

Barcelona, 22 d'abril de 2021

# Alerta Informativa

## Departament Fiscal

**Novetats fiscals en matèria de l'obligació de declaració a Espanya de mecanismes transfronterers, amb l'entrada en vigor de tres noves declaracions (models 234-235-236) juntament amb l'intercanvi automàtic d'informació entre Estats membres de la Unió Europea. Es completa així la transposició de la DAC 6 a Espanya.**

Espanya ha completat la transposició de la Directiva de la Unió Europea (UE) 2011/16/UE ("*Directive on Administration Cooperation*", coneguda comunament per les seves sigles com DAC) pel que fa a l'intercanvi automàtic i obligatori d'informació en l'àmbit de la fiscalitat en relació amb els mecanismes transfronterers subjectes a comunicació, segons la modificació realitzada per la Directiva 2018/822 del Consell, de 25 de maig de 2018 (referida com DAC 6).

Partint d'això, el conjunt de normes que conformen la citada transposició espanyola són:

1. La Disposició addicional 23 i 24 a la Llei General Tributària (LGT) afegida en virtut de la Llei 10/2020, de 29 de desembre (BOE, 30-desembre-2020).
2. Es modifiquen els articles 45 a 49 del Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, pel Reial decret 243/2021, de 6 d'abril (BOE, 07-abril-2021).
3. Ordre HAC/342/2021, de 12 d'abril, per la qual s'aproven les declaracions d'informació per intermediaris o obligats tributaris interessats (BOE, 13-abril-2021).
4. Resolució de 8 d'abril de 2021, del Departament de Gestió Tributària de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, per la qual s'aproven els models de comunicacions entre els intervinents i participants en els mecanismes transfronterers de planificació fiscal objecte de declaració (BOE, 13-abril-2021).

Recordem que aquesta transposició persegueix l'objectiu marcat per la Directiva que contribuents i assessors hagin d'informar a l'Administració espanyola d'unes certes operacions transfrontereres, operacions que la Directiva denomina com a "mecanismes", en les quals hi hagi implicades, com a mínim, dues jurisdiccions diferents.

En concret, hauran d'informar aquestes operacions aquells assessors o contribuents que tinguin la condició d'Intermediari i Obligat tributari interessat.

Pel que fa als intermediaris, la norma regula dos tipus segons el paper que juguen en relació amb el mecanisme transfronterer. És per això que a nivell doctrinal distingim entre l'intermediari principal i l'intermediari secundari. Malgrat aquesta denominació, tots dos tenen el mateix rang a l'hora de l'obligació de declarar, si bé és cert que l'intermediari secundari només haurà de fer-lo en cas de tenir un coneixement complet del mecanisme.

Fixem-nos a continuació que sé entén per tals intermediaris:

- Intermediari principal: Té aquesta consideració la persona que i) dissenyi, comercialitzi, organitzi, posi a disposició per a la seva execució un mecanisme transfronterer subjecte a comunicació, o bé ii) qui gestioni l'execució del citat mecanisme.
- Intermediari secundari: persona que directament o per mitjà d'altres persones ajuda, o presta assistència o assessorament (o es compromet a fer-ho) respecte al disseny, comercialització, organització, posada a disposició per a la seva execució o gestió de l'execució d'un mecanisme del qual coneix (o raonablement cal suposar que coneix) que es tracta d'un mecanisme subjecte a comunicació.

D'altra banda, per obligat tributari interessat cal entendre qualsevol persona o entitat a la disposició de la qual s'hagi posat, per a la seva execució, un mecanisme transfronterer subjecte a comunicació d'informació o que es disposa a executar o ha executat la primera fase de tals mecanismes, sempre que no existeixi intermediari obligat a la presentació de la declaració.

En qualsevol cas, tant si s'és un intermediari com un obligat tributari interessat, per a estar obligats a declarar és necessari que en primer lloc hi hagi un criteri de connexió d'aquests amb Espanya.

