

DOCUMENTOS DE TRABAJO

13/2017

V Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “El futuro del Impuesto sobre Sociedades” (2.ª parte)

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO (coordinadora)

Instituto de Estudios Fiscales



La conexión entre la norma general anti-abuso introducida en la Propuesta de Directiva BICIS y la Acción 12 del Plan BEPS¹

LAURA SOTO BERNABEU

Investigadora Predoctoral. Universidad de Alicante

1. La OCDE y la UE contra la planificación fiscal agresiva. 2. La norma general anti-abuso en la Propuesta de Directiva BICIS. 3. La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal. A. ¿Debe la planificación fiscal ser calificada necesariamente como agresiva? B. Las recomendaciones de la OCDE en la Acción 12 del Plan BEPS. C. El caso español: el Código de Buenas Prácticas Tributarias. 4. Consideraciones finales.

1. LA OCDE Y LA UE CONTRA LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

En los últimos tiempos, el objetivo de lograr una tributación justa y eficaz ha supuesto (y supone) uno de los puntos clave en las iniciativas relativas a la imposición sobre Sociedades adoptadas tanto a nivel europeo como internacional y ha cristalizado, entre otros aspectos, en el intento de buscar una solución coordinada frente a los comportamientos de evasión y elusión fiscales, que generan una detracción de los ingresos para la mayoría de los Estados.

En el ámbito de la Unión Europea², la Comisión Europea en su Comunicación de 17 de junio de 2015 estableció cinco ámbitos de actuación para lograr un sistema de imposición sobre sociedades justo y eficaz, entre los que se recogía la Propuesta de 2011 para introducir una base imponible común consolidada. A este respecto, en el mes de octubre de 2016 se produjo el relanzamiento de la Propuesta de Directiva sobre la base imponible común (en adelante, BICIS) que, constituyendo el primer paso hacia la implantación de una base imponible común consolidada en el Impuesto de Sociedades a nivel europeo, reúne en su texto determinadas medidas que integran aspectos recogidos tanto en el Proyecto BEPS de la OCDE como en la Directiva Anti-abuso de 5 de julio de 2016³.

¹ Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación “Los Planes de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y la seguridad jurídica en el ordenamiento comunitario e internacional”, concedido en el marco de las Ayudas para Grupos de Investigación de Excelencia del Programa PROMETEO 2016 de la Conselleria de Educación de la Generalitat Valenciana (PROMETEO/2016/053), cuya investigadora principal es la Profesora AMPARO NAVARRO FAURE.

Este trabajo ha sido también realizado en el marco del Proyecto de I+D (Convocatoria 2015) concedido por el Ministerio de Economía y Competitividad, bajo el título “El Plan de Acción Europeo contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y su incidencia en el ordenamiento tributario español”, Referencia DER2015-64816-P (MINECO/FEDER), cuyo investigador principal es el Profesor EMILIO CENCERRADO MILLAN.

Asimismo, este trabajo ha sido desarrollado en el marco del Proyecto de I+D (Convocatoria 2015) concedido por el Ministerio de Economía y Competitividad, bajo el título “La Seguridad Jurídica en el Ordenamiento Tributario”, Referencia DER2015-68072-P (MINECO/FEDER), cuyos investigadores principales son el Profesor JORGE MARTÍN LÓPEZ y la Profesora BEGOÑA PÉREZ BERNABEU.

² CORDÓN EZQUERRO, T.: “La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión UE para combatirla”, en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 7, 2013, págs. 4-8.

³ DOURADO, A. P.: “The EU Anti Tax Avoidance Package: moving ahead of BEPS?”, en *Intertax*, n.º 44, 2016, pág. 443.

Todo lo anterior se produce en un contexto en el que, además de que la lucha contra la evasión y la elusión fiscal constituye un punto esencial en el que trabajan las Administraciones tributarias, también lo es la promoción de una relación con los contribuyentes en la que prime la confianza mutua y la transparencia⁴, logrando así el propósito de estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Tal y como señala la OCDE en el Informe Final de la Acción 12, la implementación de una norma obligatoria de declaración de estructuras de planificación fiscal se construye sobre la base de una relación cooperativa entre la Administración tributaria y los contribuyentes, poseyendo al mismo tiempo un marcado carácter disuasorio de determinadas conductas, lo que deriva, en el mejor de los casos, en una mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias⁵.

