



UNIVERSIDAD
COMPLUTENSE
MADRID

F & J MARTÍN
ABOGADOS

Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva

Jesús Rodríguez Márquez
Abogado. Profesor Titular de Derecho Financiero y
Tributario

Madrid, 20 de septiembre de 2017

Indice

- Informe BEPS, acción 12: referencias a su aplicación en España
- Propuesta DAC 6

Acción 12 BEPS

Recomendaciones generales acción 12

- Tener información acerca de los esquemas de planificación fiscal agresiva es esencial para la realización de inspecciones y auditorías y para la promoción de cambios legislativos.
- Se considera recomendable introducir obligaciones de revelación de los esquemas de planificación fiscal agresiva.
- No constituyen estándar mínimo: absoluta libertad.
- Equilibrio entre la necesidad de información temprana y los costes administrativos para las empresas.

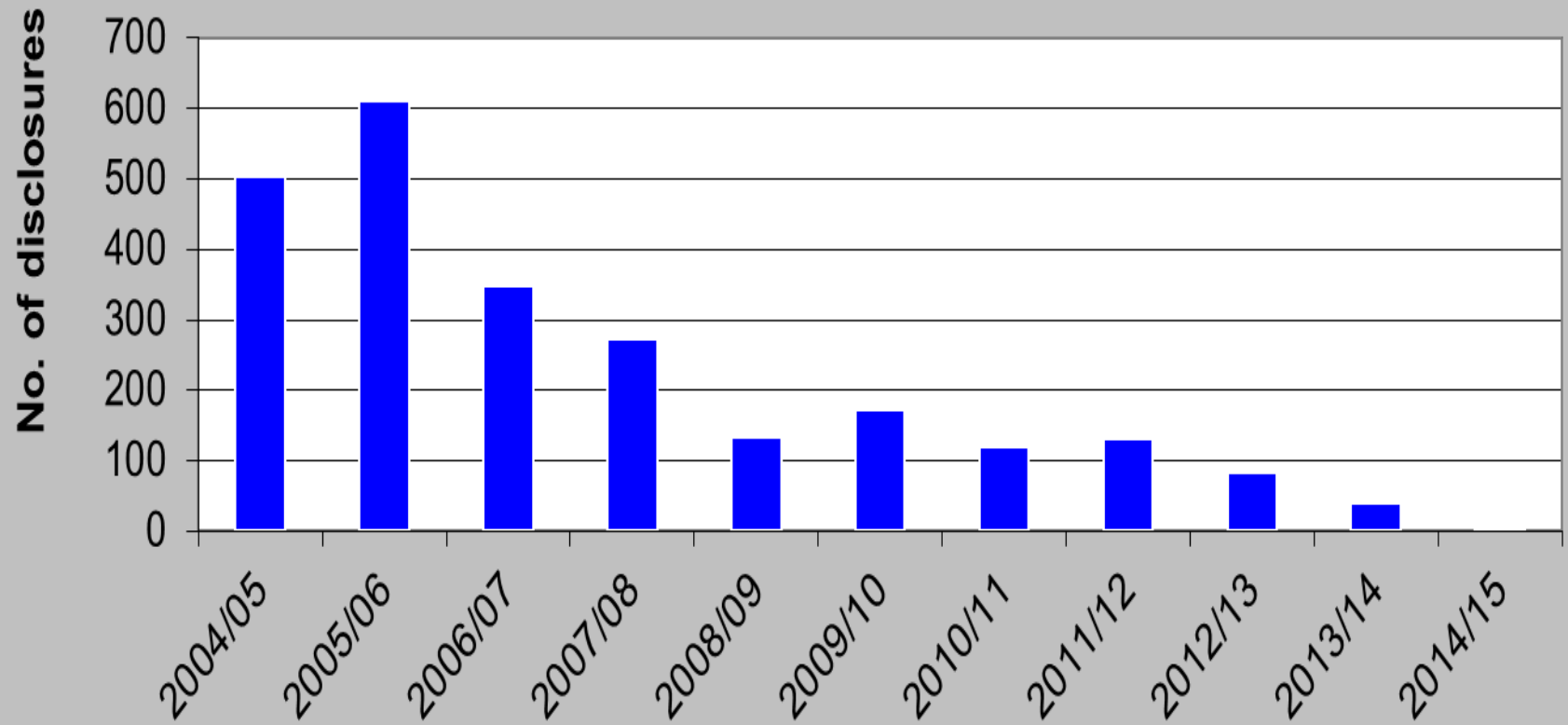
Objetivos de los regímenes de revelación obligatoria

- Obtener información, en fase temprana, de los esquemas de planificación fiscal agresiva.
 - Conductas contrarias a Derecho: mejor planificación de las actuaciones inspectoras.
 - Economías de opción: promover cambios normativos
 - En el caso del Reino Unido, sus autoridades consideran que el régimen DOTAS –*Disclosure of Tax Avoidance Schemes*- ha constituido un éxito bajo esta perspectiva:
 - Se han producido 2.500 revelaciones de esquemas desde su implantación en 2004, dando lugar a posteriores actuaciones administrativas y cambios legislativos.
 - Actuaciones administrativas: la Administración ha ganado el 80 por ciento de los casos que terminaron sustanciándose en los tribunales.
 - Cambios normativos: la información obtenida a través del régimen DOTAS ha permitido 42 modificaciones legislativas dirigidas a llenar lagunas y establecer mecanismos más eficaces de lucha contra el fraude

Objetivos de los regímenes de revelación obligatoria

- Obtener un efecto de disuasión, con un doble destinatario: contribuyentes e intermediarios fiscales.
- Desde esta otra perspectiva también parece un éxito la estrategia británica, ya que, según afirman sus autoridades, las principales compañías y las más reputadas firmas de asesoría han dejado de usar y promover esquemas de planificación fiscal agresiva.

Disclosures 2004-14



Relaciones con otros instrumentos al servicio de la transparencia

- Regímenes de *tax rulings*
 - Pueden jugar un papel en parte similar al de los regímenes de revelación obligatoria. Para obtener el *ruling*, el contribuyente debe exponer la operación o transacción a realizar con carácter previo a la obtención del pronunciamiento administrativo.
 - Papel muy limitado: los contribuyentes carecen de incentivo alguno para intentar obtener un *ruling* en situaciones de planificación fiscal agresiva o ilícita

Relaciones con otros instrumentos al servicio de la transparencia

- Obligaciones de información específicas
 - Obligaciones de información que afectan a ciertas transacciones o inversiones y que se cumplen, normalmente, a través de la propia declaración del tributo.
 - Un caso particular, encuadrable bajo esta rúbrica, es la declaración española de bienes y derechos situadas en el extranjero –el denominado modelo 720-, que, como sabemos, afecta a nuestros residentes que sean propietarios de activos en el extranjero por valor de más de 50.000 euros.

