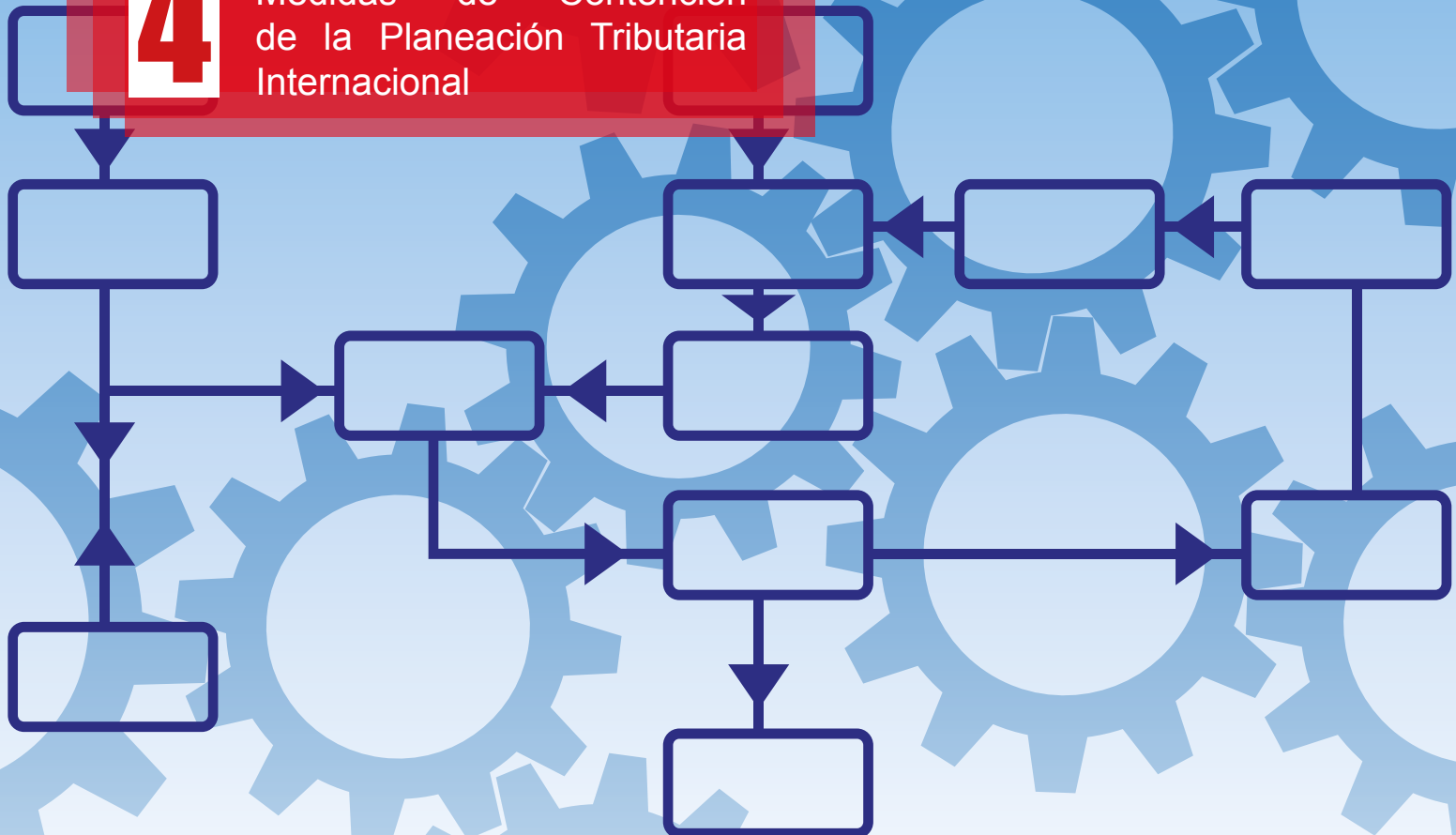


# Manual

sobre Control de la  
Planeación  
Tributaria  
Internacional

**4**

Medidas de Contención  
de la Planeación Tributaria  
Internacional



**4.9. Medidas aplicables para contener conductas indebidas por parte de promotores tributarios - revelación anticipada de esquemas de planeación tributaria**



# Manual

## sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

### **4** Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

#### **4.9. Medidas aplicables para contener conductas indebidas por parte de promotores tributarios - revelación anticipada de esquemas de planeación tributaria**