En el cas de l'intermediari aquests criteris són: i) resident fiscal a Espanya, ii) prestar serveis des d'un establiment permanent (EP) a Espanya, iii) haver-se constituït a Espanya o regir-se per la legislació espanyola o iv) estar registrat en un col·legi o associació professional espanyola relacionada amb serveis jurídics, fiscals o d'assessoria.

Per part de l'obligat tributari interessat els criteris de connexió són: i) ser resident fiscal a Espanya, ii) tenir un EP situat a Espanya que es beneficiï del mecanisme, iii) que percebi rendes o generi beneficis a Espanya estant el mecanisme relacionat amb aquestes rendes o beneficis o iv) que realitzi una activitat a Espanya estant el mecanisme inclòs dins d'aquesta activitat.

Les operacions que, en general, hauran de ser objecte de declaració són les definides com a mecanismes transfronterers, en concret:

1. Que sigui un mecanisme:
  - Acord, negoci, esquema o operació.
2. Que sigui transfronterer.
  - Que afecti més d'un Estat de la UE, o a un Estat de la UE i un país tercer.  
I a més, succeeixi alguna d'aquesta circumstàncies:
    - i. Tots els participants no siguin residents fiscals en la mateixa jurisdicció.
    - ii. Un o més participants, simultàniament residents en més d'una jurisdicció.
    - iii. Un o més participants exerceixi una activitat econòmica (AE) en una altra jurisdicció amb EP (i mecanisme sigui tot o part de la seva AE).
    - iv. Un o més participants exerceixi AE en una altra jurisdicció sense residència fiscal ni EP (i mecanisme sigui íntegrament o part de la seva activitat econòmica).
    - v. Mecanisme amb conseqüències en l'intercanvi automàtic d'informació o identificació titular real.

### 3. Que tingui lloc algun senyal distintiu.

Per senyal distintiu ha d'entendre's una característica o particularitat d'un mecanisme transfronterer que suposa una indicació d'un risc potencial d'elusió fiscal.

En els senyals distintius es distingeixen dos grans conjunts, les i) senyals distintius que exigeixen concurrència de benefici principal fiscal i ii) senyals en les quals no es requereix aquesta concurrència.

En les primeres és necessari que es pugui determinar que l'efecte o un dels principals efectes que una persona pot esperar raonablement del mecanisme és l'estalvi fiscal (tenint en compte tots els factors i circumstàncies). Aquest estalvi fiscal s'entén en un sentit ampli que engloba: i) la minoració de bases o quotes, o el seu diferiment, ii) quan s'eviti totalment o parcialment el fet imposable o iii) es generin bases, quotes, deduccions o qualsevol altre crèdit fiscal susceptible de compensació o deducció en el futur.

Aquests senyals distintius seran explicades amb major profunditat en l'apartat A.2.3. a continuació.

### 4. Que no es refereixi a Impuestos excluidos de l'àmbit material de la Directiva.

- Principalment, queden excluidos l'Impost sobre el Valor Afegit, Aranzels duaners i Impuestos especials.
- Així mateix, no es considera com a impost, les taxes o Drets contractuals com a pagament a serveis públics

Per tant, concorrent aquest mecanisme transfronterer declarable, la citada normativa suposa a nivell pràctic l'obligació per a l'assessor (intermediari) o bé per al contribuent (Obligat tributari interessat) de presentar a Espanya, en el seu cas, les següents declaracions (l'entrada en vigor de les quals es va produir el passat 14 d'abril de 2020, si bé existeix un període transitori de declaració amb efectes retroactius a operacions realitzades amb anterioritat, a tenir molt en compte):

- Model 234 "Declaració d'informació de determinats mecanismes transfronterers de planificació fiscal". A presentar en el seu cas per Intermediaris i subsidiàriament pels Obligats tributaris interessats.
- El model 235 "Declaració d'informació d'actualització de determinats mecanismes transfronterers comercialitzables". A presentar per intermediaris.
- El model 236 "Declaració d'informació de la utilització de determinats mecanismes transfronterers de planificació fiscal". A presentar pels obligats tributaris interessats.

