

COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

MÁSTER DE ACCESO A LA PROFESIÓN DE ABOGADO

Implementación legislativa de la Acción 12 de BEPS

Realizado por:

D. José Ignacio Gala Pachón

Dirigido por:

D. Juan Manuel Moral Calvo

CUNEF (Colegio Universitario de Estudios Financieros)

MADRID, a 1 de febrero de 2018

Índice

| | |
|---|-----------|
| 1.-Contexto..... | 1 |
| 2.- Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación. | 4 |
| 2.1.- Contexto..... | 4 |
| 2.2.- Objetivos. | 5 |
| 2.3.- El mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación..... | 6 |
| 2.3.1.- Concepto..... | 6 |
| 2.3.2.- Señas distintivas..... | 7 |
| 2.3.3.- Contenido de la información del mecanismo transfronterizo..... | 13 |
| 2.4.- Ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación. | 13 |
| 2.4.1.- Ámbito de aplicación subjetivo..... | 14 |
| 2.4.2.- Implementación: condiciones y plazos..... | 20 |
| 3.- Derecho Comparado en el contexto OCDE..... | 23 |
| 3.1.-Panorámica general..... | 23 |
| 3.2.-Reino Unido. | 24 |
| 3.3.-Irlanda. | 27 |
| 3.4.- Estados Unidos..... | 29 |
| 3.5.- Canadá. | 32 |
| 3.6.-Portugal..... | 34 |
| 3.7.- Sudáfrica. | 36 |
| 4.- Eficacia de los regímenes de declaración obligatoria. | 37 |
| 4.1.- Reino Unido. | 38 |
| 4.2.- Irlanda. | 39 |
| 4.3.-EEUU. | 39 |
| 4.4. Canadá..... | 40 |
| 4.5.-Sudáfrica. | 41 |
| 5.- Conclusiones..... | 42 |
| 6.-Siglas. | 46 |
| 7.- Bibliografía..... | 47 |

1.-Contexto.

Antes de comenzar con el análisis del problema de la planificación fiscal agresiva y la evasión fiscal en el ámbito internacional, una rápida reflexión nos conduce a su conexión con el fenómeno de la globalización. La globalización, la cual tiene un origen aproximado a principios de los años 50 del siglo pasado, se define como un «proceso dinámico de creciente libertad e integración mundial de los mercados de trabajo, bienes, servicios, tecnología y capitales» (De la Dehesa 2000:294). En otros términos, las economías nacionales se integran a un nivel superior, una economía de mercado cuyo ámbito es el mundo.

En términos simplificados, gracias a los avances en el sector de la tecnología, especialmente telecomunicaciones y transporte, las fronteras entre países disminuyen o desaparecen por completo, favoreciendo notoriamente la libre circulación a lo largo de todo el mundo de capitales, personas y empresas (especialmente las “multinacionales”).

Puede decirse que la globalización funciona como una moneda de dos caras: por una parte, es sinónimo de desarrollo económico en términos generales; por otra parte, también supone la globalización de los problemas a escala mundial, desde problemas de índole ecológica o criminalidad internacional al ámbito socioeconómico, donde se incardina la planificación fiscal agresiva, la elusión y el fraude fiscal.

La integración de las economías y los mercados nacionales se ha intensificado de manera sustancial en los últimos años, colocando contra las cuerdas al sistema fiscal internacional, diseñado hace más de un siglo. Los agujeros, asimetrías y lagunas normativas existentes que resultan de la interacción de sistemas fiscales heterogéneos y no siempre coordinados son aprovechados por organizaciones y personas con el poder y los medios suficientes con el objetivo de pagar menos impuestos, reduciendo así su carga tributaria.

Las consecuencias inmediatas son una reducción de los ingresos fiscales para los estados, un aumento de la carga fiscal de los contribuyentes y un distanciamiento progresivo en beneficio de las grandes empresas multinacionales y fortunas que siguen estas prácticas, y en detrimento, por consiguiente, de las que no las siguen, y por supuesto, de las empresas que únicamente desarrollan su actividad en mercados internos.

Esta situación se agrava en el 2008, fruto de la Crisis financiera de dicho año, como recoge Guillermo Teijeiro:

Si retrotraemos la mirada a 2012 encontramos que los países industrializados no se habían recuperado totalmente, y que aquella crisis aún proyectaba sus efectos sobre la tasa de crecimiento de sus economías y el nivel de empleo. La crisis financiera mundial había afectado, antes o después, con mayor o menor severidad, tanto a Estados Unidos de Norteamérica (EEUU) como a la Unión Europea (Teijeiro. 2015:1)

Como resultado, los Gobiernos se enfrentaban a un panorama económico totalmente hostil. Por si fuera poco, la falta de información sobre estrategias de planificación fiscal

agresiva es uno de los desafíos a los que hacen frente las Administraciones Tributarias de cada estado.

El acceso rápido y tempestivo a este tipo de información brinda la oportunidad de responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales, ya sea mediante la adecuada evaluación del riesgo, las pertinentes inspecciones tributarias o modificando la legislación y/o regulación aplicable (OCDE, 2015: 9).

Es en este escenario donde tiene lugar la intervención de dos grandes organizaciones internacionales con el objetivo de contrarrestar esta situación. En el ámbito de **la Unión Europea**, la Comisión de la Unión Europea, a través de su Plan de Acción frente al fraude y la evasión fiscal y las dos Recomendaciones de 6 de diciembre de 2012, enfoca su estrategia sobre tres planos, a saber, la intensificación de la cooperación fiscal internacional, a través de mecanismos de asistencia mutua y, en particular, el intercambio de información; la buena gobernanza en materia tributaria y la articulación de medidas concretas frente a la planificación fiscal agresiva.

Por otra parte, en el ámbito de la **Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo** (en adelante OCDE), el mensaje era muy claro: era necesario hacer cambios a través de modificaciones a la ley interna y los tratados, incluso recurriendo a instrumentos multilaterales, pero sin apartarse de los paradigmas tradicionales de la tributación internacional. La OCDE pondría de manifiesto lo siguiente:

Las normas actuales han dejado al descubierto una serie de puntos débiles que generan oportunidades para la erosión de bases y el traslado de beneficios haciendo necesario un movimiento valiente por parte de los políticos para recobrar la confianza en el sistema y asegurar que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor (OCDE, 2015: 3).

En junio de 2013 la OCDE dio a conocer el primer documento destinado a implementar un programa para neutralizar la erosión de la base tributaria nacional, llamado “*Step change in tax transparency*”, preparado para la reunión del G8 que tuvo lugar en Irlanda, el 18 de junio de 2013.

El paso siguiente fue el Plan de Acción BEPS (*Based Erosion and Profit Shifting*), un informe preparado para la reunión del G20 de San Petersburgo el 6 de septiembre de 2013. La declaración de los líderes del G20 de San Petersburgo aprobó el Plan de Acción, así como la iniciativa de intercambio de información bilateral y multilateral.

El Plan de Acción quedó así lanzado con el apoyo de todos los países del G20, esto es, los países industrializados del G8, España y Australia, los restantes BRICS (Brasil, India, China y África del Sur) y un grupo de economías emergentes (Arabia Saudita, Argentina, Corea del Sur, Indonesia, México y Turquía) que, en total, representan más del 80% del PBI mundial.

El Plan consiste, en quince acciones específicas destinadas a **corregir problemas de erosión de la base tributaria nacional**. Cada acción describe el problema o problemas en los que se focaliza, el resultado esperado y los plazos previstos. Las acciones de las que consta el proyecto son las siguientes:

- Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
- Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

- Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre CFC.
- Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
- Acción.5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
- Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.
- Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.
- Acciones 8 – 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
- Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS.
- **Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.**
- Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
- Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
- Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

En conexión con la Acción 12, cabe exponer qué se entiende por **planificación fiscal agresiva (PFA)**. Siguiendo a Sánchez López, M.E. se define como:

práctica consistente en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el objetivo de reducir la deuda fiscal y que, si bien respetan la letra de la norma, contravienen de forma clara su espíritu y finalidad (Sánchez López, M.E 2017: 94-95).

Como ejemplos, algunas estructuras de planificación fiscal agresiva popularmente conocidas son el “Doble Irlandés” o “Sandwich holandés”, de las que se aprovechan importantes multinacionales como Apple, Facebook, Google o Amazon.

Es importante no confundir dicho término con la **planificación fiscal**, considerada tradicionalmente como una práctica legítima por los países de todo el mundo. Se define según Wolters Kluwers:

conjunto de estrategias de toda índole, mercantiles, financieras, tributarias, contables, etc., diseñadas, con carácter previo, con el objetivo de minimizar, o diferir en la medida de lo posible, la carga tributaria de los actos, negocios y/o contratos, cuya realización constituye hecho imponible de cualquier impuesto, tasa o contribución especial, tanto nacionales como extranjeros (Guía Jurídica Wolters Kluwers, 2017).

El **resultado esperado** de la Acción 12 es desencadenar un impulso que motive a los Gobiernos de los países al diseño de normas internas que obliguen a los contribuyentes a comunicar acuerdos de planificación fiscal agresiva, con la intención de lograr la mayor consistencia posible entre los países, pero atendiendo a su vez a necesidades nacionales y costes de cumplimiento.

2.- Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación.

2.1.- Contexto.

Mientras que en el ámbito de la OCDE se hace más hincapié en el cumplimiento voluntario, la UE impulsa la cooperación e intercambio de información **obligatorios**, cómo se aprecia en la última Directiva aprobada (DUE 2016/881, de 25 de mayo (Sánchez López 2017: 91).

Durante la sesión informal del Consejo ECOFIN de abril de 2016, los Estados Miembros invitaron a la Comisión a que emprendiera iniciativas en materia de normas obligatorias sobre revelación inspiradas en la acción 12 de BEPS.

Un año más tarde aproximadamente, el 21 de junio de 2017 la Comisión Europea presentó una propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/UE, relativa al intercambio de información en el ámbito de la fiscalidad, a efectos de implementar un mecanismo de declaración previa obligatoria e intercambio automático de información de *esquemas potencialmente abusivos* promovidos por intermediarios fiscales establecidos en la UE.

La base legal de la Propuesta se encuentra en el artículo 115 TFUE, precepto que faculta al Consejo para tomar medidas en materias que afectan al funcionamiento del mercado interior, principalmente a través de la aproximación y unificación de las normas legales, reglamentarias y administrativas de los Estados Miembros.

El Consejo fundamenta la necesidad de la medida en el carácter transfronterizo de un número elevado de esquemas de planificación fiscal agresiva, los cuales escapan al control de las Administraciones Tributarias de los Estados Miembros (Calderón Carrero 2017:4).

Por consiguiente, ante la falta de medios e instrumentos que permitan el conocimiento y acceso temprano al desarrollo de estas estructuras, el Consejo, basándose en los buenos resultados que han logrado otros países a nivel interno, ha puesto de manifiesto la necesidad de desarrollar un régimen de revelación obligatoria de información sobre estructuras de planificación fiscal agresiva.

En este sentido, tal y como determina el Consejo en la exposición de motivos:

El requisito de comunicar información en el marco de tal régimen incrementará la presión sobre los intermediarios para que se abstengan de concebir, comercializar e implementar mecanismos de planificación fiscal agresiva. Del mismo modo, los contribuyentes se mostrarán menos dispuestos a crear o utilizar estos sistemas si saben que habrán de ser comunicados en el marco de un régimen de declaración obligatoria (Consejo de la Unión Europea 2017:10).

2.2.- Objetivos.

El Consejo, en la Ficha financiera legislativa del texto, clasifica en dos grupos los objetivos a lograr: el objetivo estratégico y los objetivos específicos.

1.- Objetivo estratégico. Consecución de un sistema de imposición más justo y equitativo en la sociedad. Nos encontramos ante el fin último, el elemento teleológico de la medida, cuyo logro sólo puede tener lugar en el largo plazo, y previa satisfacción de los objetivos específicos. Según Bonell Colmenero (2017) la equidad presenta una doble vertiente:

a. **Principio de equidad entre naciones.** La distribución equitativa de la tributación depende de la distribución de la base imponible entre el país de residencia y el de la fuente, y el de la distribución de los beneficios, a través de las operaciones vinculadas.

b. **Principio de equidad entre contribuyentes.** Un sistema fiscal debe ser equitativo en el sentido de que la carga impositiva se reparta de manera justa entre los ciudadanos, atendiendo al principio del beneficio, según el cual cada individuo ha de contribuir a financiar el gasto público a través de los impuestos en función de su capacidad de pago, medida a través de la renta y el patrimonio.

2.-Objetivos específicos. Por el contrario, los objetivos específicos se sitúan en el ámbito del medio o corto plazo. El fin estratégico solo será alcanzable en la medida en que se satisfaga el cumplimiento de estos fines que presentan una naturaleza instrumental o medial.

a. **Aumento de la transparencia fiscal.** El objetivo de la transparencia fiscal es anular las ventajas de utilizar, por las personas físicas y entidades residentes en un país, entidades interpuestas en territorios extranjeros de baja o nula tributación con el fin exclusivo de evitar o diferir el pago de los impuestos personales sobre la renta (Rodríguez Ondarza y Rubio Guerrero 2000).

b. **Tempestividad.** El acceso a la información en una fase temprana debería permitir a las autoridades a mejorar la rapidez y precisión de sus

evaluaciones de riesgos y adoptar decisiones oportunas y fundamentadas sobre la forma de proteger sus ingresos fiscales.

c. **Efecto disuasorio.** El objetivo es idear un dispositivo que desaliente a los intermediarios a concebir y comercializar estructuras de PFA.

