

EXAMEN DE ALGUNOS REGÍMENES DE DECLARACIÓN PREVIA DE OPERACIONES POSIBLEMENTE ELUSIVAS¹

1. ESTADOS UNIDOS

1.1. Obligación de declaración de operaciones o figuras elusivas (taxshelters)

La obligación de comunicar al *Internal Revenue Service* (IRS) operaciones que entrañan un riesgo de elusión fiscal en sentido amplio, conocidas como *tax shelters* (literalmente “refugios fiscales”) está regulada por reglamentos (*regulations*) del Tesoro dictados en desarrollo de las secciones 6011, 6111 y 6112 del *Internal Revenue Code* (IRC), cuerpo legislativo por el que se rigen los impuestos federales sobre la renta, entre otros. En dichas secciones se establecen respectivamente el deber general de presentar declaraciones o comunicaciones, el deber de los asesores de declarar determinadas operaciones (*reportable transactions*) y el deber de estos mismos asesores de llevar una lista de los clientes de tales operaciones. Estas secciones del IRC fueron modificadas por la *American Jobs Creation Act* de 2004, entrada en vigor el 22 de octubre de este año, como consecuencia de lo cual se modificaron también en 2006 las normas de desarrollo.

El más importante de dichos reglamentos es la *regulation* 1.6011-4, con arreglo a la cual todo contribuyente que haya participado en una operación sujeta al deber de comunicación y esté obligado a presentar una declaración tributaria, debe presentar dicha comunicación en la forma establecida. La citada disposición contiene una detallada definición del concepto de “participación” en una operación. Añade que el hecho de que una operación esté sujeta al deber de comunicación no afecta a la determinación relativa a la corrección del tratamiento dado por el contribuyente a la operación.

Las operaciones sujetas al deber de declaración (*reportable transactions*) son las comprendidas en las siguientes categorías:

1. Operaciones iguales o sustancialmente similares a uno de los tipos de operaciones respecto de los cuales el IRS ha establecido que tienen carácter elusivo (*tax avoidance transaction*) e incluidas en una lista al efecto (*listed transactions*). Por “sustancialmente similar” se entiende una operación de la que se espera obtener las mismas o similares consecuencias fiscales y que o bien es similar en cuanto a los hechos o bien se basa en la misma o similar estrategia. Añade la norma que un dictamen relativo a las consecuencias fiscales de la operación no es relevante a efectos de determinar si la operación es igual o sustancialmente similar a otra, y que el término “sustancialmente similar” debe ser interpretado ampliamente en favor de la declaración.
2. Operaciones confidenciales, definidas como las operaciones que se ofrecen a un contribuyente bajo condición de confidencialidad y por las que éste ha pagado al asesor una retribución que exceda del mínimo establecido. Se considera que una operación se ofrece bajo dichas condiciones si el asesor establece una limitación

¹ Esta informe elaborado por el profesor D. Carlos Palao Taboada, es un anexo al libro “*Cláusula general antiabuso tributaria en España : propuestas para una mayor seguridad jurídica*”, constituyendo un material integrante del mismo.

a la revelación por el contribuyente del tratamiento fiscal o la estructura de la operación a fin de proteger la confidencialidad de las estrategias de aquél. No es necesario que la confidencialidad sea jurídicamente vinculante para el contribuyente.

3. Operaciones contractualmente protegidas. Se entiende por tales aquéllas en las que el contribuyente o persona vinculada tiene derecho a un reembolso total o parcial de la retribución en el caso de que no se produzcan las consecuencias fiscales pretendidas, o en las que la retribución está condicionada a la obtención por el contribuyente de los beneficios fiscales de la operación.
4. Operaciones con pérdida. Se trata de operaciones de las que resultan pérdidas deducibles de cuantía igual o superior a la establecida por la norma .
5. Operaciones “interesantes” (*transactions of interest*). Se definen como las que son iguales o sustancialmente similares a uno de los tipos de operaciones identificados como tales por el IRS mediante notificación, disposición (*regulation*) o cualquier otra forma de instrucción publicada. Se trata de operaciones pendientes de una calificación definitiva a efectos del deber de comunicación.

La *regulation* 1.6011-4 prevé el supuesto de que el contribuyente haya solicitado una decisión previa (*ruling*) sobre la operación y dispone que si ésta es favorable se entenderá que ha cumplido con las normas sobre declaración siempre que la solicitud manifieste completamente todos los hechos relevantes relacionados con la operación que hubieran debido declararse de acuerdo con tales normas. Si el contribuyente formula una consulta acerca de si una operación debe ser declarada, el Comisionado puede decidir que la solicitud satisface las normas de comunicación si cumple los mencionados requisitos.

En 2000 se creó en el seno del IRS un organismo llamado Office of *Tax shelter Analysis* (OTSA), encargado de la planificación, coordinación y asistencia a los inspectores (*examiners*) en relación con los refugios fiscales potencialmente abusivos. A esta oficina se dirigen las declaraciones de las operaciones, que se realizan mediante el modelo (*form*) 8886 (“*Reportable Transactions Disclosure Statement*”), al igual que las presentadas por los asesores, a las que seguidamente nos referiremos.

Como hemos mencionado más atrás, además del contribuyente, el IRC impone el deber de declaración de operaciones potencialmente elusivas al asesor y obliga a éste a confeccionar una lista de clientes de estas operaciones. El primero de estos deberes se establece por la sección 6111 a cargo de los “asesores sustanciales”. El concepto de asesor sustancial o relevante (*material advisor*) se define como la persona que proporciona cualquier ayuda, asistencia o consejo sustanciales acerca de la organización, gestión, promoción, venta, ejecución, aseguramiento o realización de cualquier operación sujeta al deber de comunicación y, además obtenga directa o indirectamente por dicha ayuda, asistencia o consejo un rendimiento bruto que exceda de la cuantía mínima establecida.

Por su parte, la sección 6112 del IRC impone a los “asesores sustanciales”, estén o no obligados a presentar la declaración a que se refiere la sección anterior, a confeccionar listas de las personas a las que ha prestado asesoramiento, tenerlas a disposición del Secretario del Tesoro y conservar la información durante un periodo de 7 años. La norma reglamentaria que desarrolla esta sección (*regulation* 301.6112-1) dispone que la lista debe contener los siguientes elementos: (1) una declaración indicando, entre otras cosas, el nombre de la operación, los datos personales del cliente, el importe de la inversión, el tratamiento fiscal esperado, y el nombre de otros

asesores respecto a la operación; (2) la descripción detallada de la operación, incluyendo su estructura fiscal y el tratamiento fiscal pretendido; y (3) diversos documentos, entre los que figuran copias de análisis y dictámenes fiscales relevantes para entender el tratamiento fiscal esperado o la estructura fiscal de la operación mostrados o entregados al cliente por el asesor. La disposición citada establece que el deber de llevanza de la lista con arreglo a sus normas no resulta afectado por el hecho de que una persona alegue un privilegio (derecho de secreto) respecto a la información contenida en estos documentos. Cualquier elemento del contenido de la lista debe ser proporcionado al IRS a solicitud escrita de éste en el plazo de 20 días.

La infracción por el contribuyente del deber de declaración de operaciones se sanciona con una multa de 10.000 USD si se trata de una persona física y 50.000 USD en cualquier otro caso, salvo que la operación esté incluida en la lista de operaciones elusivas, en cuyo caso las multas son de 100.000 y 200.000 USD respectivamente. La infracción del deber de declaración del asesor se castiga con multa de 50.000 USD por cada omisión, salvo si se trata de una operación incluida en la lista, en cuyo caso la sanción es la mayor de dos cuantías: 200.000 USD o el 50 por ciento de la renta bruta obtenida por el asesor. Si la infracción es intencional el porcentaje se eleva al 75 por 100. La infracción del deber de exhibición de la lista de clientes por un asesor en el plazo de 20 días a partir del requerimiento escrito por el Secretario está sancionada con multa de 10.000 USD por cada día de retraso.