Leonel Villamar

Febrero, 2023

# Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

© 2023 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

## ISBN:

978-9962-722-21-2

## Diagramación:

Coordinación de Comunicación y Publicaciones del CIAT

## Propiedad Intelectual

Las opiniones expresadas son exclusivamente del autor y no reflejan necesariamente el punto de vista del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT, su Consejo Directivo o las administraciones tributarias de sus países miembros.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright. [www.ciat.org](http://www.ciat.org)

## Sobre el Autor



**Leonel Villamar**

Abarca mas de 14 años de experiencia laboral en el sector público y privado. En el sector privado actualmente dirige toda la práctica tributaria, tanto nacional como internacional en ACOFI firma miembro de Morison Global. Dentro de esta práctica desarrolla proyectos de Planeación Fiscal Responsable, Diagnósticos Fiscales, Reestructuraciones Empresariales y Diseño de Políticas de Precios de Transferencia.

Dentro del sector público se desempeñó en el cargo de Intendente de Fiscalización en la Administración Tributaria de Guatemala donde coordina la planificación y ejecución de todos los procesos de control y fiscalización de impuestos. Desarrollo planes específicos de auditoría a nivel nacional, estableció y dirigió el Comité de Riesgos de Incumplimiento Tributario y trabajo, en conjunto con el Ministerio de Finanzas, la preparación, revisión y presentación al Congreso de la República de Guatemala distintos proyectos de reformas de leyes y reglamentos con enfoque tributario.

Actualmente forma parte de la Comisión Fiscal del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores e imparte cursos de Maestría sobre Planificación Fiscal, además es consultor tributario de asociaciones gremiales, ayudando a mejorar las políticas de cumplimiento tributario.



## Glosario

<b>AFIP</b>	Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina)
<b>BEPS</b>	Erosion de la base y traslado de beneficios ( <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> )
<b>CIAT</b>	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
<b>CRS</b>	Estandar comun de reporte ( <i>Common Reporting Standard</i> )
<b>DIAN</b>	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Colombia)
<b>EBITDA</b>	Ganancias antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización ( <i>Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization</i> )
<b>EOIR</b>	Exchange of Information on Request ( <i>Intercambio de información previa solicitud</i> )
<b>FATCA</b>	Foreign Account Tax Compliance Act ( <i>Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras</i> )
<b>OTC</b>	Sobre el mostrador ( <i>Over the Counter</i> )
<b>SAT</b>	Servicio de Administración Tributaria (México)
<b>SUNAT</b>	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Perú)
<b>USD</b>	Dólar de los Estados Unidos de América





## Contenido

---

4 Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional	11
4.9. Medidas aplicables para contener conductas indebidas por parte de promotores tributarios - revelación anticipada de esquemas de planeación tributaria	11
4.9.1. Introducción	11
4.9.2. Planeación fiscal agresiva	13
4.9.3. Enfoque cooperativo y enfoque obligatorio	13
4.9.4. Contenido mínimo de las medidas obligatorias	16
4.9.5. La transparencia y el intercambio de información en la revelación de esquemas	20
4.9.6. Acción 12 de BEPS como lineamiento de implementación	20
4.9.7. DAC 6, la normativa europea sobre el tema	21
4.9.8. Retos y conclusiones	21

---



# 4 Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

## 4.9 Medidas aplicables para contener conductas indebidas por parte de promotores tributarios - revelación anticipada de esquemas de planeación tributaria

### 4.9.1. Introducción

El objetivo de esta introducción consiste en reflexionar sobre el fin primordial de las medidas orientadas a identificar y tratar conductas indebidas de los promotores tributarios, sobre la consecuente necesidad que tienen las administraciones tributarias de optimizar sistemas de gestión del riesgo de incumplimiento tributario.

Para ello resulta necesario definir algunos conceptos relevantes y entender la situación de las Administraciones Tributarias, con el ánimo de contextualizar las conclusiones que en adelante se brindan.

Un promotor tributario es aquella persona que, haciendo uso de conocimientos especializados en materia legal y tributaria, asesora a una empresa o persona natural sobre cómo abordar sus obligaciones tributarias. Este abordaje de las obligaciones tributarias puede o no darse en un marco de pleno cumplimiento. Es aquí donde el promotor juega un rol clave, ya que independientemente de que es el contribuyente quién en definitiva debería tomar la decisión de cumplir o asumir riesgos para generar ahorros tributarios, recae en el promotor tributario una cuota importante de responsabilidad -así es considerado en los regímenes sancionatorios de muchos países- al momento de asesorar a un cliente. Este puede hacer su trabajo de manera responsable o de manera irresponsable para obtener mayores ingresos o mantener una mayor cartera de clientes al generarles ahorros tributarios adicionales. Es en este último caso donde se genera conducta indebida de un promotor tributario, pudiendo esta deberse a expectativas de sus clientes o motivaciones por el infundadas en el marco de sus acciones de promoción de sus servicios.

