

PLAN DE ACCIÓN BEPS: ACCIÓN 12, EXIGIR A LOS CONTRIBUYENTES QUE REVELEN SUS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

1.- Introducción: Contenido general de la Acción 12

Es de sobra conocido que los tres pilares básicos de todo el proyecto BEPS de la OCDE son la coherencia, el refuerzo de los requisitos sustantivos de los estándares internacionales y la mejora de la transparencia y la seguridad jurídica. En línea con esta última cuestión, el documento que daba publicidad a las quince acciones del plan BEPS señalaba que:

“Las administraciones tributarias no disponen a menudo de información completa y relevante sobre las estrategias de planificación fiscal. Sin embargo, la disponibilidad de información específica, completa y temporánea es esencial para permitir que los gobiernos identifiquen rápidamente las áreas de riesgo.”

De esta forma se justificaba la necesidad de establecer un marco orientativo que sirviese a las distintas jurisdicciones para diseñar unas normas que previesen la declaración obligatoria de las operaciones o estructuras agresivas que permitiese a las administraciones tributarias tener un conocimiento puntual y suficiente de ese tipo de construcciones, lo que facilitaría una mayor exactitud en los análisis de riesgo fiscal, una utilización más eficaz de los medios humanos y materiales de las administraciones tributarias, así como una reacción temprana que evitase o limitase los perjuicios a las haciendas públicas. Estos regímenes deberían estar dotados de la suficiente flexibilidad como para asegurar el equilibrio entre los beneficios obtenidos por la Administración y los costes de tratamiento de la información así como las cargas de cumplimiento tributario impuestas a los contribuyentes. Además, la OCDE propone un enfoque modular que permita la mayor coherencia entre jurisdicciones, a la vez que se garantiza la adecuación a las necesidades o riesgos fiscales propios de cada una de ellas.

Esta es, en definitiva, la finalidad perseguida por la Acción 12 del proyecto BEPS, que se beneficia de los trabajos desarrollados hasta la fecha por la organización en materia de transparencia, particularmente el informe de 2011, *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*¹, y el informe sobre cumplimiento cooperativo de 2013, *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*², que, a su vez, constituyó un desarrollo del informe de 2008, *Study into the Role of Tax Intermediaries*³.

La mención en el propio informe de la Acción 12 de todos estos antecedentes sirve para poner de manifiesto la estrecha relación existente entre los regímenes de revelación obligatoria y los de cumplimiento cooperativo ya que, en definitiva, los objetivos perseguidos por ambos son hasta cierto punto coincidentes, puesto que se

¹ OECD (2011), *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OECD, Paris, www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf.

² OECD (2013b), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>.

³ OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>.

orientan hacia la mejora de la transparencia, el análisis del riesgo fiscal desde el punto de vista de la Administración y, en definitiva, el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin embargo, existen también importantes diferencias entre unos y otros si se analizan desde la perspectiva de los sujetos afectados o de las consecuencias que se vinculan a los incumplimientos. Así, mientras los programas de cumplimiento cooperativo suelen estar dirigidos solo a grandes contribuyentes y revestir un carácter más voluntario para los mismos, los regímenes de revelación obligatoria, tanto los que ya están en vigor como los que puedan diseñarse de acuerdo con las orientaciones de la Acción 12, abarcan a un mayor número de contribuyentes, y también en su caso a los asesores o intermediarios fiscales, y llevan aparejado el correspondiente régimen sancionador en caso de incumplimiento. Incluso también desde la perspectiva de la finalidad perseguida por la Administración tributaria pudiera apreciarse la existencia de alguna disparidad, ya que la revelación temprana de prácticas fiscales agresivas pretende también facilitar a las autoridades la posibilidad de adoptar medidas normativas dirigidas a bloquear la efectividad de las mismas, aspecto que no suele estar presente entre los objetivos de los regímenes de cumplimiento cooperativo.

De esta forma, el foco de atención de los trabajos de la Acción 12 se centra en tres aspectos fundamentales: la fijación de recomendaciones para un marco modular de guías basadas en mejores prácticas para su uso por aquellos países que carezcan de normas de declaración obligatoria o que quieran mejorar la efectividad de los regímenes ya en vigor; la especial atención a los esquemas de planificación internacional y la consideración de un concepto amplio de beneficio fiscal que permita incluir todas las operaciones relevantes; y el diseño y puesta en funcionamiento de un modelo reforzado de intercambio de información con relación a dichos esquemas internacionales.

Debe tenerse en cuenta en todo caso que las recomendaciones incluidas en el informe final de la Acción 12 no constituyen un estándar mínimo de la OCDE por lo que los países podrán decidir libremente el establecimiento o no de regímenes de revelación obligatoria, así como, en su caso, la aplicación de las recomendaciones establecidas en el referido informe.

2.- El informe final de la Acción 12

El informe final de la Acción 12 ofrece una visión de conjunto del régimen de declaración obligatoria, basada en un análisis de los regímenes existentes en diversos países y establece unas recomendaciones dirigidas a facilitar el diseño de un régimen modular de revelación obligatoria que asegure, tal como antes se ha indicado, un grado de coherencia adecuado entre los distintos países a la vez que la suficiente flexibilidad como para que cada uno de ellos pueda determinar la intensidad de la obligación de declarar.