Al seu torn, per a la coordinació en la presentació d'aquestes declaracions, es regulen obligacions de comunicació entre els particulars implicats (els intermediaris i els obligats tributaris interessats), en concret, la comunicació de l'intermediari si queda eximit de declarar pel seu deure de secret professional, o bé la comunicació de qui present la declaració eximint així a la resta de possibles obligats a haver de presentar-la.

L'incompliment en la presentació o la presentació incompleta d'aquestes declaracions i comunicacions queda subjecte a un oneros règim sancionador.

Realitzada aquesta introducció, vegem a continuació els aspectes fonamentals respecte d'aquestes obligacions en forma de model i comunicacions:

## **A. Model 234 “Declaració d'informació de determinats mecanismes transfronterers de planificació fiscal”.**

### **1. Àmbit subjectiu**

#### **I. Condició d'Intermediari i Obligat tributari interessat.**

L'intermediari és la persona a la qual, en principi, se li imposa aquesta obligació de declarar, i només subsidiàriament aquesta obligació pot recaure en l'obligat tributari interessat (no havent-hi intermediari, sent de fora de la UE o estant aquest eximit de declarar).

Recordem que tant si s'és un intermediari com un obligat tributari interessat, per a estar obligats a declarar és necessari que en primer lloc hi hagi un criteri de connexió d'aquests amb Espanya (definit ja en els antecedents).

Aquests intermediaris principal o secundari poden quedar eximits de l'obligació de declarar en els següents tres supòsits:

1. Quan quedi dispensat per l'obligació de secret professional, que només podrà concórrer si s'ha assessorat amb l'únic objecte d'avaluar l'adequació d'aquest mecanisme a la normativa aplicable i sense procurar ni facilitar la implantació del mateix (i sempre que no hagi estat alliberat per l'Obligat tributari interessat).
2. Quan havent-hi diferents intermediaris, hagi rebut comunicació fefaent que la declaració ja ha estat presentada per un altre.
3. Quan l'intermediari ja hagi presentat la declaració en un altre Estat membre (en concórrer un criteri de connexió també amb aquest Estat).

Quant a l'Obligat tributari interessat, estant obligat a declarar, quan existeixi més d'un obligat tributari interessat amb el deure de declarar, aquesta declaració s'efectuarà en primer lloc per qui va acordar amb l'intermediari el mecanisme transfronterer i en segon lloc, pel qual gestiona l'execució d'aquest mecanisme.

L'Obligat tributari interessat també queda eximit de l'obligació de declarar si un altre obligat interessat ha presentat la declaració a Espanya o si el propi obligat interessat ha presentat aquesta declaració en un altre Estat de la UE (per haver-hi també un criteri de connexió amb aquest altre estat).

#### **II. Consideració com a persona o persona associada.**

La consideració de persona es regula de forma àmplia, incloent: i) les persones físiques; ii) les persones jurídiques, iii), una associació de persones a les quals la legislació reconegui la facultat de realitzar actes jurídics, encara que no tinguin condició legal de persona jurídica i iv) qualsevol altra estructura jurídica, sigui com fos la seva naturalesa i forma, independentment que tinguin personalitat jurídica, que posseeixi o administri actius, i que, incloses les rendes derivades d'aquests, estiguin subjectes a qualsevol dels impostos coberts per la Directiva.

Tota referència que es realitza a Empresa Associada s'ha d'entendre d'acord amb la definició que realitza la Directiva, i no està connectada amb el concepte d'entitat vinculada de l'article 18 de la Llei de l'Impost de societats. Així, la Directiva entén com a tals a una persona vinculada a una altra persona, com a mínim, en una de les següents formes:

- Participa en la gestió d'una altra persona per estar en situació d'exercir una influència notable

sobre aquesta última;

- Participa en el control d'una altra persona a través d'una participació que superi el 25% dels drets de vot;
- Participa en el capital d'una altra persona mitjançant un dret de propietat que, directament o indirectament, sigui superior al 25% del capital;
- Ostenta el dret al 25% o més dels beneficis d'una altra persona.