Por ello, en el presente trabajo pretendemos analizar por qué la citada Propuesta de Directiva constituía el instrumento apropiado para la introducción en la Unión Europea de una obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal, al menos para aquéllos incluidos en su ámbito subjetivo de aplicación, y así, aprovechar las coincidencias existentes entre la exigencia de una obligación de estas características y el funcionamiento de una norma general antiabuso (en adelante, GAAR). Estas coincidencias, como veremos, se traducen en una relación de complementariedad⁶ que puede facilitar la determinación de qué conductas deben calificarse como no auténticas y, por tanto, proporcionar a la Administración los datos necesarios para actuar de forma más rápida y eficaz.

2. LA NORMA GENERAL ANTI-ABUSO EN LA PROPUESTA DE DIRECTIVA BICIS

La introducción de una GAAR persigue una finalidad claramente determinada que es la de atajar ciertas conductas que, siendo acordes con la literalidad de las normas existentes, no lo son tanto con el espíritu de las mismas, aplicándose en defecto de una norma especial antiabuso (SAAR) ya existente⁷. No cabe duda de que la introducción de una GAAR plantea ciertos interrogantes en cuanto a la seguridad jurídica que debe presidir las relaciones entre la Administración y los contribuyentes ya que su aplicación debe realizarse caso por caso. Sentado lo anterior, debemos advertir que el hecho de que se prevea la introducción de la misma mediante una Directiva ayuda a mejorar esta situación evitando los perjuicios derivados de la existencia de una multiplicidad de GAAR para el funcionamiento del mercado único⁸.

⁴ DÁCIO ROLIM, J.: "The General Anti-Avoidance Rule: its expanding role in International Taxation", en *Intertax*, n.º 44, 2016, pág. 816.

⁵ CALDERÓN CARRERO, J., y QUINTAS SEARA, A.: "The concept of «Aggressive Tax Planning» launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: redefining the border between legitimate and illegitimate tax planning", en *Intertax*, n.º 4, 2016, pág. 208.

⁶ *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12-Informe Final*, OCDE Publicaciones, 2015, pág. 17.

⁷ Como señala SOLER ROCH "(...) si, para una determinada conducta, hay prevista una NAE, la aplicación de esta norma es, no sólo preferente, sino excluyente de la aplicación de la NAG a dicha conducta", véase SOLER ROCH, M. T.: "Las normas antiabuso generales y especiales", en "VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros", *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 12, 2012, pág. 188.

⁸ DOURADO, A. P.: "Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6", en *Intertax*, n.º 43, 2015, pág. 54.

Antes de proceder a analizar el contenido de la GAAR incluida en la Propuesta de Directiva BICIS consideramos oportuno hacer referencia a la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 para comparar el contenido de ambas normas ya que dicho documento constituyó el punto de partida de los trabajos de la Comisión para combatir la planificación fiscal, calificada de agresiva, de manera coordinada debido a la constatada ineficiencia de las respuestas unilaterales de los distintos Estados miembros al respecto⁹.

En dicha Recomendación la Comisión incluyó dos tipos de medidas para lograr el objetivo mencionado. Por un lado, se propuso a los Estados miembros la introducción en sus Convenios para evitar la Doble Imposición de una cláusula en la que se limitase la aplicación de los beneficios del Convenio a aquellos casos en los que dichas rentas hubiesen tributado efectivamente en alguno de los Estados contratantes y, por otro lado, también sometía a la consideración de los Estados miembros la posible introducción de una GAAR para proteger sus economías nacionales.

Centrándonos en la última de las medidas enunciadas, dos fueron los elementos¹⁰ que integraban el supuesto de hecho de la GAAR recomendada por la Comisión, la artificiosidad y la finalidad esencialmente elusiva de la conducta del contribuyente, siendo la consecuencia jurídica de su aplicación el ignorar los mecanismos artificiosos utilizados por el contribuyente para tratarlos conforme a la sustancia económica de los mismos lo que suponía, al fin y al cabo, aplicar la norma tributaria eludida. A modo de aclaración y con el objetivo de intentar salvar el carácter genérico inherente a una norma de estas características¹¹, la Comisión planteó la posibilidad de que en la misma GAAR se incluyera una lista ejemplificativa de conductas que podían ser calificadas como artificiosas, así como una lista de diferentes resultados que podían ser considerados como beneficios fiscales.