El contenido del informe se divide en cuatro capítulos. El primero se centra en la descripción de los elementos clave de un régimen de declaración obligatoria, a la vez que se estudia la interacción del mismo con otras obligaciones de transparencia y cumplimiento fiscal. El segundo establece el marco y características del diseño modular de un régimen de comunicación obligatoria. El tercero se enfoca al análisis de las peculiaridades de la comunicación obligatoria de estructuras internacionales de planificación fiscal agresiva, y establece la forma más adecuada de que las mismas queden cubiertas por la obligación de comunicación. El cuarto y último se refiere al

intercambio de información, en particular en el caso de esquemas internacionales de planificación.

A. Visión global de la declaración obligatoria

El establecimiento de un régimen de declaración obligatoria persigue en general varios objetivos complementarios. El primero de ellos es, sin duda, la obtención temprana de información completa sobre las prácticas de planificación fiscal potencialmente agresiva o abusiva, lo que permitirá a las administraciones tributarias una actuación más eficaz, desde el punto de vista de la asignación de recursos a la lucha contra el fraude, y efectiva, mediante la adopción de medidas normativas. Al mismo tiempo, la revelación obligatoria tiene un importante efecto preventivo tanto para los contribuyentes como para los intermediarios fiscales. En efecto, los contribuyentes se mostrarán más cautos en la utilización de este tipo de estructuras si son conscientes de que la administración tributaria conocerá tal circunstancia y, por otra parte, los intermediarios fiscales serán menos proclives al diseño y comercialización de este tipo de estructuras si saben que las autoridades fiscales tendrán conocimiento y podrán adoptar medidas para eliminar la eficacia de las mismas en un plazo breve de tiempo desde su puesta en práctica.

El informe final propone una serie de cuestiones que deben ser planteadas al diseñar un modelo de declaración obligatoria y una serie de principios que conviene que sean observados.

Así, por lo que se refiere a las cuestiones, las más relevantes serían las siguientes:

- ¿Quién debe llevar a cabo la declaración? Se trata de decidir si la obligación se impone a los contribuyentes que utilicen las estructuras de planificación agresiva y/o los promotores o diseñadores de las mismas.
- ¿Qué debe ser objeto de declaración? Esto es, la identificación de los esquemas que deben ser declarados, así como de la información relativa a los mismos que debe ser comunicada.
- ¿Cuándo debe declararse la existencia de estas operaciones? Si se pretende que el régimen cumpla eficazmente con su finalidad resulta esencial cuestionarse el momento en que debe cumplirse con la obligación de declaración, para asegurar la detección temprana de los esquemas de riesgo por parte de la Administración.
- ¿Qué obligaciones adicionales, además de la de declarar, deben imponerse a los promotores o usuarios? Se trata de analizar la conveniencia de exigir la inclusión de números de identificación de los diferentes esquemas en las declaraciones o autoliquidaciones tributarias, o bien, en el caso de los intermediarios fiscales, de exigir la comunicación de listados de clientes o usuarios de los diferentes esquemas de planificación.
- ¿Cuáles son las consecuencias del incumplimiento de la obligación? ¿Y las del cumplimiento de la misma? Estas preguntas se refieren al diseño del régimen sancionador así como a la necesidad de explicitar que la comunicación de un determinado esquema no equivale a su autorización por parte de la Adminis-

tración tributaria ni implica que esta no pueda cuestionarlo en el curso de un posterior procedimiento de comprobación.

¿Cómo se usará la información obtenida? Parece claro que, una vez obtenida la información relevante, las autoridades deben cuestionarse por los medios para llevar a cabo el mayor aprovechamiento de la misma.

Por su parte, los principios esenciales a tener en cuenta en el diseño de cualquier régimen de revelación obligatoria serían:

La claridad de sus normas, ya que su falta provocaría una mayor resistencia a su cumplimiento por parte de los sujetos obligados, así como la obtención de una mayor cantidad de información irrelevante por parte de la Administración.

El equilibrio entre los beneficios obtenidos por la Administración y las cargas de cumplimiento que se hacen recaer sobre los sujetos obligados.

La efectividad del régimen de declaración obligatoria en el cumplimiento de los fines perseguidos y en la adecuada identificación de los esquemas de planificación fiscal más relevantes.

La eficacia en el uso de la información obtenida, que exige un adecuado sistema de comunicación de la misma dentro de la Administración tributaria y, en el caso de los esquemas de carácter internacionales, con otras Administraciones.

B. Elementos básicos de un modelo de régimen de declaración obligatoria.

Para la eficaz obtención de información temprana sobre los esquemas de planificación fiscal agresiva así como sus usuarios y promotores, deben tenerse en cuenta tres elementos esenciales: quién debe comunicar la información, qué información debe comunicar y cuando debe hacerlo. Todo ello teniendo en cuenta la necesidad de dotar al sistema de la necesaria flexibilidad para responder a las necesidades y riesgos específicos de cada país.