En les participacions indirectes el compliment dels requisits es determinarà multiplicant els percentatges de participació en els nivells successius, si bé es considerarà que una persona que posseeixi més del 50% dels drets de vot posseeix el 100% d'aquests drets.

Finalment, una persona física, el seu cònjuge i els seus ascendents o descendents directes es consideraran una sola persona;

## 2. Àmbit objectiu.

Per a estar davant un mecanisme transfronterer de planificació fiscal que hagi de ser objecte de declaració, han de concórrer les quatre característiques següents:

1. Que sigui un mecanisme: (definit en els antecedents).
2. Que sigui transfronterer: (definit en els antecedents).

3. Que tingui lloc algun senyal distintiu.

Per senyal distintiu ha d'entendre's una característica o particularitat d'un mecanisme transfronterer que suposa una indicació d'un risc potencial d'elusió fiscal.

En els senyals distintius es distingeixen dos grans conjunts, les i) senyals distintius que exigeixen concurrència de benefici principal fiscal i ii) senyals en les quals no es requereix aquesta concurrència.

En les primeres és necessari que es pugui determinar que l'efecte o un dels principals efectes que una persona pot esperar raonablement del mecanisme és l'estalvi fiscal (tenint en compte tots els factors i circumstàncies). Aquest estalvi fiscal s'entén en un sentit ampli que engloba: i) la minoració de bases o quotes, o el seu diferiment, ii) quan s'eviti totalment o parcialment el fet imposable o iii) es generin bases, quotes, deduccions o qualsevol altre crèdit fiscal susceptible de compensació o deducció en el futur.

Vegem a continuació els citats dos conjunts de senyals distintius:

- Senyals distintives vinculades al criteri del benefici principal
  - Senyals distintives generals vinculades al criteri del benefici principal.
    - Mecanisme amb clàusula de confidencialitat per la qual els participants tinguin una clàusula de no revelar l'avantatge fiscal.
    - Quan els honoraris de l'intermediari es determinin, totalment o parcialment, en funció del benefici derivat del mecanisme o que aquest benefici tingui lloc (incloent devolucions).
    - Estructura substancialment normalitzada, a la disposició de més d'un Obligat tributari interessat i sense requerir d'una adaptació substancial

- Senyals distintius específiques vinculades al criteri del benefici principal.
  - L'adquisició artificialiosa d'una societat amb pèrdues, el cessament de l'activitat principal d'aquesta societat i la utilització de les pèrdues per a reduir les obligacions tributàries, en particular mitjançant la transferència de les pèrdues a una altra jurisdicció o mitjançant l'acceleració de la seva utilització.
  - La conversió d'una renda en capital, donacions o altres categories de renda subjectes a un gravamen inferior o fiscalment exemptes.
  - Les operacions circulars que donen lloc a la “anada i volta” de fons, en particular, a través d'entitats interposades que no exerceixen cap altra funció comercial principal.
- Senyals distintives específics vinculades a les operacions transfrontereres (si bé aquesta és insuficient per si sola per a justificar que es compleix el criteri del benefici principal).
  - Un mecanisme que impliqui la deduïbilitat de pagaments transfronterers (s'hi hagi o no realitzat el pagament) entre empreses associades i reuneixi una de les següents circumstàncies i) quan el destinatari no aplica cap impost de societats (idèntic o anàleg al IS espanyol), o ii) ho aplica al tipus zero o gairebé zero (tipus inferior a l'1%) o iii) el pagament es beneficia d'una exempció total de l'impost, o finalment, iv) si el pagament es beneficia d'un règim fiscal preferencial en la jurisdicció del destinatari (excloent règim autoritzat conforme a Dret per la UE).
- Senyals distintius **no** vinculats al criteri del benefici principal.
  - Senyals distintius específics vinculades a les operacions transfrontereres.
    - Un mecanisme que comprèn pagaments transfronterers (havent-se realitzat o no el pagament) deduïbles entre empreses associades quan el destinatari no resideix a efectes fiscals en cap jurisdicció, o és resident fiscal en una jurisdicció d'un tercer país qualificada conjuntament pels Estats membres de la UE o en el marc de l'OCDE com a jurisdicció no cooperadora.
    - L'acreditació de deduccions per la mateixa depreciació d'un actiu en més d'una jurisdicció.
    - L'acreditació d'una deducció per doble imposició en relació amb una mateixa renda o capital en més d'una jurisdicció.
    - L'existència de transferències d'actius en les quals hi ha una diferència significativa (diferència superior al 25%) en l'import considerat com a pagable en contrapartida en les jurisdiccions implicades (s'exclou diferències en valors comptables).
  - Senyals específics relatius als preus de transferència.
    - La utilització d'un règim de protecció unilateral (règims de simplificació de documentació o valoració de determinats països).