Expuesto lo anterior, la GAAR prevista en la Propuesta de Directiva BICIS no es la primera que se introduce en el ordenamiento jurídico europeo, guardando especial similitud con la norma general contenida en el artículo 6 de la Directiva Antiabuso. En el caso de la Propuesta de Directiva BICIS los elementos de la GAAR son la falta de autenticidad de la conducta del contribuyente (*non-genuine arrangements*) y el propósito esencial de obtener una ventaja fiscal que se repute contraria al objeto de la Directiva. En cuanto a la consecuencia jurídica de la aplicación de la norma general, la misma consiste en ignorar el negocio jurídico no auténtico y tratarlo, a efectos de calcular la base imponible, atendiendo a su sustancia económica.

De este modo, comparando ambos modelos de norma, en la Propuesta de Directiva BICIS se observa que se cambia el criterio de la artificiosidad del negocio por su autenticidad, sin embargo, mantiene que la exigencia del carácter auténtico recaiga sobre el negocio o comportamiento en sí mismo y no sobre la intención o voluntad del contribuyente, objetivándose de este modo la aplicación de la norma. A pesar de valorar positivamente lo anterior, debemos referirnos a la au-

⁹ Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva [C(2012) 8806 final].

¹⁰ MARTÍN LÓPEZ, J.: "Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el Derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias", en *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2015, págs. 73-76.

¹¹ DÁCIO ROLIM, J.: "The General Anti-Avoidance Rule: its expanding role..." ob. cit. pág. 817.

sencia de una lista ejemplificativa de conductas tal y como proponía la Comisión en la Recomendación de 2012 ya que, si bien dicha lista no se establece con carácter cerrado, si puede servir para aplicar el criterio de la falta de autenticidad de forma más fácil y objetiva¹².

Como puede observarse para proceder a la aplicación de una GAAR resulta indispensable determinar cuándo una determinada conducta o negocio jurídico puede ser calificado como no auténtico, es decir, definir el límite existente entre la planificación fiscal legítima y la planificación fiscal agresiva. Esta no es una tarea fácil y, de hecho, constituye posiblemente el elemento susceptible de generar mayor inseguridad jurídica en la aplicación de una norma general antiabuso.

No cabe duda de que no todas las conductas de planificación fiscal son merecedoras del calificativo de agresivas. De hecho, la fijación de un límite a partir del cual una conducta debe considerarse como agresiva es todavía una tarea pendiente que, sin duda, debe constituir uno de los objetivos de la fiscalidad internacional a corto plazo.

Por nuestra parte, consideramos que esta difícil tarea podría verse facilitada si la introducción de una GAAR se complementase con la regulación de una obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal ya que esta última constituye la vía idónea para que la Administración disponga de información sobre determinados comportamientos de manera actualizada y temporánea. Es en su vertiente de obtención de información donde se advierten los aspectos procedimentales coincidentes entre el funcionamiento de una GAAR y la obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva, coincidencia que debe ser valorada positivamente atendiendo al objetivo común de ambas medidas, esto es, la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. De este modo, la adopción conjunta de ambas medidas permite combatir de manera rápida y eficaz, mediante la aplicación de la GAAR, los comportamientos conocidos como consecuencia de la introducción de un mecanismo de revelación obligatoria de estructuras de planificación fiscal.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, una vez que quede determinado el ámbito subjetivo y objetivo de la citada obligación de revelación de mecanismos de planificación fiscal, la disponibilidad de dicha información por parte de las Administraciones tributarias resultaría en una mejor evaluación del riesgo fiscal, un mejor aprovechamiento de los recursos en orden a la comprobación e investigación de determinados comportamientos y, todo ello, redundaría en un funcionamiento más adecuado y eficiente de la GAAR preexistente¹³.