Relaciones con otros instrumentos al servicio de la transparencia

- Encuestas y cuestionarios
 - Algunos países realizan encuestas a ciertos sectores o grupos de contribuyentes para obtener información acerca de riesgos fiscales específicos.
 - No es el caso de España, donde las únicas encuestas con carácter específicamente tributario que se realizan van dirigidas a captar la opinión de los ciudadanos acerca del funcionamiento del sistema tributario, de la Administración y de los servicios públicos

Relaciones con otros instrumentos al servicio de la transparencia

- Regularizaciones espontáneas como forma de reducción de las sanciones
 - Se trata de mecanismos similares a nuestros recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo –art. 27 de la LGT-, que existen en muchos ordenamientos, ya sea para excluir o reducir el importe de las sanciones.
 - Por citar algún ejemplo reciente del Derecho comparado, la Administración británica ha abierto, con fecha 24 de agosto de 2016, un plazo de información pública para una iniciativa, denominada Requirement to Correct (RTC) , que viene a ser una invitación para que los contribuyentes con activos situados en territorios offshore revisen su situación tributaria y, en su caso, la regularicen
 - Transcurrido dicho plazo, se impondrán sanciones y penas incrementadas respecto de las actuales a los contribuyentes que no hayan atendido este requerimiento generalizado. En caso de que regularicen, se aplicarán las sanciones en vigor hoy día, que prevén reducciones por revelación.

Relaciones con otros instrumentos al servicio de la transparencia

- Programas de relación cooperativa
 - Este es, sin duda, el instrumento más eficaz de los analizados por el Informe 12 y que, a nuestro juicio, debe combinarse con la revelación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva.
 - Ambos regímenes se retroalimentan y refuerzan en su efectividad, a la vez que la relación cooperativa ofrece un marco seguro y estable a los contribuyentes.
 - De esta manera, se cumple, además, con el sentido más amplio de la transparencia al que apunta la iniciativa BEPS, que debe ir seguida de mecanismos que proporcionen a los contribuyentes la certeza y predictibilidad necesaria para la planificación de sus inversiones

Relaciones con otros instrumentos al servicio de la transparencia

- Ventajas de los regímenes de revelación obligatoria
 - Ámbito de aplicación más amplio: subjetivo y objetivo
 - Información específica sobre esquemas de planificación fiscal agresiva
 - Proporcionan información temprana

Relaciones con cláusulas antiabuso

- Ambas herramientas se superponen parcialmente: combatir las conductas que pueden calificarse como abuso de Derecho o, en la terminología de la LGT, como conflicto en la aplicación de la norma tributaria.
- Ambos instrumentos se complementan, ya que se produce un efecto disuasorio reforzado si el contribuyente sabe que el esquema constitutivo de abuso va a ser revelado y, además, la Administración cuenta con una cláusula que le permite recalificar la operación.
- Ámbito de aplicación más amplio de los regímenes de revelación:
 - Conductas con indicios de riesgo
 - Incluye economías de opción
 - Incluye simulación
 - Incluye posibles infracciones tributarias

Fundamento constitucional en España

- STC 233/2005, de 26 de septiembre:
- “Es indiscutible que la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria, razón por la cual este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 CE es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal”.
- “El legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias. Y no cabe duda de que «el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no sólo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE»”.

Fundamento constitucional en España

- STC 110/1984, de 26 de noviembre: imposición del deber a terceros.
- El deber de contribuir justifica “la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse (...). a quienes puedan prestar ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los Bancos y demás Entidades de crédito”.

Elementos de la obligación

- Sujeto pasivo de la obligación de información:
 - Promotor o contribuyentes, ambos.
 - Concepto de promotor
- Contenido de la obligación de información
 - Operaciones sometidas al deber de información: condición previa
 - Datos que deben proporcionarse
- Definición de los “indicios” de planificación fiscal agresiva: genéricos/específicos.
- Mecanismos para identificar a los promotores y usuarios.
- Devengo y exigibilidad de la obligación. Momento de la revelación:
- Consecuencias por incumplimiento de la obligación

Sujeto pasivo

- Promotor y contribuyente:
 - Obligación solidaria: la presentación por uno libera a los demás (Canadá)
 - Obligación mancomunada: todos tienen el deber de declarar (EEUU)
- Promotor (Reino Unido). La obligación se desplaza al contribuyente en tres supuestos:
 - El promotor es no residente y no cumple su obligación
 - El promotor es un abogado y está sujeto a secreto profesional (renunciable por el cliente)
 - No existe promotor porque se trata de un esquema *in house*
- Sistema mixto (Sudáfrica). La obligación es mancomunada, pero los participantes se liberan si disponen de un certificado, expedido por el promotor o por otro participante, de haber cumplido.

Sujeto pasivo

- Propuesta para España: obligación primaria a cargo del promotor y subsidiaria a cargo del contribuyente
- Desplazamiento al contribuyente:
 - El promotor no es residente o establecido en territorio español.
 - No hay promotor porque el esquema ha sido diseñado por el propio contribuyente o su grupo de sociedades.
 - El promotor no supera el umbral de retribución al que nos referiremos más adelante.
 - El promotor es un abogado amparado por el secreto profesional.
 - Supuesto excepcional eficacia temporal
- Imponer al promotor el deber de emitir una declaración o informe para su cliente en el que exprese, de un lado, que se trata de un esquema sometido a la obligación de información y, de otro, quién es el sujeto que debe cumplir dicho deber (no liberatorio para el contribuyente, sancionable para el promotor).

Sujeto pasivo

- El caso particular de los abogados
 - Art. 24.2 de la CE: “la ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos”.
 - Art. 542.3 de la LOPJ: “los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos”.
 - Directiva blanqueo de capitales: el asesoramiento jurídico está sujeto a la obligación de secreto profesional, “salvo en caso de que el profesional del Derecho esté implicado en blanqueo de capitales o financiación del terrorismo, de que la finalidad del asesoramiento jurídico sea el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, o de que el profesional del Derecho sepa que el cliente solicita asesoramiento jurídico con fines de blanqueo de capitales o financiación del terrorismo”.

