

LA DECLARACIÓN PREVIA DE OPERACIONES POSIBLEMENTE CONSTITUTIVAS DE ELUSIÓN FISCAL

Carlos Palao Taboada

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

EXTRACTO

En la última década algunos países, especialmente del ámbito anglosajón, han desarrollado un nuevo instrumento de lucha contra la elusión fiscal consistente en la obligación de declarar a la Administración tributaria determinadas operaciones o esquemas cuyas características las hacen sospechosas de ser elusivas. La declaración no prejuzga ni excluye el carácter elusivo de la operación sino que tiene la finalidad de proporcionar a la Administración una información que le permita una mejor gestión de los riesgos para el cumplimiento de los deberes fiscales. Este nuevo régimen de declaración previa ha llamado la atención de la OCDE, que se ha referido a él primero en el contexto del que denomina «cumplimiento cooperativo» y después de la lucha contra la llamada «planificación fiscal agresiva» y del programa BEPS, en el que dicho régimen es objeto de la Acción 12. La parte central del presente trabajo se dedica a examinar el régimen de declaración previa vigente en algunos países, con especial atención a los de los Estados Unidos y el Reino Unido, en los que se encuentra más desarrollado. A la vista de este examen se formulan algunas consideraciones sobre la eficacia del régimen y algunos problemas que puede plantear su adopción. En un anexo se expone el documento elaborado por la OCDE para el debate público sobre la Acción 12 del programa BEPS.

Palabras claves: declaración previa de operaciones o esquemas elusivos, planificación fiscal agresiva y Acción 12 BEPS.

Fecha de entrada: 12-06-2015 / Fecha de aceptación: 07-07-2015/ Fecha de revisión: 08-07-2015

DISCLOSURE OF TAX AVOIDANCE TRANSACTIONS OR SCHEMES

Carlos Palao Taboada

ABSTRACT

In the past decade some countries, particularly in the Anglo-Saxon sphere, have developed a new tool against tax avoidance consisting in the obligation to disclose to the Tax Administration certain transactions or schemes whose characteristics make them suspect of being tax avoidance transactions or schemes. The disclosure neither implies nor excludes this quality; its purpose is to provide the Tax Administration with information that will allow a better risk management regarding tax compliance. This new disclosure regime has called the attention of the OECD, which has referred to it in the context first of the so called «co-operative compliance» and later of the fight against «aggressive tax planning» and the BEPS project, in which it is the object of Action 12. The central part of the present paper is dedicated to examine the disclosure regime applied by some countries, with special attention to those of the United States and the United Kingdom, where it is particularly developed. In view of this survey certain considerations are put forward as to the regime's efficacy and some problems its adoption may face. The discussion draft on BEPS Action 12 submitted by the OECD is examined in an annex.

Keywords: disclosure of tax avoidance transactions or schemes, aggressive tax planning and BEPS Action 12.

Sumario

1. Introducción
2. Examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas
 - 2.1. Estados Unidos
 - 2.2. Reino Unido
 - 2.3. Otros países
3. Consideraciones finales
4. Anexo: El documento provisional de la OCDE sobre la Acción 12 del programa BEPS

NOTA: Este trabajo es el texto de la ponencia elaborada por el autor en el marco del proyecto de la Fundación Impuestos y Competitividad titulado «Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica».

1. INTRODUCCIÓN

El problema de la elusión fiscal se ha planteado tradicionalmente como un aspecto de la calificación de los actos o negocios realizados por los operadores jurídicos con vistas a la aplicación de las normas tributarias, es decir, de su posible carácter de hechos imposables (de la realidad). Al calificar dichos actos o negocios la Administración tributaria puede argüir que constituyen elusión fiscal; se trata, por tanto, de una actuación posterior a la realización de las operaciones, que en la mayoría de los casos originará un conflicto con el contribuyente.

Sin embargo, desde hace no muchos años ha surgido un enfoque nuevo del problema de la elusión fiscal, que consiste en esencia en que la lucha contra ella se lleva a un momento anterior a la realización de las operaciones. Este nuevo planteamiento consiste en poner en conocimiento de la Administración Tributaria (AT) operaciones que posiblemente constituyan elusión fiscal antes de que se lleven a cabo.

Esta idea no es totalmente nueva, puesto que está presente fundamentalmente en la figura de las consultas a la Administración denominadas en el ámbito internacional con el término inglés *advance rulings*; pero en su versión moderna muestra algunas características diferenciales. La más importante es que en algunos casos la comunicación a la Administración es obligatoria, lo que distingue radicalmente a estos nuevos instrumentos de las consultas tradicionales. Pero incluso cuando la comunicación es voluntaria el nuevo planteamiento se inserta en el marco más amplio de una relación con la AT basada en la confianza recíproca y calificada por ello de «cooperativa»¹.

Este nuevo enfoque del problema de la elusión fiscal beneficia en primer lugar a la AT, a la que interesa conocer lo antes posible las operaciones potencialmente constitutivas de elusión. Este interés predomina obviamente en las figuras de comunicación obligatoria, pero está presente también en cierto grado en las de comunicación voluntaria. El nuevo planteamiento se relaciona, por otra parte, con algunas estrategias de gestión tributaria surgidas en tiempos recientes en el ámbito internacional e impulsadas sobre todo por la OCDE. La primera de ellas es el aludido desarrollo de unas relaciones cooperativas entre la AT y determinados contribuyentes, que ha sido objeto de dos informes de dicha organización. El primero, de 2008, titulado *Study into the Role of Tax Intermediaries*, examina el papel que desempeñan en la «planificación fiscal agresiva» (PFA) las tres partes que intervienen en las relaciones fiscales: AT, contribuyente y los que denomina «intermediarios fiscales», categoría en la que incluye a los asesores fiscales y a los bancos y otras instituciones financieras.

¹ Véase sobre ella GONZÁLEZ DE FRUTOS, Ubaldo: «La relación cooperativa: un nuevo horizonte de diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 134, 2010, págs. 65 y ss.

El informe citado afirma que las Administraciones Tributarias (AATT) han abordado tradicionalmente el problema de la PFA desde el lado de la demanda (contribuyente) y sugiere que se preste mayor atención al lado de la oferta, representado en su opinión básicamente por los «intermediarios fiscales» y, entre las medidas encaminadas a reducir el riesgo de PFA derivado de su actividad, apunta (pág. 19) la declaración previa (*advance disclosure*) de determinadas operaciones, mencionando en este sentido los regímenes existentes en Canadá, África del Sur, el Reino Unido y los Estados Unidos². Propone, por otra parte, la adopción por las AATT de técnicas de control de los riesgos fiscales y subraya la necesidad de información que esto exige³. A este respecto, menciona (pág. 29) como una de las fuentes de información el papel de los *rulings*, de los que afirma que ayudan a las AATT a conocer las operaciones en sus estadios más tempranos, lo que les permite abordar prontamente los problemas técnicos y de política fiscal; ello, dice, es especialmente cierto en los países en los que la AT está dispuesta a resolver anticipadamente sobre operaciones que considera PFA⁴.

Por último, el informe recomienda establecer una «relación intensificada» (*enhanced relationship*) con los contribuyentes, basada en la confianza recíproca, comenzando por grandes corporaciones y los asesores fiscales. Por parte del contribuyente dicha relación exigiría «manifestación» (*disclosure*)⁵ y «transparencia» (págs. 41 y ss.). La primera, dice el informe, va más allá de la información que los contribuyentes están obligados a proporcionar y comprende «cualquier información necesaria para que la AT lleve a cabo una evaluación del riesgo plenamente informada. Esto incluye cualquier operación o posición en la que exista un grado considerable de incertidumbre fiscal o impredecibilidad o en la que la AT ha indicado públicamente que la cuestión es objeto de especial preocupación desde el punto de vista de la política fiscal y, por tanto, será examinada».

El informe de 2008 tuvo una continuación en otro de 2013 titulado *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. El término «cumplimiento cooperativo» pretende resaltar que las nuevas formas de relación con los contribuyentes tienen por finalidad favorecer el cumplimiento de las normas y la gestión de riesgos fiscales por la AT y disipar ciertos recelos de que implicasen un trato de favor hacia grandes empresas. El informe expone el desarrollo que estas estrategias han tenido desde el informe anterior y recoge

² Estos dos últimos se resumen en los Anexos 6.1 y 6.2 respectivamente.

³ Sobre la gestión del riesgo por la AT véase RUIBAL PEREIRA, LUZ: «Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 134, 2010, págs. 143 y ss., especialmente 147 y ss.

⁴ En nota (número 8, pág. 31) señala el informe que este planteamiento se observa especialmente en países que tienen una norma general antielusión o abuso, en los que la necesidad de proporcionar seguridad adicional está vinculada a la naturaleza inherentemente amplia de tales normas.

⁵ *Disclosure* es el término clave en toda esta materia. Se puede traducir también por «revelación» o «comunicación». Evidentemente estos significados se solapan con la «transparencia», a la que el informe se refiere separadamente. En el sentido en que el informe utiliza estos términos, la «manifestación» se refiere a una actividad del contribuyente mientras que la transparencia alude a una actitud de este como marco de las relaciones.

El informe citado afirma que las Administraciones Tributarias (AATT) han abordado tradicionalmente el problema de la PFA desde el lado de la demanda (contribuyente) y sugiere que se preste mayor atención al lado de la oferta, representado en su opinión básicamente por los «intermediarios fiscales» y, entre las medidas encaminadas a reducir el riesgo de PFA derivado de su actividad, apunta (pág. 19) la declaración previa (*advance disclosure*) de determinadas operaciones, mencionando en este sentido los regímenes existentes en Canadá, África del Sur, el Reino Unido y los Estados Unidos². Propone, por otra parte, la adopción por las AATT de técnicas de control de los riesgos fiscales y subraya la necesidad de información que esto exige³. A este respecto, menciona (pág. 29) como una de las fuentes de información el papel de los *rulings*, de los que afirma que ayudan a las AATT a conocer las operaciones en sus estadios más tempranos, lo que les permite abordar prontamente los problemas técnicos y de política fiscal; ello, dice, es especialmente cierto en los países en los que la AT está dispuesta a resolver anticipadamente sobre operaciones que considera PFA⁴.

Por último, el informe recomienda establecer una «relación intensificada» (*enhanced relationship*) con los contribuyentes, basada en la confianza recíproca, comenzando por grandes corporaciones y los asesores fiscales. Por parte del contribuyente dicha relación exigiría «manifestación» (*disclosure*)⁵ y «transparencia» (págs. 41 y ss.). La primera, dice el informe, va más allá de la información que los contribuyentes están obligados a proporcionar y comprende «cualquier información necesaria para que la AT lleve a cabo una evaluación del riesgo plenamente informada. Esto incluye cualquier operación o posición en la que exista un grado considerable de incertidumbre fiscal o impredecibilidad o en la que la AT ha indicado públicamente que la cuestión es objeto de especial preocupación desde el punto de vista de la política fiscal y, por tanto, será examinada».

El informe de 2008 tuvo una continuación en otro de 2013 titulado *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. El término «cumplimiento cooperativo» pretende resaltar que las nuevas formas de relación con los contribuyentes tienen por finalidad favorecer el cumplimiento de las normas y la gestión de riesgos fiscales por la AT y disipar ciertos recelos de que implicasen un trato de favor hacia grandes empresas. El informe expone el desarrollo que estas estrategias han tenido desde el informe anterior y recoge

² Estos dos últimos se resumen en los Anexos 6.1 y 6.2 respectivamente.

³ Sobre la gestión del riesgo por la AT véase RUIBAL PEREIRA, LUZ: «Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 134, 2010, págs. 143 y ss., especialmente 147 y ss.

⁴ En nota (número 8, pág. 31) señala el informe que este planteamiento se observa especialmente en países que tienen una norma general antielusión o abuso, en los que la necesidad de proporcionar seguridad adicional está vinculada a la naturaleza inherentemente amplia de tales normas.