2.3.- El mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.

2.3.1.- Concepto.

La aprobación de la propuesta de Directiva supondría la incorporación de una nueva figura jurídico-fiscal a la normativa de la UE: el “*mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación*”. No obstante, hay que decir que para algunos Estados Miembros de la UE (Portugal, Irlanda y hasta que finalice el proceso de salida de la UE, Reino Unido) no supone en absoluto novedad, pues disponen desde hace tiempo de un régimen de declaración obligatoria de estructuras de tributación internacional.

Dicho esto, ¿qué cabe entender por **mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación**?

- El término **mecanismo** encierra un marcado carácter genérico, bajo el cual puede encuadrarse todo acuerdo, negocio, contrato o proyecto, ya sea de modo individual o combinado, objeto de planificación fiscal, desarrollado por particulares. También es frecuente el uso de términos similares como *esquema* o *estructura*.
- El **matiz transfronterizo** equivale a *internacionalidad*, es decir, estos mecanismos suelen tener presencia en más de una jurisdicción, trascendiendo las fronteras. Atendiendo al tenor literal del texto, se da cuando concurre como mínimo, bien en más de un Estado miembro, bien en un Estado miembro y un tercer país, una de las condiciones siguientes:
 - a. Algunos de los sujetos del mecanismo tienen residencia fiscal en distintas jurisdicciones.
 - b. Uno o varios de los sujetos del mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción.
 - c. Algunos de los sujetos del mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente que esté situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de la actividad de ese establecimiento permanente.
 - d. Una o varias de las partes del mecanismo ejerzan una actividad en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente que no esté

situado en esa jurisdicción (de ahí la diferencia con la circunstancia anterior), y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de la actividad de ese establecimiento permanente.

e. El mecanismo en cuestión tenga impacto fiscal en dos jurisdicciones, como mínimo.

- **La sujeción a comunicación** hace referencia a la obligación de los sujetos de comunicar a la Autoridad Tributaria del Estado Miembro en el que son residentes a efectos fiscales y trasladar los mecanismos de los que son partícipes, siempre y cuando se dé el **requisito esencial** de que concurra en el mecanismo, como mínimo, una de las de las circunstancias o características enumeradas en el anexo IV de la propuesta, bajo el nombre de *seña distintiva*.

El concepto destaca por su marcado carácter abierto, cuyo propósito es abarcar un mayor abanico de estructuras que sean sometidas a comunicación. Como suele ocurrir en estos casos, la contrapartida es un claro deterioro de la seguridad jurídica, puesto que la consecuencia natural es un incremento de las estructuras que tendrán que ser comunicadas.

Dicho esto, ¿es lo mismo un mecanismo sujeto a comunicación que un **mecanismo de planificación fiscal agresiva**? La respuesta es negativa. Todo mecanismo de planificación fiscal agresiva es un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, pero no todo mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación tiene porqué ser un mecanismo de planificación fiscal agresiva.

En otros términos, pueden existir mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación que sean perfectamente lícitos en consonancia con la normativa fiscal. El mecanismo será objeto de PFA cuando lo que se persigue es la consecución de un beneficio fiscal no amparado por la normativa, nacional o internacional.

2.3.2.- Señas distintivas.

2.3.2.1. Concepto y clases.

Las “**señas distintivas**”, también conocidas como “*hallmarks*”, se identifican con hechos, indicios o características, que tipifica la norma y que presuponen, cuando no determinan directamente, la existencia de planificación fiscal agresiva. El hecho de que se encuentre presente una seña distintiva en una determinada operación ocasiona que se **despierte el interés** de la Administración Tributaria hacia ella, y proceda a su estudio y análisis, con el objetivo de desentrañar su verdadera finalidad.

Se trata de un concepto de vital importancia, pues la mera presencia de una seña distintiva en una estructura de tributación internacional acarrea la obligación de comunicar la misma. Su regulación y tipificación tiene lugar en el Anexo IV de la Directiva.

En cuanto a sus **clases**, podemos distinguir entre:

- **Señas distintivas generales.** Se centran en características que son frecuentes en las estructuras promovidas.

- **Señas distintivas específicas.** Hacen referencia a vulnerabilidades conocidas del sistema tributario y técnicas que se utilizan frecuentemente en mecanismos de elusión fiscal. En cuanto a las señas distintivas específicas, se subdividen en las siguientes categorías, según su vinculación sea a:

- La prueba del beneficio principal.
- Las operaciones transfronterizas.
- Los acuerdos de intercambio de información automático en la Unión Europea.
- Los precios de transferencia.

Dicha clasificación no supone ninguna novedad, puesto que ya se prevé en la literatura de la OCDE bajo la denominación “rasgos genéricos y específicos”, la cual a su vez proviene de la nomenclatura utilizada por los regímenes de declaración obligatoria que han desarrollado los distintos países a efectos internos.

Por último, hay que recalcar que se haya optado por dedicar un anexo completo a la tipificación de las señas distintivas, en lugar de incorporarlas en el propio texto de la propuesta (y futura Directiva). La razón es la **búsqueda de dinamicidad y flexibilidad**. Los anexos de las directivas pueden modificarse unilateralmente por la Comisión sin necesidad de modificar el texto de la directiva. De este modo, se pretende favorecer una **continua actualización**, a modo de estar en estrecho contacto con la realidad económica. La contraparte, como suele ocurrir cuando se agilizan o directamente se prescinde de trámites formales, es el riesgo de crear inseguridad jurídica.

2.3.2.2. Señas distintivas generales

Para que nazca la obligación de comunicar el mecanismo en cuestión, es necesario que concurran de modo conjunto cualquiera de las **señas distintivas generales** y el **criterio del beneficio principal**. Este criterio se considera satisfecho cuando la finalidad de la estructura consista en la obtención de una ventaja fiscal con carácter fraudulento. Las señas distintivas generales son:

A) Cláusula de confidencialidad.

En virtud de una cláusula de este tipo, el contribuyente se compromete a no revelar tanto la forma en que el mecanismo en cuestión le proporciona una ventaja fiscal, como

la identidad del artífice de la estructura. La prohibición de revelar se impone frente a otros intermediarios fiscales, y lógicamente respecto a la Administración Tributaria. Esta obligación vincula al cliente frente al promotor, y no en sentido inverso.

El fin de la cláusula es proteger el valor de la estructura diseñada por el promotor, pues su divulgación, aparte de revelar el carácter fraudulento de la estructura, desembocaría en la posible imitación por otros intermediarios (OCDE 2015: 42).

En la práctica estas operaciones son raras pues los documentos se redactan de forma que se eviten las cláusulas confidenciales e incluso muchos asesores prohíben en la actualidad a sus empleados el uso de acuerdos de confidencialidad (García Rodríguez J.M. 2011:123). En el ordenamiento español, este tipo de cláusula resulta totalmente desconocida, a la par que impensable.

El rasgo de confidencialidad se utiliza en cuatro regímenes de declaración obligatoria (Reino Unido, Estados Unidos, Canadá e Irlanda) y, dado su potencial para captar estrategias de planificación fiscal nuevas o innovadoras, parece ser un rasgo distintivo clave (OCDE 2015: 44).

B) Comisión muy elevada o contingente.

Esta característica se encuentra presente en un mecanismo en cuyo marco el intermediario tiene derecho a percibir honorarios, intereses o retribuciones, fijados en función:

- a. del importe de la ventaja fiscal derivada del mecanismo (“**comisión muy elevada**”).
- b. la consecución efectiva de una ventaja fiscal. Ello implicaría que el intermediario devuelva total o parcialmente los honorarios cuando la ventaja fiscal prevista no se haya obtenido o solo se haya obtenido parcialmente (“**comisión contingente**”).

La cláusula de “comisión muy elevada” también es uno de los rasgos distintivos genéricos más comunes. Podemos encontrar este tipo en los regímenes del Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda y Canadá (OCDE 2015: 45).

Un ejemplo ilustrador de este tipo de cláusulas es el escándalo en que se vio envuelta una conocida firma de servicios profesionales en el año 2005. La firma y los individuos procesados fueron acusados de preparar transacciones hacia refugios fiscales, con documentos falsos, preparados con el objetivo de apoyar la operación. Los individuos procesados eran personas de gran fortuna que necesitaban registrar una estructura de pérdidas de entre 10 y 20 millones de dólares, de modo que los honorarios que obtendría la firma consistirían en un porcentaje del déficit fiscal finalmente obtenido (Department of Justice of United States 2005).

C) Utilización de formularios normalizados.

Consiste en la utilización de documentos y formularios normalizados, los cuales se hallan a disposición de más de un contribuyente y no es preciso adaptarlos a las circunstancias personales del mismo, a fin de permitirle implementar el mecanismo.

La característica fundamental de dichas estructuras es su facilidad de réplica. Reciben diversos nombres como estructuras “empaquetadas”, de “enchufar y usar” o “de amplia comercialización”. Esencialmente, todo lo que el cliente compra es un producto fiscal que requiere poca, por no decir ninguna, modificación.

La adopción de la estructura no requiere que el contribuyente perciba un asesoramiento o servicios profesionales significativos (OCDE 2015: 43).

2.3.2.3. Señas distintivas específicas que pueden estar vinculadas a la prueba del beneficio principal.

A) Estructura de pérdidas.

Cómo se deduce de su nombre, su finalidad es generar, de modo artificioso, pérdidas para su usuario, que las utiliza para reducir su deuda fiscal, incluso mediante el traslado de dichas pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración en la generación de las mismas.

Si bien los detalles de las estructuras pueden variar considerablemente, el objetivo es el uso de las pérdidas para compensar los beneficios derivados de las actividades económicas, para reducir la base imponible a efectos del impuesto sobre beneficios o plusvalías o para generar una devolución de impuestos (OCDE 2015: 48).

Por ejemplo, en la legislación estadounidense deben declararse las operaciones que generen pérdidas brutas si exceden los 10 millones de dólares en cualquier año o 20 millones a lo largo de cualquier combinación de ejercicios para el caso de empresas (García Rodríguez 2011:124).

B) Estructura de transformación de rentas.

Las estructuras de transformación de rentas se encuentran presentes en los regímenes de declaración obligatoria de Irlanda y Portugal. Este rasgo aborda las estructuras que transforman las rentas en capital, donaciones u otras categorías de rentas con el fin de evitar un tipo impositivo mayor y tributar por la ganancia a un tipo menor o acogerse a una deducción o exención de impuestos en el caso de Irlanda.

En Portugal, este rasgo cubre las operaciones financieras que pueden dar lugar a una reclasificación de las rentas o a un cambio en sus beneficiarios y, en particular, se centra

en los arrendamientos financieros, las operaciones con instrumentos híbridos, derivados o contratos sobre instrumentos financieros.

C) Operaciones circulares.

Un mecanismo incluye operaciones circulares que dan lugar a la «ida y vuelta» de fondos (*round-tripping*) cuando a través de entidades interpuestas, que no desempeñan ninguna función comercial, los flujos de fondos vinculados a las operaciones se compensan, cancelan o anulan mutuamente entre sí, de modo que la carga tributaria se reduce o desaparece por completo.

2.3.2.4. Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas.

A) Deducibilidad de pagos transfronterizos entre partes asociadas.

Hablamos de las famosas *operaciones intragrupo*, esto es, entre empresas matriz-filial, o bien, filiales entre sí. Para que el mecanismo se encuentre sujeto a comunicación basta con que se dé, como mínimo una de las siguientes condiciones:

- a. el destinatario **no reside a efectos fiscales** en ninguna jurisdicción.
- b. aunque el destinatario **reside a efectos fiscales** en una jurisdicción determinada, esta última:
 - i. no aplica ningún impuesto de sociedades.
 - ii. aplica el impuesto de sociedades al tipo cero o a un tipo legal inferior a la mitad de la media de los tipos legales del impuesto de sociedades en la Unión, tal como se fija al final del año natural anterior.
 - iii. figura en una lista de jurisdicciones de terceros países que han sido valoradas por los Estados miembros de forma colectiva o en el marco de una organización internacional como jurisdicciones que aplican regímenes fiscales nocivos.
- c. el pago se beneficia de una **exención parcial o total** del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario reside fiscalmente.
- d. el pago se beneficia de un **régimen fiscal preferente** en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales.
- e. existe una **asimetría** en el ámbito de aplicación de la Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que respecta a las asimetrías híbridas con terceros países.

B) Otras operaciones transfronterizas

Otras señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas que implican la sujeción a comunicación del mecanismo son las siguientes:

- a. Un activo está sujeto a amortización en más de una jurisdicción.
- b. Más de un contribuyente puede reclamar una deducción por doble imposición en relación con una misma renta en distintas jurisdicciones.
- c. Existe un mecanismo que incluye traslados de activos y en los que se observa una diferencia significativa en el importe que se considera a pagar como contrapartida de los activos en las jurisdicciones implicadas.