Para concluir, del mismo modo que sucedió a nivel nacional con la reforma parcial de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 34/2015, no se ha aprovechado la Propuesta de Directiva BICIS para sacar partido de la relación existente entre el funcionamiento de la GAAR incluida en su artículo 58 y la introducción de una obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva. Sin embargo, debemos indicar que la Comisión Europea abrió en el mes de noviembre de 2016 un período de consultas sobre la conveniencia de introducir una norma de

¹² FRANZ, T.: "The General Anti-Abuse Rule proposed by the European Commission", en *Intertax*, n.º 43, 2015, pág. 663.

¹³ *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12- Informe Final*, OCDE Publicaciones, 2015, págs. 24.

revelación de mecanismos de planificación fiscal a nivel europeo, lo que sin duda constituye el inicio del camino para la previsible introducción de una norma de tales características.

3. LA OBLIGACIÓN DE REVELAR MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL

A. ¿Debe la planificación fiscal ser calificada necesariamente como agresiva?

Sorprende que el propio título de la Acción 12 del Proyecto *BEPS* incluya indistintamente el calificativo de agresivo para referirse a cualquier esquema de planificación fiscal que se encuentre recogido en su ámbito objetivo de aplicación. Posiblemente, determinar qué comportamientos de los contribuyentes deben ser calificados como planificación fiscal legítima y cuáles deben ser calificados como planificación fiscal agresiva constituye la principal tarea pendiente a este respecto ya que, a día de hoy, no existe consenso sobre qué debemos considerar como planificación fiscal agresiva. Pese a lo anterior, si algo resulta indudable es que no todos los comportamientos en los que un contribuyente se aproveche de las disparidades existentes entre los distintos ordenamientos jurídicos, que son consecuencia de una más que arraigada competencia fiscal entre los diferentes países¹⁴, merecen el calificativo de agresivos.

Durante mucho tiempo, la planificación fiscal, ahora calificada de agresiva, ha sido consentida e incluso potenciada por las políticas legislativas de los diferentes Estados. Sin embargo, en los últimos años previsiblemente debido a la situación de crisis económica en la que nos encontramos, dichos Estados buscan alcanzar una solución global y coordinada para terminar con este tipo de conductas¹⁵. A día de hoy continuamos sin una definición uniforme de qué debe entenderse por planificación fiscal agresiva lo que sin duda constituye un paso previo y necesario a la introducción de una obligación de revelación de estas características.

En cuanto a la OCDE, no encontramos un concepto de planificación fiscal agresiva en el propio Informe sobre la Acción 12 del Plan *BEPS*¹⁶. Sin embargo, si encontramos una definición de planificación fiscal agresiva, a través de ejemplos, en el Informe *Study into the Role of Tax Intermediaries*. En dicho documento se establece que la planificación fiscal se considerará agresiva cuando conlleve una posición fiscal que es sostenible, pero cuyas consecuencias no son deseadas por los ordenamientos jurídicos, así como aquellas posturas que sean favorables para los

¹⁴ PISTONE, P.: “La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho Tributario Global”, en *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 170, págs. 115-117.

¹⁵ CARBAJO VASCO, D.: “La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria”, en *Crónica Tributaria*, n.º 158, 2016, págs. 113-117.

¹⁶ “Lejos de ofrecer una definición explícita de lo que deba entenderse por *planificación fiscal agresiva*, los trabajos posteriores de la OCDE en el ámbito del Plan de acción *BEPS* manifiesta, de una parte, una preocupante evolución hacia la consideración como operaciones potencialmente agresivas de todas aquellas situaciones en las que se constata una falta de alineación entre el lugar donde se genera una renta y aquel en el que dicha renta resulta sometida a gravamen, mientras que, de otra parte, se han centrado en la identificación de operaciones o estructuras de planificación fiscal a las que se otorga esa misma calificación”, en NOCETE CORREA, F. J. “¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE?. Acerca del concepto europeo de planificación fiscal agresiva”, en *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2016, pág. 119.

contribuyentes cuando estos no pongan de manifiesto las dudas existentes acerca de la adecuación de las mismas a lo establecido en las normas tributarias¹⁷.

En cuanto al concepto de planificación fiscal agresiva utilizado en el ámbito de la Unión Europea, debemos referirnos a la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 en la que se define como el aprovechamiento de los tecnicismos de un sistema fiscal o de las disparidades entre dos o más sistemas fiscales con el propósito de reducir la deuda tributaria.