⁵ *Disclosure* es el término clave en toda esta materia. Se puede traducir también por «revelación» o «comunicación». Evidentemente estos significados se solapan con la «transparencia», a la que el informe se refiere separadamente. En el sentido en que el informe utiliza estos términos, la «manifestación» se refiere a una actividad del contribuyente mientras que la transparencia alude a una actitud de este como marco de las relaciones.

su aplicación por 24 países, entre los que se encuentra España con el Foro de Grandes Empresas. Señala también algunas características comunes a todos los regímenes de «cumplimiento cooperativo» y otras que los diferencian. Entre las primeras afirma que todos ellos se pueden describir como «transparencia a cambio de seguridad» (*transparency in exchange for certainty*) y hace hincapié en su inserción en la estrategia general de las AATT de cumplimiento de las obligaciones tributarias y de gestión de riesgos. Las diferencias se refieren, entre otros, a los siguientes aspectos:

1. La manera de formalizar el régimen, mediante normas legales o por acuerdos con los contribuyentes. Entre los del segundo tipo, que es el más usual, menciona el Foro de Grandes Empresas.
2. El hecho de que esté abierto a todos los contribuyentes o restringido a grandes corporaciones. Esta segunda es la opción generalmente preferida, con la única excepción de los Países Bajos.
3. La forma de acceso, mediante solicitud o invitación.
4. Las condiciones de participación: algunos países excluyen la participación de contribuyentes de alto riesgo, que es probable que mantengan una posición fiscal no revelada y conflictiva.
5. Finalmente, si la manifestación de datos fiscales (*disclosure*) es o no obligatoria. El informe indica que algunos países han aprobado normas con la finalidad principal o única de que se pongan en conocimiento de la AT determinados esquemas de refugio fiscal (*tax shelter*) o elusión (*tax avoidance*) previamente al procedimiento de declaración tributaria, si bien estas normas se aplican a todos los contribuyentes independientemente de que formen parte o no de programas de cumplimiento cooperativo. En este sentido menciona los regímenes de este tipo existentes en Canadá, Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda y Australia.

Como hemos visto, el fomento por parte de la OCDE de una relación cooperativa con la AT, con la consiguiente intensificación y mejora de la comunicación de información, se puso desde el primer momento en relación con la PFA. En efecto, en febrero de 2011 la OCDE publicó un informe titulado *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, en el que se hace referencia a distintas técnicas de comunicación de información a la AT: declaración previa obligatoria de construcciones elusivas (*tax shelter or tax avoidance schemes*), obligaciones adicionales de información, cuestionarios dirigidos a determinados grupos de contribuyentes, programas de cumplimiento cooperativo, consultas o *rulings* y reducción de sanciones a cambio de comunicación voluntaria de información. Esta última figura presupone que la elusión es objeto de sanción.

El informe señala las diferencias entre estas distintas figuras y hace una evaluación general positiva de la experiencia de su utilización por algunos países. Entre sus conclusiones afirma que las inspecciones (*tax audits*) tradicionales por sí solas puede que no sean una manera eficaz de obtener una información tempestiva, orientada y amplia sobre esquemas de PFA, y sostiene que las iniciativas de comunicación pueden ayudar a reducir la distancia entre la creación y promo-

ción de dichos esquemas y su identificación por las AATT; observa, en particular, que normas sobre declaración obligatoria previa han demostrado ser muy eficaces para proporcionar esa información, permitiendo la adopción oportuna de medidas de política fiscal y de cumplimiento.

La relación de la declaración previa de operaciones potencialmente elusivas con la PFA es objeto también de atención especial en el programa BEPS de la OCDE, impulsado por el G-20. La «Acción 12» del *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013) se enuncia como «exigir a los contribuyentes que comuniquen sus operaciones de planificación fiscal agresiva» y se formula en los siguientes términos:

«Elaborar recomendaciones relativas a la redacción de normas de declaración obligatoria de operaciones, figuras o estructuras agresivas o abusivas, tomando en consideración los costes administrativos para las administraciones fiscales y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que posee tales normas. El trabajo utilizará un diseño modular que logre la mayor coherencia pero que permita tener en cuenta las especiales necesidades y riesgos propias de cada país. Serán objeto de especial atención los esquemas fiscales internacionales, respecto de los cuales el trabajo examinará la posibilidad de utilizar una definición amplia de "beneficio fiscal" a fin de captar tales operaciones. El trabajo se coordinará con el relativo al cumplimiento cooperativo. Comprenderá también la elaboración y puesta en práctica de modelos intensificados de participación de las administraciones tributarias en la información sobre esquemas fiscales internacionales.»

La Acción 12 del programa BEPS está previsto que culmine en septiembre de 2015 con la formulación de recomendaciones para la adopción de normas nacionales⁶.

Es de señalar también que existe una relación entre la comunicación preventiva de información en general y los llamados «métodos alternativos de resolución de conflictos», aunque sea

⁶ Véase BAKER, Philip: «The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes», *Intertax*, 1/43, 2015, págs. 85 y ss. El autor se refiere, en primer lugar, al régimen británico de declaración obligatoria de planes de elusión fiscal (DOTAS), que expondremos más adelante (*infra* 2.2.1), y se pregunta por la razón de la Acción 12 del programa BEPS. En su opinión, la OCDE provecha el apoyo masivo a este programa (el autor lo califica de «tsunami») para imponer a los Estados miembros la adopción de regímenes de declaración obligatoria. Señala BAKER que el régimen DOTAS tiene un carácter fundamentalmente «doméstico» y no se dirigía específicamente contra operaciones internacionales. Sugiere el citado autor que las finalidades perseguidas por la Acción 12 del BEPS podrían ser las siguientes: 1) Permitir a la OCDE cegar prontamente los portillos abiertos a la elusión en los convenios internacionales basados en el Modelo de esta organización; 2) Impedir el traslado de los esquemas de PFA de unos países a otros; y 3) Permitir el conocimiento temprano de la utilización de asimetrías (*mismatches*) entre países en el tratamiento fiscal de operaciones como vía de elusión. Finalmente advierte de que las propuestas que formule la OCDE en esta materia deben tener especialmente en consideración dos cuestiones: la identificación de las operaciones que deben ser declaradas y la confidencialidad. En cuanto a la segunda señala la necesidad de lograr un equilibrio entre el derecho a la intimidad y el interés público en el conocimiento de las operaciones, en particular en lo relativo al asesoramiento jurídico.

indirecta, en la medida en que ambas figuras se conectan de algún modo con el «cumplimiento cooperativo» como marco de relaciones entre la AT y los contribuyentes caracterizado por una mayor apertura y transparencia que los métodos tradicionales de gestión tributaria. Así lo pone de manifiesto el informe de la OCDE de 2013 sobre *cooperative compliance*, que observa (págs. 50 y ss.) que en el marco de estas relaciones se tienden a resolver más rápidamente los conflictos sin necesidad de utilizar la vía ordinaria de recurso.

Una vez examinada la importancia que se atribuye en general a una mayor transparencia de las relaciones entre la AT y los contribuyentes y, por tanto, a una mejora de la comunicación de información de estos a aquella, en lo que sigue vamos a referirnos especialmente a la declaración previa de operaciones o esquemas de elusión fiscal.

2. EXAMEN DE ALGUNOS REGÍMENES DE DECLARACIÓN PREVIA DE OPERACIONES POSIBLEMENTE ELUSIVAS

2.1. ESTADOS UNIDOS

2.1.1. Obligación de declaración de operaciones o figuras elusivas (*tax shelters*)

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») ⁷ 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.

⁷ El *International Tax Glossary* del IBFD, 4.ª ed., 2001, define *tax shelter* como «una operación o figura elaborada con el fin de reducir o diferir la imposición, típicamente de manera artificial» y añade que «con frecuencia se comercializan a los contribuyentes en forma de "producto"»

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*)⁸. 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 este ha pagado al asesor una retribución que exceda del mínimo establecido⁹. Se considera que una operación se ofrece bajo dichas condiciones si el asesor establece una limitación 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 aquel. No es necesario que la confidencialidad sea jurídicamente vinculante para el contribuyente.
3. Operaciones contractualmente protegidas. Se entiende por tales aquellas 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 norma¹⁰.
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

⁸ La lista puede encontrarse en la página web del IRS. VOGELSANG, S. G.: «The Final Tax Shelter Disclosure Rules: Reporting, Registration, and List Maintenance Requirements», *The Florida Bar Journal*, mayo 2004, pág. 30, observa que algunas de estas operaciones alcanzaron notoriedad en la prensa nacional y por actuaciones frente a firmas nacionales de contabilidad y abogacía que participaron en su promoción.

⁹ Según la propia *regulation* este mínimo es de 250.000 USD cuando el contribuyente es una corporación y 50.000 USD para todas las demás operaciones, excepto si el contribuyente es un *partnership* o un *trust* cuyos partícipes o beneficiarios sean corporaciones.

¹⁰ Básicamente 10 millones de USD en un ejercicio o 20 millones en varios ejercicios cuando se trata de corporaciones y 2 o 4 millones cuando se trata de personas físicas.

otra forma de instrucción publicada. Se trata de operaciones pendientes de una calificación definitiva a efectos del deber de comunicación¹¹.

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 esta 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 este 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 establecida¹².

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:

¹¹ El Departamento del Tesoro (*Federal Register*, vol. 71, núm. 212, de 2 de noviembre de 2006, pág. 64.488) da la siguiente explicación de esta figura: se trata de una operación respecto de la cual el IRS y el Departamento del Tesoro considera que tiene posibilidades de elusión o evasión fiscal pero sobre la cual carecen de información suficiente para calificarla específicamente como una operación constitutiva de elusión fiscal (*tax avoidance transaction*). Una vez que esos órganos hayan reunido información suficiente pueden adoptar varias decisiones, como eliminarla de la categoría de operaciones de interés en la información pública, incluirla en la lista de operaciones sujetas a comunicación (*listed transaction*) o formar una nueva categoría de operaciones de esta clase.

¹² Este límite, que puede ser modificado por el Secretario del Tesoro, es de 50.000 USD si la ayuda se presta a personas físicas y 250.000 USD en otro caso.

(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 este 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% de la renta bruta obtenida por el asesor. Si la infracción es intencional el porcentaje se eleva al 75%. 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.

2.1.2. Otros supuestos de declaración de operaciones

2.1.2.1. 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 renta¹³. 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 esta o en una exposición aneja. Esta exclusión no se aplica a los elementos no declarados como consecuencia del recurso a refugios fiscales, entendiendo por tales un *partnership* u otra entidad o un plan o estructura de in-

¹³ En general la sanción es una multa del 20 % de la cantidad dejada de ingresar, pero se eleva al 40% en caso de «graves valoraciones inexactas» (*gross valuation misstatements*).

versión 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% 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*.

2.1.2.2. 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 estableció posteriormente un deber de declaración similar.

2.1.2.2.1. 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 renta¹⁴, en la que estableció criterios en relación con «posturas fiscales dudosas» (*uncertain tax positions*)¹⁵. 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

¹⁴ FASB Statement No. 109, *Accounting for Income Taxes*.

¹⁵ FASB Interpretation No. 48 (FIN 48), *Accounting for Uncertainty in Income Taxes*.

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%. 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% («probabilidad acumulada»)¹⁶.

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.

¹⁶ Ejemplo de la nota FIN 48, párrafo A21:

Resultado posible esperado (USD)	Probabilidad individual (%)	Probabilidad acumulada (%)
100	5	5
80	25	30
60	25	55
50	20	75
40	10	85
20	10	95
0	5	100

La empresa reconocería en su contabilidad un beneficio fiscal de 60 USD, que es el mayor para el cual la probabilidad de realización es superior al 50%.

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 on TAW*)¹⁷.

2.1.2.2.2. 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 USD¹⁸. 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* 2.1.2.1). 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 contribuyentes¹⁹. También

¹⁷ Cfr. la amplia información que sobre esta cuestión figura en el sitio web del IRS. Desde un punto de vista distinto, próximo a las firmas de auditoría, cfr. LIPIN, Ilya A.: «Uncertain Tax Positions and the New Tax Policy of Disclosure through the Schedule UTP», *Virginia Tax Review*, Spring 2011, págs. 663 y ss. (676 y ss.). Menciona el autor la doctrina establecida por el Tribunal Supremo de los Estados Unidos en *United States v. Arthur Young & Co.* (65 U.S. 805, 104 S. Ct. 1495), de 1984, según la cual los TAW elaborados por los auditores independientes de una corporación no están protegidos frente a un requerimiento del IRS, en vista de lo cual este organismo, ante el temor de que esa doctrina afectase negativamente a las relaciones entre los auditores y sus clientes, al sistema de información financiera y a los mercados financieros, adoptó la política de contención respecto al requerimiento de los TAW.