2.3.2.5. Señas distintivas específicas relativas a los acuerdos de intercambio automático de información en la Unión.

La finalidad de este tipo de seña distintiva persigue eludir la legislación de la UE o los acuerdos sobre intercambio automático de información (incluidos los celebrados con terceros países). El efecto perseguido es evitar la declaración de la renta al estado de residencia fiscal del contribuyente. Dichos mecanismos pueden incluir:

- a. el recurso a países que no están vinculados por la legislación de la UE o por acuerdos sobre intercambio automático de información.
- b. la reclasificación de los tipos de renta en categorías que no están sujetas al intercambio automático de información.
- c. el recurso a entidades que no se contemplan en la legislación de la Unión ni en los acuerdos sobre intercambio automático de información.
- d. el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o débiles. Se incluyen los casos en que no se dispone de normas para determinar el titular de las entidades jurídicas (fideicomisos, fundaciones, sociedades, nombramiento de testaferros, poderes notariales para ocultar la identidad del beneficiario efectivo, etc.).

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

Los precios de transferencia comportan una especial relevancia en el ámbito tributario, sobre todo, entre partes vinculadas, puesto que existe el riesgo por el cual la fijación de los precios relativos a las transacciones que tengan lugar entre ellas sea inferior a los que se habrían fijado si dichas transacciones se produjeran entre entidades que no

tienen vínculo alguno. Las señas relativas a los precios de transferencia se dan en un mecanismo:

- a. que no se atiene al principio de plena competencia ni a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, incluido el reparto de los beneficios entre los distintos miembros del mismo grupo de sociedades.
- b. que entra en el ámbito de aplicación del intercambio automático de información sobre acuerdos previos con efecto transfronterizo pero que no se comunican ni son objeto de intercambio.

2.3.3.- Contenido de la información del mecanismo transfronterizo.

Los extremos de la información a comunicar se regulan en el artículo 8 bis bis bis, apartado 6. La información que deberá comunicar la Autoridad Tributaria de cada estado incluirá los siguientes elementos:

- a. la identificación de los intermediarios y de los contribuyentes.
- b. información pormenorizada de las señas distintivas del mecanismo.
- c. un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo y una descripción de las actividades empresariales o regímenes pertinentes, sin incurrir en la revelación de secreto comerciales, industriales o profesionales.
- d. la fecha de implementación del mecanismo.
- e. disposiciones fiscales nacionales cuya aplicación dé lugar a una ventaja fiscal, si procede.
- f. valor de las operaciones incluidas en el mecanismo.
- g. identificación de los demás Estados miembros que participen o puedan verse afectados por el mecanismo.
- h. identificación de las personas que puedan verse afectadas por el mecanismo indicando a qué Estados miembros están vinculados los intermediarios o los contribuyentes afectados.

2.4.- Ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación.

2.4.1.- **Ámbito de aplicación subjetivo.**

En el presente apartado veremos por separado los *protagonistas* de la Directiva. Se encuentran en el artículo 8 bis bis bis, apartados 1,2 y 3.

2.4.1.1. **Intermediarios.**

A) Concepto.

Se entiende por intermediario “*toda persona en quien recaiga la responsabilidad, con respecto al contribuyente, de la concepción, comercialización, organización o gestión de la implementación de los aspectos fiscales de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación o una serie de tales mecanismos, en el curso de la prestación de servicios en el ámbito de la fiscalidad*”.

Dentro de esta definición de intermediario podemos diferenciar dos conceptos que ya contemplan los regímenes de declaración obligatoria internos existentes y que a menudo se solapan: asesor material y promotor:

- *El **promotor** es cualquier persona responsable del diseño, la comercialización, la organización o la gestión de las ventajas fiscales de una estructura sujeta a declaración, o que participe en cualquiera de estas actividades en el marco de la prestación de servicios tributarios.*

- *El **asesor** puede incluir a cualquier persona que preste ayuda, asistencia o asesoramiento material acerca del diseño, la comercialización, la organización o la gestión de los aspectos fiscales de una operación, de forma que éste quede sujeta a declaración (OCDE 2015: 37).*

Desde mi punto de vista, es necesario hacer dos consideraciones respecto al concepto que tratamos:

a) En primer lugar, una definición tan marcadamente genérica como la presente abre demasiado la puerta y obligaría no solo a asesores, sino también a notarios, intermediarios financieros o inmobiliarios, contables, valoradores, asesores financieros, etc. Lo que se traduce en un ámbito de aplicación muy extenso, con **mayores costes administrativos y de cumplimiento**, así como **riesgos de dobles declaraciones**.

b) En segundo lugar, no diferenciar entre las figuras de promotor y asesor supone equivocación. La obligación de declarar y aportar cuanta información considere necesaria la Administración recae sobre el intermediario. A mi juicio, tal **deber es injustificado** cuando el intermediario fiscal se identifica íntegramente con el asesor material, no con el promotor, sobre quién sí debería recaer totalmente este deber. En este sentido, el asesor fiscal no desplaza la voluntad a su cliente, pues éste es el que va a decidir finalmente qué deberes tributarios cumplirá.

Por otra parte, cuando el asesor inste decisivamente a causar la comisión de una infracción tributaria, nos encontraríamos ante la figura del promotor, quien no quedaría eximido de responsabilidad, por lo que debería responder solidariamente junto a su cliente de los ilícitos tributarios cometidos y de las sanciones impuestas por ellos (Martínez-Carrasco Pignatelli 2003).

En nuestra jurisprudencia, el Tribunal Supremo – en **sentencia de 22 de enero de 1993**- declaró que el “asesor” es tan sólo quien aconseja, quien ilustra el parecer o, si se quiere, quien con sus conocimientos especializados completa la formación del recto criterio ajeno, sin el más mínimo atributo de suplencia en la manifestación de voluntad del asesorado, de manera que sus opiniones se dirigen a éste.

En cuanto a la definición de intermediario, el precepto continúa de la siguiente manera: *Asimismo, toda persona que se comprometa a proporcionar, directamente o a través de otras personas a las que esté vinculado, ayuda material, asistencia o asesoramiento respecto de la concepción, comercialización, organización o gestión de los aspectos fiscales de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación”*.

Este parte del precepto ha suscitado una considerable **polémica** puesto que implicaría directamente hacer recaer la obligación también sobre aquellos intermediarios que contribuyan a la implementación material de un mecanismo sujeto a comunicación, aunque los mismos no tengan conocimiento de su participación en un entramado de planificación fiscal agresiva.

La doctrina discute en qué medida estos intermediarios fiscales, que participan parcialmente en la ejecución de una parte de un mecanismo, conocen suficientemente el componente fiscal agresivo de la operación en su globalidad. Según la propia doctrina, la mejor solución sería excluir de raíz este perímetro tan poco definido de obligados (es una posibilidad que BEPS permite y que algunos países han excluido), y establecer que más allá de la condición de promotor, solo recae la obligación de informar en el obligado tributario.

B) Condiciones para ser intermediario.

Para ser considerado intermediario basta con cumplir una de las siguientes condiciones:

- a) Constituirse en un Estado miembro o estar sujeto a la legislación de un Estado miembro.
- b) Tener la residencia fiscal en un Estado miembro.
- c) Inscripción en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro como mínimo.
- d) Implantación en un Estado miembro en el que ejerza su profesión o preste servicios jurídicos, fiscales o de consultoría.

C) Obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.

La principal obligación que recae sobre el intermediario consiste en **presentar información** ante las autoridades competentes del Estado Miembro sobre el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación. En el caso de que existan **varios intermediarios**, la obligación recaerá únicamente respecto a aquel en quien recaiga la responsabilidad respecto al contribuyente por la concepción e implementación del mecanismo.

Es responsable aquel intermediario que **contrata directamente** con el cliente, es decir, quien percibe una remuneración a cambio de la prestación de un servicio. El asesor fiscal y su cliente se vinculan por una relación de naturaleza contractual, si bien también se puede calificar como relación de naturaleza laboral, en virtud de la cual aquel se obliga a desarrollar una actividad profesional de prestación de servicios.

En este sentido la sentencia de la Audiencia Provincial de Almería de 23 de junio de 1999 y la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 3 de junio de 2000 definen la naturaleza jurídica de la relación contractual que une al asesor fiscal con su cliente, como un arrendamiento de servicios regulado por los artículos 1544 y 1583 CC (Martínez-Carrasco Pignatelli 2003).

El **plazo** en que deberá realizarlo es de **5 días** desde el día siguiente a aquel en que el intermediario ponga el mecanismo transfronterizo a disposición de uno o varios contribuyentes para su implementación, tras haberse puesto en contacto, o cuando ya se haya implementado esa primera fase.

De este modo, el precepto concede dos posibilidades en cuanto al momento de declaración, bien desde la fase de puesta a disposición, bien desde la implementación de la primera fase del mecanismo. Serán, por tanto, los distintos países los encargados de fijar un momento u otro para que marque el inicio del plazo. Por ejemplo, en Reino Unido, el promotor declara la estructura a la Administración británica, en los 5 días siguientes a la puesta a disposición de los clientes.

Si bien en España aún no disponemos de un régimen de declaración obligatoria, parece que Hacienda optará por la primera posibilidad, esto es, los intermediarios fiscales deberán presentar una declaración informativa a la AEAT en el plazo de cinco días tras la puesta a disposición de estructuras que tengan que ser comunicadas (Europa Press 2017).

D) La dispensa a la obligación de presentar información: el secreto profesional.

a. Remisión a los Estados Miembros.

Cada Estado miembro otorgará a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación cuando los intermediarios gocen de una prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro.

Los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa dentro de los límites de la legislación nacional pertinente que define sus profesiones. En este sentido, los intermediarios informarán a los contribuyentes de esa obligación debido a su prerrogativa.

b. Regulación del secreto profesional. Derecho Comparado (Jiménez-Villarejo Fernández 2005).

Los ordenamientos jurídicos de los países del espacio judicial europeo presentan doble enfoque en lo que al secreto profesional se refiere: la tradición jurídica anglosajona (**sistemas de *common law***) y la continental (**sistemas de *civil law***).

En la **práctica anglosajona** el llamado “*legal professional privilege*” es considerado una característica fundamental del Estado de derecho. El secreto profesional está vinculado con aquellas comunicaciones escritas u orales que contengan información confidencial suministradas por el cliente a su consejero legal en conexión con ulteriores procesos jurídicos o conectado al asesoramiento jurídico dado al cliente por un letrado. Sin embargo, para que cualquier legislación de este tipo sea efectiva deberá publicarse en claros e inequívocos términos.

En cuanto a los límites, en Reino Unido, el Parlamento si lo considera necesario, puede limitar por ley el secreto profesional de manera que no se aplique en determinados casos, por ejemplo, cuando la revelación es requerida por un departamento o agencia gubernamental o sea clara la existencia de indicios claros de criminalidad. El secreto profesional tampoco se extiende a las comunicaciones que se hacen con el fin de obtener consejo para la comisión de un crimen futuro, y cuando el abogado está directamente vinculado con la realización del acto criminal.

Por otro lado, en los **Estados miembros continentales**, el secreto profesional se caracteriza por su diversidad de orígenes o fuentes: a veces se encuentra reconocido en la Constitución, otras regulado en el derecho procesal penal, o bien en normas reglamentarias o estatutarias. Por tanto, el ámbito de protección puede diferir de país a país. En la mayoría de los Estados miembros, la protección del secreto profesional es limitada. Sólo unos pocos Estados, como Islandia, Liechtenstein y Austria han reconocido como ilimitada dicha protección. Debido a esta diversidad, nos centraremos exclusivamente en la regulación del secreto profesional en España.

c.-El secreto profesional de los abogados en España. (Jiménez-Villarejo Fernández 2005).

El secreto profesional del abogado aparece fundamentado tanto en el derecho a la intimidad ex art. 18.1 CE, en su doble vertiente personal y familiar, como en el derecho de defensa, consagrado en el art. 24.2 CE.

El secreto profesional es bastión de la independencia de los abogados y les exime tanto de la obligación de denunciar los hechos de que conozcan como consecuencia de las explicaciones de sus clientes (art. 263 LECrim), como de testificar sobre aquellos hechos que el imputado haya confiado a su letrado en calidad de defensor (artículos. 416.2º y 707 LECrim), exención que es predicable de la aportación de documentos al proceso penal a requerimiento judicial.

En el ámbito tributario, el artículo 37.5 del derogado Reglamento de Inspección, aprobado por el Real Decreto 939/1986 preveía la no confidencialidad de los datos relativos a las relaciones patrimoniales recíprocas entre cliente y asesor.

El artículo 93.5 de la LGT establece que la *“obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria”*. Del anterior precepto se deducen tres situaciones que se encuentran amparadas por el secreto profesional:

- No revelación de datos que afecten al honor o a la intimidad personal y familiar.
- No revelación de datos confidenciales conocidos a resultas de los servicios prestados
- La comprobación de la propia situación tributaria del profesional.

