tributarios interesados que participen, i) del intermediario/s y iii) en su caso, Estado miembro al que puede afectar mecanismo
8. Indicación e identificación de cualquier otra persona de un Estado miembro que puede verse afectada.

4. Nacimiento y plazo de la obligación de declarar.

El nacimiento de la obligación de declarar varía en función de quién sea el obligado a declarar y el motivo por el que declara.

1. Intermediario principal y Obligado tributario interesado (si le corresponde declarar subsidiariamente), el primero de los tres siguientes:
 - a. Día siguiente de la puesta a disposición del mecanismo (adquisición de forma definitiva el servicio). Pruebas: hojas de aceptación, informes, facturas, etc.
 - b. Día siguiente a que sea ejecutable (en condiciones de ser ejecutado).
 - c. Cuando se haya realizado la primera fase de ejecución (se ponga en práctica generando algún efecto jurídico o económico).
2. Intermediario secundario: día siguiente a aquel en que facilitaron, directa o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento.
3. Obligado tributario interesado, si le corresponde declarar por concurrir eximente de deber de secreto profesional del intermediario (y no haberle liberado), desde el día de la recepción de esa comunicación del intermediario.

El plazo de declaración es de 30 días naturales. No obstante, debe tenerse en cuenta que hay un **período transitorio de declaración**, por el cual deben declararse antes del 13 de Mayo de 2021 los siguientes mecanismos:

- Los mecanismos transfronterizos con la primera fase de ejecución realizada entre 25 de junio de 2018 y 30 de junio de 2020.
- Los mecanismos transfronterizos cuya obligación de declarar nació entre el 1 de julio de 2020 y el 13 de abril de 2021.

5. Régimen sancionador.

Tanto la no presentación como la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos se considera como una infracción grave. Dicha infracción se sanciona con una multa de 2.000€ por conjunto de datos (bloques de datos mencionados en el punto 3), con un mínimo en todo caso de 4.000€.

Siempre que la sanción se sitúe por encima de dicho importe mínimo de 4.000€, la sanción máxima en el intermediario serán sus honorarios percibidos, mientras que para el Obligado tributario interesado será el valor del efecto fiscal del mecanismo; en caso de carecer de ese valor, los honorarios percibidos por el intermediario. No habiendo tales honorarios, el valor a tomar como referencia será el valor de mercado estimado para ese servicio que se prestó por el intermediario.

En el evento de realizarse la presentación o subsanación de forma voluntaria, las multas se reducirían a la mitad.

También se establece una multa por presentar la declaración por medios no informáticos, en concreto, de 250€ por conjunto de datos, con un mínimo de 750€ y un máximo de 1.500€.

Todas estas sanciones son incompatibles con las previstas en la LGT para la falta de presentación de declaraciones o presentación incompleta sin perjuicio económico para la Administración (artículos 198 y 199 LGT).

B. Modelo 235 “Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables”.

1. Ámbito subjetivo

Los intermediarios son los únicos que deben presentar este modelo y siempre que hayan declarado previamente un mecanismo en el modelo 234 (mismo declarante), debido a que es una actualización de lo declarado en ese modelo.

A efectos de la definición y alcance de la figura del intermediario nos remitimos al punto A.1 referente al ámbito subjetivo del modelo 234.

La presentación de este modelo exime de la obligación de presentar el modelo 234 para las partes que pudieran estar obligadas.

2. Ámbito objetivo.

Para estar ante un mecanismo transfronterizo objeto de esta declaración, deben concurrir las cuatro características ya expuestas respecto del modelo 234 (punto A.2), y a su vez, dos características adicionales:

1. Mecanismo:
2. Transfronterizo.
3. Tenga lugar alguna señal distintiva.
4. No se refiera Impuestos excluidos del ámbito material de la Directiva.
5. El mecanismo sea comercializable, es decir, que sea un mecanismo transfronterizo diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial.
6. Que haya sido declarado previamente en el modelo 234, dado que se trata de una actualización de esa información básicamente en cuanto a la inclusión de nuevos Obligados tributarios interesados.

3. Contenido de la declaración.

El contenido del modelo 235 comprende cinco bloques de datos:

1. La identificación del mecanismo transfronterizo originariamente declarado (número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración).
2. La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados
3. 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.
4. La identificación del i) Estado de residencia del obligado/s que participen, i) del intermediario/s y iii) en su caso, Estado miembro al que puede afectar mecanismo
5. La identificación de cualquier otra persona de un estado miembro que puede verse afectada, con indicación de Estados miembros con qué está relacionada

No puede emplearse este modelo 235 para variar datos del mecanismo en sí, puesto que en ese caso sería preciso presentar un nuevo modelo 234.

4. Nacimiento y plazo de la obligación de declarar.

La fecha de nacimiento de la obligación de declarar se produce con la puesta a disposición del mecanismo (con posterioridad al ya declarado).

El plazo de declaración es dentro del mes natural siguiente al trimestre en que tenga lugar el nacimiento de la obligación de declarar.

También hay un período transitorio de declaración respecto de este modelo, por el que deben declararse antes del 13 de mayo de 2021, la actualización de mecanismos transfronterizos comercializables puestos a disposición entre 1 de julio de 2020 y el 31 de marzo de 2021.