1.2.Otros supuestos de declaración de operaciones

1.2.1.Declaraciones a fin de evitar sanciones por ingreso insuficiente

La sección 6662 del IRC establece sanciones por inexactitudes en la declaración tributaria, entre las que se incluyen la negligencia o vulneración de leyes o reglamentos y la declaración insuficiente (*substantial understatement*) del impuesto sobre la renta. La sección 6662A hace lo mismo respecto de la insuficiente declaración de operaciones sujetas al deber de comunicación, cuando se trate de operaciones incluidas en la lista correspondiente u otras operaciones sujetas a dicho deber, si una finalidad relevante (*a significant purpose*) de la operación es la elusión o evasión del Impuesto Federal sobre la Renta. Tales sanciones no se aplican si la insuficiente declaración se debe a una posición del contribuyente para la que existe un fundamento suficiente (*substantial authority*), o si los hechos relevantes que afectan al tratamiento fiscal de un elemento de la declaración se manifiestan adecuadamente en ésta o en una exposición aneja. Esta exclusión no se aplica a los elementos no declarados como consecuencia del recurso a refugios fiscales, entendiéndose por tales un *partnership* u otra entidad o un plan o estructura de inversión o de otra naturaleza si una finalidad relevante de la operación es la elusión o evasión del Impuesto Federal sobre la Renta.

La sección 6694 del IRC sanciona al “confeccionador de la declaración” (*tax return preparer*) con multa de la cantidad mayor de 1.000 USD o el 50 por 100 de la renta obtenida por el confeccionador en el caso de que la declaración sea insuficiente debido a una postura no razonable (*unreasonable position*). Por tal se entiende una postura que no cuenta con apoyo adecuado (*substantial authority*) o, si la posición fue declarada según lo previsto en la sección 6662, cuando carezca de base razonable. La postura se considera no razonable, en el caso de refugios fiscales u operaciones sujetas al deber de comunicación, si es razonable creer que lo probable es que no sea aceptada atendiendo a su fondo (*it is reasonable to believe that the position would more likely than not be sustained on its merits*).

Existen unos formularios especiales (8275 y 8275-R) para, entre otras cosas, poner en conocimiento del IRS estas posturas dudosas o discutibles tanto por el contribuyente como por el confeccionador de la declaración y evitar así la imposición de sanciones. El modelo 8275-R se utiliza específicamente para comunicar posturas contrarias a una *regulation*.

1.2.2. Deberes de información relacionados con la contabilidad

Los deberes de información que se exponen en este apartado tienen en común el hecho de que se refieren al reflejo contable de la posición adoptada por el contribuyente respecto de sus obligaciones tributarias. El primero se impone por el *Financial Accounting Standards Board* (FASB), organismo privado que establece y desarrolla los principios contables generalmente aceptados (*generally accepted accounting principles*, GAAP) en los Estados Unidos. En esta misma línea, el IRS

1.2.2.1. Normas contables sobre “posturas fiscales dudosas” (FIN 48)

En 2006 el FASB emitió la nota FIN 48 interpretativa de su Declaración sobre contabilización de los impuestos sobre la renta, en la que estableció criterios en relación con “posturas fiscales dudosas” (*uncertain tax positions*). La finalidad de dicha nota es eliminar las discrepancias existentes en la práctica en cuanto a la apreciación y cuantificación de posturas de esta naturaleza, mejorando así la comparabilidad de los documentos contables. La evaluación de una postura dudosa es, por tanto, un proceso que consta de dos fases: el reconocimiento (*recognition*) y la cuantificación (*measurement*) de la postura. La nota establece que la empresa reconocerá los efectos contables de una postura fiscal cuando, de acuerdo con su fundamento técnico, lo más probable sea que la postura sea aceptada en un examen (*more-likely-than-not recognition threshold*). Al aplicar este criterio se supone que la postura será examinada por la autoridad fiscal adecuada en posesión de toda la información relevante. Que la aceptación sea lo más probable significa que esta probabilidad es superior al 50 por 100. El fundamento técnico de una postura resulta de su base en el Derecho fiscal (legislación, finalidad de la ley, reglamentos, *rulings* y jurisprudencia). El beneficio derivado de la posición reconocida se mide por el mayor beneficio cuya probabilidad de obtención, una vez que ha sido aceptado por una autoridad fiscal con total conocimiento de la información relevante, es superior al 50 por 100 (“probabilidad acumulada”).

La nota FIN 48 impone a las empresas un deber de información relativo en síntesis a los siguientes aspectos:

1. Una tabla de conciliación de los importes totales de los beneficios fiscales no reconocidos al comienzo y al final del periodo.
2. El importe total de los beneficios fiscales no reconocidos que si fuesen reconocidos afectarían al tipo fiscal efectivo.
3. Los importes totales de los intereses y sanciones reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el balance.
4. En relación con posturas respecto de las cuales existe la posibilidad razonable de que el importe total de los beneficios no reconocidos aumente o disminuya en los doce meses siguientes a la fecha de presentación, la siguiente información: naturaleza de la incertidumbre, naturaleza del suceso que produciría la alteración y una estimación del rango del cambio posible.

5. Una descripción de los ejercicios fiscales sujetos a comprobación por una jurisdicción fiscal relevante.

Es interesante señalar que el IRS considera que los documentos elaborados por el contribuyente o su auditor como base para el cumplimiento de FIN 48 son documentos de trabajo relativos a la reserva para responsabilidades tributarias actuales o potenciales (*tax accrual workpapers*, TAW) y, en consecuencia, su examen por los inspectores fiscales está restringido a supuestos especiales en los que los datos en los que se basa la declaración no pueden ser obtenidos de los documentos contables (*unusual circumstances standard*), lo cual obedece a una política de contención del IRS respecto a estos documentos (*policy of restraint* TAW).

1.2.2.2. Declaración de “posturas fiscales dudosas” (Schedule UTP)

A partir de la declaración correspondiente al ejercicio 2010, determinadas grandes sociedades están obligadas a unir a su declaración del impuesto sobre la renta (modelo 1120) una declaración (*schedule* UTP) de sus “posturas fiscales dudosas” (*uncertain tax positions*). Dicha obligación incumbe a las sociedades que deban presentar cuentas auditadas cuyos activos mundiales excedan de 10 millones de USD. Objeto de esta declaración son las posturas adoptadas en la declaración del Impuesto Federal sobre la Renta en ese ejercicio o en el precedente, acerca de las cuales la propia sociedad, u otra vinculada a ella, ha manifestado una reserva en sus cuentas auditadas o no lo hizo porque espera litigar sobre ella con el IRS y estima probable que dicha postura prevalezca. A estos efectos son indiferentes las normas por las que se rija la contabilidad de la sociedad: GAAP norteamericanos, IFRS o las propias de cualquier país. La obligación de incluir una postura en este anexo está vinculada a la reserva en las cuentas, de manera que si con arreglo a criterios contables tal reserva no es necesaria, tampoco hay obligación de declararla fiscalmente. La inclusión de una postura en el anexo UTP equivale a su declaración en el modelo 8275 u 8275-R (v. supra 1.2.1). La sociedad debe hacer una descripción concisa de la posición fiscal, incluyendo los hechos relevantes que afecten al tratamiento fiscal y la información que razonablemente permita al IRS formarse una opinión sobre el asunto. Las ventajas e inconvenientes derivados de la *schedule* UTP son objeto de debate entre el IRS y los contribuyentes. También se cuestionan los efectos de las obligaciones de declaración de “posturas fiscales dudosas” sobre las decisiones de los contribuyentes relativas a la información financiera.