Los regímenes de declaración obligatoria existentes en la actualidad pueden clasificarse en dos grandes categorías atendiendo al elemento que se encuentra en la génesis de la obligación de declarar:

Sistemas de tipo transaccional, como el vigente en Estados Unidos, en los que las autoridades determinan qué transacciones consideran como generadoras de riesgo fiscal e imponen la obligación de declaración a cualquier contribuyente que obtenga un beneficio fiscal derivado de las mismas, así como cualquier intermediario que preste asistencia a tales contribuyentes con relación a estas transacciones.

Sistemas basados en el promotor, como los establecidos en Reino Unido o Irlanda, en los que la atención se centra de modo preferente, aunque no exclusivo, en los promotores de este tipo de esquemas

Sin embargo, el propio informe final reconoce que esta distinción reviste un carácter más teórico que efectivo, dado que, por una parte, ningún sistema real puede clasificarse de manera perfecta en ninguna de los dos categorías, sino que en la

práctica revisten características de una y de otra y, además, las respuestas ofrecidas a las preguntas antes señaladas por ambos tipos de sistemas son en ocasiones idénticas.

B.1 ¿Quién debe ser el obligado a declarar?

Con relación a la determinación del sujeto sobre el que recae la obligación de declarar, se pueden diferenciar dos opciones:

Que la obligación recaiga tanto sobre el promotor del esquema como sobre el usuario del mismo. En este caso puede a su vez distinguirse según que el cumplimiento de la obligación por parte de uno de ellos libere o no al otro.

Que la obligación recaiga, como regla general, sobre el promotor del esquema. En este caso se suele hacer recaer la obligación de declarar en el usuario en una serie de casos en los que se prevé que el promotor podrá no cumplir con su obligación, como son las situaciones en los que el promotor reside en otro país, no hay promotor (por tratarse por ejemplo de operaciones diseñadas por servicios *in house*) o el promotor puede invocar el privilegio del secreto profesional para no revelar la información.

De acuerdo con el informe final, la primera opción puede potenciar el efecto disuasorio del régimen de declaración obligatoria, ya que alcanza tanto al promotor como al usuario, pero ofrece el inconveniente de crear mayores cargas de cumplimiento y multiplicar los casos de declaración múltiple de un mismo esquema. Por ello, el informe no opta en su recomendación por ninguno de los dos sistemas, aunque si recuerda la conveniencia de prever determinados casos, como los ya mencionados de residencia en otro país, inexistencia de promotor o invocación del secreto profesional, en los que la obligación general de declaración impuesta al promotor se haga recaer en el usuario.

Del mismo modo, el informe recomienda que la definición de promotor a estos efectos incluya a cualquier persona que haya prestado ayuda material, asistencia o asesoramiento, sea responsable o haya participado en el diseño, comercialización, organización o gestión de elementos generadores de una ventaja fiscal o de un esquema de planificación fiscal en el curso de la prestación de servicios relativos al asesoramiento fiscal.

B.2 ¿Qué debe declararse?

La cuestión del alcance material de la obligación de declarar puede referirse a dos cuestiones distintas: los concretos esquemas que deben ser declarados y la específica información de cada uno de tales esquemas que debe ser comunicada.

Con relación a la primera cuestión, la primera duda que se ofrece es la de si resulta o no conveniente establecer un umbral previo que, a modo de filtro, limite el número de esquemas de planificación agresiva que deban ser objeto de declaración.

La ventaja evidente de esta última opción es la de depurar la información que llega a manos de la Administración, permitiendo que solo se notifiquen aquellas operaciones que, cumpliendo con los requisitos previos establecidos, revistan mayor interés a

efectos de prevenir riesgos fiscales. En general los umbrales aplicados pueden ser de tipo cuantitativo o referirse a la finalidad principal del esquema.

En el primer caso, se puede establecer un umbral *de minimis* por debajo del cual no se genere la obligación de comunicación del esquema. Dicho umbral puede ser variable en función del tipo de operación de que se trate o bien aplicarse sobre el importe total de la operación o sólo sobre el importe del beneficio fiscal.

El segundo tipo de filtro se refiere generalmente a la determinación del objetivo principal de la operación susceptible de ser declarada (*principle purpose test* o *main benefit test*), de forma que existirá obligación de revelación cuando la obtención de una ventaja fiscal aparezca como el principal o uno de los principales beneficios derivados de la participación en un determinado esquema.

Una vez resuelta la cuestión de si conviene o no establecer umbrales previos que limiten la obligación de declaración, se aborda la cuestión de qué operaciones deberán quedar sujetas a la misma. En este sentido, los elementos esenciales son los denominados marcadores, es decir, herramientas que sirven para identificar aquellos rasgos que interesan a las Administraciones tributarias.

Los marcadores pueden clasificarse en genéricos, que atienden a características comunes que suelen presentar los esquemas de planificación fiscal agresiva, y específicos, que atienden a aspectos vulnerables que hayan sido identificados en un concreto sistema tributario o a técnicas de uso frecuente en los esquemas de elusión fiscal.

Los marcadores genéricos que suelen emplearse son los siguientes:

Confidencialidad (*confidentiality*): este marcador concurre en los casos en que la oferta de un determinado esquema o el asesoramiento a un cliente se realiza bajo condición de confidencialidad, bien sea en relación con el tratamiento fiscal, la estructura de la transacción o la ventaja fiscal resultante. En estos casos resulta claro que el promotor quiere mantener el esquema en secreto frente a otros promotores o frente a las autoridades tributarias, lo que, además de facilitar el uso sucesivo de un determinado esquema, resulta indicativo de que el mismo es innovador o agresivo.