Tomando como referencia el concepto enunciado por la Comisión Europea coincidimos con Pistone¹⁸ cuando señala que, al formular el concepto de planificación fiscal agresiva, deberían tenerse en cuenta tres elementos esenciales que deben concurrir simultáneamente. En primer lugar, el comportamiento del obligado tributario debe consistir en aprovecharse de las disparidades existentes entre diversos sistemas fiscales con la finalidad de obtener una ventaja fiscal. En segundo lugar, el ahorro fiscal consecuencia de la anterior conducta debe implicar la erosión de la base imponible y/o el traslado de beneficios empresariales hacia un régimen fiscal privilegiado. Y por último, el resultado de lo anterior debe traducirse en una doble no imposición que los Estados no tenían la intención de conceder.

Por todo lo anteriormente expuesto, y en base a las consideraciones realizadas por la OCDE en la Acción 12 del Plan BEPS y a la experiencia española, realizaremos algunas reflexiones respecto del contenido y funcionamiento de este tipo de obligaciones para optimizar los frutos de su relación de complementariedad con la aplicación de una norma general antiabuso.

B. Las recomendaciones de la OCDE en la Acción 12 del Plan BEPS

La introducción de una obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal supone que, desde su entrada en vigor y con carácter general, los sujetos incluidos en su ámbito de aplicación deberán proporcionar a las autoridades fiscales información concreta consistente en determinados datos relativos al promotor y al usuario de la estructura objeto de declaración, determinadas instrucciones sobre el funcionamiento de la misma y sobre cómo surge la supuesta ventaja fiscal.

Las normas de revelación de mecanismos de planificación fiscal están ideadas para aplicarse durante el lapso temporal existente entre la creación y promoción de dichos mecanismos y su identificación por las Administraciones tributarias y son dos las funciones que se pueden atribuir a este tipo de medidas¹⁹. Por un lado, son ideadas con la finalidad de proporcionar información clara, precisa y temporánea sobre determinadas estructuras, lo que redundará en beneficios tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes²⁰. Por otro lado y al mismo

¹⁷ *Study into the role of tax intermediaries*, OECD Publishing, París, 2008, págs. 10-11.

¹⁸ PISTONE, P. "La planificación fiscal agresiva y las categorías...", ob. cit., págs. 117-123.

¹⁹ *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12-Informe Final*, OCDE Publicaciones, 2015, pág. 10.

²⁰ "... Countries' experience shows that disclosure initiatives can bring a number of benefits for both governments and taxpayers. For governments, benefits include earlier and more comprehensive information allowing a quicker response at both compliance and policy levels and improved risk assessment focusing on higher risk taxpayers, thereby promo-

tiempo que mejoran la transparencia en las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios, poseen un marcado carácter disuasorio, ya que con su adopción se prevé que los contribuyentes se planteen el poner en marcha tales estructuras de planificación fiscal ante la obligatoriedad de su declaración.

Cuando se implementa una obligación de estas características no debe perderse de vista que el hecho de que una estructura de planificación fiscal esté sujeta a declaración no implica *per se* que la misma suponga un comportamiento de elusión fiscal. Cuando una estructura es objeto de declaración lo es porque concurren en ella determinados rasgos generales o específicos que permiten plantearse dudas sobre la licitud o legitimidad de la ventaja fiscal que su funcionamiento conlleva. Tampoco conlleva la declaración una aceptación de la estructura por parte de las Administraciones tributarias, simplemente constituyen obligaciones de información a través de las cuáles las Administraciones consiguen determinada información útil para mejorar la eficacia y eficiencia de sus actuaciones.

Es en este aspecto en el que la obligación de revelación de estructuras y una GAAR se complementan, ya que mientras la citada obligación permite obtener a las Administraciones tributarias determinada información sobre ciertas estructuras antes de su aplicación o en un momento muy temprano²¹, con dicha información puede mejorarse el funcionamiento de una GAAR y así acabar de manera anticipada con este tipo de prácticas, esto es, generalmente antes de su puesta en funcionamiento y por lo tanto antes de que produzcan una importante pérdida de ingresos para los Estados. Por ello, el aprovechamiento de esta relación de complementariedad supone una mejora de los medios de que disponen las Administraciones tributarias para desarrollar su labor de lucha contra la elusión fiscal y, al mismo tiempo, un ahorro de costes en el desarrollo de sus funciones de comprobación e investigación ya que obtendrán información mediante dichas declaraciones que en otras circunstancias les sería más difícil de conseguir.