2. REINO UNIDO

2.1. Régimen de declaración de planes de elusión fiscal (DOTAS)

En el Reino Unido existen dos regímenes de declaración de figuras o planes de elusión fiscal: uno aplicable a los impuestos directos y a las contribuciones a la Seguridad Nacional (*National Insurance Contributions*) y otro aplicable al IVA. En primer lugar expondremos sintéticamente el primero de dichos regímenes para lo cual seguiremos principalmente la guía de *HM Revenue and Customs* (HMRC) .

El régimen en cuestión, conocido por el acrónimo DOTAS de su denominación en inglés (*disclosure of tax avoidance schemes*), fue introducido por la Ley Financiera (*Finance Act*) de 2004 y ha sufrido numerosas modificaciones. Su esquema básico consiste en que una vez declarada por su promotor una figura sujeta a este deber, el HMRC le asigna un número de referencia, que el promotor debe comunicar a sus clientes y éstos a los suyos hasta llegar al usuario final, el cual debe incluir el número en su declaración fiscal.

El deber de declarar recae, en efecto, principalmente sobre el promotor del plan (*scheme*) elusivo. Cuando el promotor es un abogado sobre el que pesa la prohibición de comunicar la información al HMRC es el cliente quien tiene que declarar, a no ser que renuncie a este privilegio. En el caso de que no exista un promotor, como sucede cuando el plan es diseñado por la propia empresa que lo aplica (*in-house scheme*), está obligada a declarar cualquier persona que sea parte de una operación que forme parte del plan.

El concepto de promotor comprende quien diseña el plan, quien se aproxima a otra persona con el propósito de ofrecerle un plan dispuesto para su aplicación, quien hace que un plan esté disponible para su aplicación por otros y quien organiza o gestiona la aplicación del plan. Estas distintas situaciones se delimitan prolijamente por las normas; así, por ejemplo, se distingue al promotor del “introducido” (introducer) o persona que publicita un plan para un promotor, el cual no está obligado a declararlo aunque sí a proporcionar información a requerimiento del HMRC. Tampoco es promotor quien proporciona asesoramiento fiscal al promotor sobre algún aspecto del plan siempre que éste no sea el elemento del que resulta la ventaja fiscal (p. ej., acerca si dos sociedades están o no fiscalmente vinculadas).

Los planes sujetos a la obligación de declarar se denominan “planes marcados” (*hallmarked schemes*), calificación que requiere el cumplimiento de tres requisitos:

1. La existencia de negocios u operaciones (*arrangements*) que permitan la obtención de una ventaja en los impuestos a los que el régimen es aplicable. Según el HMRC el concepto de ventaja fiscal debe interpretarse ampliamente y comprende la elusión o reducción de una deuda fiscal, la desgravación, devolución o diferimiento de un impuesto y la elusión de una obligación de retener un impuesto. Incluso invoca este órgano una doctrina judicial según la cual el concepto de ventaja fiscal comprende cualquier situación en la que la posición del contribuyente frente a la Administración tributaria mejora como consecuencia de la operación u operaciones.
2. Que la ventaja fiscal sea un beneficio importante (*a main benefit*) de la operación. El HMRC observa que espera que resultará obvia para cualquier cliente potencial la relación existente entre la ventaja fiscal y cualesquiera otros beneficios financieros del producto que están comprando. Añade que el test es objetivo y atiende al valor de la ventaja fiscal en comparación con el de otros beneficios que se espera obtener.
3. Que exista un promotor de las operaciones o que estas hayan sido diseñadas por la propia empresa; los criterios o “marcas” (*hallmarks*) aplicables en uno y otro caso varían. Por otra parte, los planes diseñados por la propia empresa sólo tienen que ser declarados cuando ésta no es pequeña o mediana.

La Guía del HMRC indica que algunas de las marcas persiguen captar operaciones nuevas e innovadoras, mientras que otras se dirigen a áreas que preocupan especialmente a la Administración y pueden incluir planes bien conocidos o usados corrientemente. Añade que la ausencia de una marca no debe ser considerada como una indicación de que los negocios no captados sean aceptables para el HMRC, y a la inversa, aunque ello imponga una carga de declaración, que, afirma, ha tratado de reducir al mínimo.

Las marcas aplicables cuando existe un promotor son las siguientes:

- a) Confidencialidad frente a competidores o frente al HMRC. Se da esta característica cuando cabe razonablemente esperar que un promotor de las operaciones desearía que la manera en la que un elemento de éstas origina la ventaja fiscal esperada se mantenga reservada en relación con otros promotores o con el HMRC.
- b) Obtención de una retribución más elevada (*Premium fee*). Concorre esta circunstancia cuando el promotor podría obtener una retribución más alta de una persona experta en la utilización de servicios del tipo de los proporcionados. Se trata de una condición hipotética que no requiere el pago efectivo.
- c) Productos fiscales estándar (*standardised tax products*). Se trata, observa la Guía del HMRC, de captar los denominados “planes comercializados en masa”, cuya característica fundamental es su facilidad de reproducción, que requieren poca o nula modificación o asesoramiento para adaptarse a las necesidades del cliente.
- d) Planes generadores de pérdidas deducibles (*loss schemes*). Se da esta circunstancia cuando el principal beneficio del plan sería la obtención de pérdidas por los partícipes en la operación, que se espera que éstos compensen en el impuesto sobre la renta o sobre las ganancias de capital. Esto sucede normalmente, comenta la Guía, cuando la desgravación fiscal esperada por los inversores es mayor que el importe de la inversión que constituye un riesgo efectivo.
- e) Planes consistentes en determinadas operaciones de leasing (*leasing arrangements*). Se trata, en síntesis, de leasing a largo plazo de instalaciones o maquinaria que reúnen determinadas características y superan una cierta cuantía.
- f) Operaciones destinadas a eludir la tributación de rentas del trabajo (*employment income hallmark*).

Cuando el plan ha sido diseñado por la propia empresa que lo utiliza las marcas aplicables son las mencionadas en las letras a) –pero sólo obviamente la confidencialidad frente al HMRC-, b), e) y f).

El plan marcado debe ser declarado al HMRC por el promotor en el plazo de 5 días a partir del momento en que éste se aproxima a otra persona a fin de ofrecerle un plan dispuesto para su aplicación, hace que un plan esté disponible para su aplicación por otros o conoce que el cliente es parte de una operación que forma parte del plan. Este último supuesto está previsto para el caso de planes totalmente verbales, en los que no existe un momento en que el plan se ponga a disposición del cliente. Cuando no exista un promotor, el plan debe ser declarado por el usuario en el plazo de 30 días a contar desde la celebración del primer negocio que forme parte del mismo.

La declaración se realiza mediante los formularios dispuestos al efecto (AAG 1 a AAG 4). La información que debe proporcionarse comprende, entre otras cosas, un resumen de la propuesta y el nombre con el que es conocida, una explicación de los elementos de la propuesta y de la manera en que se produce la ventaja fiscal esperada y la indicación de las normas en las que ésta se funda. Según la Guía, debe proporcionarse suficiente información para que un funcionario del HMRC sea capaz de entender cómo se espera obtener la ventaja fiscal, identificando los pasos necesarios y el Derecho fiscal pertinente.

Desde 2011 los promotores están obligados a proporcionar al HMRC en la forma prescrita listas cuatrimestrales de clientes a los que hayan prestado servicios en relación con una operación sujeta a declaración y a los que, por tanto, hayan debido comunicar un número de referencia de plan en ese periodo. El cumplimiento de este deber está sujeto a un plazo de 30 días siguientes al fin de cada trimestre natural. La información que ha de suministrarse a la Administración comprende básicamente el nombre y dirección del promotor, el número de referencia de plan, el nombre y dirección y el número de identificación fiscal o de la Seguridad Nacional (UTR y NINO, respectivamente) del cliente. La finalidad de estas listas es estimar y controlar el nivel de riesgo planteado por los planes declarados.