Honorarios elevados o vinculados al resultado (*premium or contingent fees*): se cumpliría este marcador en el caso en que se aprecie que los honorarios percibidos por el promotor son particularmente elevados o quedan vinculados a la efectiva percepción de la ventaja fiscal por el usuario.

Cláusula de protección contractual (*contractual protection*): se trata de figuras que implican el aseguramiento por parte del promotor de cualquier pérdida que pueda resultar del fracaso del esquema fiscal, que implique una reducción de la ventaja fiscal obtenida o la imposición de sanciones, recargos, intereses o cualquier otro tipo de carga económica.

Productos fiscales estandarizados (*standardised tax products*): implica que un determinado esquema fiscal se diseña con la intención de ofrecerlo a más

de un usuario, mediante el empleo de documentación estándar que no se ajuste de ningún modo a las circunstancias particulares de cada usuario.

Junto a la descripción de los principales marcadores genéricos que pueden ser empleados, el informe final alude a la posibilidad que los mismos se apliquen de modo subjetivo o hipotético, esto es, que se considere que se cumple un determinado marcador, independientemente de si el mismo se da objetivamente en la práctica, si se estima que, atendiendo a las circunstancias, parecería lógico que se aplicase en ese caso concreto. Así, por ejemplo, si se entiende que un determinado esquema fiscal es particularmente innovador y elaborado que parecería lógico que el promotor quisiese mantenerlo en secreto y el usuario estaría dispuesto a pagar unos honorarios superiores a los normales por poder acceder al mismo, se podrían considerar cumplidos los marcadores relativos a la confidencialidad y a los honorarios, independientemente de que en la práctica existan dichos acuerdos de confidencialidad u honorarios.

Por lo que se refiere a los marcadores específicos, tal como se ha indicado, son los que mejor sirven para adaptar un régimen de declaración obligatoria a las particularidades del sistema fiscal de un país determinado, así como para mantenerlo actualizado. El informe final recomienda que las autoridades tributarias sean particularmente flexibles en la definición de estos marcadores específicos para evitar que una interpretación estricta de los mismos sirva para eludir la obligación de declaración.

Algunos de los marcadores específicos mencionados en el informe final de la Acción 12 son los siguientes:

- Esquemas de pérdidas (*loss schemes*)
- Acuerdos de leasing (*leasing arrangements*)
- Esquemas de empleo (*employment schemes*)
- Esquemas de conversión de ingresos (*converting income schemes*)
- Esquemas relacionados con entidades residentes en jurisdicciones de baja tributación (*schemes involving entities located in low-tax jurisdictions*)
- Acuerdos que incluyan instrumentos híbridos (*arrangements involving hybrid instruments*)
- Transacciones con importantes divergencias fiscal/contable (*transactions with significant book-tax differences*).
- Transacciones análogas a las incluidas en el listado de las autoridades fiscales (*listed transactions*)
- Trasnsacciones de interés (*transactions of interest*)

La recomendación incluida en el informe final de la Acción 12 es que los países establezcan un sistema mixto de marcadores genéricos y específicos, previendo que la obligación de declaración surja directamente en el caso de que concurra uno solo de tales marcadores. El informe no se pronuncia sin embargo sobre la conveniencia o no de aplicar el análisis hipotético o puramente fáctico o sobre el establecimiento de un umbral *de mínimis* sobre los marcadores específicos para limitar el número de operaciones de declaración obligatoria por concurrencia de los mismos.

B.3 ¿Cuándo debe llevarse a cabo la declaración?

El mejor cumplimiento de los objetivos de un sistema de declaración obligatoria exige que transcurra el menor tiempo posible entre la puesta en práctica del esquema de planificación fiscal agresiva y su comunicación a la autoridad tributaria.

La determinación del momento en que surge la obligación de declaración varía en función de quién sea el sujeto obligado a llevar a cabo la misma. Así, si el sujeto obligado a declarar es el promotor, se considera conveniente que la obligación nazca en el momento en que el esquema de planificación se pone a disposición de los clientes, dado que en ese momento el promotor conoce ya todos los elementos relevantes del mismo. Sin embargo, cuando la obligación de declaración pesa sobre el usuario, el nacimiento de la misma se debe producir cuando el esquema es puesto en práctica, ya que es entonces cuando se supone que el usuario debería conocer todos los aspectos esenciales. En cualquiera de los dos casos, se recomienda que el plazo de declaración voluntaria sea el mínimo posible, para asegurar un conocimiento temprano por parte de la Administración, que facilitará el efecto disuasorio así como la reacción temprana por parte de las autoridades.

B.4 Otras obligaciones impuestas a usuarios y promotores

El informe final se refiere a estas otras obligaciones dirigidas a la mejor identificación de los esquemas de planificación fiscal así como de los usuarios de los mismos. Tal identificación se mejora a través del empleo de números de identificación de los esquemas (*scheme reference number*) y/o de listas de clientes de los promotores.