5. Régimen sancionador.

Resulta de aplicación el mismo régimen sancionador expuesto para el modelo 234, en el punto A.5 anterior, al cual nos remitimos, si bien el conjunto de datos de referencia para su cálculo son los expuestos en el punto B.3.

C. Modelo 236 “Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal”.

1. Ámbito subjetivo

Corresponde exclusivamente presentar esta declaración a los Obligados Tributarios interesados cuando hagan utilización en España de un mecanismo transfronterizo declarado o que debía haberse declarado en los modelos 234 y 235.

A efectos de la definición y alcance de la figura del Obligado tributario interesado nos remitimos al punto A.1 referido al ámbito subjetivo del modelo 234.

2. Ámbito objetivo.

Se incluyen los mecanismos transfronterizos que cumplen con los requisitos para ser objeto de declaración en el modelo 234 y 235.

3. Contenido de la declaración.

El contenido del modelo 236 comprende cinco bloques de datos:

1. La identificación del mecanismo transfronterizo originariamente declarado (número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración)
2. La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados
3. La fecha en la que se ha utilizado el mecanismo
4. Cualquier dato que se ha modificado respecto del declarado originariamente
5. Valor del efecto fiscal del mecanismo en España en el año a que se refiere la declaración.

4. Nacimiento y plazo de la obligación de declarar.

El nacimiento de la obligación de declarar tiene lugar cuando acontezca la utilización del mecanismo.

El plazo de declaración es dentro del último trimestre del año natural siguiente en que se haya utilizado.

Entendemos que solo deben declararse en la medida en que se utilice el mecanismo a partir del 11 de abril de 2020 (fecha de entrada en vigor del modelo).

5. Régimen sancionador.

Resulta de aplicación el mismo régimen sancionador expuesto para el modelo 234, en el punto A.5 anterior, al cual nos remitimos, si bien el conjunto de datos de referencia para su cálculo son los expuestos en el punto C.3.

D. Comunicaciones entre particulares.

Se han establecido tres obligaciones de comunicación diferentes:

1. Comunicación del intermediario eximido de la obligación de informar de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por el deber de secreto profesional.

El plazo para la comunicación comienza cuando nace la obligación de declaración del modelo 234 y se extiende hasta los 5 días posteriores (al no especificarse por la norma como días naturales, entendemos que se trata de días hábiles).

El contenido regulado es sustancialmente: i) la identificación de intermediario eximido, ii) Identificación de intermediario u obligado interesado receptor de la comunicación y iii) la

circunstancia comunicada (eximente por deber de secreto profesional, al no haber sido liberado de la misma).

El régimen sancionador por la falta de comunicación en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos es considerada como infracción leve y conlleva una multa pecuniaria de 600€.

No obstante, se considerará como infracción grave si la no comunicación concurre con la falta de presentación por el intermediario u otro obligado tributario al que hubiera correspondido. En ese caso, la sanción será la misma prevista para el intermediario por la falta de presentación del modelo.

2. Comunicación del intermediario o del Obligado tributario interesado de presentación de la declaración informativa de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por un intermediario que determina la exención de presentación del resto de intermediarios.

La obligación de comunicación nace con la presentación del modelo 234, y el plazo para efectuar la comunicación es de 5 días (al no especificarse como días naturales, entendemos que se trata de días hábiles) desde entonces.

El contenido regulado es esencialmente: i) la identificación de intermediario declarante, ii) la identificación de intermediario receptor de la comunicación, iii) los datos de la declaración informativa presentada (número de referencia del mecanismo, de la declaración presentada, número justificante, fecha presentación) y iv) confirmación de que la declaración ha sido presentada.

El régimen sancionador por la falta de comunicación en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos es considerada como infracción leve y conlleva una multa pecuniaria de 600€.

3. Comunicación del Obligado tributario interesado de presentación de la declaración informativa de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por un obligado tributario interesado que determina la exención de presentación del resto de obligados tributarios interesados.

La obligación de comunicación nace con la presentación del modelo 234, y el plazo para efectuar la comunicación es de 5 días (al no especificarse como naturales, entendemos que se trata de días hábiles) desde entonces.

El contenido regulado es principalmente: i) la identificación de intermediario declarante, ii) la identificación de Obligado tributario interesado receptor de la comunicación, iii) los datos de la declaración informativa presentada (número de referencia del mecanismo, de la declaración presentada, número de justificante, fecha presentación) y iv) confirmación de que la declaración ha sido presentada.

El régimen sancionador por la falta de comunicación en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos es considerada como infracción leve y conlleva una multa pecuniaria de 600€.

Si bien la Resolución regula un contenido mínimo para la misma, e incluye un formulario, se admite que el formato sea libre. De hecho, debe remitirse copia de la misma a la Administración.

Estas obligaciones de comunicación entran en vigor a partir del 14 de abril de 2021, sin embargo, respecto de los modelos 234 a declarar según el período transitorio, asumimos que el plazo finalizó el pasado 20 de abril.

Esta Alerta tiene un objetivo meramente informativo y no supone asesoramiento jurídico de ningún tipo.