Sujeto pasivo

- El caso particular de los abogados
 - Art. 22 LBC: contempla a los abogados entre los sujetos obligados, “cuando participen en la concepción, realización o asesoramiento de operaciones por cuenta de clientes relativas a la compraventa de bienes inmuebles o entidades comerciales, la gestión de fondos, valores u otros activos, la apertura o gestión de cuentas corrientes, cuentas de ahorros o cuentas de valores, la organización de las aportaciones necesarias para la creación, el funcionamiento o la gestión de empresas o la creación, el funcionamiento o la gestión de fideicomisos («trusts»), sociedades o estructuras análogas, o cuando actúen por cuenta de clientes en cualquier operación financiera o inmobiliaria”.
 - Se ven sometidos al cumplimiento de las obligaciones que se desprenden de la LPBC, señaladamente –aunque no de modo exclusivo-, la de notificación de las operaciones al Servicio Ejecutivo de la Comisión del Blanqueo de Capitales.
 - Excluye expresamente a los abogados “con respecto a la información que reciban de uno de sus clientes u obtengan sobre él al determinar la posición jurídica en favor de su cliente o desempeñar su misión de defender a dicho cliente en procesos judiciales o en relación con ellos, incluido el asesoramiento sobre la incoación o la forma de evitar un proceso, independientemente de si han recibido u obtenido dicha información antes, durante o después de tales procesos”

Sujeto pasivo

- Concepto de promotor. Reino Unido e Irlanda
- Dos condiciones:
 - Desarrollar una actividad económica de asesoría fiscal o tratarse de una entidad financiera o de seguros.
 - Es necesario que, en el curso de dicha actividad, la persona o entidad realice alguna de las siguientes actividades:
 - Diseña el esquema
 - Realiza una aproximación comercial a una persona, con la intención de poner el esquema a su disposición o a favor de otros.
 - Pone a disposición de otros el esquema
 - Organiza o dirige el esquema.

Sujeto pasivo

- Concepto de promotor. Reino Unido e Irlanda
- Diseño del esquema. Exclusiones:
- La “prueba benigna” –benign test-: excluye aquel asesoramiento parcial, relativo a un aspecto concreto del esquema, pero que no contribuye a obtener la ventaja fiscal. Como ejemplo, el caso en el que el promotor encarga a una segunda firma de asesoría un informe sobre la existencia de vinculación entre dos entidades. Si el asesoramiento no va más allá de realizar una interpretación de la Ley, aquél podrá ser calificado como “benigno”.
- La “prueba de no-asesoramiento” –non-adviser test-: excluye también asesoramientos parciales, cuando se refieren a aspectos no tributarios, por ejemplo, mercantiles o contables. Esta exclusión no se aplica ni a bancos ni a compañías de seguros.
- La “prueba de ignorancia” –ignorance test-: se aplica a los sujetos que carecen de suficiente información, ya sea para saber si el esquema está o no sujeto al deber de notificación, ya sea, aun sabiéndolo, para cumplir con tal obligación.

Sujeto pasivo

- Concepto de promotor. Reino Unido e Irlanda
- Realiza una aproximación comercial a una persona, con la intención de poner el esquema a su disposición o a favor de otros.
 - Introducido en 2010, con la finalidad de imponer la revelación del esquema tan pronto como se realicen pasos para su comercialización, con independencia de que se ponga a disposición del usuario en ese momento o más tarde.
 - Tres requisitos:
 - En primer lugar, es necesario que el promotor realice un contacto comercial con otro sujeto, en relación con el esquema.
 - En segundo lugar, es necesario que, en el momento de realizarse dicho contacto comercial, el esquema esté “sustancialmente diseñado”.
 - Finalmente, la finalidad perseguida por aquel contacto comercial es poner el esquema a disposición de la persona en cuestión o de otras.

Sujeto pasivo

- Concepto de promotor. Reino Unido e Irlanda
- Pone a disposición de otros el esquema
- Este supuesto se da si, estando el esquema completamente diseñado y siendo susceptible de ser puesto en práctica, el promotor suministra información acerca del mismo a clientes potenciales, sugiriéndoles que valoren formar parte del mismo.
- Un esquema puede ponerse en práctica si todos sus elementos se encuentran disponibles. A título de ejemplo, podemos citar el utilizado por la propia Administración británica: si el diseño incluye un préstamo, es necesario contar ya con una entidad financiera dispuesta a suministrar los fondos.

Sujeto pasivo

- Concepto de promotor. Reino Unido e Irlanda
- Organiza o dirige el esquema.
- Todo sujeto que organice o dirija un esquema será considerado promotor, aunque no haya efectuado su diseño ni su puesta a disposición de otros y aunque no se encuentre vinculado a los que han realizado estas tareas.
- Estos sujetos, a menudo, tendrán la condición de copromotores, lo que determina que todos estén solidariamente obligados a cumplir la obligación de revelación.
- No obstante, la normativa británica prevé supuestos de exención, para aquellos casos en los que uno de los copromotores ha cumplido su deber y el resto se encuentran identificados.

Sujeto pasivo

- Concepto de promotor. Estados Unidos
- Dos condiciones:
 - Proporcionar cualquier ayuda, asistencia o asesoramiento en relación con la organización, dirección, promoción, venta, ejecución, aseguramiento o realización de un esquema sometido a la obligación de información.
 - Como consecuencia de dicha labor y por cada actuación sometida al deber de declaración, obtener directa o indirectamente unos ingresos brutos de 50.000 dólares, si se presta a personas físicas o de 250.000, en los demás casos

Sujeto pasivo

- Concepto de promotor. Propuesta para España
- En primer lugar, debe tratarse de un sujeto que preste cualquier tipo de asistencia o asesoramiento relacionado con un esquema sometido al deber de información.
 - A nuestro juicio, deben incluirse, de modo expreso y tal y como sucede en el caso británico, a las entidades financieras y de seguros.
- En segundo lugar, dicha asistencia o asesoramiento debe ir referida a la organización, dirección, diseño, promoción, venta, ejecución o aseguramiento del referido esquema.
- Finalmente, debe establecerse un umbral mínimo, de manera que sólo se adquiriera la condición de promotor si los honorarios percibidos o que se esperan percibir por su actuación profesional superan determinada cantidad.
 - Este requisito, sin embargo, no resultaría aplicable para las entidades financieras y de seguros, ya que éstas ponen en el mercado esquemas de planificación, no a cambio de una retribución específica, sino como elemento comercial que forma parte de la rentabilidad de sus productos.