El número de identificación del esquema se facilita por la autoridad fiscal al promotor del mismo en el momento de cumplir con la obligación de declaración. Posteriormente dicho promotor debe facilitar ese número a sus clientes para que estos puedan incluirlo en su autoliquidación del impuesto.

El informe final recomienda el uso de números de referencia combinados con la comunicación, automática si la normativa nacional lo permite, de listados de clientes en los casos en que la obligación de declaración de los esquemas de planificación fiscal pesa sobre los promotores. En los supuestos en que la obligación pesa también sobre los usuarios, la utilización de listados no se considera imprescindible, pero se entiende que puede facilitar el control cruzado de los esquemas de optimización.

B.5 Consecuencias del cumplimiento o incumplimiento de la obligación

El informe final incluye dos recomendaciones referidas a los casos de cumplimiento de la obligación de revelación de los mecanismos de planificación fiscal. Por una parte, se indica que los regímenes que puedan establecerse deben dejar claro que la declaración de un esquema de optimización no supone su aceptación por parte de la Administración tributaria, o la consolidación de los beneficios fiscales obtenidos. De esta forma la mera declaración no impide la posterior aplicación de las normas antielusión o los procedimientos de comprobación tributaria. Por otra parte, se analiza la cuestión de la compatibilidad de esta obligación de declaración con el derecho a la no autoincriminación o derecho a no declarar contra uno mismo. En este sentido se concluye que, dado que la información que ha de facilitarse no difiere en esencia de la que la Administración tributaria puede requerir al contribuyente en el curso de un

procedimiento de comprobación, no debería plantearse que la obligación de declaración infrinja el referido derecho.

En el caso de incumplimiento de la obligación de declaración, se recomienda el establecimiento de un régimen sancionador acorde con los principios generales del ordenamiento de cada país, que incluya la imposición de sanciones pecuniarias, coercitivas y proporcionales al importe del beneficio fiscal obtenido, así como sanciones no pecuniarias.

B.6 Cuestiones procedimentales y administrativas

El informe final aborda también la cuestión de la concreta información que, con relación a cada esquema de planificación, debe ser incluida en la declaración, de manera que llega a describir un borrador de formulario de declaración.

Los elementos que deben ser declarados son, en principio, los siguientes:

- Datos identificativos de promotores y usuarios
- En su caso, número de identificación del esquema
- Detalles de la disposición (marcador) que convierte al esquema en sujeto a declaración obligatoria.
- Descripción de los acuerdos y, en su caso, indicación del nombre por el que es conocida generalmente la operación.
- Identificación normativa en la que se basa la ventaja fiscal.
- Descripción de la ventaja o beneficio fiscal.
- Lista de clientes, en el caso de declaración por el promotor.
- Importe del beneficio fiscal que se espera obtener.

Se recomienda a los países que quieran establecer un régimen de declaración obligatoria que prevean la posibilidad de que sus autoridades tributarias puedan requerir a los obligados información sobre diferentes extremos tales como los motivos por lo que no han cumplido, en su caso, con la obligación de declaración, la identificación de los promotores o usuarios de los esquemas, así como cualquier otra información complementaria que se considere relevante a la vista de la información suministrada.

Se prevé que dicha información pueda ser empleada esencialmente con la finalidad de mejorar el análisis de riesgos fiscales por parte de las autoridades, así como para promover reformas normativas. En cualquier caso, se estima conveniente que se creen unidades específicas encargadas de llevar a cabo ese análisis de riesgos y coordinar el uso y comunicación de la información obtenida dentro de la propia Administración tributaria y con relación a otras administraciones.

C. Esquemas fiscales internacionales

La planificación fiscal internacional presenta una serie de características peculiares que hacen más difícil para las Administraciones tributarias el poder obtener una información puntual y completa de tales operaciones y sus consecuencias fiscales. Por ello se estima necesario que los regímenes de declaración obligatoria contengan una serie de previsiones específicas enfocadas en los esquemas fiscales internacionales y que permitan a las Administraciones obtener toda la información relevante a la vez que

evitan el riesgo de recopilar datos u operaciones irrelevantes, imponiendo así a los sujetos obligados una carga excesiva e infundada.

En principio nada se opone a que las reglas aplicables a los esquemas fiscales puramente nacionales incluyan también a los esquemas transnacionales. Sin embargo estos últimos suelen implicar la generación de beneficios o ventajas fiscales distintos en diferentes jurisdicciones por lo que los regímenes de revelación obligatoria enfocados exclusivamente en las operaciones nacionales, pueden no llegar a abarcar todos los mecanismos internacionales relevantes, ya que, si no se tiene una imagen completa de los mismos, el beneficio fiscal generado en un solo país puede parecer irrelevante.

Teniendo en cuenta tales particularidades, el informe final de la Acción 12 contiene una serie de recomendaciones particulares que se invita a tener en cuenta a la hora de diseñar un régimen de declaración obligatoria de esquemas fiscales internacionales:

Determinación de los obligados a declarar: Solo debe imponerse la obligación de declarar a los contribuyentes que residan a efectos fiscales en el país de que se trate y a sus asesores, y exclusivamente con relación a los esquemas de planificación que produzcan efectos fiscales en tal país.