En este sentido, cabe preguntarse **¿cuál es el alcance del secreto profesional en el ámbito tributario español?** ¿Podría un asesor fiscal oponerse a aportar a Hacienda la información y documentación con trascendencia tributaria sobre uno de sus clientes cuando la Inspección tributaria le requiera en el marco de una investigación? El criterio de la Audiencia Nacional en su sentencia de 1 de abril de 2015, en referencia a la sentencia de 15 de diciembre de 2014 del Tribunal Supremo, es negativo. **Criterio que resulta favorable a Hacienda, y no a los asesores fiscales y contribuyentes**. Del fundamento jurídico sexto de la citada sentencia se extraen las siguientes conclusiones:

a. El secreto profesional en materia tributaria presenta un doble límite que la Administración ha de observar cuando exige el deber de colaboración de los profesionales: **uno**, referido al respeto a los datos privados no patrimoniales que conozcan por su actividad y afecten al honor y a la intimidad de sus clientes; y **dos**, atinente al respeto a los datos confidenciales obtenidos en ejercicio de las funciones de asesoramiento y defensa, aclarando que nunca podrán ampararse en el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

b. Respecto al derecho fundamental a la intimidad como límite al deber de colaboración con la Hacienda Pública, en la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2014, se establece con carácter general, no cabe apreciar vulneración del artículo 18.1 CE por el hecho de que los ciudadanos y entidades queden obligados a facilitar información que, pese afectar a la intimidad, tiene relevancia tributaria. El Alto Tribunal precisa que esto «solo es así si el deber de colaboración y los eventuales requerimientos se ajustan al régimen jurídico diseñado por el legislador», afirmando, desde otra perspectiva, que «el derecho a la intimidad, reconocido en el artículo 18 CE puede verse

indebidamente afectado por un ejercicio desproporcionado de la potestad de requerir información tributaria». Por consiguiente, con carácter general, no cabe apreciar vulneración del artículo 18.1 CE por el hecho de que los ciudadanos y entidades queden obligados a facilitar información que, pese a afectar a la intimidad, tiene relevancia tributaria.

Finalmente, a modo de reflexión respecto a la protección legal que ofrece el secreto profesional en España, cabe concluir que **es realmente débil en el ámbito estrictamente tributario**, puesto que el asesor fiscal tendrá que claudicar ante los requerimientos de información y documentación que realice la Agencia Tributaria.

Como hemos visto, siempre que se trate de información **de carácter patrimonial y de relevancia tributaria**, el secreto profesional decae. La obligación del asesor fiscal de colaborar persiste en todos los supuestos en que la información y documentación tengan carácter neutro, tales como información personal básica (nombre y apellidos del contribuyente, edad, fecha de nacimiento, etc.), movimientos de cuentas bancarias, honorarios del asesor, etc.

Por tanto, los asesores fiscales no podrán ampararse en el secreto profesional, tal y como la jurisprudencia en España y en Europa lo ha definido (casi limitado a los casos de abogados que actúen en defensa procesal, en paralelo a lo que ocurre en normativa de prevención de blanqueo de capitales). En cambio, en otros países europeos donde la profesión de asesor fiscal está regulada, el alcance de los privilegios que se derivan del ejercicio de la abogacía es mayor, lo que derivará en inconsistencias en la Unión (en Alemania, por ejemplo, abogados, consultores y auditores están sujetos a exigentes requisitos de confidencialidad).

2.4.1.2. Contribuyentes.

A) Concepto.

Se considera contribuyente *“toda persona que utilice un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación o una serie de tales mecanismos con vistas a una posible optimización de su posición fiscal”*. La definición legal es aplicable tanto a personas físicas como jurídicas.

Por otra parte, la propuesta de Directiva regula un supuesto particular de contribuyente: la «empresa asociada». Tiene esta consideración el contribuyente que se encuentra *“vinculado a otro, cuando como mínimo se da una de las siguientes formas:*

- a) un contribuyente que participe en la gestión de otro contribuyente por estar en situación de ejercer una influencia notable sobre este último;*
- b) un contribuyente que participe en el control de otro contribuyente a través de una participación que supere el 20 % de los derechos de voto;*
- c) un contribuyente que participe en el capital de otro contribuyente mediante un derecho de propiedad que, directa o indirectamente,*

sea superior al 20 % del capital. En caso de que los mismos contribuyentes participen en la gestión, el control o el capital de más de un contribuyente, todos los contribuyentes en cuestión se considerarán empresas asociadas.

En caso de que los mismos contribuyentes participen en la gestión, el control o el capital de más de un contribuyente, todos los contribuyentes en cuestión se considerarán empresas asociadas”.

Nos encontramos ante el clásico supuesto de **relaciones entre la empresa matriz y filiales o filiales entre sí**. En el ámbito de los grupos de sociedades, a menudo la utilización de sociedades *holdings* puede presentar indicios de realización de conductas cuya única finalidad exclusiva la obtención de un beneficio fiscal, defraudando la legislación de un Estado miembro, si bien es cierto que también existen situaciones en las que este tipo de entidades revisten una sustancia económica proporcionada y necesaria para la actividad que realizan.

En las participaciones indirectas, para determinar el cumplimiento de los requisitos de las letras b) y c) se multiplicarán los porcentajes de participación en los niveles sucesivos. Se considerará que un contribuyente que posea más del 50 % de los derechos de voto posee el 100 % de dichos derechos.

Por último, una persona física, su cónyuge y sus ascendientes o descendientes directos se considerarán un solo contribuyente.

B) Obligación de presentar información.

El papel del contribuyente es **subsidiario**, ya que solo tendrá la obligación de presentar información sobre el mecanismo en cuestión cuando el intermediario pueda acogerse a la dispensa de secreto profesional. Con este enfoque se pretende que en ningún caso un mecanismo sujeto a comunicación quede libre de ser declarado, ya que, si no se encuentra obligado el intermediario, se encontrará obligado el contribuyente.

Cuando sean **varios los contribuyentes**, especialmente en el supuesto de empresas asociadas, que utilizan un solo mecanismo, únicamente el contribuyente que estuviera encargado de acordar el mecanismo será el obligado a declarar. Al igual que en el caso del intermediario, recae la responsabilidad sobre el contribuyente que contrata directamente con el intermediario.

El plazo es el mismo del que dispone el intermediario (**5 días**), desde el día siguiente a aquel en que el intermediario los ponga a disposición de uno o varios contribuyentes para su implementación, tras haberse puesto en contacto, o cuando ya se haya implementado esa primera fase.

2.4.2.- Implementación: condiciones y plazos.

De acoger las normativas fiscales de los Estados Miembros (**EEMM**), la obligación por parte de los intermediarios, y en su caso de los contribuyentes, de declarar posibles negocios o acuerdos que puedan ser constitutivos de planificación fiscal agresiva y elusión fiscal, supondría una novedad considerable, si bien hay que decir que algunos

Estados Miembros (en conexión con la normativa OCDE) ya acogen esta obligación en sus respectivos sistemas normativos.

Una vez que se aprobase la directiva, el protagonismo recae fundamentalmente sobre los EEMM, rol que contempla la Propuesta, si bien algunas funciones también recaen sobre la Comisión de la Unión Europea. Respecto a la **correlación costes administrativos - ingresos fiscales**, dependerá de la forma en que cada Estado adapte su legislación y asignen recursos para cumplir con sus obligaciones en materia de revelación.

2.4.2.1.- Estados miembros.

El papel de los Estados Miembros se ciñe fundamentalmente a las siguientes actuaciones:

a) **Adopción y publicación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento al contenido de la Directiva.** A más tardar tendrá lugar en la fecha de 31 de diciembre de 2018, las cuales serán aplicables a partir del 1 de enero de 2019 (art. 2). En otros términos, los EEMM elaborarán nuevas leyes o bien mediante reforma de las ya existentes, incorporando nuevos preceptos que regulen la figura del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.

Teniendo en cuenta las regulaciones ya existentes, el alcance del régimen de declaración obligatoria varía de un país a otro. Por ejemplo, en el caso de nuestro país vecino, **Portugal**, el alcance del régimen de declaración obligatoria se extiende al Impuesto sobre la renta (personas físicas) y sobre beneficios (sociedades), Impuesto sobre el valor añadido, Impuesto sobre bienes inmuebles, Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, Impuesto de timbre y actos jurídicos documentados. De igual modo ocurre en **Irlanda**, con la salvedad, de que también se extiende a las cotizaciones sociales y los impuestos especiales (sin incluir aranceles aduaneros).

Finalmente, en caso de aprobarse la Propuesta, el éxito de tal iniciativa residirá en la claridad y seguridad jurídica que alberguen las disposiciones legislativas que dicten los Estados miembros, en definitiva: qué información se solicita, cuándo y cómo suministrarla, y en caso de incumplimiento de tales obligaciones, cuáles son las sanciones que proceden.

b) **Implementación material del régimen de declaración obligatoria.** Se refiere a la adopción de medidas necesarias para exigir a los intermediarios y/o contribuyentes que presenten ante las Autoridades Tributarias la información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, así como de regular la dispensa de secreto profesional a la que podrán acogerse los intermediarios. Algunos ejemplos de medidas necesarias pueden ser la redacción de formularios o el desarrollo de programas informáticos que faciliten la relación administración tributaria – intermediarios y/o contribuyentes.

c) **Evaluación anual de la eficacia del intercambio automático de información.** Los Estados miembros comunicarán a la Comisión una evaluación anual de la eficacia del intercambio automático de información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, así como de los resultados prácticos que se hayan obtenido. La Comisión adoptará la forma y las condiciones de comunicación de esa evaluación anual.

d) **Establecimiento del sistema de sanciones.** Los Estados miembros establecerán el régimen de sanciones aplicable a las infracciones que tipifiquen conductas fraudulentas o elusión fiscal, y adoptarán todas las medidas necesarias para garantizar su aplicación. Las sanciones previstas serán eficaces, proporcionadas y disuasorias.

2.4.2.2.- Autoridad Competente de los Estados Miembros.

El apartado 5 establece que la autoridad competente de un Estado miembro en el que se haya presentado información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, trasladará mediante intercambio automático, la información contemplada en el apartado 6 (nombre y apellidos del intermediario, residencia fiscal, NIF, señas distintivas del mecanismo, entre otra información) a las autoridades competentes de todos los demás Estados miembros.

Como hemos visto, el **acceso a una información temprana** sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva implica el intercambio de información entre países, pues en un mundo globalizado como el actual, la movilidad de personas es elevada, de modo que una estructura de planificación fiscal agresiva puede encontrarse en varias jurisdicciones, escapando al poder de un único país.

Por autoridad competente se entiende la Administración encargada de la gestión y recaudación de los tributos en cada país. En España la autoridad competente es la Agencia Tributaria. En Reino Unido se trata de la “*HM Revenue and Customs*”; en Portugal, la “*Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)*”, etc.

La información comunicada se facilitará, en la medida de lo posible, por medios electrónicos, utilizando la red CCN.

2.4.2.3.- Comisión.

La Comisión también tiene un papel reservado en lo que a la implantación de un futuro régimen de declaración obligatoria se refiere. Concretamente, las acciones que deberá llevar a cabo la Comisión son las siguientes:

- **Adopción de formularios normalizados.** La elaboración de documentos donde deberá figurar la información a comunicar entre Estados Miembros. El flujo de información opera en una **doble fase**: en primer lugar, a nivel nacional, los Estados Miembros adoptan formularios que recogen la información obtenida de sus ciudadanos en los procesos de revelación de información (intermediarios y

contribuyentes); en una segunda fase, esta información recabada a nivel nacional, fluye y se pone a disposición entre los Estados de la Unión Europea, a través de los formularios, que como decimos, la Comisión se encargará de aprobar.

- **Desarrollo de un Directorio Central, con el correspondiente apoyo logístico.** Podemos entender dicho concepto como una unidad administrativa internacional, en el ámbito de la UE, donde figure toda la información obtenida fruto de la revelación de mecanismos. Supone el último estadio en lo que a cooperación e intercambio de información entre autoridades tributarias se refiere. Se debe establecer que no se podrán ceder los datos objeto de tratamiento más que para el cumplimiento de los fines directamente relacionados con las funciones legítimas del titular ante la Administración Tributaria (Bonell Colmenero 2017).

- **Adopción de actos delegados y ejercicio de la delegación.** Se confieren a la Comisión competencias para adoptar actos *ex* artículo 290 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, con el fin de responder a la eventual necesidad de actualizar las señas distintivas basándose en la información obtenida a partir de los mecanismos revelados. La Comisión puede adoptar disposiciones no legislativas de alcance general que pueden completar o modificar determinados elementos no esenciales de la Directiva. Como ya se indicó en el apartado de señas distintivas el objetivo es favorecer una continua actualización, a modo de estar en estrecho contacto con la realidad.

3.- Derecho Comparado en el contexto OCDE.

En el presente apartado se procederá a efectuar un análisis de derecho comparado sobre los distintos regímenes de declaración obligatoria que han adoptado los países. En el primer apartado se ofrece una perspectiva general, y en los siguientes una exposición de la regulación por país. Este apartado permite conocer cómo se desarrolla en la práctica un régimen de declaración obligatoria.

3.1.-Panorámica general.

En el contexto de la OCDE, respecto a la implantación de un régimen de declaración de estructuras de planificación fiscal agresiva, podemos distinguir tres grupos de países, según los datos facilitados por Deloitte (2017):

- En primer lugar, **aquellos países que no disponen de régimen ni existe fecha de entrada en vigor de uno de tales características.** En este grupo, se encuentran Argentina, Austria, República Checa, Estonia, Finlandia, Grecia, Hungría, Islandia, India, Indonesia, Italia, Luxemburgo, Polonia, Arabia Saudí, Singapur, Eslovaquia, Eslovenia, Turquía, y España, aunque en lo que a nuestro país se refiere, como veremos en el último apartado, la situación podría cambiar si se llega a aprobar la Propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/UE.