- La transmissió entre empreses associades d'actius intangibles i de drets sobre aquests, que siguin difícils de valorar, bé perquè i) no existeixin actius comparables fiables o ii) les projeccions de flux de caixa o ingressos futurs són summament incertes.
  - Una transferència transfronterera entre empreses associades, de funcions, riscos o actius, si el resultat d'explotació (EBIT -Earning before Interests and Taxes-) anual previst, durant els tres anys posteriors a la transferència, és inferior al 50% del EBIT anual previst en cas de no haver-se realitzat la transferència.
- Senyals específiques relatives a l'intercanvi automàtic d'informació i la titularitat real.
- Les que tenen com a efecte el menyscapte de l'obligació de realitzar l'intercanvi automàtic d'informació de comptes financers (DA 2a de la Llei General Tributària). Incloent almenys una d'aquestes circumstàncies: i) utilització de producte que no sigui compte financer però presenti característiques substancialment similars; ii) transferència compta a jurisdiccions sense intercanvi automàtic d'informació (AEOL); iii) reclassificació de renda i capital en productes no subjectes a AEOL; iv) conversió d'institució financera o compte financer a supòsits de no AEOL; v) estructures per a eliminar notificació de persones que exerceixen el control segons AEOL; vi) mecanismes que soscaven o exploten les vulnerabilitats dels procediments de diligència de les «institucions financeres» per a complir les seves obligacions d'informació sobre «comptes financers», incloent el recurs a jurisdiccions els règims de control de les quals del compliment de la legislació contra el blanqueig de capitals són inadequats o insuficients o les exigències de transparència dels quals a les persones o instruments jurídics són insuficients.
  - L'existència d'una cadena de titularitat formal o real no transparent mitjançant la participació de determinades persones, instruments o estructures jurídiques. Concorrent cumulativament: i) no realitzen activitat econòmica substantiva recolzada per persones, equip, actius o instal·lacions adequades, ii) mecanisme en jurisdicció diferent de la del titular real dels actius i iii) els titulars reals no són identificables.

#### 4. Que no es refereixi a Impuestos excluidos de l'àmbit material de la Directiva.

- Principalment, queden excluidos l'Impost sobre el Valor Afegit, Aranzels duaners i Impuestos especials.
- Així mateix, no es considera com a impost, les taxes o Drets contractuals com a pagament a serveis públics.

### 3. **Contingut de la declaració.**

El contingut del model 234 comprèn vuit blocs de dades:

#### 1. Identificació completa dels intermediaris i dels obligats interessats



2. Informació detallada sobre els senyals distintius concurrents (incloent el número de referència assignat al mecanisme per l'Administració en declarar-se per primera vegada).
3. Resum del contingut del mecanisme. S'ha d'incloure referència a la denominació per la qual es coneix i descripció abstracta de les activitats econòmiques o mecanismes, però sense revelar secrets tecnològics, industrials, etc ni dades contràries a l'interès públic.
4. Data en què s'ha realitzat o es realitzarà la primera fase, així com data de naixement de l'obligació de declarar.
5. Informació detallada de les disposicions nacionals i internacionals base del mecanisme.
6. Valor de l'efecte fiscal derivat del mecanisme (en termes de deute tributari, incloent en el seu cas l'estalvi fiscal).
7. Indicació de l'i) Estat de residència del/els Obligats tributaris interessats que participin, i) de l'intermediari/s i iii) en el seu cas, Estat membre al qual pot afectar mecanisme
8. Indicació i identificació de qualsevol altra persona d'un Estat membre que pot veure's afectada.