No aplicación de umbrales: se considera que si se logra una adecuada definición de los marcadores genéricos y específicos aplicables a los mecanismos internacionales, no será necesario establecer ni umbrales cuantitativos ni umbrales que atiendan a la finalidad de tales operaciones para evitar el riesgo de obtención de una información excesiva a irrelevante.

Desarrollo de marcadores que atiendan a las consecuencias transnacionales: se recomienda el establecimiento de marcadores que pongan su atención en los mecanismos de erosión de bases imponibles que generan riesgo fiscal, bien de manera general o para la jurisdicción particular que los está estableciendo. Algunos de estos mecanismos serían, por ejemplo, el aprovechamiento de desajustes híbridos (*hybrid mismatch*), el abuso de tratados (*treaty shopping*), acuerdos que generan un conflicto en la titularidad de determinados activos que origina una doble imposición o doble no imposición, la existencia de gastos deducibles derivados de pagos intragrupo a favor de entidades que no tengan residencia fiscal en ninguna jurisdicción o residan en jurisdicciones con baja o nula imposición corporativa...

Se recomienda que los marcadores sean tanto genéricos como específicos y que se apruebe un listado de mecanismos o resultados fiscales transnacionales que queden fuera de la obligación de declarar por ser conocidos por la Administración y no generar riesgo fiscal, evitando así la recepción de información irrelevante.

Definición amplia de “acuerdo que produzca efectos fiscales transnacionales”: uno de los objetivos declarados del Proyecto BEPS era el establecimiento de un concepto amplio de este tipo de acuerdos que permita captar cualquier mecanismo con efectos fiscales transnacionales en el que participe un sujeto obligado nacional; si bien se prevé que una jurisdicción solo debe

imponer la obligación de declaración en caso de que el esquema en cuestión produzca un impacto fiscal material en la misma.

La definición de acuerdo (*arrangement*) debe ser lo suficientemente amplia como para abarcar cualquier esquema, plan o entendimiento, así como todas las fases del mismo y los sujetos que son parte o resultan de cualquier modo afectados por el mismo. Además, la obligación de revelación debe abarcar a cualquier operación que produzca efectos transnacionales y no solo a aquéllas en las que tales efectos sean el único o principal objetivo. Ahora bien, los efectos fiscales del esquema en la jurisdicción en cuestión deben ser materiales, es decir, superar un determinado umbral cuantitativo que se ha de fijar con referencia a los pagos efectuados por o a favor del contribuyente residente.

Por otra parte se recomienda también adoptar un concepto amplio de contribuyente doméstico a estos efectos, de manera que la obligación incluya a los residentes fiscales así como a cualquier no residente que pueda tener obligaciones de información sobre las fuentes de renta vinculadas al país en cuestión.

Limitación a la obligación de declaración: el informe final contiene la recomendación de que la obligación de declaración se imponga solo en los casos en que sea razonable considerar que el usuario del esquema debería haber sido consciente de los efectos transnacionales del mismo en caso de haber observado la diligencia ordinaria propia de las operaciones comerciales de que se trate.

Información que debe facilitarse: si bien solo puede exigirse al contribuyente que declare la información relevante de que disponga, entendiendo que los aspectos a comunicar son similares a los aplicables en caso de esquemas puramente nacionales. Se considera exigible que el contribuyente se vea obligado a desarrollar una cierta investigación sobre los efectos fiscales transnacionales de los esquemas en los que participa, particularmente en el caso de esquemas intragrupo, si bien respetando en todo caso el secreto comercial o los compromisos de confidencialidad que hayan podido ser asumidos por terceros. Por ello, se recomienda que en los casos en que las restantes partes que participan en el mecanismo no comuniquen la información relevante o se muestren reticentes, el usuario nacional comunique su participación en un esquema con efectos transnacionales y la imposibilidad de obtener toda la información relevante a pesar de haber llevado a cabo las consultas oportunas.

Sujetos obligados a declarar: al igual que en el caso de esquemas nacionales, la obligación de declarar puede imponerse a los usuarios y/o a los promotores, recomendándose que se utilice un concepto amplio de promotor.

D. Intercambio de información.

El informe final dedica su último capítulo al intercambio de información, entendiendo que, particularmente en el caso de los esquemas con efectos transnacionales, dicho

intercambio resulta imprescindible para alcanzar los objetivos de prevención y eliminación de los riesgos fiscales.

En este sentido, la Acción 12 no propone la creación de mecanismos específicos de intercambio de información, sino simplemente la aplicación de los mecanismos genéricos ya previstos en el marco de la OCDE existentes, es decir, los derivados de las Acciones 5 y 13, así como el *Forum on Tax Administration* y el *Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network* (JITSIC).

3.- Situación en Derecho comparado y en España.

Las primeras iniciativas en materia de establecimiento de sistemas de declaración obligatoria se adoptaron en la segunda mitad de la década de 1980 en Estados Unidos (1984) y Canadá (1989). Sin embargo, es en la primera década del siglo XXI cuando se produce una nueva ola regulatoria dando lugar a la renovación de esos dos regímenes iniciales y a la aparición de nuevos modelos en países como Sudáfrica (2003), Reino Unido (2004), Portugal (2008) o Irlanda (2011). Ya en época más reciente Israel y Corea del Sur han adoptado también sistemas de revelación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva⁴.