¹⁸ Inicialmente este límite era de 100 millones y se fue reduciendo hasta llegar a 10 millones en 2014.

¹⁹ Acerca de este debate cfr. LIPIN, *op. cit.* Véase el cuadro-resumen en el apéndice, pág. 713, en el que se contraponen los argumentos del IRS de las corporaciones contribuyentes. El primero aduce en síntesis la mayor transparencia que se consigue con la declaración y la utilidad para la rápida identificación de zonas de incumplimiento, y minimiza la importancia de los costes de cumplimiento y el recorte que dicha declaración ocasiona en los derechos de secreto frente a la Administración (*privilege protections*) en vista de la política de contención. En este aspecto señala el autor

se cuestionan los efectos de las obligaciones de declaración de «posturas fiscales dudosas» sobre las decisiones de los contribuyentes relativas a la información financiera²⁰.

2.2. REINO UNIDO

2.2.1. 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*

(págs. 692 y ss.) que el IRS se apoya en la sentencia del Tribunal de Apelación del Primer Circuito (United States Court of Appeals, First Circuit) en *United States v. Textron Inc. and Subsidiaries*, 577 F. 3d 21 (2009), que declaró que no es aplicable a los TAW la protección de que gozan los documentos de trabajo de los abogados (*work product of the lawyers*) según el Tribunal Supremo (*Hickman v. Taylor*, 329 U.S. 495, 67 S. Ct. 385, 1947), posteriormente codificada en las Federal Rules of Civil Procedure, Rule 26(b)(3).

Los contribuyentes, por su parte, rebaten estos argumentos señalando que la política de contención es un «gentleman's agreement» autoimpuesto que puede ser revocado en cualquier momento. Alegan también que la aplicación de la doctrina sobre el *work product* a los TAW es objeto de restricciones por otras decisiones, como la sentencia del Tribunal de Apelación, Distrito de Columbia, en el caso *United States v. Deloitte LLP*, 610 F. 3d 129 (2010), en la que el Tribunal declaró que dicha doctrina es aplicable a un documento creado por no abogados en cuanto contiene los pensamientos y el análisis de estos. Los contribuyentes discrepan también del IRS en cuanto a la influencia de la *schedule UTP* sobre los costes de cumplimiento y alegan que puede aumentar la posibilidad de inspecciones costosas y los litigios consiguientes; que proporciona al IRS y a los propios competidores una ventaja injusta y que da lugar a nuevas sanciones.

LIPIN afirma que no es posible eliminar por completo las incertidumbres en la aplicación de las normas tributarias: las *uncertain tax positions* seguirán existiendo, dice, en un mundo en el que existen enteras industrias de profesionales cuya única función es encontrar portillos fiscales y explotarlos. Observa el autor citado (pág. 705) que «estrategias fiscales que son novedosas, oscuras y útiles pueden obtener derechos de uso exclusivo y se les han concedido patentes por la Oficina de Patentes y Marcas de los Estados Unidos». Sugiere LIPIN la necesidad de aclaración por parte del IRS de algunos aspectos de la disciplina de la declaración y un perfeccionamiento de la política de contención de este organismo. A su juicio, aunque los efectos de la *schedule UTP* sobre la práctica fiscal de las sociedades tardarán varios años en conocerse, es innegable que ya ha afectado y seguirá afectando a dicha práctica, a la gestión corporativa, a la práctica de cumplimiento y a las relaciones abogado-cliente, y pronostica que ciertamente originará litigios.

²⁰ Véase TOWERY, Erin M.: «How do disclosures of tax aggressiveness to tax authorities affect reporting decisions? Evidence from schedule UTP», *The University of Texas at Austin, Red McComb School of Business*, diciembre 2012. Se trata de un estudio empírico acerca de si la *schedule UTP* afecta a la decisión de declarar una «postura fiscal dudosa» y a la de crear una reserva contable para ella. Sus conclusiones son las siguientes: 1.^ª) Las posturas declaradas en la *schedule UTP* son coherentes con la información comunicada en otros lugares de la declaración tributaria y en los documentos contables, lo cual apoya la conclusión de que las empresas están dispuestas a revelar en dicho documento posturas ya conocidas por el IRS; 2.^ª) Aunque las empresas reducen las reservas derivadas de la agresividad fiscal como reacción frente a la *schedule UTP*, la agresividad fiscal en el ámbito federal no cambia como consecuencia de la implantación de esta. Algunas empresas encontraron formas de cambiar la información financiera por agresividad fiscal a fin de evitar la revelación de posturas desconocidas para el IRS en la *schedule UTP*. En conjunto, afirma el autor, el resultado del estudio sugiere que la declaración obligatoria de agresividad fiscal a la Administración tributaria puede afectar negativamente al valor informativo de los documentos financieros.

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)²¹.

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 estos 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 este no sea el elemento del que resulta la ventaja fiscal (p. ej., acerca de 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

²¹ *Guidance. Disclosure of Tax Avoidance Regimes. Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, National Insurance Contributions, Annual Tax on Enveloped Dwellings and Inheritance Tax*, de noviembre de 2013. El régimen principal es el relativo a los impuestos sobre la renta, sobre sociedades y sobre las ganancias de capital. La aplicación a los demás impuestos presenta algunas especialidades en las que no es necesario detenerse en este trabajo.

cualquier situación en la que la posición del contribuyente frente a la AT 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 solo tienen que ser declarados cuando esta 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 estas 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 estos 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 características²² y superan una cierta cuantía²³.
- 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 solo 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 este 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 esta 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 este, al usuario que declara un plan se le asigna un número de referencia de este (*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

²² Dichas características son alternativamente que una de las partes del contrato de *leasing* tenga derecho a desgravación por los activos adquiridos y la otra no esté sujeta al impuesto de sociedades, que no exista riesgo para el arrendador o que la operación consista en una venta o arrendamiento con *leaseback*.

²³ Esta cuantía es de 10 millones de GBP para la maquinaria y 25 millones para las instalaciones.

dicho número, usando el mismo formulario, a otros partícipes del plan que presumiblemente obtendrían de este 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 Tribunal²⁴ dicte una orden a solicitud del HMRC.

La infracción de los deberes impuestos por el sistema DOTAS se castiga con sanciones²⁵, que son impuestas por el tribunal competente.

El régimen DOTAS para el IVA²⁶ 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 umbral²⁷. 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» solo 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.

²⁴ Normalmente el *First-tier Tribunal (Tax)*.

²⁵ Las sanciones por falta de declaración de un plan pueden ser de hasta 600 GBP por cada día de retraso; pero si se incumple una orden de declaración del Tribunal, la multa puede llegar a 5.000 GBP por día. Las mismas sanciones se prevén para la infracción del deber de información. La infracción por el usuario del deber de comunicar el número de referencia se castiga con una multa inicial de 100 GBP, que se incrementa hasta 500 o 1.000 en casos de reincidencia.

²⁶ Información sobre este régimen se encuentra en la guía del HMRC *VAT Notice 700/8: Disclosure of VAT Avoidance Schemes*, de 30 de octubre de 2013.

²⁷ Para los planes incluidos en la lista este umbral se supera cuando el importe de las operaciones sujetas y exentas excede de 600.000 GBP en el ejercicio anterior o de un doceavo o un cuarto de dicha suma, según que la declaración sea mensual o trimestral, en el periodo de declaración inmediatamente anterior a aquel en que se realiza la operación sujeta a declaración. Para los planes «marcados» este límite se eleva a 10 millones de GBP y sus correspondientes fracciones.

2.2.2. Régimen especial de los promotores de alto riesgo

La Ley Financiera de 2014²⁸ 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 2013²⁹. La Guía del HMRC sobre este régimen³⁰ 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 recurso³¹, pero sí la segunda, primero ante el órgano administrativo y después ante el Tribunal de primera instancia (*Fist-tier Tribunal*).

La orden imponiendo deberes puede ser dictada por el órgano (*authorised officer*) del HMRC frente a un promotor cuando este haya cumplido, en los tres años anteriores, alguna de las condiciones legalmente previstas³². El órgano administrativo posee, sin embargo, un cierto ámbito de

²⁸ Secciones 234 a 283 y Anexos (*Schedules*) 34 a 36.

²⁹ HMRC, *Raising the Stakes on Tax Avoidance*.

³⁰ HMRC, *Promoters of Tax Avoidance Schemes*. Sobre el nuevo régimen puede verse también, SALTER, David y OATS, Lynne: «Finance Act 2014 notes: sections 234-283 and Schedules 34-36: promoters of tax avoidance schemes (high risk promoters)», *British Tax Review*, 2014, 4, págs. 454-463.

³¹ Lo cual es criticado por los comentaristas: cfr. SALTER y OATS, *op. cit.*, pág. 456.

³² Las condiciones (*threshold conditions*) que permiten la emisión de la *conduct notice* son las siguientes:

- Haber publicado el HMRC información sobre el promotor como moroso deliberado.
- Infracción por el promotor del Código de Prácticas Bancarias (*Banking Code of Practice*) en relación con el plan que promueve.
- Habérsele notificado una orden (*conduct notice*) como agente fiscal deshonesto (*dishonest tax agent*).
- Haber incumplido sus deberes en el régimen DOTAS.
- Estar imputado por un delito relevante (en el sentido definido por la norma).
- Las operaciones promovidas se consideran no razonables por la Comisión Asesora de la Cláusula General Antielusión (GAAR *Advisory Panel*).
- Haber adoptado una corporación profesional a la que pertenezca el promotor medidas disciplinarias en su contra.

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 discrecionalidad³³.

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». Estos, 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 este 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.

2.3. OTROS PAÍSES

2.3.1. 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 tributaria³⁴. 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:

- Haber impuesto una autoridad regulatoria sanciones contra el promotor.
- Incumplimiento por el promotor de un requerimiento de información.
- Imposición a los clientes de determinadas cláusulas contractuales restrictivas (cláusulas de confidencialidad frente al HMRC, de garantía del promotor frente a los riesgos de la operación o restrictivas de posibles acuerdos con el HMRC o de desistimiento de recursos).
- Seguir promoviendo operaciones respecto de la cual ha recibido una orden de suspensión.

³³ Según SALTER y OATS, *op. cit.*, pág. 458, se espera que las condiciones impuestas en la *conduct notice* sean en buena medida el resultado de una negociación.

³⁴ Información sobre este deber se encuentra en el documento publicado por la *Australian Taxation Office (ATO)* con el título *Guide to Reportable Tax Positions 2014*.

- **Categoría A:** Postura que tiene igual o menor probabilidad de ser correcta que de ser incorrecta³⁵.
- **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 vinculada³⁶.
- **Categoría C:** Una operación o hecho sujeto a declaración (*a reportable transaction or event*). Esta 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 fiscalmente³⁷.
 - Dicha diferencia excede del importe relevante³⁸.

2.3.2. 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*³⁹.

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:

³⁵ La resolución (*ruling*) de la ATO titulada *Shortfall penalties: administrative penalty for taking a position that is not reasonably arguable* (MT 2008/2) regula detenidamente, con citas jurisprudenciales y la enumeración de las fuentes dotadas de autoridad, el método para determinar cuándo mantener una posición es razonable, y comienza por establecer que el criterio es que tenga igual o mayor probabilidad de ser correcta que de ser incorrecta.

³⁶ Añade la citada Guía de la ATO que existe incertidumbre cuando hay una diferencia entre la postura del contribuyente (adoptada en la declaración tributaria) y el cómputo o consignación de los impuestos debidos o reembolsables respecto a dicha postura en las cuentas del contribuyente o de una persona vinculada, siempre que exceda del importe relevante (*materiality amount*), fijado, por regla general, en el 5% del impuesto contable sobre beneficios (*Australian current tax expense*).

³⁷ Véase la Guía de la ATO.

³⁸ Véase nota 36.

³⁹ Revenue Commissioners, *Guidance Notes on Mandatory Disclosure Regime*, enero de 2015.

- 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.
- 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, este 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 elusiva⁴⁰; 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.

2.3.3. Portugal

Por Decreto-Ley 29/2008, de 25 de febrero⁴¹, Portugal adoptó un régimen de declaración de esquemas elusivos en el que merecen destacarse los siguientes aspectos. En primer lugar, el régimen es aplicable solo 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». Esta se define como «cualquier esquema o actuación que determine, o se espera que determine,

⁴⁰ Cfr. *Guidance Notes*, cit., apartado 1.5.