Al promotor o, en defecto de éste, al usuario que declara un plan se le asigna un número de referencia de éste (*scheme reference number*), que debe comunicar a otros promotores o a los clientes por medio de un formulario oficial. Los clientes, a su vez, están obligados a comunicar dicho número, usando el mismo formulario, a otros partícipes del plan que presumiblemente obtendrían de éste una ventaja fiscal. Todos los partícipes del plan deben incluir el número de referencia sea en sus declaraciones tributarias sea mediante un formulario especial e indicar el último día del periodo impositivo en el que esperan obtener la ventaja fiscal.

Las normas proveen al HMRC de potestades especiales de obtención de información, en virtud de las cuales pueden requerir a un “introducido” (v. más arriba) para que identifique a la persona que le ha proporcionado información relacionada con el plan, investigar los motivos por los que el promotor no ha declarado el plan, exigir la declaración cuando sea adecuado, recabar información adicional cuando la declaración sea incompleta, o requerir más información del promotor o el usuario final de una propuesta u operación. No obstante, el ejercicio de estas potestades está supeditado en su mayor parte a que el Tribunal dicte una orden a solicitud del HMRC.

La infracción de los deberes impuestos por el sistema DOTAS se castiga con sanciones, que son impuestas por el tribunal competente.

El régimen DOTAS para el IVA difiere en algunos aspectos del aplicable a los impuestos directos. Están obligados a declarar los sujetos pasivos del IVA que sean parte de un plan que o bien está incluido en una lista (*listed scheme*) o bien presenta una o más “marcas” de elusión (*hallmarked scheme*) y además supera un cierto umbral. En el primer caso la obligación de declarar nace con la utilización del plan de manera que resulte una cuota inferior, una cantidad a devolver superior o un importe de IVA no deducible inferior al que resultaría de no utilizarse en plan en cuestión. En el caso de los planes “marcados” se requiere que la finalidad principal o una de las finalidades principales del plan sea la obtención de una ventaja fiscal, definida de manera que viene a coincidir en síntesis con los supuestos mencionados. No es posible exponer aquí, y menos analizar, la lista de planes considerados elusivos. Por su parte las “marcas” sólo en una pequeña parte coinciden con las aplicables a los impuestos directos (confidencialidad de la operación y, en cierto modo, el condicionamiento en todo o en parte de la retribución del promotor a la obtención de la ventaja fiscal). Es posible declarar voluntariamente un plan, al que se le asigna un número de referencia, cuyo conocimiento exime de la declaración del plan, si bien el registro por la Administración del plan voluntariamente declarado no supone su aprobación ni exime de la declaración de planes listados.

2.2. Régimen especial de los promotores de alto riesgo

La Ley Financiera de 2014 ha establecido un nuevo régimen para promotores de planes de elusión fiscal considerados como de alto riesgo. La nueva normativa se

basa en el resultado de una consulta o información pública llevada a cabo por el HMRC en 2013. La Guía del HMRC sobre este régimen afirma que su finalidad es impedir el desarrollo de planes de elusión fiscal influyendo sobre la conducta de promotores, sus intermediarios y sus clientes. Le asigna los siguientes objetivos: impedir el desarrollo y el uso de planes de elusión de alto riesgo; modificar el comportamiento de los pocos promotores de estas características; obligar a los promotores controlados a declarar los detalles de sus productos y sus clientes al HMRC y a comunicar a sus clientes, potenciales clientes e intermediarios que son promotores controlados; minimizar el riesgo de pérdidas fiscales a causa de los planes desarrollados por estos promotores; y asegurarse de que los clientes e intermediarios son plenamente conscientes de los riesgos de utilizar planes de elusión.

En síntesis, el nuevo régimen consiste en que el HMRC puede notificar a los promotores que cumplan determinadas condiciones una orden imponiéndoles determinados deberes (*conduct notice*) a fin de garantizar que proporcionan información a clientes e intermediarios y que cumplen sus obligaciones de información. En caso de que el promotor incumpla dicha orden puede dictarse contra él una orden de control (*monitoring notice*) imponiendo deberes más estrictos. La primera orden, que tiene una vigencia máxima de dos años, no es susceptible de recurso, pero sí la segunda, primero ante el órgano administrativo y después ante el Tribunal de primera instancia (*First-tier Tribunal*).

La orden imponiendo deberes puede ser dictada por el órgano (*authorised officer*) del HMRC frente a un promotor cuando éste haya cumplido, en los tres años anteriores, alguna de las condiciones legalmente previstas. El órgano administrativo posee, sin embargo, un cierto ámbito de discrecionalidad respecto de la emisión de la orden: puede no hacerlo cuando considere que el cumplimiento de alguna de las condiciones se considere irrelevante (*insignificant*) o que las actividades del promotor no tienen un efecto significativo en la recaudación fiscal. Los deberes impuestos al promotor por esta orden tienden a garantizar que se informe adecuadamente a los clientes acerca de las operaciones y sus riesgos y que el promotor cumpla con sus deberes de información. También en cuanto al contenido de la orden tiene el órgano administrativo un margen de discrecionalidad.

En caso de incumplimiento de la orden imponiendo deberes al promotor, el órgano del HMRC puede solicitar del Tribunal de primera instancia autorización para emitir una orden de control. Esta orden impone al promotor deberes más estrictos, que incluyen la obligación de dar a conocer a los clientes su situación como promotor controlado. Por otra parte, el HMRC puede publicar los nombres de estos promotores y en qué ha consistido la infracción de la *conduct notice*. Además, se asigna al promotor controlado un número de referencia (*promoter reference number*) que debe notificar a los clientes e intermediarios "relevantes". Éstos, a su vez, deben comunicar dicho número a cualquier otra persona que sepan que se haya hecho cliente del promotor. Toda persona a la que se haya comunicado un número de referencia de promotor debe transmitirlo a otros clientes del promotor e informar de él al HMRC en sus declaraciones tributarias y de cualquier otra forma que se establezca.

Las normas reguladoras del nuevo régimen confieren al HMRC amplias potestades de información a fin de permitir a éste luchar contra los planes de elusión fiscal impulsados por el promotor. Dichas normas establecen asimismo un severo régimen sancionatorio, con multas que pueden alcanzar el millón de GBP.

3. OTROS PAÍSES

3.1. AUSTRALIA

En Australia existe el deber presentar una declaración (*reportable tax positions schedule*) relativa a determinadas posturas adoptadas por el contribuyente al aplicar la legislación tributaria. Tal deber recae sobre grandes contribuyentes designados por la Administración. Las posturas sujetas a esta obligación son las pertenecientes a alguna de las siguientes categorías:

- a) Categoría A: Postura que tiene igual o menor probabilidad de ser correcta que de ser incorrecta.
- b) Categoría B: Postura respecto de la cual se reconoce o manifiesta una incertidumbre en cuanto a los impuestos debidos o reembolsables en los documentos contables del contribuyente o de una persona vinculada.
- c) Categoría C: Una operación o hecho sujeto a declaración (*a reportable transaction or event*). Ésta existe cuando concurren todas las siguientes circunstancias:
 - Ha tenido lugar en el ejercicio un hecho sujeto al Impuesto sobre las Ganancias de Capital,
 - Las ganancias exceden de 200 millones de AUD,
 - (En síntesis) Existe una diferencia importante entre la ganancia o la pérdida contable y la computada fiscalmente , y
 - Dicha diferencia excede del importe relevante.

3.2. IRLANDA

La Ley Financiera (*Finance Act*) de 2010 estableció en Irlanda un régimen de declaración obligatoria de determinadas operaciones que sigue muy de cerca el régimen británico DOTAS. Una amplia información actualizada sobre este régimen se encuentra en la Guía publicada por el *Irish Revenue*.