- En segundo lugar, países que tampoco disponen de un régimen de declaración, pero que **están estudiando seriamente incluirlo en sus respectivos ordenamientos fiscales**, posibilidad que en el caso de los países europeos puede experimentar un fuerte impulso, de aprobarse la Propuesta. Por ejemplo, en Francia, si bien el Tribunal Constitucional rechazó un intento de introducir un régimen de declaración obligatoria en relación a la Acción 12, pero algunos grupos parlamentarios están reconsiderando la posibilidad de volver a proponerlo en 2018. O el caso alemán, el Parlamento ha solicitado la introducción de normas de declaración obligatoria varias veces. Según el Ministerio de Finanzas Federal las normas de declaración serían legales conforme la Constitución alemana y la legislación de la Unión Europea. Fuera del entorno europeo, potencias como China introducirán con toda probabilidad reglas de declaración obligatorias en la normativa fiscal interna en 2018.

- En tercer lugar, **países que sí disponen de un sistema de tales características** y qué veremos uno a uno, a continuación.

3.2.-Reino Unido.

Que el primer apartado se dedique a Reino Unido no es casualidad, pues con diferencia, es el país que mejor ha implementado un régimen de declaración obligatoria y el que ha alcanzado resultados más eficaces, hecho constatable a través de los estudios que ha realizado “Her Majesty’s Revenue and Customs”.

Su **regulación** se encuentra en la *Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS)* y en la Ley Presupuestaria (*Finance Act*) de 2004, parte 7 (artículos 306 a 319).

A) Ámbito objetivo y subjetivo.

El **ámbito objetivo** del régimen de declaración obligatoria británico abarca los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre la Renta (“*Income Tax*”).
- Impuesto sobre beneficios (“*Corporation Tax*”).
- Impuesto sobre plusvalías (“*Capital Gains Tax*”).
- cotizaciones sociales (“*National Insurance Contributions*”).
- Impuesto sobre bienes inmuebles (“*Stamp Duty Land Tax*”).
- Impuesto sobre sucesiones (“*Inheritance Tax*”).
- Impuesto anual sobre viviendas de empresas (“*Annual Tax on Enveloped Dwellings*”).

Respecto a los **sujetos obligados a declarar**, el enfoque británico pone mayor énfasis en el papel que desempeñan los promotores de estructuras de planificación fiscal, pues

son los obligados principales de la declaración. En este punto recalcar que la legislación británica únicamente regula la figura del promotor, no del asesor, de modo acertado a mi entender, pues como se puso de manifiesto en el apartado en el apartado 2.4.1.1., el asesor es un mero consejero, con su perfil técnico asesora a su cliente, pero está en su voluntad instigar a éste a utilizar una estructura de PFA. De igual modo ocurre en Irlanda.

Los usuarios, por lo general, no tienen que presentar detalles de la estructura a la HM Revenue & Customs. Únicamente lo harán cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- i. La estructura está diseñada internamente. Esto es, cuando no hay promotor. Es importante destacar, no obstante, que en estos casos la declaración sólo se aplica a las estructuras que realmente se han llevado a la práctica.
- ii. El promotor es no residente, por lo que existen dificultades prácticas para garantizar el cumplimiento, ya que escapa a la potestad de soberanía de la Administración Tributaria.
- iii. El promotor aplica el derecho al secreto profesional. Tal y como está reconocido el secreto profesional en la legislación británica, puede impedir que el promotor facilite la información necesaria para una declaración completa.

B) Señas distintivas.

El régimen británico utiliza tres rasgos distintivos **genéricos** para captar los indicios de elusión:

- i. **Confidencialidad.** Aquellos mecanismos en los que el promotor desee mantener la confidencialidad del modo en que un elemento de dichos mecanismos obtiene una ventaja fiscal, ante cualquier otro promotor o autoridad tributaria. Uno de los motivos para mantener la confidencialidad consistirá en facilitar en el futuro el uso reiterado del mecanismo.
- ii. **Comisión muy elevada.** Una comisión muy elevada es una comisión aplicable en virtud de cualquier elemento de un mecanismo del que se espera obtener una ventaja fiscal; y que (a) es, en gran parte, atribuible a dicha ventaja fiscal, o (b) está, de cualquier modo, condicionada a la obtención de la dicha ventaja fiscal.
- iii. **Producto fiscal normalizado.** En la legislación de Reino Unido se llama “estructura de amplia comercialización” a un mecanismo que se pone a

disposición de más de una persona y que utiliza documentación normalizada que no está adaptada a las circunstancias del cliente.

Por otra parte, el *DOTAS* usa cuatro rasgos distintivos **específicos** para centrarse en riesgos conocidos, cuya sola presencia en un mecanismo determina el nacimiento de la obligación de declararlo.

i. **Estructura de pérdidas.** El diseño de estas estructuras consiste en proporcionar pérdidas al cliente, de modo que su utilización posterior comporte una reducción de la base imponible a efectos de cualquiera de los impuestos o bien, para generar una devolución de impuestos.

ii. **Arrendamientos financieros.** El rasgo sólo se aplica si el mecanismo supone el arrendamiento de plantas o equipos de alto valor (individual de 10 millones de GBP o un valor agregado de al menos 25 millones de GBP). El rasgo sólo se aplica cuando el plazo del arrendamiento es superior a dos años. Además, es preciso que concurra alguna de las tres condiciones adicionales siguientes:

- en el mecanismo de arrendamiento interviene una parte no sujeta al impuesto sobre beneficios;
- el mecanismo de arrendamiento elimina, total o principalmente, el riesgo del arrendador;
- el mecanismo de arrendamiento conlleva una venta y posterior arrendamiento financiero.

iii. **Rentas del trabajo.**

iv. **Impuesto anual sobre viviendas de empresas.**

C) **Procedimiento.**

El promotor declara la estructura en los 5 días siguientes a la puesta a disposición de los clientes:

Por su parte, los promotores reciben un **número para la estructura u operación declarada**, que facilita a los contribuyentes que han participado en la estructura. Además, el Reino Unido exige a los promotores que presenten una declaración trimestral de clientes que utilizan las estructuras a las autoridades fiscales.

El usuario declara la estructura indicando un número de referencia para la estructura (SRN, del inglés “*Scheme Reference Number*”) en la declaración. El número debe introducirse en la declaración correspondiente al año de cálculo, ejercicio contable y/o fiscal, obligación que persistirá cada año o periodo posterior hasta que deje de realizarse la operación.

D) Régimen sancionador.

En el régimen británico hay dos tipos de sanciones: una sanción inicial y una sanción secundaria. Hay que precisar que los importes varían según el sujeto infractor.

En el caso del **promotor**, la sanción inicial viene determinada por un Tribunal y se calcula sobre la base de un importe diario, que abarca desde 600 a 1 millón de GBP. La cuantía del incremento de la sanción varía teniendo en cuenta el importe de la comisión percibida por el promotor. Si es el contribuyente el que no ha declarado, el Tribunal tendrá en cuenta el importe de la ventaja fiscal obtenida o que se pretendía obtener. Además, la Administración Tributaria británica puede imponer una sanción diaria secundaria, no superior a 600 GBP, por cada día que perdure el incumplimiento de declarar desde la imposición de la sanción inicial.

Por último, en lo que al promotor se refiere, la sanción por no presentar una lista de clientes asciende a un máximo de 5.000 GBP por cliente omitido.

En el caso de que el sujeto infractor sea el **usuario** se adopta un enfoque diferente. En tal caso, las sanciones son de 100 GBP por la estructura no declarada, 500 GBP por el segundo incumplimiento y 1.000 GBP por cualquiera de los siguientes.

3.3.-Irlanda.

En primer lugar, hay que decir que el régimen irlandés es prácticamente idéntico al británico, por lo que se hará mayor hincapié en sus pequeñas particularidades. El ámbito de aplicación del régimen de declaración obligatoria se encuentra **regulado** en el artículo 149 de la Ley Presupuestaria de 2010 (“*Finance Act*”).

A) Ámbito objetivo y subjetivo.

La obligación de informar abarca los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre la renta (“*Income Tax*”).
- Impuesto sobre beneficios (“*Corporation Tax*”).
- Impuesto sobre plusvalías (“*Capital Gains Tax*”).
- Impuesto sobre adquisiciones patrimoniales (“*Capital Acquisitions Tax*”).
- Impuesto sobre el valor añadido (“*Value Added Tax*”).
- Cotizaciones sociales (“*the Universal Social Charge*”).
- Impuesto de transmisiones y actos jurídicos documentados (“*Stamp Duties*”).
- Impuestos especiales (“*Excise duties*”) (excepto aranceles aduaneros).

En lo que respecta al sujeto obligado a declarar no existen diferencias con el régimen británico. El obligado es el promotor, debiendo declarar únicamente el usuario cuando la estructura haya sido diseñada internamente, el promotor resida fuera de Irlanda y no exista un promotor en el Estado, o cuando se aplique el derecho al secreto profesional.

B) Señas distintivas.

Los rasgos distintivos genéricos y específicos para captar los indicios de elusión son idénticos a los que regula el régimen británico, sin presentar ninguna particularidad al respecto, de modo que se remite al correspondiente apartado.

C) Procedimiento.

El procedimiento de declaración previsto por el régimen irlandés es prácticamente idéntico al británico: el **promotor** declara una operación en los 5 días siguientes al momento en que una estructura está “totalmente diseñada” y se realiza un contacto comercial, o en los 5 días siguientes a la fecha en que pone la estructura a disposición de otra persona para que ésta la implemente. Cuando la obligación de declaración incumba al **usuario**, deberá efectuarse también en los cinco días siguientes a la fecha de la primera operación realizada. Las autoridades tributarias irlandesas notifican un número identificativo que deberá recogerse en todas las declaraciones de impuestos.

Como **particularidades** hay que poner de manifiesto las dos siguientes:

- La Ley Financiera de 2011 modificó las disposiciones originales eliminando la obligación de declaración de los promotores **cuando están**

convencidos de que el cliente no realizó la operación en el momento en cuestión.

- La lista de clientes debe facilitarse a los **30 días** del conocimiento del promotor de la realización de cualquier operación que forme parte de la operación sujeta a declaración.
- En el caso de estructuras “desarrolladas internamente”, esto es, por el propio usuario, la declaración debe realizarse en un plazo de **30 días** a contar desde la fecha en que el usuario realiza la primera operación.

D) Régimen sancionador.

Similar al del Reino Unido, lo único que varía son las cuantías. Las sanciones diarias también pueden imponerse a cualquier promotor que no mantenga una lista de clientes o que no la facilite cuando la requieran las autoridades fiscales. Por una parte, se impone una **sanción inicial** por no declarar de un máximo de 500 euros al día durante un periodo inicial, que comienza el primer día tras el cierre del periodo en el que debería haber sido declarada la estructura (recordemos 5 días) y termina en la primera de las fechas siguientes:

- a. el día que el Tribunal impone la sanción.
- b. el día anterior a la fecha en que se declare la estructura.

Posteriormente, se aplican **sanciones diarias** de 500 euros. Adicionalmente, si la obligación incumplida es la no facilitación de la lista de clientes, se le sanciona con una multa inicial máxima de 4.000 EUR y, posteriormente, con multas diarias de 100 euros, si se prolonga el incumplimiento una vez aplicada la sanción inicial.

3.4.- Estados Unidos.

La legislación primaria estadounidense se encuentra en los artículos 6011, 6111, 6112, 6707, 6707A, 6662A y 6708 del Internal Revenue Code (Código Tributario de Estados Unidos), así como los reglamentos del Tesoro promulgados en su desarrollo.

A) Ámbito objetivo y subjetivo.

El régimen de declaración obligatoria se extiende a los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre la renta (personas físicas) (“*Income Tax*”).
- Impuesto sobre beneficios (sociedades) (“*Corporate Tax*”).
- Impuestos sobre donaciones y sucesiones (“*Inheritance Tax*”).
- Otros impuestos federales.

En relación al ámbito de aplicación subjetiva la legislación estadounidense regula, a diferencia de Reino Unido e Irlanda, la figura del **asesor material**, sobre quien recae la obligación de informar.

El mismo se define como aquella persona que presta cualquier **ayuda, asistencia o asesoramiento** material con respecto a la organización, gestión, promoción, venta, implantación, aseguramiento o ejecución de cualquier operación sujeta a declaración y que, directa o indirectamente, obtiene unas rentas brutas superiores a los umbrales de 10.000, 25.000, 50.000 o 250.000 USD, dependiendo del tipo de contribuyente y tipo de operación sujeta a declaración.

Como podemos observar, la legislación estadounidense es más intrusiva, lo cual puede observarse a través de:

- a. La anterior definición engloba tanto las actividades típicas de un promotor como de un asesor, quien como hemos puesto de manifiesto, sólo asesora, no incurre en la implementación de mecanismos de PFA.
- b. En segundo lugar, el mero hecho de superar las cifras que recoge la definición, origina la obligación de declarar.