⁴¹ Este Decreto-Ley se dictó en virtud de una autorización contenida en el artículo 98 de la Ley 53-A/2006, de 29 de diciembre. Esto supone evidentemente que el concepto de Decreto-Ley en el Derecho constitucional portugués no coincide con la figura del mismo nombre en el Derecho español. Cfr. artículos 112.2 y 198 de la Constitución portuguesa de 1976.

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»⁴² 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 actua-

⁴² Figura similar a la de procurador aunque con funciones más amplias que este.

ción haya sido propuesto por primera vez. En ausencia de promotor o cuando este no sea residente o no 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 (art. 8.º). De este modo, las obligaciones establecidas no se destinan a determinar la identificación de los usuarios de esquemas o actuaciones de planificación fiscal (n.º 2 del artículo 8.º), lo cual solo sucede cuando el conocimiento de esos esquemas o actuaciones solo puede ser obtenido de los propios usuarios (art. 10.º)».

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 antiabuso.

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 físicas⁴³.

⁴³ Sobre el régimen portugués puede verse SOUSA, Carlos Cunha de: «O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008, de 25 de Fevereiro, e os esquemas de planeamento fiscal abusivo», *Working Papers TributariUM (2)*, Universidade do Minho, junio 2012. El autor expone diversas críticas formuladas a la norma expuesta, como, entre otras, su posible vulneración de algunos principios constitucionales, como los de proporcionalidad o prohibición del exceso y libertad de elección de la profesión; la dificultad de delimitación de las situaciones comprendidas en el régimen; la utilización de conceptos jurídicos indeterminados; la falta de respuesta de la Administración a las comunicaciones realizadas; y el carácter desproporcionado del régimen sancionatorio.

2.3.4. 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 importantes⁴⁴. La primera en el tiempo de estas normativas fue la quebequesa, aprobada en 2010⁴⁵. 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 Quebec⁴⁶, en el caso de que no haya sido declarada preventivamente se aplica una sanción del 25% 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)⁴⁷ el 26 de junio de 2013. De acuerdo con estas normas, están sujetas al deber de declarar (*reportable transactions*) las operaciones elusivas (*avoidance transactions*)⁴⁸ en las que concurra 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.

⁴⁴ Para una información general sobre ambos regímenes puede verse Gilles LARIN: «Some Thoughts on Disclosure Rules in Canada: A Peek into the Future», *Canadian Tax Journal*, 2013, 61 (supl.), págs. 209-220.

⁴⁵ El *bill* parlamentario fue aprobado el 26 de octubre de 2010, que añade al *Taxation Act* el Libro X.2 (*Disclosure of Transactions*), secciones 1079.8.1 y siguientes.

⁴⁶ Contenida en la sección 1079.11 del *Taxation Act*.

⁴⁷ Se contiene en la sección 237.3 de esta Ley. Estas normas son aplicables a las operaciones sujetas al deber de declaración realizadas a partir del 31 de diciembre de 2010.

⁴⁸ La información publicada por la *Canada Revenue Agency* en 2013 con el título *New reporting requirements: reportable transactions* indica que estas son un tipo especial de operaciones elusivas.

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 elusiva⁴⁹, sin perjuicio de la calificación definitiva.

En 2013 se añadió un nuevo párrafo⁵⁰ 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*).

2.3.5. 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 consideraba⁵¹ se apartan de las que contempla la mayoría de los regímenes de declaración previa examinados para atender

⁴⁹ Técnicamente se aplica privación de la ventaja fiscal, que es la sanción propia de la elusión, prevista en la sección 245(2) del ITA, al que remite la sección 237.3(6), independientemente de que la operación cumpla los requisitos exigidos para una operación elusiva por la sección 245(4), que contiene la cláusula general antielusión (GAAR) federal canadiense.

⁵⁰ Subsección (17).

⁵¹ Son las siguientes:

1. Un activo se toma en consideración en varios ordenamientos tributarios.
2. Los mismos ingresos se imputan a varios obligados tributarios, o los mismos ingresos de un obligado tributario se imputan a varios establecimientos permanentes.
3. Una corporación (*Körperschaft*) o una unión de personas (*Personenvereinigung*) es calificada en un ordenamiento jurídico tributario como sujeto pasivo y en otro no.
4. Una corporación o una unión de personas es considerada en varios ordenamientos jurídicos tributarios como sujeta por obligación personal.
5. Las normas de un convenio para evitar la doble imposición se interpretan y aplican de manera diferente por los Estados contratantes.
6. Un pago es clasificado de manera diferente en varios ordenamientos jurídicos tributarios.
7. Los mismos gastos o deducciones fiscales se toman en consideración por varios ordenamientos jurídicos tributarios.

Para que surja el deber de declarar estas operaciones tiene que cumplirse la condición de que por medio de ellas, y en el ámbito de los Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades, incluidos los aplicados mediante retención, se eludan impuestos, se difiera el nacimiento de la obligación a periodos posteriores o se generen derechos de devolución o compensación.

a operaciones que en términos generales entran en el concepto de «arbitraje fiscal»⁵² 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 esta. 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 comentaristas⁵³.

3. CONSIDERACIONES FINALES

La exposición precedente muestra claramente que se está generalizando una exigencia de mayor transparencia respecto de operaciones cuya aceptación por la AT no es segura. En particular

⁵² Véase la exposición de motivos que acompañaba al proyecto.

⁵³ Un ejemplo de estas críticas es el artículo de FLÄMIG, Christian: «Der Steuerstaat auf dem Weg in den Überwachungsstaat. Stellungnahme zu dem Entwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen», anexo a *Deutsches Steuerrecht* (DStR), 44, 2007. El autor acusa a la norma proyectada de «criminalizar» el mercado de asesoramiento y hace un enérgico alegato en defensa de la planificación tributaria internacional (*grenzüberschreitende Steuerplanung*), de cuyos excesos culpa en primer lugar al legislador. Seguidamente expone las contradicciones que, a su juicio, existen entre el proyecto normativo y la Ley Fundamental, por un lado, y el Derecho comunitario europeo, por otro. En cuanto a las primeras, señala la posible vulneración de los siguientes derechos: el derecho al libre albedrío en materia de información (*informationelle Selbstbestimmung*), equivalente en términos generales al derecho a la intimidad; el derecho a la libertad de profesión de los promotores de construcciones tributarias; e incluso el derecho de propiedad en la medida en que la disposición en proyecto limita la planificación fiscal de las empresas. Expone también sus dudas acerca de la adecuación y proporcionalidad de la normativa proyectada. En lo que respecta al Derecho comunitario, FLÄMIG aduce que dicha normativa podría ser contraria al principio de no discriminación y a las libertades fundamentales de establecimiento, prestación de servicios y circulación de capitales. Por otra parte, rechaza que tal restricción esté justificada por la eficacia del control fiscal o por un interés público imperativo. Achaca también a la normativa en cuestión falta de claridad y apunta el peligro de que dé lugar a un espionaje de concurrentes. El autor desecha la consideración de que un sistema de declaración esté implantado en Gran Bretaña, los Estados Unidos y Canadá, países que, en su opinión, no poseen un sistema de inspección fiscal (*Betriebsprüfung*) tan desarrollado como Alemania. En conclusión, FLÄMIG exhorta al abandono del proyecto, que compara con la situación de la novela *1984* de George ORWELL y al que califica de «monstruo burocrático a escala de "El castillo" de KAFKA».

crece el número de países que adoptan algún régimen de declaración de operaciones potencialmente elusivas. Los tipos que presenta el Derecho comparado se pueden reducir a dos fundamentales:

- El que establece la obligación de comunicar a la AT una operación o esquema cuando se ofrece en el mercado de asesoramiento fiscal.
- El que impone el deber de informar a la Administración acerca de determinadas posturas arriesgadas adoptadas sea en la propia declaración tributaria sea en estados contables. En este tipo de declaración se ponen en relación los aspectos fiscales y los contables de los riesgos fiscales.

El más importante y generalizado es el primero de estos tipos. Aunque existen importantes diferencias en su aplicación por los países que lo han establecido, se advierten también bastantes similitudes entre ellos. En primer lugar, la finalidad de estos regímenes es fundamentalmente de información a la Administración; se trata de que esta conozca en un estadio temprano los esquemas que los asesores fiscales importantes se proponen emplear en su actividad profesional. Este conocimiento permite a la AT una mejor asignación de recursos y una gestión eficaz de riesgos. Los mencionados regímenes no son, por tanto, instrumentos de lucha directa contra la elusión fiscal, en relación con los contribuyentes usuarios de los planes o esquemas, sin perjuicio de que produzcan un efecto disuasorio de la utilización de estas operaciones.

En este sentido, los regímenes de declaración preventiva no implican una calificación previa de las operaciones o planes sujetos a este deber como elusivos en el sentido de las cláusulas o doctrinas antielusión vigentes en cada país. Está generalizada la advertencia de que la obligación de declarar una operación no implica ni excluye ningún pronunciamiento acerca de su carácter elusivo. La malla que capta las operaciones sujetas a este deber es más tupida de lo que sería necesario para capturar únicamente los casos de elusión. Los métodos para determinar las operaciones sujetas se pueden clasificar en dos grupos:

- Método de lista.
- Método que atiende a determinadas características objetivas de la operación, que, a su vez, presenta dos variantes principales:
 - Características que pueden darse en cualquier clase de operación, como son, entre las más difundidas, la remuneración extraordinaria para el promotor o asesor o la confidencialidad.
 - Características consistentes en un determinado resultado de la operación o su pertenencia a un campo concreto de actividad. Cuando estas características se hacen muy concretas, el sistema se confunde con el de lista.

A pesar de la independencia del deber de declarar respecto a la calificación como elusión, la sujeción de una operación a este deber y la asignación de un número de registro que el con-

tribuyente debe incluir en sus declaraciones tendrán sin duda un importante efecto disuasorio de su uso. Esto afecta a un círculo más amplio que el de los promotores, que son los principalmente obligados a declarar, restringido en algunos casos a asesores de considerable importancia.

Tampoco se proponen estos regímenes proporcionar seguridad a los contribuyentes, salvo en un sentido negativo: la seguridad que se consigue renunciando a hacer uso de las operaciones sospechosas; no eliminando el riesgo derivado de su empleo.

Una cuestión importante, que requiere un estudio detenido, es la relativa a los obstáculos jurídicos que se pueden oponer a la implantación de estos regímenes. En la mayoría de los países se suscitó el problema del secreto profesional de los abogados, extensible a otras profesiones, que se ha resuelto de diversas maneras; en algunos casos simplemente eludiendo este derecho.

También requiere una investigación más profunda el examen de los resultados obtenidos por el régimen de declaración preventiva de operaciones en aquellos países en los que lleva algunos años implantado. En el Reino Unido se ha llevado a cabo en 2012 un estudio acerca del cumplimiento de los fines perseguidos por el sistema DOTAS⁵⁴, que divide en finalidad de información y finalidad de disuasión. La información proporcionada por DOTAS puede servir para combatir la elusión sea mediante la impugnación de la operación por el HMRC, sea a través de medidas legislativas, sea finalmente con medidas administrativas de gestión de riesgos⁵⁵. El informe señala que la primera de dichas vías no era prioritaria cuando el régimen fue introducido y recoge la opinión del HMRC en el sentido de que se ha reducido la cantidad y calidad de los planes de elusión que se comercializan y que estos se combaten más por medios operativos que mediante cambios legislativos.

En lo que respecta a la segunda vía, el citado estudio afirma que la información obtenida por medio de DOTAS puede poner de manifiesto defectos en la legislación que solamente pueden ser corregidos mediante modificaciones legislativas, pero advierte de algunos efectos negativos de esta manera de actuar; en primer lugar el de aumentar la complejidad y extensión de la legislación y producir reformas fragmentarias en lugar de bien diseñadas. Los redactores del estudio opinan que el sistema fiscal del Reino Unido ya padece esta clase de legislación y apuntan el efecto positivo que tendría en este aspecto la introducción de una norma general antielusión (GAAR) —que, como es sabido, fue finalmente introducida en el Reino Unido en 2013. Uno de los problemas de la reacción legislativa frente a la elusión fiscal que señala el estudio es que no afectaría a los esquemas declarados, lo que haría necesario dictar normas retroactivas, con los reparos constitucionales que ello suscita. El estudio sugiere, entre otras cosas, sortear estas dificultades mediante un anuncio de la legislación futura cuando el esquema elusivo se conozca.