La obligación de declarar recae generalmente sobre el promotor y excepcionalmente sobre el cliente o usuario del plan. Las operaciones objeto de esta obligación son las que reúnen los siguientes requisitos: permiten obtener una ventaja fiscal, dicha ventaja es su principal beneficio o uno de sus principales beneficios, y la operación está comprendida en una de las clases previstas por las normas a estos efectos. Las características que definen a cada una de estas clases son las siguientes:

- confidencialidad frente a la Administración o frente a otros promotores;
- que la retribución sea atribuible de manera significativa a la ventaja fiscal;
- que sea un producto estándar; y
- que la operación origine determinados tipos de ventajas específicas (tales como la creación artificial de pérdidas, ventajas relativas a los rendimientos del trabajo, la transformación de renta en capital o en donaciones, etc.).

La declaración debe hacerse en los formularios oficiales en el plazo de 5 días a partir del momento en que el plan esté listo para su aplicación, se ponga a disposición de otra persona por el promotor o, en el caso de planes propuestos oralmente, éste conozca que ha sido puesto en práctica.

Una vez que el plan ha sido declarado la Administración fiscal le asigna un “número de operación” (*transaction number*), que deberá ser comunicado por el promotor a sus clientes o a las personas que lo comercialicen, e incluido en sus declaraciones tributarias por quienes obtengan la ventaja fiscal. Por lo demás, la declaración de un plan no afecta a su tratamiento fiscal y de ella no cabe extraer ninguna conclusión acerca de si la operación es o no elusiva ; asimismo, el hecho de que un plan no esté sujeto a declaración no implica que no sea elusivo (*a tax avoidance scheme*) o que sea aceptable para la Administración y a la inversa. Las consecuencias de la declaración son de dos tipos: inducir a la adopción de medidas normativas y dar lugar a la adopción de medidas contra su utilización en casos concretos al amparo de normas generales o especiales antielusión.

Las sanciones previstas por infracción de los deberes impuestos por el régimen examinado van desde una multa inicial de 4.000 euros más 100 euros por cada día de retraso en el cumplimiento para infracciones menores (*lesser*) hasta 500 euros por día en el caso de infracciones más graves, como la omisión por el promotor del deber de declarar un plan. La omisión del número de operación en una declaración se castiga con multa de hasta 5.000 euros.

3.3. PORTUGAL

Por Decreto-Ley 29/2008, de 25 de febrero, Portugal adoptó un régimen de declaración de esquemas elusivos en el que merecer destacarse los siguientes aspectos. En primer lugar, el régimen es aplicable sólo a los impuestos sobre la renta, el gasto y el patrimonio administrados por la Dirección General de Impuestos.

Se sujetan al nuevo régimen determinados “esquemas o actuaciones de planificación fiscal”. Ésta se define como “cualquier esquema o actuación que determine, o se espera que determine, de manera exclusiva o predominante, la obtención de una ventaja fiscal por un sujeto pasivo de un impuesto”. La “ventaja fiscal” se define, a su vez, como “la reducción, eliminación o diferimiento temporal de un impuesto o la obtención de un beneficio fiscal que no se alcanzaría, en todo o en parte, sin la utilización del esquema o actuación”.

Los esquemas o actuaciones de planificación fiscal sujetos al régimen son los que se encuentran en una de las siguientes situaciones:

- a) Que impliquen la participación de una entidad sujeta a un régimen fiscal privilegiado, considerándose tales las residentes en un territorio incluido en la lista aprobada por el Ministerio de Finanzas, o no sujetas en su territorio de residencia a un impuesto sobre la renta idéntico o análogo al impuesto sobre la renta de las personas físicas o al impuesto sobre sociedades, o cuando el impuesto efectivamente satisfecho sea igual o inferior al 60% del impuesto que sería debido si dicha entidad fuese considerada residente en territorio portugués.
- b) Que impliquen la participación de una entidad total o parcialmente exenta.
- c) Que comprendan operaciones financieras o sobre seguros susceptibles de determinar la recalificación del rendimiento o la alteración del beneficiario; en particular el arrendamiento financiero, instrumentos financieros híbridos, derivados o contratos sobre instrumentos financieros.
- d) Que impliquen la utilización de pérdidas fiscales.

Con independencia de que la operación esté comprendida en alguno de los supuestos anteriores, están siempre sujetos al régimen del Decreto-Ley 29/2008 los esquemas de planificación fiscal que contengan una cláusula de exclusión o limitación de responsabilidad en beneficio del promotor.

Tiene la consideración de promotor cualquier entidad, con o sin personalidad jurídica, residente o establecida en el territorio nacional que en el ejercicio de su actividad económica preste por cualquier título, con o sin remuneración, servicios de apoyo, asesoría, consejo, consulta o análogos en el ámbito tributario, relativos a la determinación de la situación tributaria o al cumplimiento de obligaciones tributarias de clientes o de terceros. En particular se consideran promotores las instituciones de crédito y demás instituciones financieras, los revisores oficiales de cuentas y las sociedades de revisores oficiales de cuentas, los abogados, las sociedades de abogados, los “solicitadores” y las sociedades de solicitadores y los técnicos oficiales de cuentas y otras entidades que presten servicios de contabilidad.

El promotor está obligado a comunicar al Director General de Impuestos el esquema o actuación de planificación en el plazo de 20 días siguientes al final del mes en que dicho esquema o actuación haya sido propuesto por primera vez. En ausencia de promotor o cuando éste no sea residente o esté establecido en territorio portugués la obligación de comunicación recae sobre el usuario. El Decreto-Ley 29/2008 establece que el deber de sigilo al que estén legal o contractualmente sujetas las entidades comprendidas en él no las libera del cumplimiento de las obligaciones que se establecen en dicha disposición (art. 11) y añade que las informaciones prestadas en cumplimiento de los deberes previstos en ella no implican responsabilidad de cualquier tipo para quien las preste (art. 12). Por otra parte, dispone (art. 16) que los elementos comunicados al amparo del Decreto-Ley están sujetos al deber de sigilo fiscal en los términos establecidos en la Ley General Tributaria.

La comunicación de un esquema no produce ninguna consecuencia ni para el promotor ni para el usuario. En efecto, su preámbulo afirma que

“en atención a su novedad, la disciplina establecida es muy prudente, lo cual se manifiesta en el hecho de que se dirige únicamente al conocimiento por la Administración fiscal de los esquemas o actuaciones de planificación fiscal considerados en sí mismos y de modo abstracto (artículo 8º). De este modo, las obligaciones establecidas no se destinan a determinar la identificación de los usuarios de esquemas o actuaciones de planificación fiscal (nº 2 del artículo 8º), lo cual sólo sucede cuando el conocimiento de esos esquemas o actuaciones sólo puede ser obtenido de los propios usuarios (artículo 10º)”.

La disposición referida prevé la creación de una base nacional de datos de esquemas de planificación fiscal por impuestos, que estará a disposición de los servicios competentes a efectos del ejercicio de la actuación de inspección tributaria. Añade que el Director General de Impuestos procederá a la difusión pública, a través de la página electrónica de esa institución en la Internet, de la postura de la Dirección General de Impuestos de que cierto esquema o actuación de planificación fiscal, descrito en términos generales y abstractos, se considera abusivo y puede ser recalificado, objeto de corrección o determinar la incoación del procedimiento legalmente establecido de aplicación de disposiciones anti-abuso.

La falta de comunicación o la comunicación tardía se castiga con multa de 5.000 a 100.000 euros cuando se trate de un ente colectivo o de 1.000 a 50.000 cuando se trate de una persona física. Dichas cuantías se reducen a la mitad para la infracción del deber de proporcionar aclaraciones a la declaración. La infracción del deber de

comunicación a cargo del usuario se sanciona con multa de 500 a 80.000 euros para las personas colectivas, que se reduce a la mitad para las personas físicas.

3.4. CANADÁ

En Canadá existen dos regímenes de declaración de operaciones elusivas, uno en la provincia de Quebec y otro en el Estado federal, los cuales aunque presentan aspectos comunes se separan en otros importantes. La primera en el tiempo de estas normativas fue la quebequesa, aprobada en 2010 . En ella se establecen dos tipos de declaraciones, una obligatoria (*mandatory disclosure*) y otra preventiva (*preventive disclosure*).