Adicionalmente, el contribuyente está obligado a proporcionar información detallada de la operación y sus ventajas fiscales previstas en otra declaración que se adjunta a su declaración de impuestos

B) Señas distintivas.

Una “operación sujeta a declaración” es cualquier operación comprendida entre las siguientes:

- i. **Operaciones catalogadas.** Es una operación que el IRS (“*Internal Revenue Service*”) ha determinado que constituye elusión fiscal

mediante comunicado, normativa o cualquier otra forma de directriz publicada.

ii. **Operaciones confidenciales.** El asesor que percibe una comisión mínima impone una limitación a la divulgación por parte del contribuyente del tratamiento o la estructura fiscal de la operación a cualquier persona y la limitación de la divulgación protege la confidencialidad de las estrategias fiscales del asesor.

iii. **Operaciones con protección contractual.** Son negocios en las que el contribuyente tiene derecho a un reembolso total o parcial de las comisiones si no se alcanzan las consecuencias fiscales pretendidas.

iv. **Operaciones de pérdidas.** Son operaciones diseñadas para generar pérdidas de modo que la base imponible se reduce considerablemente o vuelve nula por completo.

v. **Operaciones de interés.** El IRS ha identificado determinadas operaciones como de interés en normas o directrices publicadas. A diferencia de las operaciones catalogadas no constituyen elusión fiscal, pero el IRS querría tener más información para determinar su verdadera finalidad.

C) Procedimiento.

A diferencia de los regímenes británico e irlandés, la obligación de declarar los detalles de la estructura se impone **simultáneamente** a contribuyentes y asesores materiales. Los contribuyentes deben presentar información sobre operaciones concretas en sus declaraciones, con independencia de que el promotor haya declarado anteriormente la operación. Del mismo modo, la obligación de un promotor para presentar información sobre operaciones sujetas a declaración no quedará cumplida con la declaración de esas operaciones por parte del contribuyente.

Todo el procedimiento se desarrolla ante la Oficina de Análisis de Refugios Fiscales (OTSA, del inglés “Office of Tax Shelter Analysis”), organismo dependiente del IRS:

a. El asesor material tiene que presentar una declaración ante la OTSA antes del último día del mes siguiente al trimestre natural en que el asesor se ha convertido en asesor material.

b. En ese momento recibe un número de operación sujeta a declaración de 9 dígitos, el cual facilitar a todos los contribuyentes a los que preste asesoramiento, quienes deberán declarar adjuntando una manifestación a su declaración y consignando dicho número.

Por último, el asesor material debe mantener una lista en la que se identifique a cada cliente, que debe ser presentada al IRS en los 20 días hábiles siguientes a la fecha del requerimiento por escrito.

D) Régimen sancionador.

Las sanciones aplicables a un asesor material son las siguientes:

- Si no informa sobre una operación sujeta a declaración o si presenta información incompleta o falsa con respecto a dicha operación, es de 50.000 dólares estadounidenses.
- Si no declara operaciones catalogadas es 200.000 USD o un 50% (incrementado al 75% cuando existe intencionalidad) de las rentas brutas derivadas de la prestación del servicio de asesoramiento con respecto a la operación catalogada, aplicándose el importe que resulte mayor.
- Si un asesor material no facilita la lista requerida al IRS antes de que transcurran 20 días hábiles desde la fecha del requerimiento del IRS es de 10.000 dólares estadounidenses por cada día de incumplimiento a contar desde el vigésimo día, a menos que exista una causa razonable para dicho incumplimiento.

En relación a la **sanción que se le puede imponer a un contribuyente** por no declarar una operación sujeta a declaración es del 75% de la minoración de la cuota a resultas de la operación, con sujeción a sanciones mínimas y máximas que van de 5.000 USD a 200.000 USD, dependiendo del tipo de contribuyente y operación sujeta a declaración.

3.5.- Canadá.

La regulación se encuentra en los artículos 237.1, 237.3, 143.2 y 248 de la Income Tax Act.

A) Ámbito objetivo y subjetivo.

Las normas de declaración obligatoria se limitan al Impuesto sobre la renta (personas físicas) y sobre beneficios (sociedades). Además, el régimen TS (*Tax Shelter*, en español Refugios Fiscales) se extiende mecanismos de donación y la adquisición de bienes.

Por otra parte, la legislación canadiense recoge por separado las figuras de asesor y promotor, si bien sobre ambos recae idéntica obligación de informar.

- a. “**Asesor**” es aquella persona que proporciona a otra persona cualquier protección contractual con respecto a una operación o serie de operaciones, o cualquier asistencia o asesoramiento con respecto a la creación, el desarrollo, la planificación, la organización o la ejecución de la operación o serie de operaciones.
- b. Un “**promotor**” es aquella persona que:
 - i. promueve o vende un mecanismo que incluye o hace referencia a una operación o serie de operaciones.
 - ii. afirma que un mecanismo podría tener una ventaja fiscal para fomentar la promoción o venta del mecanismo.
 - iii. acepta una contrapartida a cambio de un mecanismo de conformidad con los apartados (a) o (b).

Al igual que en el modelo estadounidense el contribuyente tiene la obligación de declarar junto al asesor y promotor. Ahora bien, la presentación de un modelo de declaración completo y exacto por parte de cualquiera de ellos (contribuyente, promotor o asesor) en relación con una operación sujeta a declaración implica que se considere que el resto ha cumplido sus correspondientes obligaciones de declarar con respecto a esa operación.

B) Señas distintivas.

Una “operación sujeta a declaración” es una operación de elusión que reúne al menos dos de los tres rasgos distintivos siguientes:

- a) **comisión orientada a resultados fiscales.**
- b) **cláusula de confidencialidad.**
- c) **protección contractual.**

De conformidad con la Ley canadiense del Impuesto sobre la Renta, una **operación de elusión** es una operación que genera una ventaja fiscal y no cabe considerar razonablemente que se ha realizado fundamentalmente por motivos distintos de la obtención de la ventaja fiscal.

C) Procedimiento.

En este punto, el régimen canadiense es prácticamente idéntico al norteamericano. La obligación de declarar los detalles de la estructura se impone a contribuyentes, asesores y promotores. La única particularidad la encontramos en el plazo. A diferencia de los

cortos períodos de tiempo de otros regímenes, una operación sujeta a declaración debe declararse antes del 30 de junio del año natural siguiente al año en que la operación ha pasado a ser una operación sujeta a declaración.

D) Régimen sancionador.

En primer lugar, cualquier ventaja fiscal derivada de una operación sujeta a declaración queda prohibida hasta su debida declaración sin que sea necesario establecer el carácter abusivo de la estructura.

La cuantía de las sanciones es variable y se ciñe al importe de las comisiones conseguidas por los promotores y asesores. Cada persona obligada a declarar es responsable de pagar una sanción equivalente al total de las comisiones orientadas a conseguir una ventaja fiscal y comisiones de protección contractual devengadas por los promotores/asesores en relación con una operación sujeta a declaración. La responsabilidad entre el promotor o asesor y el contribuyente es **solidaria**.

3.6.-Portugal.

El régimen de declaración obligatoria se encuentra en el Decreto-Ley nº 29/2008 de 25 de febrero de 2008 (Diário da República n.º 39/2008, Série I de 2008-02-25).

A) Ámbito objetivo y subjetivo.

El alcance del régimen de declaración obligatoria se extiende en Portugal es bastante amplio y se extiende a todos los impuestos básicamente.

- Impuesto sobre la renta (“*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*”).
- Impuesto sobre beneficios (“*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*”).
- impuesto sobre el valor añadido (“*Imposto sobre o valor acrescentado*”).
- impuesto sobre bienes inmuebles (“*Imposto Municipal sobre Imóveis*”).
- Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, de timbre y actos jurídicos documentados (“*Imposto de Selo*”).
- Otros impuestos (“*Outros impostos p .ej Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação*”).

Respecto a los obligados a declarar impera la misma norma que Reino Unido e Irlanda. Sólo se regula figura del promotor, quien es el principal obligado a declarar. El

usuario solo lo hará cuando la estructura esté diseñada internamente o el promotor resida fuera de Portugal.

B) Señas distintivas.

Los mecanismos que habrán de ser declarados:

- a) El rasgo distintivo genérico relativo a operaciones con una cláusula que rechaza o limita la responsabilidad del promotor.
- b) Rasgos distintivos específicos:
 - i. participación de una entidad sujeta a un **régimen fiscal especialmente favorable o exenta de impuestos.**
 - ii. operaciones financieras que dan lugar a la **reclasificación de rentas**, como arrendamientos financieros o instrumentos híbridos.
 - iii. el **uso de pérdidas fiscales.**

C) Procedimiento.

El promotor declara la estructura a la AT en los 20 días siguientes al final del mes en que se facilitó el mecanismo a los clientes. Las características particulares del régimen portugués, que le diferencian de todos los vistos con anterioridad son:

- a. El promotor no está obligado a facilitar a las autoridades fiscales listas de clientes que hayan implantado la estructura.
- b. El plazo de declaración es ligeramente más largo, ya que los promotores fiscales que participan en la planificación fiscal deben realizar la declaración en los 20 días siguientes al cierre del mes siguiente al mes en que han facilitado esa estructura
- c. Los usuarios tienen que declarar la estructura antes del cierre del mes siguiente al mes de implantación si la obligación de declaración recae en ellos.
- d. No existe un sistema de números únicos de identificación

D) Régimen sancionador.

Las sanciones por no declarar son fijas oscilan entre 5.000 EUR y 100.000 EUR en el caso del promotor, y entre 500 EUR y 80.000 EUR en el caso del usuario.

3.7.- Sudáfrica.

A) **Ámbito objetivo y subjetivo.**

El régimen de declaración obligatoria se extiende a los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre la renta.
- Impuesto sobre donaciones.
- Impuesto sobre plusvalías.
- IVA.
- Cualquier otro impuesto contemplado en la legislación tributaria administrado por las autoridades fiscales (*Commissioner*).

La obligación de declarar los detalles de la estructura se impone al promotor. Si no hay promotor, entonces son los contribuyentes los que tienen que declarar la información.

B) **Señas distintivas.**

Los mecanismos sujetos a declaración se clasifican en 2 grupos:

a. **categorías específicamente catalogadas** por las autoridades fiscales:

- i. un mecanismo calificado como “instrumento de capital híbrido” si el plazo de prescripción hubiera sido 10 años.
- ii. un mecanismo calificado como “instrumento de deuda híbrido” si el plazo de prescripción hubiera sido 10 años.
- iii. cualquier mecanismo catalogado en un comunicado público.

b. **mecanismos sujetos a declaración con determinadas características:**

- i. el cálculo de cualquier interés, coste financiero, comisión u otro cargo depende, total o parcialmente, de las ventajas fiscales derivadas del mecanismo.
- ii. la operación da lugar a la ida y vuelta de fondos, traduciéndose en una compensación/ cancelación de los mismos.
- iii. la operación da lugar a un importe que es:
 - a. una deducción a efectos del impuesto sobre la renta, pero no un gasto a efectos de las normas de información financiera; o

b. un ingreso a efectos de las normas de información financiera, pero no un ingreso bruto a efectos fiscales.

C) Procedimiento.

La obligación de declarar los detalles de la estructura se impone al promotor. Los usuarios, como regla general, no están obligados detallar la estructura al SARS (“*South African Revenue Service*”). Sin embargo, tienen que incluir el número de referencia fiscal de la operación sujeta a declaración en su declaración anual de impuestos.

El mecanismo sujeto a declaración debe declararse en un plazo de 45 días a partir del cobro o devengo del primer importe por parte del contribuyente o desde que éste paga o realmente incurre el mismo.

D) Régimen sancionador.

Se impone una sanción mensual por no declarar de entre 50.000 ZAR y 100.000 ZAR en el caso del promotor (máximo 12 meses) y la sanción se duplica si el importe de la ventaja fiscal prevista excede de 5 millones de ZAR y se triplica si la ventaja fiscal prevista excede de 10 millones de ZAR.

4.- Eficacia de los regímenes de declaración obligatoria.

Esta sección ha sido elaborada sobre la base de la información relativa a los regímenes de declaración obligatoria facilitada por los países (OCDE 2015).

Cuando un lector no familiarizado con el presente tema comienza a leer e indagar sobre los diversos regímenes de declaración obligatoria, la primera pregunta que le viene a la mente consiste en cuestionarse si realmente estos regímenes consiguen el objetivo que persiguen, puesto que a priori resulta ilusorio que un promotor, o bien un contribuyente cuando proceda, declaren unilateralmente las estructuras en las que se encuentren presentes las señas distintivas, y que presumiblemente puedan resultar estructuras de planificación agresiva. Por tanto, la dedicación de un apartado completo al análisis de la eficacia de los regímenes de declaración de obligatoria se hace obligatorio.

No todos los países que cuentan con regímenes de declaración obligatoria han recabado datos sobre la efectividad de sus regímenes. Una parte importante de la información recogida en esta sección se centra en datos y estadísticas facilitados por el Reino Unido, así como en algunos ejemplos y datos facilitados por otros países. Sin embargo, aunque los datos disponibles no son exhaustivos ni detallados, las opiniones de quienes cuentan con estos regímenes de declaración permiten obtener una visión

razonablemente coherente que deja entrever que la declaración obligatoria **alcanza sus objetivos con éxito**.

4.1.- Reino Unido.