⁵⁴ Oxford University Centre for Business Taxation, The Disclosure of Tax Avoidance Schemes Regime, 3 de diciembre de 2012.

⁵⁵ El citado informe del Oxford University Centre for Business Taxation recoge los siguientes datos: desde el inicio del régimen hasta el 31 de marzo de 2012 se presentaron en total 3.202 declaraciones, 2.289 relativas a impuestos directos y 913 relativas al IVA, que dieron lugar a 60 medidas en *Finance Acts*. Entre el 1 de junio de 2005 y el 31 de mayo de 2011 se adoptaron cambios normativos en relación con 569 esquemas.

Cabe observar que los problemas apuntados por el estudio no son específicos del régimen de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas, sino que afectan a la lucha contra la elusión fiscal mediante cambios normativos, es decir, por medio de normas especiales antielusión, en lugar de utilizar hasta donde sea posible una norma general.

Observa finalmente el estudio citado que las técnicas de gestión de riesgos permiten a las AATT asignar recursos de acuerdo con el riesgo y señala que estas técnicas están cada vez más extendidas y son aprobadas por la OCDE. Apunta también que los contribuyentes de bajo riesgo se benefician de ellas al soportar una menor injerencia en sus asuntos, fomentándose así su manera de comportarse.

Por lo que respecta al objetivo disuasorio, el estudio admite el efecto que DOTAS puede tener en este aspecto sobre los contribuyentes y, sobre todo, sobre los promotores de esquemas elusivos. En cuanto a los segundos, en la medida en que acorte la vida de los planes y por tanto su rentabilidad, si bien indica que el efecto puede ser en algunos casos la elevación del precio de los esquemas. Añade que datos anecdóticos sugieren que algunos promotores consideran el régimen DOTAS como un desafío y reaccionan frente a cada nueva norma tratando de eludirla, al igual que hacen con las normas tributarias sustantivas. Tal parece ser, afirma, el comportamiento de una minoría, no el de las firmas más grandes y asentadas de abogados y de contabilidad, si bien admite que los números son difíciles de fijar sin más datos.

Por último, el referido estudio observa que los regímenes que proporcionan a las AATT una información tempestiva sobre esquemas potencialmente abusivos poseen una indudable utilidad y tienen un puesto en la panoplia moderna en la lucha para reducir la elusión fiscal. Sin embargo, suscitan diversas cuestiones y para evaluar un régimen particular es necesario examinarlo en detalle para ver cómo aborda determinadas cuestiones que los redactores del estudio consideran críticas.

La primera es si el régimen está «calibrado» correctamente; es decir, si el ámbito de las operaciones que se propone captar es adecuado o, por el contrario, incluye un número excesivo de operaciones legítimas. Observa el estudio que este exceso podría entrar en conflicto con «el derecho a confiar en la legislación fiscal», que en términos más familiares llamaríamos principio de legalidad o de seguridad jurídica. El mencionado exceso también tendría consecuencias prácticas negativas, como un incremento de costes para los contribuyentes y una avalancha sobre la AT de declaraciones de operaciones legítimas. El estudio apunta los problemas del DOTAS británico en este aspecto y afirma que el HMRC es consciente de la necesidad de adaptar las «marcas» de las operaciones sujetas a declaración. Señala también que establecerlas en reglamentos permite modificarlas más fácilmente que si se fijasen en normas de rango legal; pero advierte del peligro de que se produzca un juego del gato y el ratón en torno a dichas marcas, lo cual simplemente desplaza la lucha contra la elusión desde el Derecho sustantivo al régimen DOTAS.

La segunda cuestión crítica que apunta al citado estudio es si puede eludirse fácilmente el régimen. A este respecto menciona diversas medidas adoptadas a lo largo del tiempo para evitarlo, dirigidas a aumentar las potestades de información del HMRC o a controlar la utilización del número de referencia por los usuarios de los esquemas, entre otras. Observa el estudio que el número de declaraciones ha disminuido constantemente desde la introducción del régimen, lo cual

puede deberse, afirma, a una reducción de los esquemas elusivos pero también a una corrección tras un periodo inicial de excesiva declaración por cautela o a la elusión del régimen. La frecuencia con que este ha sido modificado para hacerlo más resistente a la elusión sugiere según el informe que esta es parte de la explicación.

4. ANEXO: EL 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 comentarios⁵⁶ 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 del BEPS prevé tres productos fundamentales: elaborar recomendaciones sobre el diseño «modular» de normas sobre declaración obligatoria; prestar especial atención a 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 AATT 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,

⁵⁶ Con fecha del 4 de mayo se han publicado los comentarios formulados.

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 AT, 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 AT 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 AT 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 admite 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 este 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 este 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 primeras 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 AT 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 AT 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 AT 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 insig-

nificantes 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 (pfs. 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 (pfo. 238) sugiere las siguientes marcas:

- Un conflicto en el tratamiento fiscal de un instrumento o entidad que da lugar a una deducción/no inclusión o a una doble deducción.
- 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.
- 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 del 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 este 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 solo 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 esta 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 AT 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, 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 pública⁵⁷.

⁵⁷ El informe final sobre la Acción 12 del programa BEPS fue publicado junto con los relativos a las demás Acciones el 5 de octubre de 2015, estando en prensa este artículo. El informe final reproduce sin apenas cambios los capítulos II y III del documento inicial, que renumera como capítulos 1 y 2. Cambios algo mayores se introducen en el antiguo capítulo IV del documento inicial (capítulo 3 del informe final), relativo a los esquemas elusivos internacionales, si bien no afectan a aspectos sustanciales. La novedad principal del informe final es la adición de un nuevo y breve (tres páginas) capítulo 4 sobre el intercambio de información, cuestión no tratada en el documento inicial. El nuevo capítulo se limita, en realidad, a hacer una referencia al *Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network* (JITSIC Network) creado en 2015 en el Foro de Administración Fiscal. El informe describe esta Red JITSIC como una plataforma voluntaria a través de la cual las AATT pueden intensificar su colaboración sobre la base de los instrumentos jurídicos existentes, y señala algunos aspectos de su organización y funcionamiento.

su aplicación por 24 países, entre los que se encuentra España con el Foro de Grandes Empresas. Señala también algunas características comunes a todos los regímenes de «cumplimiento cooperativo» y otras que los diferencian. Entre las primeras afirma que todos ellos se pueden describir como «transparencia a cambio de seguridad» (*transparency in exchange for certainty*) y hace hincapié en su inserción en la estrategia general de las AATT de cumplimiento de las obligaciones tributarias y de gestión de riesgos. Las diferencias se refieren, entre otros, a los siguientes aspectos:

1. La manera de formalizar el régimen, mediante normas legales o por acuerdos con los contribuyentes. Entre los del segundo tipo, que es el más usual, menciona el Foro de Grandes Empresas.
2. El hecho de que esté abierto a todos los contribuyentes o restringido a grandes corporaciones. Esta segunda es la opción generalmente preferida, con la única excepción de los Países Bajos.
3. La forma de acceso, mediante solicitud o invitación.
4. Las condiciones de participación: algunos países excluyen la participación de contribuyentes de alto riesgo, que es probable que mantengan una posición fiscal no revelada y conflictiva.
5. Finalmente, si la manifestación de datos fiscales (*disclosure*) es o no obligatoria. El informe indica que algunos países han aprobado normas con la finalidad principal o única de que se pongan en conocimiento de la AT determinados esquemas de refugio fiscal (*tax shelter*) o elusión (*tax avoidance*) previamente al procedimiento de declaración tributaria, si bien estas normas se aplican a todos los contribuyentes independientemente de que formen parte o no de programas de cumplimiento cooperativo. En este sentido menciona los regímenes de este tipo existentes en Canadá, Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda y Australia.

Como hemos visto, el fomento por parte de la OCDE de una relación cooperativa con la AT, con la consiguiente intensificación y mejora de la comunicación de información, se puso desde el primer momento en relación con la PFA. En efecto, en febrero de 2011 la OCDE publicó un informe titulado *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, en el que se hace referencia a distintas técnicas de comunicación de información a la AT: declaración previa obligatoria de construcciones elusivas (*tax shelter or tax avoidance schemes*), obligaciones adicionales de información, cuestionarios dirigidos a determinados grupos de contribuyentes, programas de cumplimiento cooperativo, consultas o *rulings* y reducción de sanciones a cambio de comunicación voluntaria de información. Esta última figura presupone que la elusión es objeto de sanción.

El informe señala las diferencias entre estas distintas figuras y hace una evaluación general positiva de la experiencia de su utilización por algunos países. Entre sus conclusiones afirma que las inspecciones (*tax audits*) tradicionales por sí solas puede que no sean una manera eficaz de obtener una información tempestiva, orientada y amplia sobre esquemas de PFA, y sostiene que las iniciativas de comunicación pueden ayudar a reducir la distancia entre la creación y promo-

ción de dichos esquemas y su identificación por las AATT; observa, en particular, que normas sobre declaración obligatoria previa han demostrado ser muy eficaces para proporcionar esa información, permitiendo la adopción oportuna de medidas de política fiscal y de cumplimiento.

La relación de la declaración previa de operaciones potencialmente elusivas con la PFA es objeto también de atención especial en el programa BEPS de la OCDE, impulsado por el G-20. La «Acción 12» del *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013) se enuncia como «exigir a los contribuyentes que comuniquen sus operaciones de planificación fiscal agresiva» y se formula en los siguientes términos:

«Elaborar recomendaciones relativas a la redacción de normas de declaración obligatoria de operaciones, figuras o estructuras agresivas o abusivas, tomando en consideración los costes administrativos para las administraciones fiscales y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que posee tales normas. El trabajo utilizará un diseño modular que logre la mayor coherencia pero que permita tener en cuenta las especiales necesidades y riesgos propias de cada país. Serán objeto de especial atención los esquemas fiscales internacionales, respecto de los cuales el trabajo examinará la posibilidad de utilizar una definición amplia de "beneficio fiscal" a fin de captar tales operaciones. El trabajo se coordinará con el relativo al cumplimiento cooperativo. Comprenderá también la elaboración y puesta en práctica de modelos intensificados de participación de las administraciones tributarias en la información sobre esquemas fiscales internacionales.»

La Acción 12 del programa BEPS está previsto que culmine en septiembre de 2015 con la formulación de recomendaciones para la adopción de normas nacionales⁶.

Es de señalar también que existe una relación entre la comunicación preventiva de información en general y los llamados «métodos alternativos de resolución de conflictos», aunque sea

⁶ Véase BAKER, Philip: «The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes», *Intertax*, 1/43, 2015, págs. 85 y ss. El autor se refiere, en primer lugar, al régimen británico de declaración obligatoria de planes de elusión fiscal (DOTAS), que expondremos más adelante (*infra* 2.2.1), y se pregunta por la razón de la Acción 12 del programa BEPS. En su opinión, la OCDE provecha el apoyo masivo a este programa (el autor lo califica de «tsunami») para imponer a los Estados miembros la adopción de regímenes de declaración obligatoria. Señala BAKER que el régimen DOTAS tiene un carácter fundamentalmente «doméstico» y no se dirigía específicamente contra operaciones internacionales. Sugiere el citado autor que las finalidades perseguidas por la Acción 12 del BEPS podrían ser las siguientes: 1) Permitir a la OCDE cegar prontamente los portillos abiertos a la elusión en los convenios internacionales basados en el Modelo de esta organización; 2) Impedir el traslado de los esquemas de PFA de unos países a otros; y 3) Permitir el conocimiento temprano de la utilización de asimetrías (*mismatches*) entre países en el tratamiento fiscal de operaciones como vía de elusión. Finalmente advierte de que las propuestas que formule la OCDE en esta materia deben tener especialmente en consideración dos cuestiones: la identificación de las operaciones que deben ser declaradas y la confidencialidad. En cuanto a la segunda señala la necesidad de lograr un equilibrio entre el derecho a la intimidad y el interés público en el conocimiento de las operaciones, en particular en lo relativo al asesoramiento jurídico.

indirecta, en la medida en que ambas figuras se conectan de algún modo con el «cumplimiento cooperativo» como marco de relaciones entre la AT y los contribuyentes caracterizado por una mayor apertura y transparencia que los métodos tradicionales de gestión tributaria. Así lo pone de manifiesto el informe de la OCDE de 2013 sobre *cooperative compliance*, que observa (págs. 50 y ss.) que en el marco de estas relaciones se tienden a resolver más rápidamente los conflictos sin necesidad de utilizar la vía ordinaria de recurso.