Están sujetas a declaración obligatoria las operaciones que reúnan la nota de condicionalidad de la remuneración o de confidencialidad, de acuerdo con la definición legal de estos términos, y además proporcione al contribuyente una ventaja fiscal de al menos 25.000 CAD o modifica su renta en 100.000 o más CAD. La declaración preventiva se refiere a operaciones que pueden constituir elusión fiscal pero no reúnen las características que hacen obligatoria su declaración. No se trata en rigor de una declaración voluntaria, pues si finalmente se determina que la operación es elusiva (es decir, que constituye una *avoidance transaction*) por aplicación de la GAAR de Quebec, en el caso de que no haya sido declarada preventivamente se aplica una sanción del 25 por 100 de la ventaja fiscal rechazada (sec. 1079.13.1 del Taxation Act) y además el plazo ordinario de liquidación de tres años se amplía hasta seis en el caso de contribuyentes personas físicas. Estas consecuencias derivan de la falta de presentación de la declaración tanto obligatoria como preventiva, que se efectúa mediante el mismo formulario.

La omisión de la declaración obligatoria se castiga con una multa inicial de 10.000 CAD más 1.000 adicionales por día de retraso, con un máximo de 100.000 CAD.

El Ministro de Finanzas de Canadá aprobó en 2010 un proyecto de legislación en esta materia que fue finalmente incorporada al *Income Tax Act* (ITA) el 26 de junio de 2013. De acuerdo con estas normas, están sujetas al deber de declarar (*reportable transactions*) las operaciones elusivas (*avoidance transactions*) en las que concurren dos alguno de los siguientes requisitos: el de condicionalidad de la retribución (tal como se define por la norma), el de confidencialidad o que el contribuyente o el promotor estén “protegidos contractualmente” frente a los riesgos de la operación. El deber de declarar incumbe a la persona que obtiene la ventaja fiscal de la operación y al promotor o asesor.

La declaración debe presentarse en un plazo que expira el 30 de junio del año siguiente al de la operación, con separación respecto de otras declaraciones incluida la del impuesto sobre la renta. La declaración o su omisión carece de consecuencias sobre el tratamiento fiscal de la operación.

La infracción del deber de declarar la operación se castiga con una multa equivalente a las retribuciones a que tiene derecho el promotor o asesor. La sanción no se impone si el obligado a declarar ha actuado con la diligencia y habilidad de una persona razonablemente prudente en análogas circunstancias (*due diligence*). Además, el infractor es privado de las ventajas fiscales derivadas de la operación mientras no cumpla con dicho deber y no pague totalmente la multa con sus intereses; es decir, se aplican preventivamente las consecuencias propias de la calificación de la operación como elusiva , sin perjuicio de la calificación definitiva.

En 2013 se añadió un nuevo párrafo para aclarar que los abogados que asesoren sobre una operación sujeta al deber de declarar no están obligados a revelar ninguna información acerca de la cual consideren razonablemente que el cliente tiene derecho al secreto (*solicitor-client privilege*).

3.5. ALEMANIA

En Alemania la Ley tributaria anual (*Jahressteuergesetz*) para 2008 incluía, junto con la nueva redacción, que está en vigor, del §42 de la *Abgabenordnung*, el proyecto de un nuevo §138a de dicho cuerpo legal, en el que se establecía el deber de declarar determinadas construcciones o figuras tributarias (*Steuergestaltungen*). Las que el precepto proyectado consideraba se apartan de las que contempla la mayoría de los regímenes de declaración previa examinados para atender a operaciones que en términos generales entran en el concepto de “arbitraje fiscal” y en particular en los llamados “negocios híbridos”.

El obligado a declarar es el promotor o comercializador (*Vermarkter*) de la construcción y el hecho que origina el deber es la primera oferta o recomendación de ésta. Se establece un umbral de 250.000 euros de ingresos derivados de la promoción de las operaciones en el ejercicio precedente.

La Oficina Central de Impuestos asigna a cada operación declarada un número de registro, que el promotor debe comunicar al obligado tributario o a otros promotores. El obligado tributario debe consignar el número en sus declaraciones tributarias.

El proyecto creaba también un nuevo tipo de infracción administrativa denominado “puesta en peligro del impuesto con ocasión de construcciones tributarias”, consistente en la infracción de los distintos deberes impuestos por el nuevo régimen. La sanción era de multa de hasta 5 millones de euros. En el caso de declaración tardía la sanción era de 500 euros por día de retraso, con el límite anterior.

La norma proyectada no se insertó finalmente en la Ley tributaria para 2008, seguramente por las duras críticas que se formularon por los comentaristas.

NOTA ADICIONAL

Documento provisional de la OCDE sobre la Acción 12 del programa BEPS

Con arreglo al método habitualmente seguido por la OCDE en sus trabajos, el 31 de marzo de 2015 publicó este organismo un documento provisional destinado a servir de base para un debate público (*public discussion draft*) sobre la Acción 12 del programa BEPS, mencionada en la introducción (apartado 1) de este trabajo, que está previsto que se celebre el día 11 de mayo de este año, y a suscitar comentarios con vistas a este debate (en lo sucesivo “el documento” o “el informe”). El título del documento, “normas sobre declaración obligatoria” (*mandatory disclosure rules*) –se sobreentiende, de operaciones potencialmente elusivas--, sintetiza el objeto de dicha Acción. El documento utiliza esta expresión, o simplemente “declaración obligatoria” (*mandatory disclosure*), como denominación de esta materia, uso que seguramente tenderá a generalizarse y que nosotros también seguiremos en esta nota.

El documento recuerda que la Acción 12 BEPS prevé tres productos fundamentales: elaborar recomendaciones sobre el diseño “modular” de normas sobre declaración obligatoria; prestar especial atención los esquemas fiscales (elusivos) internacionales,

considerando la posibilidad de adoptar una definición amplia de “beneficio fiscal” a fin de captar las operaciones relevantes; y diseñar y poner en práctica modelos intensificados de participación de las Administraciones tributarias en la información sobre esquemas fiscales internacionales. El documento trata solamente de las dos primeras cuestiones; en cuanto a la tercera remite a otros puntos del programa BEPS que tratan del intercambio de información. Comienza con un examen de determinados aspectos generales de la declaración obligatoria, a lo que dedica el capítulo II.

El primero de estos aspectos es las finalidades de esta figura, que serían la obtención de información temprana sobre los esquemas elusivos a fin de permitir la evaluación de riesgos; identificar tempestivamente esquemas de elusión y a sus usuarios y promotores; y servir de disuasión para reducir la promoción y el uso de esquemas de elusión. El segundo aspecto es los elementos básicos de la declaración obligatoria, a saber, los sujetos, el contenido y el tiempo de la declaración, otros deberes a cargo de los promotores y usuarios, las consecuencias de la infracción de la obligación, en particular penales, y de su cumplimiento, y finalmente la utilización de la información obtenida.

A continuación el informe enuncia los principios que deben guiar la regulación: claridad, equilibrio entre costes de cumplimiento para el contribuyente y beneficio para la Administración, eficacia en la consecución de los objetivos y en la utilización de la información. Seguidamente compara la declaración obligatoria con otras figuras a través de las cuales los contribuyentes comunican información a la Administración Tributaria, remitiendo al informe de 2011 titulado *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, al que hicimos referencia en el cuerpo del trabajo.

El documento resume el resultado de la comparación diciendo que “[l]a característica esencial que distingue la declaración obligatoria de estos otros deberes de información es que los regímenes de declaración obligatoria están diseñados especialmente para detectar esquemas de planificación fiscal que explotan vulnerabilidades en el sistema fiscal, al tiempo que permiten a las Administraciones elegir flexiblemente requisitos, marcas y filtros a fin de centrarse en operaciones de particular interés y en zonas percibidas como de riesgo”.