Sujeto pasivo

- Concepto de promotor. Propuesta para España
- Umbral mínimo:
- Excluye pequeñas operaciones y exceso de revelaciones
- Posibles supuestos de elusión:
 - Confrontación de intereses
 - Certificados
 - Norma de cómputo para supuestos de vinculación
- Soluciona otros problemas:
 - Supuestos en que la operación se diseña mayoritariamente por la propia empresa, contando con algún asesoramiento externo que no supera el referido límite

Contenido de la obligación de información

- Operaciones sometidas al deber de información: introducción de una condición previa de propósito principal. Tres sistemas:
- No se exige ningún propósito especial (Estados Unidos):
 - Indicios mayoritariamente específicos
 - En ocasiones, con límites cuantitativos
- Se exige propósito especial (Reino Unido, Canadá):
 - Reino Unido: propósito principal de ventaja fiscal, entendido de manera objetiva, por comparación de costes-beneficios
 - Canadá: remisión a norma antiabuso.
- Sistema mixto (Sudáfrica): propósito principal, salvo para operaciones incluidas en lista.
- Propuesta para España: no propósito especial

Contenido de la obligación de información

- Objeto de la obligación. Información que debe proporcionarse: la necesaria para que la Administración tributaria conozca cómo funciona el esquema y cómo surge la ventaja fiscal.
- Declaración de un promotor
 - Identificación de promotores
 - Datos de la estructura
 - Disposiciones normativas
 - Lista de clientes
 - Cuantía de la ventaja fiscal: dudas
 - Datos de todas las partes de la operación

Definición de los “indicios”

- Indicios genéricos
 - Confidencialidad: vincula al cliente respecto del promotor, no en sentido contrario. Indicio de esquema innovador o agresivo.
 - Comisión elevada o a éxito
 - Protección contractual: seguros, distintos del ordinario de RC, que compensa al cliente en caso de no obtención de la ventaja fiscal o en caso de incurrir en gastos, impuestos, tasas o sanciones.
 - Productos fiscales normalizados
- Aplicación hipotética de los indicios genéricos: ¿es razonable esperar...?

Definición de los “indicios”

- Indicios específicos
 - Estructuras de pérdidas
 - Arrendamientos financieros
 - Estructuras vinculadas al empleo
 - Estructuras de transformación de rentas
 - Estructuras en las que participan entidades residentes en países de baja fiscalidad
 - Estructuras en las que se utilizan instrumentos híbridos
 - Operaciones con importantes diferencias de valoración fiscal y contable
 - Operaciones catalogadas (EEUU, similar actual lista de conflicto).
 - Operaciones sospechosas (EEUU, similar a lista de conflicto ideal).

Definición de los “indicios”

- Recomendaciones
- Cuando los países introduzcan un régimen de declaración obligatoria, tienen la opción de utilizar un enfoque de un solo paso o un enfoque de varios pasos/umbral.
- Se recomienda que los regímenes de declaración obligatoria incluyan una combinación de rasgos genéricos y específicos. Los rasgos genéricos deberían incluir un rasgo de confidencialidad y comisión muy elevada/condicionada. Puede que un país también quiera adoptar rasgos específicos como el que se refiere a los productos fiscales normalizados.

Definición de los “indicios”

- Recomendaciones
- Los países pueden elegir si adoptan o no un enfoque hipotético o si adoptan pruebas objetivas basadas en datos ciertos. Los rasgos específicos deberían reflejar los riesgos y aspectos concretos de cada país. El diseño y la selección de rasgos específicos debería dejarse a consideración de cada país teniendo en cuenta sus propias prioridades en materia de política y cumplimiento tributarios. Los países tienen libertad para decidir si deben o no vincular los rasgos específicos a un importe mínimo para limitar el número de declaraciones.
- Se recomienda que, cuando una estructura o una operación active un rasgo distintivo, ese mero hecho baste para exigir la declaración.

Definición de los “indicios”

- Propuesta para España. Rasgos generales
- Combinación indicios genéricos y específicos
- No indicios formulados de manera hipotética
- Límites cuantitativos en algunos indicios
- Basta con cumplir un indicio

Definición de los “indicios”

- Propuesta para España. Indicios genéricos
- Confidencialidad:
 - Confidencialidad de Derecho y de hecho.
 - La primera se refiere a aquellos casos en los que existe un pacto, verbal o escrito, en cuya virtud el cliente se comprometa a guardar secreto en relación con los detalles del esquema u operación.
 - La confidencialidad de hecho concurre en aquellos casos en los que, no existiendo pacto expreso, aquélla se consigue por las condiciones en que se celebra el acuerdo entre asesor y cliente. Nos referimos, por ejemplo, a la conducta consistente en transmitir verbalmente los detalles de la operación, pero sin entregar constancia escrita de aquéllos al cliente.

Definición de los “indicios”

- Propuesta para España. Indicios genéricos
- Honorarios a éxito:
 - Creemos que el indicio relativo a los honorarios del asesor no debe pivotar sobre su elevado importe.
 - Si consideramos que existe una alta retribución por comparación a un precio medio de mercado, introducimos un factor de incertidumbre en el régimen. Sobre todo si se tiene en cuenta que nos encontramos ante servicios personalísimos y donde resulta muy difícil encontrar operaciones comparables.
 - Resulta más preciso configurar esta cláusula de un modo similar a como lo hace la normativa estadounidense, esto es, apreciando su concurrencia en dos situaciones:
 - De un lado, si la retribución está supeditada a la obtención de la ventaja fiscal.
 - De otro lado, si el contribuyente tiene derecho a la devolución de la totalidad o parte de la remuneración si no se alcanzan, en todo o en parte, las ventajas fiscales.

Definición de los “indicios”

- Propuesta para España. Indicios genéricos
- Exclusión de responsabilidad:
 - Hay ocasiones en que los asesores brindan a sus clientes soluciones muy arriesgadas, pero que éstos están dispuestos a asumir.
 - Ante la contingencia de fracaso de la operación, el asesor decide protegerse excluyendo su responsabilidad profesional.
 - En tales situaciones, tal y como sucede en la norma portuguesa, debe establecerse la obligación de información.