El régimen de Declaración de Estructuras de Elusión Fiscal (DOTAS, del inglés *Disclosure of Tax Avoidance Schemes*) ha **proporcionado información temprana** sobre estructuras de elusión fiscal, lo que ha permitido al gobierno del Reino Unido aprobar, en su caso, leyes encaminadas al cierre de estas estructuras antes de incurrir en una importante pérdida de recaudación. De las 2.366 estructuras de elusión declaradas hasta 2013, 925 han sido cerradas en virtud de disposiciones legales (un cambio legislativo puede cerrar más de una estructura: con sólo 3 cambios legislativos se cerraron más de 200 estructuras que afectaban al Impuesto sobre bienes inmuebles británico, protegiendo así millones de ingresos de recaudación).

En los primeros años se produjo un **aumento de la actividad legislativa**, a medida que se disponía de más información sobre las estructuras que se estaban promoviendo en el mercado. Desde entonces, esta actividad se ha ido moderando por varios factores, entre los que se incluyen:

- a. el estrechamiento gradual del ámbito para diseñar estructuras de elusión con éxito.
- b. la salida de algunas de las firmas de asesoría más grandes y expertas del mercado del diseño de estructuras de elusión fiscal.
- c. la suma de otros instrumentos al conjunto de herramientas para luchar contra la elusión fiscal, como normas específicas de prevención de la elusión, una norma general de prevención de abusos (GAAR), medidas dirigidas a los promotores, etc.
- d. un deterioro de los conocimientos técnicos de las entidades que promueven estructuras de elusión, lo que se traduce en que las estructuras declaradas pueden cerrarse con arreglo a la legislación existente sin que se requiera una respuesta legislativa.

En cuanto a países concretos, la información facilitada por el régimen DOTAS del Reino Unido en torno a la adopción de una estructura ha sido útil para articular una respuesta operativa. Las listas de clientes han permitido tanto el despliegue de recursos del *HM Revenue & Customs* que se han coordinado de forma más efectiva porque identifican el número de casos posibles en la fase inicial, como un recurso adicional para comprobar que todos los usuarios declaran las estructuras.

Otro efecto que persiguen los regímenes de declaración obligatoria es el **efecto disuasorio**. Es probable que los contribuyentes sigan un enfoque más cauto a la hora de adoptar una estructura de planificación fiscal si saben que tiene que ser declarada y que

las autoridades fiscales pueden adoptar una postura diferente sobre las consecuencias fiscales de esa estructura.

Aunque es difícil medir el alcance de cualquier efecto disuasorio, los datos y ejemplos que se mencionan a continuación indican que se produce tal efecto. El número de estructuras declaradas anualmente se ha ido reduciendo con los años y la mayoría de los principales asesores fiscales han dejado de promover las estructuras de elusión sujetas a las normas de declaración, actividad que ha quedado en gran medida concentrada en una pequeña minoría de empresas de asesoría fiscal, conocidas generalmente como “boutiques” en el Reino Unido.

A medida que ha ido madurando el régimen británico y que ha ido cayendo el número de estructuras sujetas a declaración, el Reino Unido ha tratado de utilizar la información facilitada por dicho régimen para **influir en el comportamiento por otras vías**. Por ejemplo, las autoridades fiscales británicas pueden utilizar la información de las declaraciones y las listas de clientes para contactar anticipadamente con los promotores y clientes para persuadirles a que no utilicen mecanismos de planificación fiscal agresiva. En virtud de la legislación promulgada en 2014, el Reino Unido también puede exigir que se abonen, antes de la resolución de la controversia, impuestos relacionados con estructuras declaradas, asegurándose de que sea el erario público, y no el contribuyente, sea quien se beneficie del dinero mientras ésta se resuelve.

4.2.- Irlanda.

En el caso del régimen irlandés, se pudieron recibir numerosas declaraciones en relación con los fondos de prestaciones a empleados. A fin de luchar contra estas estructuras, en la Ley Presupuestaria irlandesa de 2013 se introdujo una disposición de amplio alcance contra la elusión fiscal.

4.3.-EEUU.

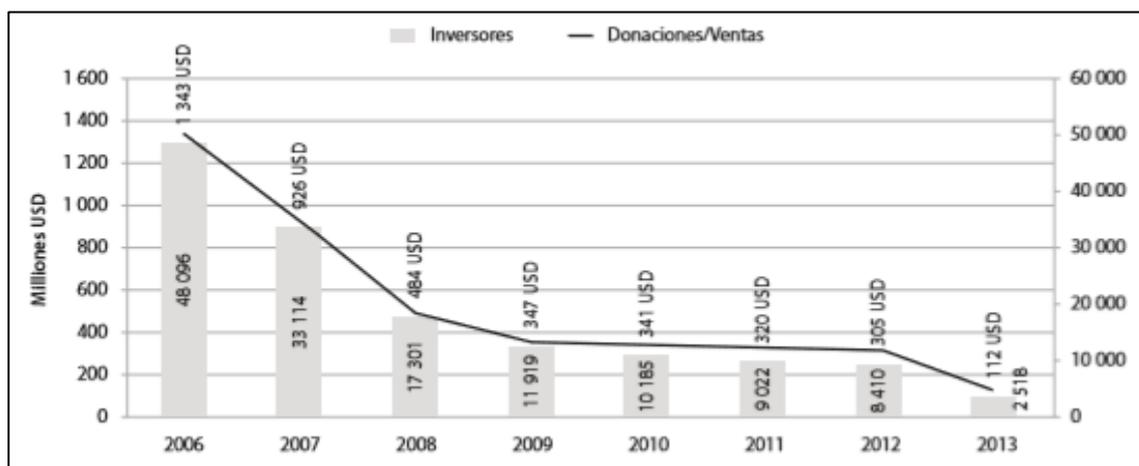
En Estados Unidos, el número de informes de todo tipo sobre operaciones sujetas a declaración, incluidas las operaciones catalogadas y las operaciones de interés, se ha ido reduciendo desde la introducción de estos conceptos en 2000 y 2006, respectivamente. No obstante, cuando se cataloga una operación, la notificación de su probable rechazo, la obligación de declaración y la imposición de sanciones por no declararla suelen provocar un efecto de enfriamiento, reduciéndose las probabilidades de que los contribuyentes realicen operaciones de este tipo.

4.4. Canadá.

En cuanto al régimen canadiense de refugios fiscales, los promotores tienen que obtener un número de identificación antes de vender una estructura y deben identificar a todos los participantes y declarar todos los importes al cierre del mes de febrero del año siguiente. Esta información permitió a la CRA (“*Canada Revenue Agency*”) determinar rápidamente el alcance de los problemas planteados por los refugios fiscales que entrañan donaciones benéficas:

- La CRA rechazó más de 5.900 millones de CAD en reclamaciones por donación.
- Revisión de la declaración de más de 182.000 contribuyentes que participaron en estos refugios fiscales para donaciones.
- Revocación del carácter benéfico de 47 organizaciones benéficas que participaron en estos mecanismos, y ha impuesto sanciones a terceros como promotores, etc. por una suma próxima a 137 millones de CAD.

En Canadá, los refugios fiscales para mecanismos de donación era una de las estructuras más frecuentes y consolidadas utilizada para hacer un uso abusivo de las deducciones y créditos fiscales disponibles para donaciones a organizaciones benéficas. Estos mecanismos se volvieron populares a principios de la década del 2000 y alcanzaron su punto álgido en 2006 con 48.096 estructuras valoradas en 1.343.000.000 CAD. A lo largo de los años descendió el número de estructuras sujetas a comunicación, de modo que, finalmente en 2013 el número de estructuras ascendía a 2.518, con una valoración de 1.112.000 CAD. En el siguiente **gráfico** podemos ver la evolución a lo largo del tiempo (OCDE 2015: 30).

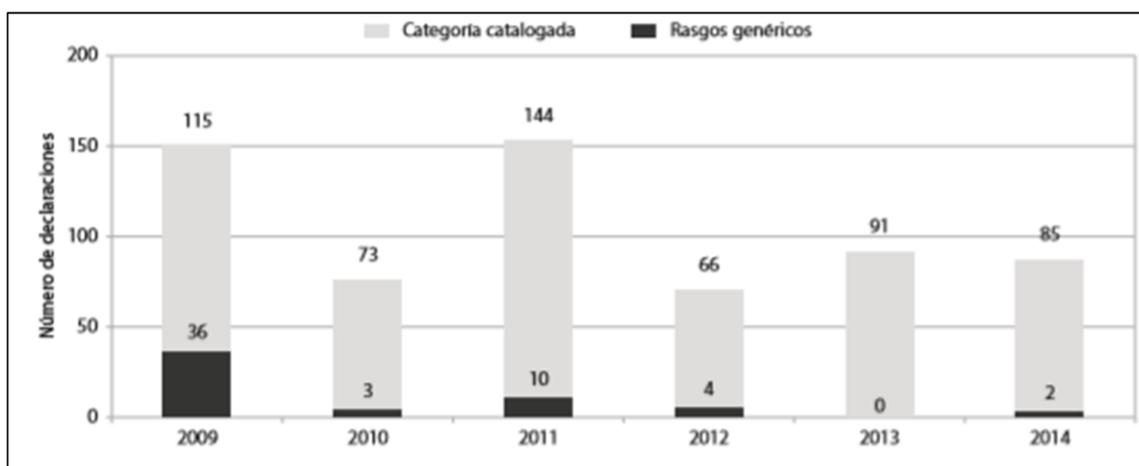


4.5.-Sudáfrica.

La adopción de un régimen de declaración obligatoria ha servido para perfeccionar la legislación sobre **consecuencias fiscales de las acciones preferentes**. En Sudáfrica, cualquier acción preferente que sea rescatable en los 10 años siguientes a la emisión es considerada un mecanismo sujeto a declaración. La mayoría de operaciones declaradas y los datos recopilados han permitido entender cómo se sigue utilizando la financiación por medio de acciones preferentes. Este entendimiento ha servido de base para diseñar las nuevas normas del Impuesto sobre capital híbrido, subsanando las lagunas legales existentes.

En Sudáfrica, la legislación aplicable a los mecanismos sujetos a declaración entró en vigor en 2005 y, posteriormente, en 2008 se promulgó una nueva normativa. La nueva legislación perfeccionó el alcance de los mecanismos sujetos a declaración, en particular, el alcance de los rasgos distintivos genéricos. Desde 2009 se han declarado 629 mecanismos con arreglo al régimen sudafricano. En la mayoría de los casos, las declaraciones han sido presentadas por grandes empresas.

Aunque los datos de Sudáfrica presentan una visión más dispar en términos de efectos disuasorios, de la **tabla** se desprende que la mayoría de las declaraciones por rasgos genéricos se realizaron durante 2009 y que el número de mecanismos declarados anualmente en virtud de esos rasgos distintivos genéricos ha caído significativamente. Desde que se recabaron estos datos, Sudáfrica ha ampliado el alcance de su régimen de declaración obligatoria con la incorporación de rasgos específicos dirigidos a operaciones que generan especial preocupación a la administración tributaria sudafricana (OCDE 2015: 30).



5.- Conclusiones.

Como ha quedado patente a lo largo del trabajo, los regímenes de declaración obligatoria, esto es, el conjunto de normas y procedimientos conforme a los cuales los Estados exigen a los intermediarios y contribuyentes que revelen los mecanismos de planificación fiscal agresiva cuentan con un amplio calado en el Derecho Comparado, puesto que incluso desde antes de la formulación del Plan de Acción de la OCDE para la lucha contra BEPS (julio de 2013 en San Petersburgo), que incluía las 15 acciones, entre ellas la Acción 12, países tan importantes como Reino Unido (2004) o EEUU (1984) ya contaban con ellos.

En lo que respecta a la Propuesta de Directiva, su originalidad es escasa de igual modo, pues se limita a transponer las recomendaciones de la Acción 12 de BEPS que a su vez toma como principal referente el régimen DOTAS del Reino Unido. Todas las experiencias de los países que cuentan con regímenes de declaración obligatoria siguen los principios comunes de obtener información temprana sobre estructuras de elusión fiscal, identificar usuarios y promotores y establecer la obligación en ambos niveles, y centrar la medida como elemento disuasorio para reducir la promoción y el uso de estructuras de elusión.

En el presente apartado, las conclusiones se dividen en dos grupos distintos: por un lado, **conclusiones que hacen referencia a los regímenes de declaración obligatoria en general**, relativas al modo en que tienen que estar diseñados para la consecución de sus propósitos, sin menoscabar la seguridad jurídica y suponer un excesivo gravamen para los obligados tributarios; en segundo lugar, otro grupo de conclusiones y reflexiones sobre la implantación de un régimen de estas características **en España**.

a) Conclusiones generales.

Las conclusiones generales giran en torno a las medidas que las Administraciones Tributarias deben tomar, y las características que los regímenes de declaración obligatoria deben reunir para asegurar en última instancia la eficacia de los mismos. En otros términos, por la especial naturaleza de este tipo de normas y procedimientos, el foco debe situarse tanto sobre si se consiguen los fines perseguidos como si merece la pena la implementación y mantenimiento en términos de costes.