Finalmente, conviene señalar que para que dicha relación de complementariedad se desarrolle de una manera plena resulta necesario que, como bien indica la OCDE en su Informe Final sobre la Acción 12 del Plan BEPS²², las normas de revelación de estructuras de planificación fiscal tengan un alcance más extenso e incluyan en su ámbito de aplicación un amplio abanico de conductas que presentan riesgos en materia de política tributaria y recaudación. De este modo, la definición de estructura incluida dentro del ámbito objetivo de aplicación tenderá a ser más amplia que la definición de acuerdo o conjunto de acuerdos establecida en la GAAR, actuando esta última en los casos en que sí exista una práctica abusiva que combatir.

ting better resource allocation and potentially reduced administrative costs. For taxpayers, benefits include the creation of a level playing field, increased certainty, a reduction of compliance costs for those that are transparent and do not engage in aggressive tax planning, and maintaining a good reputation and public image. There are also a number of mutual benefits for governments and taxpayers that disclosure initiatives contribute to achieve, such as fewer routine audits, increased transparency, and a positive impact on compliance culture in general”, en *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*, OECD Publications, 2011, pág. 18.

²¹ BACKER, P. “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”, en *Intertax*, n.º 43, 2015, pág. 89.

²² *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12-Informe Final*, OCDE Publicaciones, 2015, págs. 23-24.

C. El caso español: el Código de Buenas Prácticas Tributarias

La adopción de una norma de revelación de mecanismos de planificación fiscal puede ser de naturaleza obligatoria (así sucede en Canadá, Sudáfrica, Reino Unido o Estados Unidos) o voluntaria (como sucede en países como Australia, Holanda, Nueva Zelanda o España). Tal y como hemos adelantado, en el caso de España disponemos de una norma de revelación de mecanismos de planificación fiscal voluntaria que se integra dentro del Código de Buenas Prácticas Tributarias (en adelante, CBPT) publicado por el Foro de Grandes Empresas y la Agencia Tributaria en julio del 2010.

Tomando como referencia los datos de la última actualización de la lista publicada en la página de la Agencia Tributaria en fecha 8 de noviembre de 2016, son 122 las empresas que se han adherido al CBPT²³ cuya finalidad es mejorar la aplicación del sistema tributario español y promover una relación cooperativa entre la Administración tributaria y los contribuyentes mediante la transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica empresarial²⁴. Como ya hemos comentado, la adhesión al CBPT es voluntaria y deberá serlo a la totalidad del Código, no siendo admisible ni la adhesión ni la baja parcial del mismo.

En el apartado 1.2 del CBPT encontramos definida como buena práctica fiscal el hecho de que las empresas eviten la utilización de estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias, lo que puede considerarse un sinónimo del calificativo de estructuras de planificación fiscal agresiva utilizado por la OCDE. En ese mismo apartado se definen dichas conductas como aquellas que, mediante la interposición de sociedades a través de paraísos fiscales o territorios no cooperantes con las autoridades fiscales, estén diseñadas con el propósito de impedir que la Administración Tributaria conozca quien es el responsable final de dichas actividades o el titular último de los bienes o derechos implicados.

Más concretamente en su apartado 1.3 es donde se establece que, junto al deber de evitar el uso de dichas estructuras de quienes se acojan voluntariamente al CBPT, estos también adquieren la obligación de colaborar con la Administración tributaria en la detección de lo que hemos venido calificando como esquemas de planificación fiscal cuando determina que “las empresas y la Administración colaborarán en la detección y búsqueda de soluciones respecto a aquellas prácticas fiscales fraudulentas que puedan desarrollarse en los mercados en los cuales están presentes para erradicar las ya existentes y prevenir su extensión”.