Definición de los “indicios”

- Propuesta para España. Indicios genéricos
- Productos fiscales normalizados:
 - De un lado, entendido como aquellos productos fiscales que no necesitan adaptación relevante a las circunstancias de cada usuario y que pueden ser susceptibles de comercialización masiva.
 - De otro lado, como relativo a los productos financieros y de seguros que conllevan algún tipo de ventaja fiscal.

Definición de los “indicios”

- Propuesta para España. Indicios específicos, configuración del sistema.
- Combinación de lista con inclusión de nuevos supuestos a través de Orden Ministerial
- Reserva de Ley: la remisión a Orden debe realizarse por referencia y con el límite de operaciones susceptibles de encuadrarse en el art. 15 de la LGT.
- Experiencia de la Comisión de conflicto.

Definición de los “indicios”

- Propuesta para España. Indicios específicos por Ley
- Operaciones de generación y adquisición de pérdidas de cuantía relevante.
 - Aunque ya existen cautelas en nuestro ordenamiento –p.ej., la exclusión de compensación regulada en el art. 26.4 de la LIS-, parece razonable obligar a informar de aquellas operaciones que tienen como resultado la generación o adquisición de una pérdida susceptible de ser compensada en ejercicios futuros.
 - Tal y como sucede en Estados Unidos, debe imponerse un límite cuantitativo mínimo, al objeto de evitar un exceso de revelaciones.

Definición de los “indicios”

- Propuesta para España. Indicios específicos por Ley
- Operaciones de generación de carga financiera de cuantía relevante
 - Aunque no existe una previsión similar en Derecho comparado, la mayor parte de las operaciones que han dado lugar a pronunciamientos judiciales –estimatorios o no- por conflicto en la aplicación de la norma tributaria están relacionadas con operaciones que generan una carga financiera importante, objeto de deducción.
 - Existe una norma –el art. 15.h) de la LIS- dirigida a atajar los casos más graves, es decir, los que se generan en operaciones intragrupo. Pero, por una parte, aquel precepto permite la deducibilidad de estos gastos, mediante la prueba de motivos económicos válidos. Y, por otra, la obligación de información constituye, por sí misma, un refuerzo a la prohibición de deducción contenida en el citado art. 15.h) de la LIS.
 - Límite cuantitativo, referido a la carga financiera, cuya superación genera el presupuesto de hecho de la obligación de información.

Definición de los “indicios”

- Propuesta para España. Indicios específicos por Ley
- Operaciones en las que participe una entidad residente en un territorio calificado como paraíso fiscal o con nula o baja tributación.
- Solución similar a la portuguesa, que no solo se refiera a paraísos fiscales, sino a otros territorio sin un impuesto equivalente al IS o con un impuesto muy reducido.
- Se trata, sin duda, de un elemento disuasorio que refuerza el mandato del art. 15.g) de la LIS, además de proporcionar información adicional sobre operaciones con otros territorios que pueden erosionar la base imponible de nuestro impuesto.

Definición de los “indicios”

- Propuesta para España. Indicios específicos por Ley
- Operaciones de utilización de instrumentos o entidades híbridos
 - De forma coherente con la actual regulación de nuestro Impuesto sobre Sociedades y con el resultado de BEPS, deben incluirse, como operaciones sujetas a declaración, todas las que impliquen la utilización de entidades o instrumentos híbridos..

Devengo y exigibilidad

- Recomendaciones Informe 12
- Se recomienda que cuando sea el promotor quien tenga la obligación de declarar, el plazo de declaración esté vinculado a la puesta a disposición de la estructura y que el plazo de declaración trate de maximizar la capacidad de la administración tributaria para reaccionar ante la estructura con rapidez e influir en el comportamiento de los contribuyentes. Esto se conseguiría fijando plazos de declaración breves tras la puesta a disposición una estructura.
- Cuando sea el contribuyente quien tenga que declarar, se recomienda que la obligación de declaración nazca con ocasión de la implantación, en lugar de la puesta a disposición de la estructura.
- Cuando sólo declare el contribuyente (esto es, cuando no haya promotor o el promotor sea no residente), el plazo de declaración debe ser breve para maximizar la capacidad de la administración tributaria de intervenir rápidamente contra la estructura.

Devengo y exigibilidad

- Propuesta para España
- Promotor:
 - Vincular el devengo al del IVA y obligar a declarar en los plazos mensuales de dicho tributo
 - Problemas de plazos más breves: necesidad de regular la profesión y la documentación de actuaciones
- Contribuyente: pocos días desde la realización del primer acto o negocio necesario para la obtención de la ventaja fiscal

Eficacia temporal

- Primera implantación:
 - Pro futuro, entrada en vigor inmediata, pero con plazo dilatado para la primera declaración.
- Actualizaciones de indicios:
 - Operaciones que, aunque realizadas con anterioridad a la modificación normativa, sigan surtiendo efectos en la actualidad o hacia el futuro.
 - Retroactividad de grado medio, pero, a nuestro juicio, justificada por su previsibilidad y por los propios objetivos del régimen, dirigido a obtener información temprana sobre las estructuras de planificación fiscal agresiva, en este caso, las más novedosas, utilizadas en nuestro país.
 - Devengo: con la propia entrada en vigor de la modificación, debiendo concederse un plazo para la declaración desde entonces.
 - Obligación del contribuyente, ya que es muy posible que el promotor, una vez implantado determinado esquema u operación, pierda todo control –e incluso, memoria- sobre el mismo, desconociendo si sigue aplicándose a la entrada en vigor de la norma y en qué condiciones.

Otras obligaciones vinculadas al régimen

- Cuando un país impone al promotor la obligación principal de declarar, se recomienda en primer lugar, que introduzca números de referencia para las estructuras:
 - La autoridad fiscal emite un número de referencia para la estructura, que comunica al promotor (la asignación de número no implica aceptación del esquema).
 - El promotor facilita el número de referencia a sus clientes.
 - Los usuarios incluyen el número de referencia en sus declaraciones tributarias.
- También se recomienda imponer a los promotores el deber de proporcionar, de forma espontánea, sin requerimiento, listas periódicas de usuarios (como doble control).
- En los países en que la obligación recae sobre promotores y usuarios los mecanismos anteriores no son tan necesarios, pero refuerzan el control.