Respecto a la relación entre la declaración obligatoria y las cláusulas generales antielusión, el documento sostiene que existe entre ellas un cierto solapamiento inevitable y deseable y afirma que son recíprocamente complementarias. Señala, sin embargo, que la finalidad del régimen de declaración obligatoria es proporcionar a la Administración tributaria información sobre un ámbito de política fiscal y riesgos recaudatorios más amplio que el de los planteados por las operaciones que podrían calificarse como elusivas por aplicación de una cláusula general. En consecuencia, la definición de “esquema sujeto a declaración” será generalmente más amplia que la definición de esquema elusivo establecida por una de estas cláusulas y debería comprender además operaciones consideradas agresivas o de alto riesgo desde la perspectiva de la planificación fiscal.

La última parte del capítulo II se dedica a examinar la eficacia que ha tenido la declaración obligatoria en aquellos países que la han establecido, que, según el informe, son los Estados Unidos, Canadá, Sudáfrica, Reino Unido, Portugal, Irlanda, Israel y Corea. Afirma, sin embargo, que no todos ellos poseen datos sobre esta cuestión por lo que sus conclusiones se fundan sobre todo en estadísticas proporcionadas por el Reino Unido, lo cual no impide a los autores de documento afirmar que “aunque los datos disponibles no sean amplios y detallados, la información proveniente de [los países] en los que existe un régimen de declaración obligatoria

arroja una imagen razonablemente consistente que sugiere que la declaración obligatoria tiene éxito en lograr sus objetivos”.

La parte central del documento, formada por el capítulo III, está dedicada a estudiar las opciones que se presentan con vistas a establecer un régimen de declaración obligatoria. El método que sigue es presentar las alternativas existentes respecto de cada uno de los elementos de la regulación (sujetos, objeto, contenido, etc.) y formular unas recomendaciones al respecto. En esto consiste el carácter “modular” del planteamiento, que, afirma el documento, dota a este de flexibilidad. El capítulo comienza distinguiendo dos categorías o planteamientos básicos dentro de los regímenes existentes: el “planteamiento basado en las operaciones” (*transaction-based approach*) y el “planteamiento basado en el promotor” (*promoter-based approach*). El primero, que correspondería al modelo de los Estados Unidos, se caracterizaría por identificar primero operaciones que la Administración Tributaria considera que originan riesgos recaudatorios o de política fiscal y exigir después su declaración a los contribuyentes que obtienen un beneficio de dichas operaciones o ayudan a su realización. El segundo correspondería al modelo del Reino Unido e Irlanda, que, afirma el documento, se centra más en el papel desempeñado por los promotores de esquemas de planificación si bien toma en consideración qué tipos de esquemas están obligados a declarar promotores y contribuyentes. Es evidente, sin embargo, que todo régimen de declaración obligatoria tiene que determinar qué se ha de declarar y quién está obligado a hacerlo, por lo que la diferencia entre los dos modelos se reduce en gran medida, como reconoce el propio documento, que reconoce que la distinción entre ellos “puede que en realidad no sea tan importante” (pfo. 59).

Si bien como hemos indicado el informe propone distintas alternativas respecto a cada uno de los elementos del régimen y por consiguiente el modelo que presenta es abierto en muchos aspectos, las opciones que ofrece se inspiran fundamentalmente en los regímenes norteamericano y británico. No vamos a intentar resumir aquí cuáles son las recomendaciones que formula el documento, pero sí destacaremos algunas cuestiones que éste suscita.

Respecto a las operaciones sujetas a declaración el documento se plantea, en primer lugar, si además de reunir las características (*hallmarks* o marcas) que determine la ley, deben reunir determinados requisitos previos (*threshold requirements*), el más importante de los cuales es que la operación tenga como finalidad o beneficio principal (o uno de los principales) la obtención de una ventaja fiscal (*main benefit/purpose test*). El documento distingue entre el planteamiento que establece este requisito previo (*multi-step or threshold approach*), que es el de los regímenes del Reino Unido, Irlanda, Canadá y Portugal, del que no lo establece (*single-step approach*), propio de los Estados Unidos. Este segundo enfoque, observa el informe, tiene el inconveniente de que puede dar lugar a un excesivo número de declaraciones, si bien éste se puede limitar por medio de umbrales monetarios. La ventaja del primer enfoque consistiría en identificar el elemento de planificación por separado en cada esquema con referencia a un estándar común, lo cual evitaría tener que identificarlo con relación a categorías particulares de operaciones (como las de leasing). Señala, no obstante, que el requisito de la obtención de un beneficio fiscal no funciona bien en el contexto de esquemas internacionales. El documento se plantea también la conveniencia de la adopción de un límite cuantitativo mínimo para la declaración (*de-minimis filter*) y llega a la conclusión de que no es adecuado establecerlo juntamente con el requisito del beneficio fiscal pero sí en conexión con marcas específicas, como sucede en los Estados Unidos.

En cuanto a las marcas mismas, el documento parte de la distinción entre genéricas y específicas. Entre las primera señala como típicas la confidencialidad y la existencia de una retribución extraordinaria o contingente, a las que añade las de la protección contractual y el carácter de producto fiscal estándar. A su vez, respecto de las dos primeras el documento pone de relieve que mientras que en la normativa del Reino Unido e Irlanda tales marcas tienen carácter hipotético, es decir, que basta con que sea razonable pensar que el promotor de un esquema desearía mantener la confidencialidad sobre el mismo o podría obtener una retribución extraordinaria, según las normas de los Estados Unidos, Canadá y Portugal la concurrencia de dichas marcas debe determinarse en vista de los contratos efectivamente celebrados, lo cual ofrece mayor seguridad. El documento recomienda la adopción de una mezcla de marcas genéricas y específicas y en cuanto a las primeras las dos consabidas, sin perjuicio de que se añadan otras como la del carácter de producto estándar.

En cuanto a las consecuencias del cumplimiento de la obligación de declarar, el informe insiste, por una parte, en que el hecho de que una operación esté sujeta a declaración no supone necesariamente que constituya elusión fiscal y, por otra, en que el hecho de la declaración no supone la aceptación por la Administración Tributaria de la validez de la operación o de su tratamiento fiscal. Lo afirma en el capítulo II (pfo. 13) y lo reitera en el capítulo III (pfo. 174). Rechaza a este respecto que pueda deducirse la aceptación del silencio administrativo y recalca que para evitar que surjan expectativas legítimas es importante que la Administración Tributaria tenga claro que la declaración no tiene nada que ver con la eficacia de la operación y que no existe una relación automática con la obtención de una decisión previa (*ruling*) sobre su validez o sobre la aplicación de normas antielusión. La declaración no tiene efecto alguno sobre la posición fiscal de las personas que utilicen la operación.

Apunta también el documento el problema de si la declaración podría suponer una autoincriminación por parte del contribuyente, cuestión a la que, además de una mención en el capítulo III (pfo.179), dedica el Anexo II. El documento minimiza la importancia de este problema por las siguientes consideraciones: en primer lugar, que la información que se exige en el régimen de declaración obligatoria generalmente no es más amplia que la que la Administración Tributaria podría requerir en una inspección fiscal; en segundo lugar que, a diferencia del fraude fiscal, la elusión a la que se refiere dicha información normalmente no da origen a responsabilidad penal.

Sin embargo, admite el documento que puede surgir un problema de autoincriminación si se exige a los contribuyentes revelar información sobre operaciones potencialmente ilegales cuando penda frente a ellos un proceso penal o sancionador administrativo, si bien afirma que la información se requiere antes de la puesta en práctica del esquema elusivo. Añade que los contribuyentes no pueden alegar el derecho a la no autoincriminación si la información se requiere solamente para fines fiscales porque en este momento no está previsto el inicio de actuaciones penales.