#### 4. Naixement i termini de l'obligació de declarar.

El naixement de l'obligació de declarar varia en funció de qui sigui l'obligat a declarar i el motiu pel qual declara.

1. Intermediari principal i Obligat tributari interessat (si li correspon declarar subsidiàriament), el primer dels tres següents:
  - a. Endemà de la posada a la disposició del mecanisme (adquisició de manera definitiva el servei). Proves: fulles d'acceptació, informes, factures, etc.
  - b. Endemà al fet que sigui executable (en condicions de ser executat).
  - c. Quan s'hagi realitzat la primera fase d'execució (es posi en pràctica generant algun efecte jurídic o econòmic).
2. Intermediari secundari: endemà a aquell en què van facilitar, directa o per mitjà d'altres persones, ajuda, assistència o assessorament.
3. Obligat tributari interessat, si li correspon declarar per concórrer eximent de deure de secret professional de l'intermediari (i no haver-li alliberat), des del dia de la recepció d'aquesta comunicació de l'intermediari.

El termini de declaració és de 30 dies naturals. No obstant això, ha de tenir-se en compte que hi ha un període transitori de declaració, pel qual han de declarar-se abans del 13 de Maig de 2021 els següents mecanismes:

- Els mecanismes transfronterers amb la primera fase d'execució realitzada entre 25 de juny de 2018 i 30 de juny de 2020.
- Els mecanismes transfronterers l'obligació dels quals de declarar va néixer entre l'1 de juliol de 2020 i el 13 d'abril de 2021.

#### 5. Règim sancionador.

Tant la no presentació com la presentació de manera incompleta, inexacta o amb dades falses es considera com una infracció greu. Aquesta infracció se sanciona amb una multa de 2.000€ per conjunt de dades (blocs de dades esmentades en el punt 3), amb un mínim en tot cas de 4.000€.



Sempre que la sanció se situï per sobre d'aquest import mínim de 4.000€, la sanció màxima en l'intermediari seran els seus honoraris percebuts, mentre que per a l'Obligat tributari interessat serà el valor de l'efecte fiscal del mecanisme; en cas de mancar d'aquest valor, els honoraris percebuts per l'intermediari. No havent-hi tals honoraris, el valor a prendre com a referència serà el valor de mercat estimat per a aquest servei que es va prestar per l'intermediari.

En l'esdeveniment de realitzar-se la presentació o esmena de manera voluntària, les multes es reduirien a la meitat.

També s'estableix una multa per presentar la declaració per mitjans no informàtics, en concret, de 250€ per conjunt de dades, amb un mínim de 750€ i un màxim de 1.500€.

Totes aquestes sancions són incompatibles amb les previstes en la LGT per a la falta de presentació de declaracions o presentació incompleta sense perjudici econòmic per a l'Administració (articles 198 i 199 LGT).

## **B. Model 235 “Declaració d'informació d'actualització de determinats mecanismes transfronterers comercialitzables”.**

### **1. Àmbit subjectiu**

Els intermediaris són els únics que han de presentar aquest model i sempre que hagin declarat prèviament un mecanisme en el model 234 (mateix declarant), pel fet que és una actualització del declarat en aquest model.

A l'efecte de la definició i abast de la figura de l'intermediari ens remetem al punt A.1 referent a l'àmbit subjectiu del model 234.

La presentació d'aquest model eximeix de l'obligació de presentar el model 234 per a les parts que poguessin estar obligades.