Consecuencias del incumplimiento de la obligación

- Sanciones por los siguientes incumplimientos:
 - Por no declarar una estructura
 - Por no facilitar o no mantener la lista de clientes
 - Por no facilitar el número de referencia de la estructura a los clientes.
 - Por no utilizar el número de referencia de la estructura en las declaraciones (los usuarios)
- Tipos de sanciones pecuniarias:
 - Diarias: Reino Unido, Irlanda
 - Proporcionales a la ventaja obtenida: Estados Unidos, Canadá
- Otras consecuencias:
 - No apreciación de “buena fe”
 - Alargamiento del plazo de prescripción
 - Otorgamiento de números “negros” a los promotores incumplidores que tienen obligación de incluir en su publicidad y comunicaciones.

Deber de revelación y derecho a no autoincriminarse

- Informe 12

- La información a suministrar en virtud de los sistemas de revelación obligatoria no suele ser más exhaustiva que la que se obtendría a través de los procedimientos de inspección.
- Se deduce de lo anterior que estas nuevas obligaciones de información no deberían suscitar mayores dudas, desde la perspectiva del derecho a no autoinculparse, que el resto de facultades de investigación ya existentes.
- En todo caso, lo más usual será que estas obligaciones y el régimen sancionador general presenten ámbitos distintos. Así, señala que los regímenes de revelación obligatoria están diseñados, en la mayor parte de los casos, para captar esquemas que encajarían bajo la categoría de elusión fiscal, no de fraude. Por tanto, no serán sancionables en la mayor parte de los casos y países.

Deber de revelación y derecho a no autoincriminarse

- Informe 12

- Para los casos en los que algún país prevea sanciones para los casos de elusión fiscal y ello plantee problemas en relación al derecho a no autoinculparse, aquéllos pueden excluir tales casos del régimen de revelación, siempre que ello no suponga una restricción sustancial a su alcance.
- De forma complementaria a lo anterior, también se apunta la posibilidad de que se regule, como excusa para la no revelación, la tipificación de la conducta como infracción.
- La revelación tendrá lugar en fases muy tempranas de la operación, en la mayor parte de los casos, antes de que se haya cometido una posible infracción.
- Finalmente, se afirma que en aquellos casos en que la obligación de revelación recae sobre el promotor, no deberían plantearse problemas desde la óptica del derecho a no autoinculparse.

Deber de revelación y derecho a no autoincriminarse

• Jurisprudencia TEDH

- El derecho a no autoincriminarse tiene, como efecto principal, impedir que se impongan penas o sanciones a un sujeto utilizando, como sustento probatorio, la información obtenida mediante el ejercicio de la coacción por parte del poder público. Del mismo modo, el derecho permite a los contribuyentes negarse a facilitar información –sin ser sancionados por ello-, cuando exista la certeza razonable de que el poder público utilizará contra él los elementos probatorios así obtenidos
- Puede plantearse, razonablemente, que la obligación que venimos analizando podría colisionar con este derecho.
- Si así fuera, daría lugar, bien a la imposibilidad de utilizar las pruebas obtenidas en un procedimiento sancionador o penal posterior, bien a una negativa fundada del obligado a facilitar dicha información.

Deber de revelación y derecho a no autoincriminarse

- Carácter elusivo de las operaciones
 - No siempre es así, pueden captarse operaciones que constituyan infracciones tributarias
 - En España se sanciona el conflicto a través del nuevo art. 206.bis de la LGT.
 - Dudas en materia penal

Deber de revelación y derecho a no autoincriminarse

- Declaración de un tercero, el promotor:
 - SSTC 18/2005, 1 de febrero y 68/2006, de 13 de marzo. No se vulnera el derecho cuando la información se obtiene coactivamente de la persona jurídica, a través del procedimiento inspector, y se utiliza luego penalmente, contra las personas físicas que tenían la condición de administrador
 - No en todos los casos es el promotor.
 - El promotor puede ser condenado en España por cooperación necesaria: STS, asunto *Messi*

Deber de revelación y derecho a no autoincriminarse

- No vulneración del derecho. Razones:
- No se viola este derecho porque se trata de una coacción previa a la comisión del ilícito y, por tanto, legítima.
 - No es que exista predeterminación normativa a la comisión del ilícito, es que la obligación se proporciona antes
- Vínculo remoto entre el procedimiento no punitivo donde se obtienen las pruebas y el punitivo donde se utilizan:
 - STEDH de 8 de abril de 2004, asunto Weh c. Austria: supuesto en el que se impuso una sanción al propietario de un vehículo por negarse a revelar la identidad del conductor, pero sin que existiera un procedimiento sancionador contra él.
 - Se había abierto un procedimiento penal por exceso de velocidad, pero éste se dirigía contra infractores desconocidos.
 - En tales circunstancias, el Tribunal recuerda que el caso es distinto de otros previamente analizados, donde, al menos, ya existían procedimientos pendientes o previstos.

Estructuras de tributación internacional

- Dificultad para aplicar el test del propósito principal:
 - Beneficios fiscales en diferentes jurisdicciones, posibilidad que un beneficio nacional sea inferior a los beneficios comerciales o fiscales internacionales
- Personalización:
 - Estructuras complejas, en muchas ocasiones personalizadas, específicas para cada contribuyente
 - Dificultad de captar estas estructuras mediante indicios genéricos.
- Identificación de operaciones a declarar:
 - Solo contribuyentes nacionales y sus asesores, en relación con estructuras que producen un impacto sustancial en los resultados fiscales nacionales.
- Información a suministrar
 - Problema de disponibilidad de la información

Estructuras de tributación internacional

- Recomendaciones:
- Suprimir el requisito del propósito principal
- Nuevos indicios que se basen en la identificación de resultados fiscales transfronterizos
 - Los resultados transfronterizos comprenden las estructuras señaladas en el Plan BEPS –híbridos y abuso de convenio, p.ej.- y otros que se sabe que presentan riesgos, a título de ejemplo:
 - Mecanismos que generan un conflicto en cuanto a la propiedad de un activo, reclamando varios contribuyentes en distintas jurisdicciones su amortización.
 - Pago transfronterizos deducibles efectuados a miembros del mismo grupo que no sean residentes en ningún sitio o lo sean en una jurisdicción sin IS.
 - Los indicios deben ser específicos, en el sentido que se refiera a esquemas que afecten a la jurisdicción de declaración y genéricos, en el sentido de atender a sus efectos fiscales globales. Fórmula EEUU: operaciones “sustancialmente similares”, con consecuencias idénticas o similares.
 - Posible armonización de indicios a nivel internacional

Estructuras de tributación internacional

- Recomendaciones:
- Definición amplia de esquema que incluya los resultados fiscales internacionales
 - Esquema: debe ser amplia, englobando toda estructura, plan o acuerdo y todas sus fases u operaciones y todas las personas que participan.
 - El esquema debe provocar un resultado transfronterizo
 - El esquema produce un impacto fiscal significativo en la jurisdicción de declaración: reducción del pago de impuestos, significativa, con umbral
 - Contribuyente nacional

Estructuras de tributación internacional

- Recomendaciones:
- Obligaciones de notificación e indagación
 - Cuando un contribuyente realiza con un miembro del grupo una operación de impacto fiscal significativo, obligación de indagación.
 - Si no se obtiene la información, declaración:
 - Ha efectuado una operación intragrupo con un impacto fiscal significativo.
 - Tras realizar indagaciones razonables, no ha podido obtener información sobre si la operación forma parte de un mecanismo que incorpora un resultado transfronterizo.