1.- **Claridad y fácil entendimiento.** Las normas de declaración obligatoria se deben redactar con la mayor claridad, con el objetivo de facilitar el entendimiento por partes de los obligados tributarios. Las consecuencias de la falta de claridad son la comisión de fallos no intencionados en la declaración, la declaración de información irrelevante o de baja calidad, y por último, la resistencia de los contribuyentes al cumplimiento de este tipo de normas. Asimismo, también deben figurar de forma detallada las sanciones que procederán en caso de incumplimiento, con el objeto de que los contribuyentes sepan a qué atenerse si no cumplen con las obligaciones.

2.- Íntimamente relacionada con la anterior característica, puesto que la claridad de las normas redundará en una mayor **seguridad jurídica**. Al margen de figurar con claridad

las sanciones como ya hemos dicho, los países deben explicar con claridad que la declaración de una estructura no significa que esa estructura quede aceptada por la administración tributaria ni que no vaya a ser cuestionada. Asimismo, debe identificarse con precisión los mecanismos sujetos a la obligación de declaración.

3.- Un imperativo de la adopción de los regímenes de declaración obligatoria debe ser la consecución de un **justo equilibrio entre los beneficios perseguidos y las cargas adicionales que comportan**. Un concepto, el de carga adicional, que puede interpretarse en un doble sentido.

a) Por una parte, como el conjunto de deberes y obligaciones que tendrán que cumplir los obligados tributarios como consecuencia de la implementación de un régimen de estas características. En otros términos, un régimen de estas características debe ser proporcional, esto es, la adopción de normas de declaración obligatoria debe velar en todo momento porque el normal y lícito comportamiento económico de los agentes no se vea alterado.

b) Por otra parte, podemos identificar el concepto de carga adicional como coste económico-administrativo, esto es, cuánto cuesta en términos de recursos públicos la implementación y mantenimiento de un régimen de declaración obligatoria, o lo que es lo mismo, si la cantidad recaudatoria que se consigue salvaguardar supera con creces el coste de estos sistemas.

4.- Investigación sobre la eficacia. En conexión con lo anterior, la Administración Tributaria de cualquier país que cuente con un régimen de declaración debe mantenerse activa en el papel de medir los esfuerzos realizados y los resultados alcanzados, con el objetivo de concluir si realmente merece la pena, en términos de costes, el establecimiento y mantenimiento de un régimen de este tipo. Asimismo, deben garantizar que la información recopilada se utiliza de manera eficaz. En el momento, en que los estudios e informes concluyan que no se están consiguiendo los objetivos perseguidos y por consiguiente que el derroche de recursos públicos es efectivo, deberán establecerse las mejoras que procedan, o en el peor de los casos suprimirse.

5.-Flexibilidad y dinamicidad. En un mundo donde las estructuras de planificación fiscal explotan los vacíos y puntos débiles de los ordenamientos fiscales, las Administraciones tributarias deben adaptar continuamente el régimen, identificando rasgos distintivos y riesgos potenciales en operaciones que revistan una especial relevancia. Por otra parte, puesto que la Acción 12 se refiere a un diseño estándar y que los riesgos serán diferentes en cada país, se trata de un área en la que los países necesitan máxima flexibilidad para diseñar sus propios rasgos específicos.

6.- Uno de los rasgos caracterizadores de los regímenes de declaración obligatoria más célebres consiste en configurar a los intermediarios fiscales como los principales obligados tributarios a revelar información sobre estructuras de planificación fiscal agresiva. Es en este punto, donde desde mi punto de vista, adquiere mayor relevancia la **distinción entre asesor fiscal y promotor**, puesto que mientras el primero se dedica, como su nombre indica, a prestar asesoría y consejo, manteniéndose al margen de las actividades del cliente, el segundo sí desempeña el papel protagonista a la hora de crear, implementar y difundir estructuras de planificación fiscal agresiva.

Esto es, mientras que el asesor fiscal se mantiene en una posición ajena a la puesta en práctica de una estructura de planificación fiscal agresiva, el papel del promotor, así como del contribuyente, son papeles activos en la utilización de los mismos, al ser por otra parte los beneficiados.

Como corolario de lo anterior, y una de las más importantes conclusiones en mi opinión, es establecer como regla general que sean los contribuyentes y los promotores quienes sean los obligados a informar de planificaciones fiscales agresivas. Por tanto, la obligación de declarar del promotor está comprendida como un elemento básico del modelo en la recomendación BEPS, siguiendo las experiencias de Reino Unido, Estados Unidos, Canadá o Sudáfrica. Así ocurre también en Portugal e Irlanda.

Por el contrario, debe absolverse de declarar los asesores fiscales como hemos dicho. En este sentido, es rechazable la posibilidad de configurar como obligado a quienes, de forma incluso indirecta, se limiten a dar asistencia material en las operaciones, o simplemente asesoramiento o consejo.

7.- Plazo de puesta a disposición de la información requerida. Otro punto que se ha debatido es rechazar el carácter previo y en corto plazo del suministro de la información cuando deba realizarlo algún intermediario. En mi opinión, esto es una batalla perdida, BEPS insiste en esto como un aspecto fundamental de la medida, para introducir presión sobre la oferta y la demanda de prácticas de elusión fiscal y para prevenir y permitir a la Administración actuar eficazmente, inspirándose decididamente en los buenos resultados del modelo británico.

A lo sumo se podría invocar que esto debiera ser continuado con un pronunciamiento administrativo que diese seguridad jurídica en cuanto a si la operación debe ser atacada, o no. Y también la conveniencia de que las Administraciones emitieran listas de operaciones conocidas y no reportables, para simplificar los procesos y evitar el exceso de información. En definitiva, la medida debería requerir acción a las Administraciones fiscales, en una actuación cooperativa con la de los obligados e intermediarios fiscales.

El mejor ejemplo de lo anterior es la experiencia en Reino Unido, donde su régimen DOTAS ha proporcionado información de 2.366 estructuras hasta 2013, de las cuales 925 han sido cerradas por reacción legislativa, en ocasiones en plazos de una semana. Y también la medida ha permitido a la Administración tributaria británica actuar contra los promotores de operaciones que no funcionaban, emitiendo comunicados para advertir a posibles usuarios.

8.- Discusión sobre los *hallmarks*. El modelo de indicadores o señas distintivas existe en todos los ordenamientos que han regulado el sistema. Sin embargo, dejar a cada Estado la facultad de hacer la lista de operaciones sobre las que informar generaría inseguridad y posibilidades de arbitraje en la Unión. De hecho, los indicadores de la Directiva son los que describe la Acción 12 de BEPS, honorarios contingentes, confidencialidad, etc. En todo caso sí sería importante patrocinar que se emita una guía común para todos los estados, que ayude a interpretarlos, ya que la experiencia en Reino Unido y en Irlanda ha demostrado que emitir instrucciones desarrolladas es básico para que la medida sea eficaz.

9.- Eficacia. Como ha quedado patente en el anterior apartado, si la implementación y la gestión son correctas, un régimen de declaración obligatoria puede alcanzar los

objetivos que se propone. Los postulados iniciales están claros, es decir, que hay que hacer para implantarlo. Lo que desde mi punto de vista es fundamental para garantizar el éxito es un continuo estudio del funcionamiento y gestión del sistema, con el fin de corregir deficiencias y desarrollar mejoras. El mejor ejemplo, lo encontramos en el régimen británico.

b.- Conclusiones y reflexiones sobre el establecimiento de un régimen de declaración obligatoria en España.

En primer lugar, en lugar de dilucidar sobre si implementar o no un régimen de declaración obligatoria en España, lo realmente conveniente sería reflexionar sobre la utilidad de tal sistema en un país como España, con una idiosincrasia tan particular en lo que al cumplimiento de obligaciones tributarias se refiere. Cualquier ciudadano español sabe que la economía surgida y el dinero negro campa a su alrededor, desde supuestos en que se rechazan las facturas para evitar el IVA hasta los supuestos más mediáticos de fraude fiscal que podemos ver habitualmente en medios de comunicación.

A priori, por tanto, resultaría conveniente un régimen de declaración obligatoria. Lo que procedería en tal caso, sería un análisis de la experiencia comparada de todos y cada uno de los países, en especial de aquellos que presentan una mentalidad similar a la española (sin ir más lejos nuestro vecino Portugal), y determinar un sistema guiado que sea proporcional y razonable a los fines perseguidos. Por otra parte, una cuestión relevante sería reflexionar hasta qué extremo podría ser contrario al principio de no autoincriminación la obligación del intermediario a revelar información de operaciones susceptibles de ser atacadas penalmente. Este interrogante podría solucionarse estableciendo como eximente respecto al tipo delictivo que el suministro de información en cualquier modalidad de autoría pudiera ser invocable por el promotor y el obligado tributario.

En segundo lugar, la directiva facultaría a las autoridades españolas a acompañar la medida con cuatro ajustes normativos, los cuales redundarían en una mayor seguridad jurídica, eficacia en la actividad administrativa y fomento de la relación cooperativa:

- (i) establecer un nuevo procedimiento, caracterizado por las notas de rapidez y ejecutoriedad, para poder explicar y discutir con las autoridades fiscales la información revelada, tanto por parte de promotores como directamente por los contribuyentes, y estar en disposición de obtener criterio sobre las mismas.
- (ii) la imposibilidad de sancionar las operaciones que han sido reveladas a la Administración previamente a su ejecución.
- (iii) permitir una regularización voluntaria sin sanciones ni recargos en los casos en que una operación reportada hubiera sido cuestionada.
- (iv) la presunción de que transcurrido un plazo razonable (por ejemplo, seis meses) desde que una operación haya sido comunicada sin que haya existido reacción o regularización alguna por parte de la Administración tributaria, los efectos de la misma serán favorables al obligado tributario que informó o fue informado por los intermediarios.

Finalmente, podemos vaticinar que resultará difícil oponerse a un proyecto de directiva en una materia que viene patrocinada por el Parlamento Europeo, el ECOFIN y la OCDE a través de la Acción 12 BEPS, y existe en países tan relevantes como Reino Unido o Estados Unidos o tan próximos como Portugal o Irlanda. Sin embargo, no va a ser una directiva que vaya a desarrollarse con la misma agilidad que las anteriores relativas al intercambio automático de información, porque la iniciativa es muy ambiciosa y requiere unanimidad del Consejo.

6.-Siglas.

| | |
|--------------|---|
| PFA | Planificación fiscal agresiva |
| BEPS | Erosión de la base imponible y traslado de beneficios |
| CAD | Dólar canadiense |
| DOTAS | Declaración de Estructuras de Elusión Fiscal. |
| EUR | Euro |
| EEMM | Estados Miembros de la Unión Europea |
| GBP | Libra esterlina |
| HMRC | HM Revenue & Customs |
| IRC | Internal Revenue Code (Código Tributario de Estados Unidos) |
| IRS | Internal Revenue Service |
| OCDE | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos |
| OTSA | Oficina de Análisis de Refugios Fiscales |
| SARS | Administración Tributaria sudafricana |
| SRN | Número de referencia de la estructura |
| TS | Tax Shelter |
| USD | Dólar estadounidense |
| ZAR | Rand de Sudáfrica |

7.- Bibliografía.

De la Dehesa, G. (2000) *Como comprender la globalización*. 2ª Ed. Madrid: Alianza Editorial.

Tejerio, G. (2015) “El Proyecto BEPS: Origen, gestación, estado actual e impacto en los ordenamientos tributarios de América Latina”. *Academia*. Disponible en <http://www.academia.edu/12385757/El_Proyecto_BEPS_Origen_gestaci%C3%B3n_estado_actual_e_impacto_en_los_ordenamientos_tributarios_de_Am%C3%A9rica_Latina>.

OCDE (2015) *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12-Informe final*.

Sánchez López, M.E. (2017) “La lucha contra la planificación fiscal agresiva. La obligación de información y los programas de cumplimiento cooperativo”. *Crónica Tributaria nº162*. 91-112.

Calderón Carrero, J.M. (2001) “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias”. *Crónica Tributaria nº99*. 25-40.

Bonell Colmenero, R. (2017) “Los intermediarios fiscales: su impacto en la concienciación cívico-tributaria (gestión y recaudación tributaria)”. *CEF*. 84-120.

Rodríguez Ondarza, J.A. y Rubio Guerrero, J.J. (2000) “La transparencia fiscal internacional: protocolos para su aplicación”, *Crónica Tributaria nº 96*. 123-147.

García Rodríguez, J.M. (2011) “Tax Shelters y fraude: Detección y control de la planificación fiscal abusiva. Análisis de la experiencia estadounidense. *Crónica Tributaria nº140*. 115-166.

Department of Justice. Disponible en: https://www.justice.gov/archive/opa/pr/2005/August/05_ag_433.html

Martínez-Carrasco Pignatelli, J.M. (2003) “El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable. Madrid. Edersa.

Mercado Financiero (2017), Europa Press. Disponible en: <http://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-hacienda-aprobara-decretos-diciembre-desarrollar-ley-general-tributaria-actualizar-impuestos-20171122182014.html>

Jiménez-Villarejo Fernández (2005) “La aportación de documentos por particulares: el secreto profesional”. Centro de Estudios Jurídicos. Ministerio de Justicia. Celebrada el día 28-30 noviembre de 2005. Madrid.

Deloitte (2017) “BEPS Actions implementation by country. Action 12 – Disclosure of aggressive tax planning”.