### **2. Àmbit objectiu.**

Per a estar davant un mecanisme transfronterer objecte d'aquesta declaració, han de concórrer les quatre característiques ja exposades respecte del model 234 (punt A.2), i al seu, vegada, dues característiques addicionals:

1. Mecanisme:
2. Transfronterer.
3. Tingui lloc algun senyal distintiu.
4. No es refereixi Impostos exclosos de l'àmbit material de la Directiva.
5. El mecanisme sigui comercialitzable, és a dir, que sigui un mecanisme transfronterer dissenyat, comercialitzat, executable o lloc a disposició per a la seva execució sense necessitat d'adaptació substancial.
6. Que hagi estat declarat prèviament en el model 234, atès que es tracta d'una actualització d'aquesta informació bàsicament quant a la inclusió de nous Obligats tributaris interessats.

### 3. Contingut de la declaració.

El contingut del model 235 comprèn cinc blocs de dades:

1. La identificació del mecanisme transfronterer originàriament declarat (número de referència assignat al mecanisme en la primera declaració).
2. La identificació dels intermediaris i dels obligats tributaris interessats
3. La data en la qual s'ha realitzat o es realitzarà la primera fase de l'execució del mecanisme transfronterer subjecte a comunicació, així com la data de posada a la disposició del mecanisme comercialitzable.
4. La identificació de l'i) Estat de residència de l'obligat/s que participin, ii) de l'intermediari/s i iii) en el seu cas, Estat membre al qual pot afectar mecanisme
5. La identificació de qualsevol altra persona d'un estat membre que pot veure's afectada, amb indicació d'Estats membres amb què està relacionada

No pot emprar-se aquest model 235 per a variar dades del mecanisme en si, ja que en aquest cas caldria presentar un nou model 234.

### 4. Naixement i termini de l'obligació de declarar.

La data de naixement de l'obligació de declarar es produeix amb la posada a la disposició del mecanisme (amb posterioritat al ja declarat).

El termini de declaració és dins del mes natural següent al trimestre en què tingui lloc el naixement de l'obligació de declarar.

També hi ha un període transitori de declaració respecte d'aquest model, pel qual han de declarar-se abans del 13 de maig de 2021, l'actualització de mecanismes transfronterers comercialitzables llocs a disposició entre 1 de juliol de 2020 i el 31 de març de 2021.

### 5. Règim sancionador.

Resulta d'aplicació el mateix règim sancionador exposat per al model 234, en el punt A.5 anterior, al qual ens remetem, si bé el conjunt de dades de referència per al seu càlcul són els exposats en el punt B.3.

## C. Model 236 “Declaració d'informació de la utilització de determinats mecanismes transfronterers de planificació fiscal”.

### 1. Àmbit subjectiu

Correspon exclusivament presentar aquesta declaració als Obligats Tributaris interessats quan facin utilització a Espanya d'un mecanisme transfronterer declarat o que havia d'haver-se declarat en els models 234 i 235.

A l'efecte de la definició i abast de la figura de l'Obligat tributari interessat ens remetem al punt A.1 referit a l'àmbit subjectiu del model 234.

## 2. Àmbit objectiu

S'inclouen els mecanismes transfronterers que compleixen amb els requisits per a ser objecte de declaració en el model 234 i 235

## 3. Contingut de la declaració

El contingut del model 236 comprèn cinc blocs de dades:

1. La identificació del mecanisme transfronterer originàriament declarat (número de referència assignat al mecanisme en la primera declaració)
2. La identificació dels intermediaris i dels obligats tributaris interessats
3. La data en la qual s'ha utilitzat el mecanisme
4. Qualsevol dada que s'ha modificat respecte del declarat originàriament
5. Valor de l'efecte fiscal del mecanisme a Espanya l'any a què es refereix la declaració.

## 4. Naixement i termini de l'obligació de declarar.

El naixement de l'obligació de declarar té lloc quan esdevingui la utilització del mecanisme.

El termini de declaració és dins de l'últim trimestre de l'any natural següent en què s'hagi utilitzat.