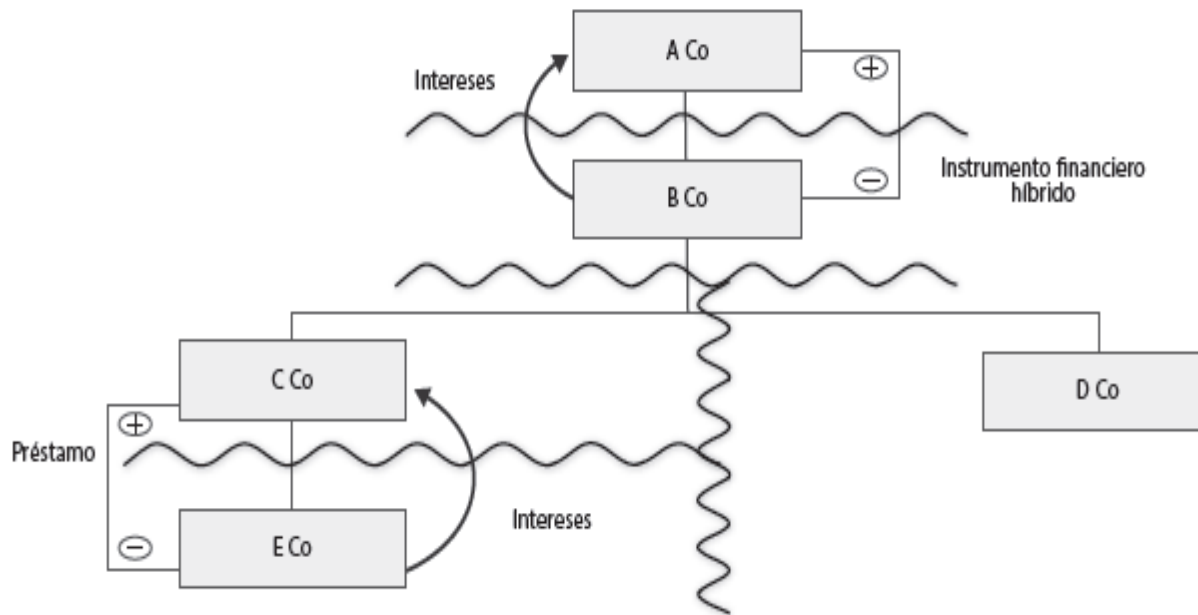
Estructuras de tributación internacional

- Recomendaciones:
- Promotor o contribuyente
 - Puede resultar más difícil que exista un único promotor conocedor de la totalidad de la operación.
- Información requerida
 - Similar a la de las operaciones nacionales, pero incluyendo la normativa extranjera que permita la consecución del resultado transfronterizo.
 - Posibilidad de normalización.

Estructuras de tributación internacional

- Ejemplo: Mecanismo híbrido importado intragrupo

Gráfico 3.1. Mecanismo híbrido importado intragrupo



Estructuras de tributación internacional

- Propuesta: acudir al hecho imponible del Diverted Profits Tax:
 - Doble presupuesto de hecho (“hecho imponible”):
 - Evitar la existencia de un establecimiento permanente.
 - Realizar operaciones sin sustancia económica.
 - Con “desajuste fiscal” o “evasión de impuestos” (propósito principal)
 - Exclusión por volumen de operaciones
 - Existe ya notificación previa en estos impuestos.

Propuesta DAC 6

Caracterización general

- Propuesta muy ambiciosa:
 - Ámbito muy amplio, definición extensiva de los indicios
 - Operaciones transfronterizas
 - Plazos muy breves de declaración
 - Intercambio automático de la información
- Modelo de promotor: obligación primaria a cargo del promotor, con desplazamiento al contribuyente en algunos casos
- Fundamento legal: art. 115 TFUE, exclusión de impuestos indirectos
- Principio de subsidiariedad:
 - La acción 12 de BEPS no establece un estándar mínimo, sino una mera recomendación
 - Lo anterior determina que sólo algunos países decida implantar regímenes de revelación obligatoria.

Sujeto pasivo

- En primera instancia, el promotor.
- Desplazamiento de la obligación al contribuyente en los siguientes casos:
 - El promotor no es residente
 - El promotor puede invocar secreto profesional
- Varios promotores: sólo informa el que tiene la responsabilidad frente al contribuyente
- Uso del esquema por varios contribuyentes que tienen la condición de empresas asociadas: sólo informa el contribuyente responsable de acordar el esquema con el promotor

Concepto de promotor

- Toda persona que, con respecto al contribuyente, asuma la responsabilidad de diseñar, comercializar, organizar o gestionar la aplicación de los aspectos fiscales de un acuerdo transfronterizo notificable o de una serie de dichos acuerdos, en el marco de la prestación de servicios relacionados con la fiscalidad.
- También toda persona que se comprometa a proporcionar, directamente o por medio de otras personas vinculadas, ayuda material, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, la comercialización, la organización o la gestión de los aspectos fiscales de un esquema transfronterizo.

Concepto de promotor

- Adicionalmente, tiene que cumplir una de las siguientes condiciones:
 - Estar incorporado y/o gobernado por las leyes de un Estado Miembro.
 - Ser residente fiscal en un Estado Miembro
 - Estar registrado en una asociación profesional de servicios legales, fiscales o de consultoría en un Estado Miembro
 - Tener una base en al menos un Estado Miembro desde el que se ejerce la profesión o se proporcionan servicios legales, de asesoría fiscal o de consultoría.