Junto a lo anterior, en las Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del “Código de Buenas Prácticas Tributarias” en el marco del modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas²⁵ se establecieron determinadas conductas cuya observancia

²³ La lista de empresas adheridas puede consultarse en la siguiente dirección web: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Adhesiones_al_Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml (acceso el día 4 de enero de 2017).

²⁴ SANZ GÓMEZ, R.: “Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Tributarias a la luz de los estudios de la OCDE”, en *Revista Técnica Tributaria*, n.º 93, 2011, pág. 63.

²⁵ El documento relativo a las Conclusiones del Foro de Grandes Empresas relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del “Código de Buenas Prácticas Tributarias” en el marco del modelo de relación cooperativa entre la Agen-

permite afirmar que las empresas adheridas están cumpliendo adecuadamente con el contenido del Código y que evidencian la introducción en nuestro ordenamiento jurídico de una obligación (aunque adquirida voluntariamente) de revelación de estructuras de planificación fiscal. Entre dicho catálogo de conductas se encuentra la relativa a que la empresa no haya utilizado estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias, lo que se complementa con uno de los puntos siguientes donde se establece que se considerará que la empresa cumple con las obligaciones del Código cuando haya proporcionado a la AEAT información veraz de los puntos anteriores.

El CBPT constituye la única iniciativa llevada a cabo hasta la fecha con el objetivo de introducir una relación cooperativa entre la Administración y los contribuyentes. Debemos en este punto señalar que pese a que el CBPT ha constituido un instrumento eficaz de mejora de las relaciones entre la Administración Tributaria española y los contribuyentes, no se puede desconocer el hecho de que su ámbito de aplicación continúa siendo reducido. Este inconveniente se salvaría con la introducción de un régimen de declaración de estructuras de planificación fiscal de carácter obligatorio que se aplicase a todos los contribuyentes que reunieran los requisitos establecidos, tanto grandes como pequeños contribuyentes, y no sólo a aquellos que voluntariamente acepten adherirse al CBPT²⁶.

Sin embargo, del mismo modo que ha sucedido con la Propuesta de Directiva BICIS, en el ámbito nacional también se desaprovechó la reforma parcial de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 34/2015 para introducir una obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal. De hecho, parece que la citada reforma se mantuvo en la línea de reforzar una relación coercitiva entre la Administración y los contribuyentes²⁷, siendo ejemplo de ello la introducción de una nueva infracción en los supuestos de conflicto en aplicación de la norma tributaria (artículo 206 bis LGT) o la ausencia de modificación de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero regulada en la Disposición Adicional 18^a, cuyo régimen sancionador está siendo cuestionado por la Comisión Europea mediante un procedimiento de infracción todavía pendiente de resolución²⁸.

4. CONSIDERACIONES FINALES

Como hemos tenido la ocasión de comprobar a lo largo de este trabajo, la determinación de cuáles son los comportamientos que deben ser considerados abusivos o agresivos constituye un elemento esencial y previo para articular las medidas necesarias para combatir este tipo de

cia Tributaria y las empresas puede consultarse en el siguiente enlace: http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Grupos_Trabajo/Conclusiones_GTRC.pdf (acceso el día 4 de enero de 2017).

²⁶ *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12-Informe Final*, OCDE Publicaciones, 2015, pág. 22.

²⁷ SANZ CLAVIJO, A.: "La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al Plan BEPS y a la experiencia de otros Estados", en *Quincena Fiscal*, n.º 20, 2015, pág. 14, (edición online).

²⁸ El estado del procedimiento de infracción n.º 4330/2014 puede consultarse en el siguiente enlace: http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=EN&r_dossier=20144330&noncom=0&decision_date_from=&decision_date_to=&active_only=0&title=&submit=Search.

prácticas. Sin embargo, no existe todavía un consenso a nivel europeo ni internacional sobre dónde se encuentra el límite entre la planificación fiscal legítima y la planificación fiscal agresiva.