Una vez examinada la importancia que se atribuye en general a una mayor transparencia de las relaciones entre la AT y los contribuyentes y, por tanto, a una mejora de la comunicación de información de estos a aquella, en lo que sigue vamos a referirnos especialmente a la declaración previa de operaciones o esquemas de elusión fiscal.

2. EXAMEN DE ALGUNOS REGÍMENES DE DECLARACIÓN PREVIA DE OPERACIONES POSIBLEMENTE ELUSIVAS

2.1. ESTADOS UNIDOS

2.1.1. Obligación de declaración de operaciones o figuras elusivas (*tax shelters*)

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») ⁷ 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.

⁷ El *International Tax Glossary* del IBFD, 4.ª ed., 2001, define *tax shelter* como «una operación o figura elaborada con el fin de reducir o diferir la imposición, típicamente de manera artificial» y añade que «con frecuencia se comercializan a los contribuyentes en forma de "producto"»

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*)⁸. 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 este ha pagado al asesor una retribución que exceda del mínimo establecido⁹. Se considera que una operación se ofrece bajo dichas condiciones si el asesor establece una limitación 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 aquel. No es necesario que la confidencialidad sea jurídicamente vinculante para el contribuyente.
3. Operaciones contractualmente protegidas. Se entiende por tales aquellas 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 norma¹⁰.
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

⁸ La lista puede encontrarse en la página web del IRS. VOGELSANG, S. G.: «The Final Tax Shelter Disclosure Rules: Reporting, Registration, and List Maintenance Requirements», *The Florida Bar Journal*, mayo 2004, pág. 30, observa que algunas de estas operaciones alcanzaron notoriedad en la prensa nacional y por actuaciones frente a firmas nacionales de contabilidad y abogacía que participaron en su promoción.

⁹ Según la propia *regulation* este mínimo es de 250.000 USD cuando el contribuyente es una corporación y 50.000 USD para todas las demás operaciones, excepto si el contribuyente es un *partnership* o un *trust* cuyos partícipes o beneficiarios sean corporaciones.

¹⁰ Básicamente 10 millones de USD en un ejercicio o 20 millones en varios ejercicios cuando se trata de corporaciones y 2 o 4 millones cuando se trata de personas físicas.

otra forma de instrucción publicada. Se trata de operaciones pendientes de una calificación definitiva a efectos del deber de comunicación¹¹.

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 esta 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 este 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 establecida¹².

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:

¹¹ El Departamento del Tesoro (*Federal Register*, vol. 71, núm. 212, de 2 de noviembre de 2006, pág. 64.488) da la siguiente explicación de esta figura: se trata de una operación respecto de la cual el IRS y el Departamento del Tesoro considera que tiene posibilidades de elusión o evasión fiscal pero sobre la cual carecen de información suficiente para calificarla específicamente como una operación constitutiva de elusión fiscal (*tax avoidance transaction*). Una vez que esos órganos hayan reunido información suficiente pueden adoptar varias decisiones, como eliminarla de la categoría de operaciones de interés en la información pública, incluirla en la lista de operaciones sujetas a comunicación (*listed transaction*) o formar una nueva categoría de operaciones de esta clase.

¹² Este límite, que puede ser modificado por el Secretario del Tesoro, es de 50.000 USD si la ayuda se presta a personas físicas y 250.000 USD en otro caso.

(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 este 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% de la renta bruta obtenida por el asesor. Si la infracción es intencional el porcentaje se eleva al 75%. 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.

2.1.2. Otros supuestos de declaración de operaciones

2.1.2.1. 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 renta¹³. 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 esta o en una exposición aneja. Esta exclusión no se aplica a los elementos no declarados como consecuencia del recurso a refugios fiscales, entendiendo por tales un *partnership* u otra entidad o un plan o estructura de in-

¹³ En general la sanción es una multa del 20 % de la cantidad dejada de ingresar, pero se eleva al 40% en caso de «graves valoraciones inexactas» (*gross valuation misstatements*).

versión 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% 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*.

2.1.2.2. 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 estableció posteriormente un deber de declaración similar.

2.1.2.2.1. 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 renta¹⁴, en la que estableció criterios en relación con «posturas fiscales dudosas» (*uncertain tax positions*)¹⁵. 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

¹⁴ FASB Statement No. 109, *Accounting for Income Taxes*.

¹⁵ FASB Interpretation No. 48 (FIN 48), *Accounting for Uncertainty in Income Taxes*.

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%. 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% («probabilidad acumulada»)¹⁶.

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.

¹⁶ Ejemplo de la nota FIN 48, párrafo A21:

Resultado posible esperado (USD)	Probabilidad individual (%)	Probabilidad acumulada (%)
100	5	5
80	25	30
60	25	55
50	20	75
40	10	85
20	10	95
0	5	100

La empresa reconocería en su contabilidad un beneficio fiscal de 60 USD, que es el mayor para el cual la probabilidad de realización es superior al 50%.

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 on TAW*)¹⁷.

2.1.2.2.2. 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 USD¹⁸. 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* 2.1.2.1). 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 contribuyentes¹⁹. También

¹⁷ Cfr. la amplia información que sobre esta cuestión figura en el sitio web del IRS. Desde un punto de vista distinto, próximo a las firmas de auditoría, cfr. LIPIN, Ilya A.: «Uncertain Tax Positions and the New Tax Policy of Disclosure through the Schedule UTP», *Virginia Tax Review*, Spring 2011, págs. 663 y ss. (676 y ss.). Menciona el autor la doctrina establecida por el Tribunal Supremo de los Estados Unidos en *United States v. Arthur Young & Co.* (65 U.S. 805, 104 S. Ct. 1495), de 1984, según la cual los TAW elaborados por los auditores independientes de una corporación no están protegidos frente a un requerimiento del IRS, en vista de lo cual este organismo, ante el temor de que esa doctrina afectase negativamente a las relaciones entre los auditores y sus clientes, al sistema de información financiera y a los mercados financieros, adoptó la política de contención respecto al requerimiento de los TAW.

¹⁸ Inicialmente este límite era de 100 millones y se fue reduciendo hasta llegar a 10 millones en 2014.

¹⁹ Acerca de este debate cfr. LIPIN, *op. cit.* Véase el cuadro-resumen en el apéndice, pág. 713, en el que se contraponen los argumentos del IRS de las corporaciones contribuyentes. El primero aduce en síntesis la mayor transparencia que se consigue con la declaración y la utilidad para la rápida identificación de zonas de incumplimiento, y minimiza la importancia de los costes de cumplimiento y el recorte que dicha declaración ocasiona en los derechos de secreto frente a la Administración (*privilege protections*) en vista de la política de contención. En este aspecto señala el autor

se cuestionan los efectos de las obligaciones de declaración de «posturas fiscales dudosas» sobre las decisiones de los contribuyentes relativas a la información financiera²⁰.

2.2. REINO UNIDO

2.2.1. 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*

(págs. 692 y ss.) que el IRS se apoya en la sentencia del Tribunal de Apelación del Primer Circuito (United States Court of Appeals, First Circuit) en *United States v. Textron Inc. and Subsidiaries*, 577 F. 3d 21 (2009), que declaró que no es aplicable a los TAW la protección de que gozan los documentos de trabajo de los abogados (*work product of the lawyers*) según el Tribunal Supremo (*Hickman v. Taylor*, 329 U.S. 495, 67 S. Ct. 385, 1947), posteriormente codificada en las Federal Rules of Civil Procedure, Rule 26(b)(3).

Los contribuyentes, por su parte, rebaten estos argumentos señalando que la política de contención es un «gentleman's agreement» autoimpuesto que puede ser revocado en cualquier momento. Alegan también que la aplicación de la doctrina sobre el *work product* a los TAW es objeto de restricciones por otras decisiones, como la sentencia del Tribunal de Apelación, Distrito de Columbia, en el caso *United States v. Deloitte LLP*, 610 F. 3d 129 (2010), en la que el Tribunal declaró que dicha doctrina es aplicable a un documento creado por no abogados en cuanto contiene los pensamientos y el análisis de estos. Los contribuyentes discrepan también del IRS en cuanto a la influencia de la *schedule UTP* sobre los costes de cumplimiento y alegan que puede aumentar la posibilidad de inspecciones costosas y los litigios consiguientes; que proporciona al IRS y a los propios competidores una ventaja injusta y que da lugar a nuevas sanciones.

LIPIN afirma que no es posible eliminar por completo las incertidumbres en la aplicación de las normas tributarias: las *uncertain tax positions* seguirán existiendo, dice, en un mundo en el que existen enteras industrias de profesionales cuya única función es encontrar portillos fiscales y explotarlos. Observa el autor citado (pág. 705) que «estrategias fiscales que son novedosas, oscuras y útiles pueden obtener derechos de uso exclusivo y se les han concedido patentes por la Oficina de Patentes y Marcas de los Estados Unidos». Sugiere LIPIN la necesidad de aclaración por parte del IRS de algunos aspectos de la disciplina de la declaración y un perfeccionamiento de la política de contención de este organismo. A su juicio, aunque los efectos de la *schedule UTP* sobre la práctica fiscal de las sociedades tardarán varios años en conocerse, es innegable que ya ha afectado y seguirá afectando a dicha práctica, a la gestión corporativa, a la práctica de cumplimiento y a las relaciones abogado-cliente, y pronostica que ciertamente originará litigios.

²⁰ Véase TOWERY, Erin M.: «How do disclosures of tax aggressiveness to tax authorities affect reporting decisions? Evidence from schedule UTP», *The University of Texas at Austin, Red McComb School of Business*, diciembre 2012. Se trata de un estudio empírico acerca de si la *schedule UTP* afecta a la decisión de declarar una «postura fiscal dudosa» y a la de crear una reserva contable para ella. Sus conclusiones son las siguientes: 1.^a) Las posturas declaradas en la *schedule UTP* son coherentes con la información comunicada en otros lugares de la declaración tributaria y en los documentos contables, lo cual apoya la conclusión de que las empresas están dispuestas a revelar en dicho documento posturas ya conocidas por el IRS; 2.^a) Aunque las empresas reducen las reservas derivadas de la agresividad fiscal como reacción frente a la *schedule UTP*, la agresividad fiscal en el ámbito federal no cambia como consecuencia de la implantación de esta. Algunas empresas encontraron formas de cambiar la información financiera por agresividad fiscal a fin de evitar la revelación de posturas desconocidas para el IRS en la *schedule UTP*. En conjunto, afirma el autor, el resultado del estudio sugiere que la declaración obligatoria de agresividad fiscal a la Administración tributaria puede afectar negativamente al valor informativo de los documentos financieros.

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)²¹.

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 estos 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 este no sea el elemento del que resulta la ventaja fiscal (p. ej., acerca de 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

²¹ *Guidance. Disclosure of Tax Avoidance Regimes. Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, National Insurance Contributions, Annual Tax on Enveloped Dwellings and Inheritance Tax*, de noviembre de 2013. El régimen principal es el relativo a los impuestos sobre la renta, sobre sociedades y sobre las ganancias de capital. La aplicación a los demás impuestos presenta algunas especialidades en las que no es necesario detenerse en este trabajo.

cualquier situación en la que la posición del contribuyente frente a la AT 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 solo tienen que ser declarados cuando esta 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 estas 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 estos 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 características²² y superan una cierta cuantía²³.
- 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 solo 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 este 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 esta 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 este, al usuario que declara un plan se le asigna un número de referencia de este (*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

²² Dichas características son alternativamente que una de las partes del contrato de *leasing* tenga derecho a desgravación por los activos adquiridos y la otra no esté sujeta al impuesto de sociedades, que no exista riesgo para el arrendador o que la operación consista en una venta o arrendamiento con *leaseback*.

²³ Esta cuantía es de 10 millones de GBP para la maquinaria y 25 millones para las instalaciones.

dicho número, usando el mismo formulario, a otros partícipes del plan que presumiblemente obtendrían de este 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 «introdutor» (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 Tribunal²⁴ dicte una orden a solicitud del HMRC.

La infracción de los deberes impuestos por el sistema DOTAS se castiga con sanciones²⁵, que son impuestas por el tribunal competente.