Desde la perspectiva de una Administración Tributaria, cuyo fin primordial es velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se desprenden del sistema tributario, la conducta indebida de un promotor tributario implica que, como consecuencia de su asesoramiento, su cliente incumpla parcial o totalmente con sus obligaciones tributarias o pueda tener un comportamiento que, sin ser catalogado como un incumplimiento en el sentido estricto, genere

menoscabo en la recaudación tributaria de la jurisdicción en la que opera. Es importante tratar de manera separada estas dos conductas indebidas:

- A) Promover de manera directa el incumplimiento de las obligaciones de un cliente.
- B) Promover un nivel de cumplimiento “cuestionable” utilizando interpretaciones haciendo uso de e las debilidades que plantean las normas tributarias, con el propósito de generar ahorros tributarios.

La primera de estas conductas (A) se puede identificar de manera más directa por parte de la administración tributaria, a través de sus sistemas de control de cumplimiento, generando ello la percepción de riesgo necesaria para motivar que el contribuyente, que es el principal responsable del incumplimiento, mejore su comportamiento y exija al asesor una actitud responsable. En este primer caso la injerencia del asesor tributario, desde el punto de vista intelectual, sería menor que la del caso (B). Incluso, su responsabilidad en términos de sanciones debería ser menor.

La segunda conducta indebida (B) es más difícil de detectar por medio de los sistemas de gestión de riesgo y de control de cumplimiento tradicionales que disponen las administraciones tributarias. Requiere de una serie de normas -o medidas antiabuso-, información y recursos especializados (humanos y materiales) para lograr detectarlos, prevenirlos y corregirlos; ya que se generan con el fin último de engañar a la administración tributaria, sorteando sus controles.

Las administraciones tributarias, para lograr un adecuado cumplimiento tributario tienen el reto de invertir en nuevos recursos y utilizar de la manera más eficiente posible los existentes. La tecnología hace la diferencia al momento de captar, depurar y transformar datos en información, e información en conocimiento. Ello, asociado a la intervención de expertos permite identificar riesgos y seleccionar aquellos tratamientos que sean más adecuados para cumplir el propósito, que es generar el cumplimiento. Sin embargo, para detectar casos complejos hace falta ir más allá (uso de información internacional, iniciativas internacionales de asistencia mutua, programas de cumplimiento, marcos de control tributario, programas de ética, entre otros temas). Ello implica un enfoque holístico, que contemple acciones para promover el cumplimiento y que elimine oportunidades que permitan cumplir y a su vez reducir la carga tributaria esperada. Para ello, sería necesario lograr dos grandes objetivos:

1. Una amplia cobertura de las acciones de control y fiscalización. Es decir, llegar a la mayor cantidad de contribuyentes posibles.
2. Asertividad adecuado en la selección de los casos sujetos a acciones de tratamiento.

Las medidas que se pueden aplicar para identificar conductas indebidas de promotores tributarios tienen como principal objetivo el de obtener información que permita a las administraciones tributarias hacer una selección de los casos de riesgo y así asignar los recursos disponibles para cumplir con los objetivos de asertividad y así transformar el comportamiento de los mismos y consecuentemente de los contribuyentes, gracias a una percepción adecuad del riesgo de incumplimiento. Cabe destacar que la tendencia es que las administraciones tributarias utilicen sus sistemas de control para identificar asesores y contribuyentes de bajo riesgo, con el ánimo de implementar programas de cumplimiento basados en la confianza justificada.

## 4.9.2. Planeación fiscal agresiva

En la introducción se mencionaron dos tipos de conductas indebidas, una donde un promotor tributario puede promover el incumplimiento y otra donde si bien se genera a priori el cumplimiento, el resultado radica en un menoscabo en la recaudación tributaria.

Esa última conducta indebida se refiere específicamente a los sofisticados esquemas de planificación tributaria agresiva que usualmente utilizan grandes empresas. Una planificación tributaria responsable debe buscar el nivel de cumplimiento tributario que sea correcto y más eficiente de acuerdo con las normas. Por ello, una planificación tributaria eficiente se basa en criterios antagónicos a los de una planificación fiscal agresiva.