En Estados Unidos rige desde 1984 un sistema, modificado profundamente en 2004 del tipo *transaction-based*, en el que se establecen una serie de *reportable transactions* clasificadas en cinco categorías: *listed transactions*, que incluyen aquellas que sean idénticas o sustancialmente similares a las que el IRS ha declarado como operaciones dirigidas a la evasión fiscal; *confidential transactions* y *transactions with contractual protection*, en las que se engloban aquellas operaciones que cumplen con los marcadores genéricos antes expuestos; *loss transactions* que cumplen con el marcador específico correspondiente; y *transactions of interest* categoría residual en la que se incluyen todas aquellas otras operaciones que, pudiendo ser potencialmente utilizadas para la elusión fiscal, no encuentran acomodo en las restantes categorías. El sistema aplica, además un umbral monetario variable en la mayor parte de estas categorías para eliminar el riesgo de que se comuniquen operaciones de escasa relevancia fiscal.

La obligación de declaración se impone tanto al usuario como al promotor, sin que la declaración por uno de ellos libere al otro. Además se establece un concepto amplio de promotor, basado en la idea de *material advisor* y la identificación de los esquemas y usuarios se logra mediante la utilización tanto de números identificativos (*scheme reference number*) como de la imposición de la obligación de facilitar listados de clientes o usuarios de los mecanismos sujetos a revelación.

⁴ Para un análisis más detallado de los regímenes de declaración obligatoria nos remitimos al trabajo "Examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas" del Profesor Palao Taboada publicado como anexo al libro "Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica" de la Fundación Impuestos y Competitividad, que puede encontrarse en <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2015/06/EXAMEN-DE-ALGUNOS-REGÍMENES-DE-DECLARACIÓN-PREVIA-DE-OPERACIONES-POSIBLEMENTE-ELUSIVAS-.pdf>

Finalmente resulta también destacable el hecho de que la gestión y análisis de la información obtenida se encarga a una unidad especial del IRS denominada *Office for Tax Shelter Analysis* (OTSA).

En el caso de Canadá, el *Tax Shelter Regimen* se introdujo en 1989 y fue seguido de la aprobación en 2013 de un régimen mucho más amplio denominado *Reporting of Tax Avoidance Transactions* (RTAAT). En este caso la obligación de declaración se impone tanto a usuarios como a promotores, si bien en caso de que uno de ellos cumpla con su obligación el otro queda liberado de la misma. La identificación de los esquemas sujetos a revelación se produce por la concurrencia de dos de los tres marcadores genéricos aplicados (*tax-results oriented fee*, *contractual protection* y *confidential clause*), se prevé la aplicación de un umbral basado en el análisis del objetivo principal de la operación (*main benefit test*) y se utilizan tanto listados de clientes como números de referencia para la identificación de esquemas y usuarios. Resulta además destacable el establecimiento de un plazo muy amplio para la revelación de los esquemas, ya que los mismos deben ser declarados antes del 30 de junio del año siguiente a aquel en que la transacción se considera sujeta a revelación obligatoria (*reportable transaction*)

El Reino Unido introdujo el sistema de *Disclosure of Tax Avoidance Schemes* (DOTAS) en 2004, modificándolo después en 2006, 2011 y 2016⁵. Recientemente, la Finance Bill de 2017 modifica la obligación de revelación con relación a los impuestos indirectos extendiendo el régimen e incrementando el nivel de transparencia. Bajo este sistema se han reportado más de 2350 esquemas, de los cuales 925 han sido bloqueados mediante la adopción de modificaciones normativas. Se trata de un sistema en que la obligación de declaración se impone al promotor, de manera que el usuario solo deberá cumplir con ella en los casos en que no exista promotor, este resida fuera del Reino Unido o se invoque el privilegio de secreto profesional. Quedan sujetos a declaración los mecanismos que cumplan con uno de los tres marcadores genéricos (*confidentiality*, *premium fee* y *standardised tax product*) o de los cuatro específicos que se establecen, permitiéndose además la aplicación subjetiva o hipotética de los marcadores genéricos. La declaración debe producirse en el plazo de cinco días laborables desde que el esquema se comienza a comercializar o, en el caso de declaración por los usuarios, en el plazo de 30 días desde la aplicación del mecanismo.

En caso de incumplimiento de la obligación de declaración se prevé un sistema de sanciones que diferencia entre la sanciones por infracción de la obligación de comunicación por el promotor, sanciones por falta de comunicación del número de

⁵ Las guías sobre este régimen publicadas por el HMRC pueden consultarse en las siguientes direcciones de internet:

- Guidance Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS) Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, National Insurance contributions (NICs), Stamp Duty Land Tax (SDLT), Annual Tax on Enveloped Dwellings (ATED) and Inheritance Tax (IHT): https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/560047/dota-s-guidance.pdf
- Disclosure of VAT avoidance schemes: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7008-disclosure-of-vat-avoidance-schemes/vat-notice-7008-disclosure-of-vat-avoidance-schemes>

identificación de esquema por el usuario y sanciones por otros incumplimientos de obligaciones de información derivadas del DOTAS.