Ámbito objetivo: operaciones transfronterizas

- Operación transfronteriza: transacción o serie de transacciones en más de un Estado Miembro o en un Estado Miembro y un tercer país, siempre que se cumpla una de las siguientes condiciones:
 - No todas las partes implicadas residen en la misma jurisdicción
 - Alguna de las partes implicadas es residente fiscal en más de una jurisdicción
 - Alguna de las partes implicadas realiza una actividad empresarial en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente y la transacción forma parte de la totalidad del negocio del establecimiento permanente
 - Alguna de las partes implicadas realiza una actividad empresarial en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente que no está situado en dicha jurisdicción y la transacción forma parte de la totalidad del negocio del establecimiento permanente
 - La transacción tiene impacto fiscal en al menos dos jurisdicciones.

Ámbito objetivo: indicios

- Indicios sometidos a cláusula previa de propósito principal
 - Indicios genéricos
 - Indicios específicos “generales”
- Indicios específicos para transacciones transfronterizas
- Indicios específicos relativos al intercambio automático de información.
- Indicios específicos relativos a precios de transferencia
- Adicionalmente, se atribuyen poderes a la Comisión para dictar actos delegados para actualizar el listado de indicios

Ámbito objetivo: indicios

- Indicios sometidos a cláusula previa de propósito principal
- Se cumple cuando el propósito principal de la transacción o serie de transacciones sea la obtención de la ventaja fiscal, siempre que éste sea el resultado buscado con la utilización del esquema.

Ámbito objetivo: indicios

- Indicios sometidos a cláusula previa de propósito principal: indicios genéricos
- Cláusula de confidencialidad frente a otros asesores o la Administración tributaria
- Honorarios
 - Fijados en función del importe de la ventaja fiscal
 - Contingentes a la ventaja fiscal
- Esquemas estandarizados

Ámbito objetivo: indicios

- Indicios sometidos a cláusula previa de propósito principal: indicios específicos "generales"
- Esquemas de pérdidas
- Esquemas de conversión de ingresos en capital o en cualquier otra categoría menos gravada
- Transacciones circulares que generan una mera circulación de fondos, en particular, mediante la utilización de sociedades interpuestas sin función comercial o mediante la realización de operaciones que se compensan entre sí.

Ámbito objetivo: indicios

- Indicios específicos para transacciones transfronterizas
- Una transacción o serie de transacciones que generan pagos deducibles transfronterizos entre partes vinculadas, siempre que se cumpla una de las siguientes condiciones:
 - El perceptor no es residente fiscal en ninguna jurisdicción
 - El perceptor es residente fiscal en una jurisdicción que:
 - No exige Impuesto sobre Sociedades
 - Exige Impuesto sobre Sociedades a tipo cero o a un tipo nominal que sea inferior a la mitad del tipo nominal medio en la UE y se mantenga dicha situación al final del período impositivo
 - Está incluido en una lista comunitaria o de una organización internacional como país con regímenes de competencia fiscal perniciosos
 - El pago se beneficia de una exención total o parcial en la jurisdicción de residencia del perceptor.
 - El pago se beneficia de un régimen preferencial en la jurisdicción de residencia del perceptor.
 - Se produce un desajuste, de conformidad con la Directiva anti híbridos con terceros países.

Ámbito objetivo: indicios

- Indicios específicos para transacciones transfronterizas
- El mismo activo está sujeto a amortización en más de una jurisdicción
- Más de un contribuyente puede reclamar deducción por doble imposición en relación con el mismo ingreso en más de una jurisdicción.
- Hay una transacción o serie de transacciones que incluyen transferencias de activos y se produce una diferencia sustancial en la cantidad que se considera como contraprestación por los activos en las distintas jurisdicciones implicadas.

Ámbito objetivo: indicios

- Indicios específicos relativos al intercambio automático de información
- Existe una transacción o una serie de transacciones que evitan la aplicación de la normativa de la UE sobre intercambio automático de información, incluyendo los acuerdos con terceros países, y que producen el efecto de evitar informar sobre los ingresos al Estado de residencia del contribuyente.

Ámbito objetivo: indicios

- Indicios específicos relativos al intercambio automático de información
- Lista ejemplificativa de supuestos:
 - El uso de jurisdicciones que no están vinculadas por la normativa o los acuerdos de la Unión sobre intercambio de información
 - La reclasificación de los ingresos en categorías que no están sujetas al intercambio automático de información
 - El uso de entidades legales y estructuras no tipificadas por la normativa comunitaria o los acuerdos de intercambio de información
 - El uso de jurisdicciones con legislaciones anti blanqueo inadecuadas o débiles. Incluye los regímenes sin normas de identificación del propietario efectivo de entidades, como trusts, fundaciones o vehículos de propósito especial. También aquellos casos en los que se atribuyen poderes fiduciarios para ocultar la identidad del propietario efectivo.

Ámbito objetivo: indicios

- Indicios específicos relativos a precios de transferencia
- Transacción o serie de transacciones no conformes con el principio de libre competencia o con las directrices de precios de transferencia de la OCDE, incluyendo la asignación de beneficios entre diferentes miembros del mismo grupo de sociedades
- Transacción o serie de transacciones que cae dentro del ámbito de aplicación del intercambio automático de información sobre acuerdos previos sobre precios de transferencia, pero que no es objeto de informe o intercambio (cláusula de cierre).

Contenido de la declaración

- La identificación de los intermediarios y contribuyentes, incluyendo su nombre, residencia fiscal, NIF y las empresas asociadas del contribuyente
- Detalles del indicio que obliga a declarar
- Resumen del contenido del esquema, incluyendo el nombre por el que es usualmente conocido, así como una descripción del mismo en términos abstractos. Se protegen los secretos industriales y comerciales
- La fecha de implantación del esquema.
- Detalle de la normativa fiscal nacional que provoca la ventaja fiscal
- Cuantificación del valor de la transacción
- La identificación del otro Estado Miembro afectado
- La identificación de cualquier otra persona afectada en otro Estado Miembro.

Plazo de declaración

- Promotor: 5 días hábiles desde que el esquema se pone a disposición del contribuyente
- Contribuyente: 5 días hábiles desde su implantación.

Sanciones

- Los Estados Miembros establecerán un régimen de infracciones y sanciones efectivo, proporcionado y disuasorio.

Intercambio automático

- El intercambio automático se produce, periódicamente, durante el mes siguiente a la finalización de cada trimestre.
- Se prevé la creación de un directorio central
- La normativa de transposición debe aprobarse antes del 31 de diciembre de 2018
- El primer intercambio se producirá en el mes siguiente al primer trimestre de 2019