A pesar de que las diferencias parecen obvias, existen casos donde la línea entre el planeamiento responsable o agresivo es muy delgada y difícil de determinar por parte de las administraciones tributarias.

Por ejemplo, una forma de evaluar de manera eficiente una planificación fiscal, puede consistir en analizar su coherencia, sustancia y transparencia. Estos son justamente los principios sobre los cuales se basó la OCDE para desarrollar las acciones del Plan de Acción BEPS. En este sentido, la conducta indebida de un promotor tributario puede constatarse cuando es posible verificar que recomendó la utilización de un esquema que carezca de alguno de los tres principios mencionados.

Otros de los rasgos distintivos de la planificación fiscal agresiva y de una conducta indebida por parte de los promotores tributarios se darían, por ejemplo, cuando el asesor exige confidencialidad sobre ciertos aspectos de las recomendaciones realizadas o cuando se realiza un cobro contingente por la asesoría, generando comisiones que exceden los parámetros normales.

## 4.9.3. Enfoque cooperativo y enfoque obligatorio

Las medidas aplicables a los promotores tributarios persiguen dos objetivos fundamentales, obtener información útil para identificar riesgos e influir positivamente en su comportamiento y el de los contribuyentes asesorados. Para una administración tributaria es costoso detectar incumplimientos y aplicar acciones de tratamiento reactivas (Ej.: fiscalizaciones). Por ello, una estrategia que permita desplegar esfuerzos por medio de medidas que ayuden a disuadir el riesgo de incumplimiento o conductas inadecuadas por parte de los promotores, constituye una oportunidad. Esta estrategia puede involucrar medidas basadas en dos enfoques:

1. Cumplimiento forzoso u obligatorio
2. Relación o cumplimiento cooperativo

El primer enfoque es tradicional y muy utilizado por las administraciones tributarias, mientras que el segundo es más innovador a pesar de que a nivel mundial algunas administraciones tributarias ya llevan años trabajando con un enfoque basado en riesgos y con iniciativas de relación o cumplimiento cooperativo. Este último enfoque presenta, asimismo, experiencias de

referencia en otros ámbitos de actuación diferentes al impositivo, como por ejemplo la figura del Operador Económico Autorizado (OEA) en el ámbito aduanero. Los esquemas cooperativos pueden adoptar diversos formatos, desde foros hasta mecanismos más complejos de comunicación personalizada, se basan en una adecuada planificación y gestión de riesgos y en la confianza justificada; y en algunos casos permiten brindar una especie de certificación de que los contribuyentes o asesores están haciendo lo correcto para garantizar el cumplimiento de sus obligaciones. Al igual que en el citado modelo del OEA, en el ámbito impositivo estas medidas se basan principalmente en la transparencia y puede ayudar a generar o bien optimizar una relación de confianza entre la administración tributaria, los contribuyentes y sus promotores; generando el esperado efecto disuasorio antes comentado.

Estos enfoques de cooperación no son necesariamente fáciles de implementar por parte de las administraciones tributarias y requieren de recursos considerables para hacer más eficiente el trabajo (ej.: recursos humanos capacitados, procedimientos efectivos y eficientes, infraestructura, etc.). Por ejemplo, en el marco de programas cooperativos, un contribuyente puede tener que implementar una serie de requisitos para poder aplicar a dicha certificación y la administración tributaria tiene que hacer un esfuerzo de validación de estos requisitos. No todas las empresas pueden, por ejemplo, tener una certificación de calidad. Acceder a una certificación de cumplimiento tributario sobre un enfoque cooperativo puede ser muy costoso. Sin embargo, la experiencia de los países más desarrollados en este ámbito de actuación ha demostrado que la relación costo-beneficio de esta inversión puede resultar positiva al incrementar el cumplimiento y reducir significativamente las disputas u otras acciones retrospectivas de control que pueden resultar costosas.