Sugiere el informe que los países que castiguen penalmente la realización de ciertas operaciones elusivas podrían excluirlas del ámbito de la obligación de declarar. Ahora bien, observamos nosotros, esta solución no es factible cuando lo que se sanciona no son determinadas operaciones sino la elusión en general. Por otra parte, el documento sostiene que el problema no se plantea cuando el obligado a declarar no es el contribuyente sino el promotor. Finalmente, señala que los países preocupados por la cuestión podrían aceptar el derecho a no autoincriminarse como excusa frente a la obligación de declarar, si bien afirma que la carga de la prueba debe recaer sobre el contribuyente, aunque no aclara cuál sería el objeto de esta prueba.

El capítulo IV y último del documento está dedicado a los esquemas fiscales (elusivos) internacionales y comienza por observar que en los países que tienen establecido un régimen de declaración obligatoria se presentan relativamente menos declaraciones relativas a esquemas internacionales, fenómeno que atribuye a la manera en que están contruidos estos esquemas y a los requisitos exigidos para que un esquema esté sujeto a declaración. Los esquemas internacionales, afirma el documento, originan típicamente múltiples beneficios para sus distintos partícipes en diversos países y los beneficios que surgen en el propio país pueden parecer insignificantes si se los contempla aisladamente de la operación en su conjunto. Por ello, el requisito previo que establecen algunos regímenes para que una operación esté sujeta a declaración, consistente en que tenga por finalidad principal la obtención de un beneficio fiscal o que constituya elusión (*main benefit test* o *avoidance test*), puede ser difícil de aplicar a dichos esquemas. En consecuencia, recomienda que no se establezca dicho requisito (págs. 244 y 245). En algunos casos el beneficio fiscal para la parte extranjera puede revertir en un beneficio comercial para el contribuyente nacional en forma de menor coste del capital o un mayor rendimiento, reduciendo la importancia del beneficio fiscal nacional.

Por otra parte, los regímenes de declaración obligatoria centrados exclusivamente en el resultado para los contribuyentes nacionales sin entender la operación en su conjunto pueden no captar muchos tipos de planificación fiscal internacional. Estos esquemas, dice el documento, se integran a menudo en una operación comercial más amplia, como una adquisición, refinanciación o reestructuración, y son diseñados a medida de las necesidades del contribuyente o de la operación y no ampliamente promocionados como los que se comercializan en el ámbito nacional. Ello hace difícil captar los esquemas internacionales por medio de marcas genéricas centradas fundamentalmente en esquemas de ámbito nacional, por lo que el documento sugiere que el método más eficaz para captar esquemas internacionales que plantean riesgos de política fiscal o recaudatorios en el ámbito nacional es el establecimiento de marcas específicas. El problema que plantea esta clase de marcas es formular una definición lo suficientemente amplia para captar una variedad de técnicas de planificación fiscal y lo bastante restringida para evitar un exceso de declaraciones. El documento indica que una posible solución de esta cuestión es centrarse en los resultados que preocupan desde la perspectiva de la política fiscal en lugar de las técnicas empleadas para alcanzarlos, y apunta que este enfoque es parecido al seguido en los Estados Unidos al extender la obligación de declarar a las operaciones “sustancialmente similares”.

De acuerdo con el planteamiento anterior, el documento (págs. 238) sugiere las siguientes marcas:

- a) Un conflicto en el tratamiento fiscal de un instrumento o entidad que da lugar a una deducción/no inclusión o a una doble deducción;
- b) La transmisión de un activo que origina un conflicto sobre su titularidad de manera que contribuyentes de distintos países:
 - aleguen el derecho a una depreciación o amortización respecto al mismo activo; o
 - aleguen el derecho a la eliminación de la doble imposición respecto a la misma renta derivada del activo.

- c) Una deducción o desgravación derivada de una transferencia de valor real o ficticia a efectos tributarios que en el otro país se considera que no da lugar a consecuencias fiscales.

Observamos, por nuestra parte, que estas marcas apuntan a operaciones constitutivas más que de elusión fiscal propiamente dicha de arbitraje fiscal. Por ello coinciden en buena medida con las previstas en el proyecto alemán de 2008 finalmente abandonado que mencionamos en el cuerpo de este trabajo.

El documento se plantea después la cuestión de la definición de las operaciones internacionales que deben ser objeto de declaración en el país que establece el régimen y afirma que dicha definición debe ser amplia, posición que ya está contenida en el propio enunciado de la Acción 12 BEPS. Por un lado la obligación de declarar debe imponerse a los contribuyentes nacionales aunque no sean parte directa del resultado internacional, y ello porque de lo contrario la obligación podría eludirse utilizando intermediarios o estructuras *back-to-back*. Por otro lado, no debe exigirse la declaración de una operación que no tenga una conexión sustantiva con el país que impone ese deber o que no origine ningún riesgo recaudatorio. En consecuencia, para estar sujeta a declaración la operación debe incluir un negocio con un contribuyente nacional que tenga consecuencias económicas relevantes para éste o consecuencias fiscales relevantes para una de las partes de dicho negocio con efectos significativos sobre su situación fiscal.

La definición de negocio debe ser lo suficientemente amplia para captar negocios ficticios o presuntos reconocidos fiscalmente en el otro país pero carentes de consecuencias económicas o fiscales en el país que exige la declaración. El carácter relevante del negocio debe establecerse en términos cuantitativos. Por último, la definición de operación internacional debe ser lo bastante amplia y consistente para captar todos los pasos y negocios que forman parte del mismo esquema, plan o convenio que originó el resultado internacional y a todas las personas que sean parte de cualquiera de tales negocios o estén afectadas por ellos.

Para no imponer una carga indebida sobre los contribuyentes, afirma el documento que la obligación de declarar sólo debe exigirse cuando el sujeto es parte de la operación o cuando el resultado económico surge en el mismo grupo. Se entiende que una persona es parte de una operación cuando está implicada en su diseño o tiene la suficiente información sobre él para entender su funcionamiento y efectos.

La información que debe proporcionarse es la necesaria para entender el funcionamiento del esquema, incluidas las principales normas extranjeras relevantes. El documento añade que en los casos en que la información relevante sobre el esquema se halle en el extranjero y no sea accesible para la persona obligada a declarar basta con que ésta comunique la que posee. Si esta fuese insuficiente para proporcionar una comprensión clara de la operación, el declarante debe identificar a las personas que considera que tienen la información que falta y manifestar que la ha solicitado a dichas personas. La Administración Tributaria podría basarse en esta manifestación para requerir información a la otra Administración de acuerdo con los convenios sobre intercambio de información vigentes entre ambos países.

El capítulo concluye con tres ejemplos que ilustran la aplicación de las propuestas del documento en los siguientes supuestos: 1) Uno de los países que intervienen admite la deducción de un interés ficticio de un préstamo sin interés entre dos sociedades de un grupo; 2) Una sociedad de un grupo residente en el Estado A proporciona financiación a otra entidad del grupo en el Estado B por medio de un instrumento híbrido, cuyos rendimientos están exentos en A y son deducibles en B. La sociedad B

concede, a su vez, concede préstamo a una tercera sociedad del mismo grupo en el Estado C, cuyos intereses son deducibles en C y gravados en B; y 3) Una sociedad del Estado A cede a su filial en el Estado B una lista de clientes. Esta cesión es un hecho no gravado en A; en B la utilización de la lista es un activo amortizable fiscalmente. La sociedad B presta servicios retribuidos a una sociedad no vinculada del Estado C.

El informe contiene cinco anexos, de los cuales nos hemos referido ya al II, sobre la autoincriminación. El I trata del concepto de “disponibilidad” del esquema en la normativa del Reino Unido; el III examina el régimen sancionador en el Reino Unido y los Estados Unidos; el IV se refiere a las potestades administrativas de obtención de información en el régimen británico DOTAS; el V contiene un amplio cuadro comparativo de los regímenes del Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda, Portugal, Canadá y Sudáfrica; y finalmente el VI enuncia las cuestiones que se someten a consulta pública.