A este respecto no debemos perder de vista que en lo que se refiere a las obligaciones de revelación de mecanismos de planificación fiscal, el hecho de que una determinada estructura se encuentre incluida en su ámbito objetivo de aplicación no significa por sí mismo que dicha estructura merezca el calificativo de agresiva o abusiva. Por ello, hemos evitado referirnos a planificación fiscal agresiva, ya que consideramos que dicho calificativo no se deriva únicamente del hecho de que tales estructuras estén sujetas a declaración por reunir determinados rasgos generales o específicos. Una vez que una determinada estructura es objeto de declaración será necesaria una actuación posterior de la Administración en la que se analicen las circunstancias del caso concreto y será en base a dichas circunstancias cuando se podrá concluir si dicha estructura constituye una práctica fiscal agresiva o no.

En nuestra opinión, si se atiende a un concepto amplio de planificación fiscal que incluya tanto conductas abusivas como aquellas conductas que simplemente se han beneficiado hasta el momento de las lagunas o inconsistencias legales, debemos dejar de hablar de planificación fiscal agresiva y limitarnos a hacerlo de planificación fiscal ya que estos mecanismos se convertirán en normas de declaración de determinadas estructuras que cumplen ciertas características pero cuya declaración no implica necesariamente una interpretación abusiva de la normativa tributaria.

No nos resistimos a reiterar que compartimos la opinión de quienes mantienen que la introducción de una obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal debe necesariamente explicarse en un contexto global más amplio que descansa en un modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes en el que prime la confianza mutua y la transparencia²⁹.

Como bien señala Sanz Gómez³⁰, la llamada “*planificación fiscal agresiva*” se produce en un sistema donde diversos agentes interaccionan entre sí. Más concretamente, la creación y desarrollo de los esquemas de planificación fiscal se produce en el seno de una relación tripartita en la que sus componentes son la Administración tributaria, los contribuyentes y los intermediarios fiscales. Por ello, si se quiere garantizar su eficacia, esto es, reducir el interés por dichas formas de planificación, las medidas que se adopten para combatir la planificación fiscal tienen que dirigirse a los tres sujetos de esta relación, garantizando sus derechos y estableciendo sus obligaciones, siendo generalmente a los contribuyentes a quienes se dirigen las iniciativas de cumplimiento cooperativo y siendo a los intermediarios fiscales a quienes se dirigen las normas de revelación de mecanismos de planificación fiscal, sin perjuicio que de forma subsidiaria o complementaria puedan en este último caso dirigirse también a los contribuyentes.

²⁹ *Co-operative Tax Compliance: Building a Better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing, París, 2016, pág. 24.

³⁰ SANZ GÓMEZ, R.: “Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo”, en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 1, 2016, págs. 39-40.

Para concluir, volvemos a poner de manifiesto que la Propuesta de Directiva BICIS constituía un instrumento adecuado para incluir a nivel europeo una norma de revelación de mecanismos de planificación fiscal principalmente por dos motivos.

El primer motivo se centra en la relación de complementariedad existente entre el funcionamiento de una GAAR y el de una norma de revelación de mecanismos de planificación fiscal atendiendo a la finalidad principal de ambas medidas que es la lucha contra la elusión fiscal. Tal y como hemos comentado anteriormente, la introducción de una obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva se complementa con el funcionamiento de una GAAR en su vertiente de obtención de información, ya que el cumplimiento de dicha obligación supone la puesta a disposición de información sobre determinadas estructuras a la Administración incluso antes de su puesta en funcionamiento. Esta obtención de información, que de otra forma hubiera sido más complicado obtener, hace que la respuesta ante este tipo de conductas se produzca en una fase temprana y, por lo tanto, garantiza que la aplicación de la GAAR se produzca en un momento en que las consecuencias perjudiciales de este tipo de conductas, en cuanto a la reducción de ingresos fiscales, no se hayan producido en su totalidad.

El segundo de los motivos lo constituye la eficacia directa de las Directivas, ya que al introducir una norma de declaración de mecanismos de planificación fiscal con carácter obligatorio en un instrumento de estas características, se garantiza una actuación homogénea en todos los Estados miembros. Esta aplicación homogénea, sin duda, redundará en un mejor funcionamiento del mercado interior y evitará la ya mencionada competencia fiscal perniciosa entre los distintos Estados miembros. Además de lo anterior, su introducción a nivel europeo asegura la adecuación de tales normas y obligaciones a los principios europeos recogidos en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, adecuación que no está asegurada en aquellos casos en los que dichas normas se introducen a nivel nacional.