Entenem que només han de declarar-se en la mesura en què s'utilitzi el mecanisme a partir de l'11 d'abril de 2020 (data d'entrada en vigor del model).

## 5. Règim sancionador.

Resulta d'aplicació el mateix règim sancionador exposat per al model 234, en el punt A.5 anterior, al qual ens remetem, si bé el conjunt de dades de referència per al seu càlcul són els exposats en el punt C.3.

## D. Comunicacions entre particulars.

S'han establert tres obligacions de comunicació diferents:

1. Comunicació de l'intermediari eximit de l'obligació d'informar de determinats mecanismes transfronterers de planificació fiscal pel deure de secret professional.

El termini per a la comunicació comença quan neix l'obligació de declaració del model 234 i s'estén fins als 5 dies posteriors (al no especificar-se per la norma com a dies naturals, entenem que es tracta de dies hàbils).

El contingut regulat és substancialment: i) la identificació d'intermediari eximit, ii) identificació d'intermediari o obligat interessat receptor de la comunicació i iii) la circumstància comunicada (eximent per deure de secret professional, al no haver estat alliberat de la mateixa).

El règim sancionador per la falta de comunicació en el termini establert o la realització de la comunicació ometent dades o incloent dades falses, incomplets o inexactes és considerada com a infracció lleu i comporta una multa pecuniària de 600€.

No obstant això, es considerarà com a infracció greu si la no comunicació concorre amb la falta de presentació per l'intermediari o un altre obligat tributari al qual hagués correspost. En aquest cas, la sanció serà la mateixa prevista per a l'intermediari per la falta de presentació del model.

2. Comunicació de l'intermediari o de l'Obligat tributari interessat de presentació de la declaració informativa de determinats mecanismes transfronterers de planificació fiscal per un intermediari que determina l'exempció de presentació de la resta d'intermediaris.

L'obligació de comunicació neix amb la presentació del model 234, i el termini per a efectuar la comunicació és de 5 dies (al no especificar-se com a dies naturals, entenem que es tracta de dies hàbils) des de llavors.

El contingut regulat és essencialment: i) la identificació d'intermediari declarant, ii) la identificació d'intermediari receptor de la comunicació, iii) les dades de la declaració informativa presentada (número de referència del mecanisme, de la declaració presentada, número justificant, data presentació) i iv) confirmació que la declaració ha estat presentada.

El règim sancionador per la falta de comunicació en el termini establert o la realització de la comunicació ometent dades o incloent dades falses, incomplets o inexactes és considerada com a infracció lleu i comporta una multa pecuniària de 600€.

3. Comunicació de l'Obligat tributari interessat de presentació de la declaració informativa de determinats mecanismes transfronterers de planificació fiscal per un obligat tributari interessat que determina l'exempció de presentació de la resta d'obligats tributaris interessats.

L'obligació de comunicació neix amb la presentació del model 234, i el termini per a efectuar la comunicació és de 5 dies (al no especificar-se com a naturals, entenem que es tracta de dies hàbils) des de llavors.

El contingut regulat és principalment: i) la identificació d'intermediari declarant, ii) la identificació d'Obligat tributari interessat receptor de la comunicació, iii) les dades de la declaració informativa presentada (número de referència del mecanisme, de la declaració presentada, número de justificant, data presentació) i iv) confirmació que la declaració ha estat presentada.

El règim sancionador per la falta de comunicació en el termini establert o la realització de la comunicació ometent dades o incloent dades falses, incomplets o inexactes és considerada com a infracció lleu i comporta una multa pecuniària de 600€.

Si bé la Resolució regula un contingut mínim per a aquesta, i inclou un formulari, s'admet que el format sigui lliure. De fet, ha de remetre's còpia de la mateixa a l'Administració.

Aquestes obligacions de comunicació entren en vigor a partir del 14 d'abril de 2021, no obstant això, respecte dels models 234 a declarar segons el període transitori, assumim que el termini va finalitzar el passat 20 d'abril.