El régimen DOTAS para el IVA²⁶ 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 umbral²⁷. 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» solo 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.

²⁴ Normalmente el *First-tier Tribunal (Tax)*.

²⁵ Las sanciones por falta de declaración de un plan pueden ser de hasta 600 GBP por cada día de retraso; pero si se incumple una orden de declaración del Tribunal, la multa puede llegar a 5.000 GBP por día. Las mismas sanciones se prevén para la infracción del deber de información. La infracción por el usuario del deber de comunicar el número de referencia se castiga con una multa inicial de 100 GBP, que se incrementa hasta 500 o 1.000 en casos de reincidencia.

²⁶ Información sobre este régimen se encuentra en la guía del HMRC *VAT Notice 700/8: Disclosure of VAT Avoidance Schemes*, de 30 de octubre de 2013.

²⁷ Para los planes incluidos en la lista este umbral se supera cuando el importe de las operaciones sujetas y exentas excede de 600.000 GBP en el ejercicio anterior o de un doceavo o un cuarto de dicha suma, según que la declaración sea mensual o trimestral, en el periodo de declaración inmediatamente anterior a aquel en que se realiza la operación sujeta a declaración. Para los planes «marcados» este límite se eleva a 10 millones de GBP y sus correspondientes fracciones.

2.2.2. Régimen especial de los promotores de alto riesgo

La Ley Financiera de 2014²⁸ 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 2013²⁹. La Guía del HMRC sobre este régimen³⁰ 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 recurso³¹, pero sí la segunda, primero ante el órgano administrativo y después ante el Tribunal de primera instancia (*Fist-tier Tribunal*).

La orden imponiendo deberes puede ser dictada por el órgano (*authorised officer*) del HMRC frente a un promotor cuando este haya cumplido, en los tres años anteriores, alguna de las condiciones legalmente previstas³². El órgano administrativo posee, sin embargo, un cierto ámbito de

²⁸ Secciones 234 a 283 y Anexos (*Schedules*) 34 a 36.

²⁹ HMRC, *Raising the Stakes on Tax Avoidance*.

³⁰ HMRC, *Promoters of Tax Avoidance Schemes*. Sobre el nuevo régimen puede verse también, SALTER, David y OATS, Lynne: «Finance Act 2014 notes: sections 234-283 and Schedules 34-36: promoters of tax avoidance schemes (high risk promoters)», *British Tax Review*, 2014, 4, págs. 454-463.

³¹ Lo cual es criticado por los comentaristas: cfr. SALTER y OATS, *op. cit.*, pág. 456.

³² Las condiciones (*threshold conditions*) que permiten la emisión de la *conduct notice* son las siguientes:

- Haber publicado el HMRC información sobre el promotor como moroso deliberado.
- Infracción por el promotor del Código de Prácticas Bancarias (*Banking Code of Practice*) en relación con el plan que promueve.
- Habérsele notificado una orden (*conduct notice*) como agente fiscal deshonesto (*dishonest tax agent*).
- Haber incumplido sus deberes en el régimen DOTAS.
- Estar imputado por un delito relevante (en el sentido definido por la norma).
- Las operaciones promovidas se consideran no razonables por la Comisión Asesora de la Cláusula General Antielusión (GAAR *Advisory Panel*).
- Haber adoptado una corporación profesional a la que pertenezca el promotor medidas disciplinarias en su contra.

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 discrecionalidad³³.

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». Estos, 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 este 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.

2.3. OTROS PAÍSES

2.3.1. 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 tributaria³⁴. 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:

- Haber impuesto una autoridad regulatoria sanciones contra el promotor.
- Incumplimiento por el promotor de un requerimiento de información.
- Imposición a los clientes de determinadas cláusulas contractuales restrictivas (cláusulas de confidencialidad frente al HMRC, de garantía del promotor frente a los riesgos de la operación o restrictivas de posibles acuerdos con el HMRC o de desistimiento de recursos).
- Seguir promoviendo operaciones respecto de la cual ha recibido una orden de suspensión.

³³ Según SALTER y OATS, *op. cit.*, pág. 458, se espera que las condiciones impuestas en la *conduct notice* sean en buena medida el resultado de una negociación.

³⁴ Información sobre este deber se encuentra en el documento publicado por la *Australian Taxation Office (ATO)* con el título *Guide to Reportable Tax Positions 2014*.

- **Categoría A:** Postura que tiene igual o menor probabilidad de ser correcta que de ser incorrecta³⁵.
- **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 vinculada³⁶.
- **Categoría C:** Una operación o hecho sujeto a declaración (*a reportable transaction or event*). Esta 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 fiscalmente³⁷.
 - Dicha diferencia excede del importe relevante³⁸.

2.3.2. 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*³⁹.

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:

³⁵ La resolución (*ruling*) de la ATO titulada *Shortfall penalties: administrative penalty for taking a position that is not reasonably arguable* (MT 2008/2) regula detenidamente, con citas jurisprudenciales y la enumeración de las fuentes dotadas de autoridad, el método para determinar cuándo mantener una posición es razonable, y comienza por establecer que el criterio es que tenga igual o mayor probabilidad de ser correcta que de ser incorrecta.

³⁶ Añade la citada Guía de la ATO que existe incertidumbre cuando hay una diferencia entre la postura del contribuyente (adoptada en la declaración tributaria) y el cómputo o consignación de los impuestos debidos o reembolsables respecto a dicha postura en las cuentas del contribuyente o de una persona vinculada, siempre que exceda del importe relevante (*materiality amount*), fijado, por regla general, en el 5% del impuesto contable sobre beneficios (*Australian current tax expense*).

³⁷ Véase la Guía de la ATO.

³⁸ Véase nota 36.

³⁹ Revenue Commissioners, *Guidance Notes on Mandatory Disclosure Regime*, enero de 2015.

- 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.
- 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, este 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 elusiva⁴⁰; 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.

2.3.3. Portugal

Por Decreto-Ley 29/2008, de 25 de febrero⁴¹, Portugal adoptó un régimen de declaración de esquemas elusivos en el que merecen destacarse los siguientes aspectos. En primer lugar, el régimen es aplicable solo 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». Esta se define como «cualquier esquema o actuación que determine, o se espera que determine,

⁴⁰ Cfr. *Guidance Notes*, cit., apartado 1.5.

⁴¹ Este Decreto-Ley se dictó en virtud de una autorización contenida en el artículo 98 de la Ley 53-A/2006, de 29 de diciembre. Esto supone evidentemente que el concepto de Decreto-Ley en el Derecho constitucional portugués no coincide con la figura del mismo nombre en el Derecho español. Cfr. artículos 112.2 y 198 de la Constitución portuguesa de 1976.

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»⁴² 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 actua-

⁴² Figura similar a la de procurador aunque con funciones más amplias que este.

ción haya sido propuesto por primera vez. En ausencia de promotor o cuando este no sea residente o no 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 (art. 8.º). De este modo, las obligaciones establecidas no se destinan a determinar la identificación de los usuarios de esquemas o actuaciones de planificación fiscal (n.º 2 del artículo 8.º), lo cual solo sucede cuando el conocimiento de esos esquemas o actuaciones solo puede ser obtenido de los propios usuarios (art. 10.º)».

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 antiabuso.

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 físicas⁴³.

⁴³ Sobre el régimen portugués puede verse SOUSA, Carlos Cunha de: «O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008, de 25 de Fevereiro, e os esquemas de planeamento fiscal abusivo», *Working Papers TributariUM (2)*, Universidade do Minho, junio 2012. El autor expone diversas críticas formuladas a la norma expuesta, como, entre otras, su posible vulneración de algunos principios constitucionales, como los de proporcionalidad o prohibición del exceso y libertad de elección de la profesión; la dificultad de delimitación de las situaciones comprendidas en el régimen; la utilización de conceptos jurídicos indeterminados; la falta de respuesta de la Administración a las comunicaciones realizadas; y el carácter desproporcionado del régimen sancionatorio.

2.3.4. 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 importantes⁴⁴. La primera en el tiempo de estas normativas fue la quebequesa, aprobada en 2010⁴⁵. 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 Quebec⁴⁶, en el caso de que no haya sido declarada preventivamente se aplica una sanción del 25% 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)⁴⁷ el 26 de junio de 2013. De acuerdo con estas normas, están sujetas al deber de declarar (*reportable transactions*) las operaciones elusivas (*avoidance transactions*)⁴⁸ en las que concurra 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.

⁴⁴ Para una información general sobre ambos regímenes puede verse Gilles LARIN: «Some Thoughts on Disclosure Rules in Canada: A Peek into the Future», *Canadian Tax Journal*, 2013, 61 (supl.), págs. 209-220.

⁴⁵ El *bill* parlamentario fue aprobado el 26 de octubre de 2010, que añade al *Taxation Act* el Libro X.2 (*Disclosure of Transactions*), secciones 1079.8.1 y siguientes.

⁴⁶ Contenida en la sección 1079.11 del *Taxation Act*.

⁴⁷ Se contiene en la sección 237.3 de esta Ley. Estas normas son aplicables a las operaciones sujetas al deber de declaración realizadas a partir del 31 de diciembre de 2010.

⁴⁸ La información publicada por la *Canada Revenue Agency* en 2013 con el título *New reporting requirements: reportable transactions* indica que estas son un tipo especial de operaciones elusivas.

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 elusiva⁴⁹, sin perjuicio de la calificación definitiva.

En 2013 se añadió un nuevo párrafo⁵⁰ 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*).

2.3.5. 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 consideraba⁵¹ se apartan de las que contempla la mayoría de los regímenes de declaración previa examinados para atender

⁴⁹ Técnicamente se aplica privación de la ventaja fiscal, que es la sanción propia de la elusión, prevista en la sección 245(2) del ITA, al que remite la sección 237.3(6), independientemente de que la operación cumpla los requisitos exigidos para una operación elusiva por la sección 245(4), que contiene la cláusula general antielusión (GAAR) federal canadiense.

⁵⁰ Subsección (17).

⁵¹ Son las siguientes:

1. Un activo se toma en consideración en varios ordenamientos tributarios.
2. Los mismos ingresos se imputan a varios obligados tributarios, o los mismos ingresos de un obligado tributario se imputan a varios establecimientos permanentes.
3. Una corporación (*Körperschaft*) o una unión de personas (*Personenvereinigung*) es calificada en un ordenamiento jurídico tributario como sujeto pasivo y en otro no.
4. Una corporación o una unión de personas es considerada en varios ordenamientos jurídicos tributarios como sujeta por obligación personal.
5. Las normas de un convenio para evitar la doble imposición se interpretan y aplican de manera diferente por los Estados contratantes.
6. Un pago es clasificado de manera diferente en varios ordenamientos jurídicos tributarios.
7. Los mismos gastos o deducciones fiscales se toman en consideración por varios ordenamientos jurídicos tributarios.

Para que surja el deber de declarar estas operaciones tiene que cumplirse la condición de que por medio de ellas, y en el ámbito de los Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades, incluidos los aplicados mediante retención, se eludan impuestos, se difiera el nacimiento de la obligación a periodos posteriores o se generen derechos de devolución o compensación.

a operaciones que en términos generales entran en el concepto de «arbitraje fiscal»⁵² 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 esta. 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 comentaristas⁵³.

3. CONSIDERACIONES FINALES

La exposición precedente muestra claramente que se está generalizando una exigencia de mayor transparencia respecto de operaciones cuya aceptación por la AT no es segura. En particular

⁵² Véase la exposición de motivos que acompañaba al proyecto.