Las sanciones por infracción de la obligación de comunicación implican una multa a tanto alzado y una multa coercitiva en caso de persistencia del incumplimiento. El importe de la multa a tanto alzado se fija por los tribunales y puede oscilar desde seiscientas a cinco mil libras por día transcurrido desde que debió notificarse el esquema hasta la fecha de imposición de la sanción, con un máximo de un millón de libras. Las sanciones coercitivas son impuestas por el HMRC y ascienden a un máximo de seiscientas libras por día en que se mantenga la falta de comunicación a partir de la imposición de la sanción inicial.

Las sanciones por falta de cumplimiento de otras obligaciones de información suponen también la imposición de multas a tanto alzado y coercitivas, aunque los importes máximos son de cinco mil libras y de seiscientas libras por día, respectivamente.

Finalmente, en el caso de incumplimiento de la obligación de comunicación del número de referencia de un esquema por parte de un usuario del mismo, la sanción prevista es de cinco mil libras por esquema en caso de tratarse de la primera infracción, elevándose la cuantía a siete mil quinientas y a diez mil libras por esquema en el caso del segundo o ulteriores incumplimientos en un plazo inferior a tres años.

En el ámbito de la UE, si bien no se ha presentado ninguna iniciativa legislativa concreta en esta materia, la Comisión, de acuerdo con lo indicado por el Consejo Europeo en octubre de 2016 en materia de transparencia fiscal, lanzó en noviembre de 2016 una consulta pública “sobre las medidas destinadas a disuadir a los asesores e intermediarios financieros de proponer esquemas de optimización fiscal potencialmente agresivos” con la finalidad de recibir opiniones con relación a la necesidad de una acción de la UE en esta materia, así como propuestas sobre el modelo que debería adoptarse y sus características esenciales. A pesar de que el periodo de consulta pública finalizó en febrero de 2016, en el momento de la finalización de este artículo aún no se habían publicado sus resultados.

En cuanto al ámbito puramente nacional, en España no se ha aprobado ninguna regulación específica en línea con la Acción 12 de BEPS, de manera que las medidas que más se asemejan a esta cuestión son algunas iniciativas relacionadas más bien con el cumplimiento cooperativo, tales como el Foro de Grandes Empresas, creado en 2009, y el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios, de 2011

4.- Cuestiones que pueden plantearse

Teniendo en cuenta el momento de desarrollo en que se encuentra la acción 12 de BEPS, resulta muy apropiado subrayar algunas cuestiones a las que sin duda debería prestarse especial atención en caso de que cualquier jurisdicción decidiese acometer la tarea de poner en funcionamiento un régimen de revelación obligatoria de esquemas fiscales potencialmente agresivos.

En realidad, las diferentes incertidumbres que se plantean conducen todas a un mismo problema de base, esto es, la inseguridad jurídica que puede ocasionar a

profesionales y contribuyentes una definición demasiado amplia o demasiado vaga de los conceptos básicos de cualquier régimen de revelación obligatoria.

Así, por ejemplo, una definición excesivamente amplia del concepto de esquema de planificación fiscal agresiva puede generar obligaciones formales desproporcionadas a los contribuyentes y, sobre todo generar inseguridad jurídica, a la vez que implica la generación de un volumen ingente de información que la administración tributaria pudiera no ser capaz de analizar debidamente. En este sentido cabe recordar la Decisión nº 2013-685 DC del Consejo Constitucional francés⁶ que declaró inconstitucional el precepto que imponía a los intermediarios fiscales la obligación de revelar cualquier “esquema de optimización fiscal” que se comercializara debido a la inseguridad jurídica y a la arbitrariedad a que podía conducir la definición excesivamente ambigua de tal concepto.

En este sentido, la correcta definición de los marcadores se anticipa como el elemento central del diseño de un régimen de este tipo. Desde la adecuada determinación de los umbrales de declaración (dada la incertidumbre que suele ir aparejada a la aplicación del *principle purpose test*, parece conveniente estudiar la aplicación de una regla de *mínimis* para evitar que surja la obligación de comunicar en los casos de operaciones de poca trascendencia tributaria) hasta los problemas que puede implicar la aplicación hipotética de marcadores genéricos.

Desde el punto de vista de los elementos subjetivos debe prestarse especial atención a la delimitación del concepto de promotor, identificando claramente el grado de intervención en un determinado esquema que determina el nacimiento de la obligación de revelación por parte del profesional tributario, así como analizar con detenimiento la relación entre la obligación de revelación y el secreto profesional reconocido, en nuestro caso, en el artículo 20 de la Constitución.

En definitiva, parece que la no consideración de la acción 12 como estándar mínimo de la OCDE resulta adecuada, si se tiene en cuenta la falta de consenso en cuanto a las características esenciales que debe presentar un régimen de revelación obligatoria para cumplir con su finalidad de ser un instrumento adecuado de prevención del riesgo fiscal por parte de las autoridades tributarias a la vez que respeta los derechos de los intermediarios fiscales y contribuyentes.

⁶ Citada por Calderón Carrero, José Manuel y Quintas Seara, Alberto, en Cumplimiento tributario cooperativo y Buena gobernanza fiscal en la era BEPS, Civitas - Thomson Reuters, Madrid, 2015.