⁵³ Un ejemplo de estas críticas es el artículo de FLÄMIG, Christian: «Der Steuerstaat auf dem Weg in den Überwachungsstaat. Stellungnahme zu dem Entwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen», anexo a *Deutsches Steuerrecht* (DStR), 44, 2007. El autor acusa a la norma proyectada de «criminalizar» el mercado de asesoramiento y hace un enérgico alegato en defensa de la planificación tributaria internacional (*grenzüberschreitende Steuerplanung*), de cuyos excesos culpa en primer lugar al legislador. Seguidamente expone las contradicciones que, a su juicio, existen entre el proyecto normativo y la Ley Fundamental, por un lado, y el Derecho comunitario europeo, por otro. En cuanto a las primeras, señala la posible vulneración de los siguientes derechos: el derecho al libre albedrío en materia de información (*informationelle Selbstbestimmung*), equivalente en términos generales al derecho a la intimidad; el derecho a la libertad de profesión de los promotores de construcciones tributarias; e incluso el derecho de propiedad en la medida en que la disposición en proyecto limita la planificación fiscal de las empresas. Expone también sus dudas acerca de la adecuación y proporcionalidad de la normativa proyectada. En lo que respecta al Derecho comunitario, FLÄMIG aduce que dicha normativa podría ser contraria al principio de no discriminación y a las libertades fundamentales de establecimiento, prestación de servicios y circulación de capitales. Por otra parte, rechaza que tal restricción esté justificada por la eficacia del control fiscal o por un interés público imperativo. Achaca también a la normativa en cuestión falta de claridad y apunta el peligro de que dé lugar a un espionaje de concurrentes. El autor desecha la consideración de que un sistema de declaración esté implantado en Gran Bretaña, los Estados Unidos y Canadá, países que, en su opinión, no poseen un sistema de inspección fiscal (*Betriebsprüfung*) tan desarrollado como Alemania. En conclusión, FLÄMIG exhorta al abandono del proyecto, que compara con la situación de la novela *1984* de George ORWELL y al que califica de «monstruo burocrático a escala de "El castillo" de KAFKA».

crece el número de países que adoptan algún régimen de declaración de operaciones potencialmente elusivas. Los tipos que presenta el Derecho comparado se pueden reducir a dos fundamentales:

- El que establece la obligación de comunicar a la AT una operación o esquema cuando se ofrece en el mercado de asesoramiento fiscal.
- El que impone el deber de informar a la Administración acerca de determinadas posturas arriesgadas adoptadas sea en la propia declaración tributaria sea en estados contables. En este tipo de declaración se ponen en relación los aspectos fiscales y los contables de los riesgos fiscales.

El más importante y generalizado es el primero de estos tipos. Aunque existen importantes diferencias en su aplicación por los países que lo han establecido, se advierten también bastantes similitudes entre ellos. En primer lugar, la finalidad de estos regímenes es fundamentalmente de información a la Administración; se trata de que esta conozca en un estadio temprano los esquemas que los asesores fiscales importantes se proponen emplear en su actividad profesional. Este conocimiento permite a la AT una mejor asignación de recursos y una gestión eficaz de riesgos. Los mencionados regímenes no son, por tanto, instrumentos de lucha directa contra la elusión fiscal, en relación con los contribuyentes usuarios de los planes o esquemas, sin perjuicio de que produzcan un efecto disuasorio de la utilización de estas operaciones.

En este sentido, los regímenes de declaración preventiva no implican una calificación previa de las operaciones o planes sujetos a este deber como elusivos en el sentido de las cláusulas o doctrinas antielusión vigentes en cada país. Está generalizada la advertencia de que la obligación de declarar una operación no implica ni excluye ningún pronunciamiento acerca de su carácter elusivo. La malla que capta las operaciones sujetas a este deber es más tupida de lo que sería necesario para capturar únicamente los casos de elusión. Los métodos para determinar las operaciones sujetas se pueden clasificar en dos grupos:

- Método de lista.
- Método que atiende a determinadas características objetivas de la operación, que, a su vez, presenta dos variantes principales:
 - Características que pueden darse en cualquier clase de operación, como son, entre las más difundidas, la remuneración extraordinaria para el promotor o asesor o la confidencialidad.
 - Características consistentes en un determinado resultado de la operación o su pertenencia a un campo concreto de actividad. Cuando estas características se hacen muy concretas, el sistema se confunde con el de lista.

A pesar de la independencia del deber de declarar respecto a la calificación como elusión, la sujeción de una operación a este deber y la asignación de un número de registro que el con-

tribuyente debe incluir en sus declaraciones tendrán sin duda un importante efecto disuasorio de su uso. Esto afecta a un círculo más amplio que el de los promotores, que son los principalmente obligados a declarar, restringido en algunos casos a asesores de considerable importancia.

Tampoco se proponen estos regímenes proporcionar seguridad a los contribuyentes, salvo en un sentido negativo: la seguridad que se consigue renunciando a hacer uso de las operaciones sospechosas; no eliminando el riesgo derivado de su empleo.

Una cuestión importante, que requiere un estudio detenido, es la relativa a los obstáculos jurídicos que se pueden oponer a la implantación de estos regímenes. En la mayoría de los países se suscitó el problema del secreto profesional de los abogados, extensible a otras profesiones, que se ha resuelto de diversas maneras; en algunos casos simplemente eludiendo este derecho.

También requiere una investigación más profunda el examen de los resultados obtenidos por el régimen de declaración preventiva de operaciones en aquellos países en los que lleva algunos años implantado. En el Reino Unido se ha llevado a cabo en 2012 un estudio acerca del cumplimiento de los fines perseguidos por el sistema DOTAS⁵⁴, que divide en finalidad de información y finalidad de disuasión. La información proporcionada por DOTAS puede servir para combatir la elusión sea mediante la impugnación de la operación por el HMRC, sea a través de medidas legislativas, sea finalmente con medidas administrativas de gestión de riesgos⁵⁵. El informe señala que la primera de dichas vías no era prioritaria cuando el régimen fue introducido y recoge la opinión del HMRC en el sentido de que se ha reducido la cantidad y calidad de los planes de elusión que se comercializan y que estos se combaten más por medios operativos que mediante cambios legislativos.

En lo que respecta a la segunda vía, el citado estudio afirma que la información obtenida por medio de DOTAS puede poner de manifiesto defectos en la legislación que solamente pueden ser corregidos mediante modificaciones legislativas, pero advierte de algunos efectos negativos de esta manera de actuar; en primer lugar el de aumentar la complejidad y extensión de la legislación y producir reformas fragmentarias en lugar de bien diseñadas. Los redactores del estudio opinan que el sistema fiscal del Reino Unido ya padece esta clase de legislación y apuntan el efecto positivo que tendría en este aspecto la introducción de una norma general antielusión (GAAR) —que, como es sabido, fue finalmente introducida en el Reino Unido en 2013. Uno de los problemas de la reacción legislativa frente a la elusión fiscal que señala el estudio es que no afectaría a los esquemas declarados, lo que haría necesario dictar normas retroactivas, con los reparos constitucionales que ello suscita. El estudio sugiere, entre otras cosas, sortear estas dificultades mediante un anuncio de la legislación futura cuando el esquema elusivo se conozca.

⁵⁴ Oxford University Centre for Business Taxation, The Disclosure of Tax Avoidance Schemes Regime, 3 de diciembre de 2012.

⁵⁵ El citado informe del Oxford University Centre for Business Taxation recoge los siguientes datos: desde el inicio del régimen hasta el 31 de marzo de 2012 se presentaron en total 3.202 declaraciones, 2.289 relativas a impuestos directos y 913 relativas al IVA, que dieron lugar a 60 medidas en *Finance Acts*. Entre el 1 de junio de 2005 y el 31 de mayo de 2011 se adoptaron cambios normativos en relación con 569 esquemas.

Cabe observar que los problemas apuntados por el estudio no son específicos del régimen de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas, sino que afectan a la lucha contra la elusión fiscal mediante cambios normativos, es decir, por medio de normas especiales antielusión, en lugar de utilizar hasta donde sea posible una norma general.

Observa finalmente el estudio citado que las técnicas de gestión de riesgos permiten a las AATT asignar recursos de acuerdo con el riesgo y señala que estas técnicas están cada vez más extendidas y son aprobadas por la OCDE. Apunta también que los contribuyentes de bajo riesgo se benefician de ellas al soportar una menor injerencia en sus asuntos, fomentándose así su manera de comportarse.

Por lo que respecta al objetivo disuasorio, el estudio admite el efecto que DOTAS puede tener en este aspecto sobre los contribuyentes y, sobre todo, sobre los promotores de esquemas elusivos. En cuanto a los segundos, en la medida en que acorte la vida de los planes y por tanto su rentabilidad, si bien indica que el efecto puede ser en algunos casos la elevación del precio de los esquemas. Añade que datos anecdóticos sugieren que algunos promotores consideran el régimen DOTAS como un desafío y reaccionan frente a cada nueva norma tratando de eludirla, al igual que hacen con las normas tributarias sustantivas. Tal parece ser, afirma, el comportamiento de una minoría, no el de las firmas más grandes y asentadas de abogados y de contabilidad, si bien admite que los números son difíciles de fijar sin más datos.

Por último, el referido estudio observa que los regímenes que proporcionan a las AATT una información tempestiva sobre esquemas potencialmente abusivos poseen una indudable utilidad y tienen un puesto en la panoplia moderna en la lucha para reducir la elusión fiscal. Sin embargo, suscitan diversas cuestiones y para evaluar un régimen particular es necesario examinarlo en detalle para ver cómo aborda determinadas cuestiones que los redactores del estudio consideran críticas.

La primera es si el régimen está «calibrado» correctamente; es decir, si el ámbito de las operaciones que se propone captar es adecuado o, por el contrario, incluye un número excesivo de operaciones legítimas. Observa el estudio que este exceso podría entrar en conflicto con «el derecho a confiar en la legislación fiscal», que en términos más familiares llamaríamos principio de legalidad o de seguridad jurídica. El mencionado exceso también tendría consecuencias prácticas negativas, como un incremento de costes para los contribuyentes y una avalancha sobre la AT de declaraciones de operaciones legítimas. El estudio apunta los problemas del DOTAS británico en este aspecto y afirma que el HMRC es consciente de la necesidad de adaptar las «marcas» de las operaciones sujetas a declaración. Señala también que establecerlas en reglamentos permite modificarlas más fácilmente que si se fijasen en normas de rango legal; pero advierte del peligro de que se produzca un juego del gato y el ratón en torno a dichas marcas, lo cual simplemente desplaza la lucha contra la elusión desde el Derecho sustantivo al régimen DOTAS.

La segunda cuestión crítica que apunta al citado estudio es si puede eludirse fácilmente el régimen. A este respecto menciona diversas medidas adoptadas a lo largo del tiempo para evitarlo, dirigidas a aumentar las potestades de información del HMRC o a controlar la utilización del número de referencia por los usuarios de los esquemas, entre otras. Observa el estudio que el número de declaraciones ha disminuido constantemente desde la introducción del régimen, lo cual

puede deberse, afirma, a una reducción de los esquemas elusivos pero también a una corrección tras un periodo inicial de excesiva declaración por cautela o a la elusión del régimen. La frecuencia con que este ha sido modificado para hacerlo más resistente a la elusión sugiere según el informe que esta es parte de la explicación.

4. ANEXO: EL 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 comentarios⁵⁶ 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 del BEPS prevé tres productos fundamentales: elaborar recomendaciones sobre el diseño «modular» de normas sobre declaración obligatoria; prestar especial atención a 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 AATT 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,

⁵⁶ Con fecha del 4 de mayo se han publicado los comentarios formulados.

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 AT, 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 AT 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 AT 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 admite 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 este 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 este 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 primeras 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 AT 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 AT 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 AT 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 insig-

nificantes 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 (pfs. 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 (pfo. 238) sugiere las siguientes marcas:

- Un conflicto en el tratamiento fiscal de un instrumento o entidad que da lugar a una deducción/no inclusión o a una doble deducción.
- 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.
- 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 del 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 este 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 solo 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 esta 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 AT 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, 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 pública⁵⁷.

⁵⁷ El informe final sobre la Acción 12 del programa BEPS fue publicado junto con los relativos a las demás Acciones el 5 de octubre de 2015, estando en prensa este artículo. El informe final reproduce sin apenas cambios los capítulos II y III del documento inicial, que renumera como capítulos 1 y 2. Cambios algo mayores se introducen en el antiguo capítulo IV del documento inicial (capítulo 3 del informe final), relativo a los esquemas elusivos internacionales, si bien no afectan a aspectos sustanciales. La novedad principal del informe final es la adición de un nuevo y breve (tres páginas) capítulo 4 sobre el intercambio de información, cuestión no tratada en el documento inicial. El nuevo capítulo se limita, en realidad, a hacer una referencia al *Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network* (JITSIC Network) creado en 2015 en el Foro de Administración Fiscal. El informe describe esta Red JITSIC como una plataforma voluntaria a través de la cual las AATT pueden intensificar su colaboración sobre la base de los instrumentos jurídicos existentes, y señala algunos aspectos de su organización y funcionamiento.