Otro espacio de cumplimiento cooperativo que se ha desarrollado en los últimos años, es la apertura de foros o espacios para intercambio de opiniones entre la Administración Tributaria y Promotores Tributarios. Este intercambio de información busca aclarar criterios y experiencias entre AT y contribuyentes, principalmente aquellos Grandes Contribuyentes. Para que estos foros puedan tener un resultado satisfactorio se deben considerar algunos elementos:

1. Inclusión: se debe de garantizar que estos espacios incluyan a promotores de distintos sectores, evitando una participación segregada. Apoyarse en instituciones académicas, gremiales y cámaras empresariales puede ser una estrategia acertada para garantizar una convocatoria incluyente.
2. Agenda: se debe de establecer una agenda amplia y general de los temas a abordar, evitando así que los espacios sean improductivos y no generen ningún beneficio para ninguna de las partes. Dicha agenda debe de buscar también ser incluyente en temas que puedan ser de interés para los promotores, pero también para la Administración Tributaria, sobre todo en lo relativo a mecanismos de gestión de información que puedan ayudar a realizar procesos de controles más eficientes.
3. Materialización: las conclusiones de los foros deben de concretarse en documentos, reglamentos o algún mecanismo con un nivel de vinculación jurídica adecuada, para que el resultado genere certeza en los distintos procesos de cumplimiento.

Para que esto se pueda llevar a cabo es necesario que estos espacios sean reglamentados, institucionalizados y transparentes. No deben generarse de manera espontánea sin ningún tipo de regulación jurídica que lo respalde, pues podría generar espacios de confusión.

## **1. El componente obligatorio del enfoque cooperativo**

Estas medidas tienen como propósito hacer que los contribuyentes y sus promotores revelen sus esquemas de planificación fiscal de manera obligatoria y anticipada a su aplicación, para que estos puedan ser evaluados por parte de las administraciones tributarias. En este sentido, lo que busca la medida de declaración obligatoria es que el promotor, el usuario o ambos, presenten una declaración que informe aspectos relevantes de la planificación fiscal propuesta por el asesor tributario, de manera oportuna y con la claridad y detalle necesarios para que la administración tributaria pueda identificar sus riesgos y entrar en contacto con los responsables para prevenir su materialización.

Al diseñar este tipo de regímenes, resulta fundamental que la administración tributaria sea capaz de obtener un nivel de información similar al que habría tenido en una fiscalización, cuando un esquema de planeamiento ha sido implementado. El acceso anticipado a la información busca un uso más eficiente de sus recursos disponibles, para fomentar el cumplimiento y evitar medidas reactivas o disputas.

Otro objetivo de la declaración obligatoria es incrementar el riesgo percibido de los asesores tributarios que promueven la evasión, elusión o el fraude y consecuentemente disuadir el uso de esquemas de planificación fiscal agresiva entre los contribuyentes. Por ejemplo, si un promotor o un usuario sabe que debe declarar un esquema ante la administración tributaria y que este se someterá a un análisis de coherencia, sustancia y transparencia, posiblemente prefiera no utilizarlo si no cumple con estos principios y no puede justificar las razones que obedecen a dicho incumplimiento.

La evaluación de esta información por parte de administraciones tributarias puede dar lugar a alertas al contribuyente, para desmotivar su uso, como así también a ajustes normativos o en los procedimientos tributarios. Con relación a los ajustes normativos, es importante que los responsables de formular políticas tengan mucho cuidado al generar normativas para contener esquemas nocivos. Deben evitar que las normativas tributarias basadas en casos específicos y puntuales se multipliquen, tornando más complejo el sistema tributario o bien limitando estructuras corporativas que pudieran ser necesarias para una adecuada gestión de los negocios y que no persiguen propósitos fiscales.

El mayor riesgo de este enfoque radica en la incapacidad que pudiera tener una administración tributaria para reaccionar de manera oportuna ante la información presentada. Estos regímenes de información generan una mayor carga de cumplimiento tributario cuya contraparte es la certeza que la administración tributaria puede brindar a los contribuyentes. Si la expectativa de los contribuyentes es elevada y la administración tributaria no está a la altura de las circunstancias, este mecanismo puede entorpecer la relación fisco-contribuyente y generar un efecto contrario al deseado. Por ello, las administraciones tributarias deben estar preparadas antes de adoptar este enfoque.

## 4.9.4. Contenido mínimo de las medidas obligatorias

En adelante se detallan los elementos fundamentales que este tipo de normativas debe de contener. Lo importante de este tipo de declaraciones obligatorias es tener claridad en cuatro elementos fundamentales.

1. ¿Quién debe declararlo?
2. ¿Qué debe declarar?
3. ¿Cuándo debe declararlo?
4. ¿Cuáles son las consecuencias de declararlo?

El definir adecuadamente estos cuatro elementos es definitivamente el reto de cualquier medida de declaración obligatoria que las jurisdicciones quieran implementar.

### 1. ¿Quién debe declararlo?

Un esquema de planificación fiscal agresiva tiene dos actores fundamentales, el usuario y el promotor. La obligación de declaración puede recaer sobre uno de los dos o sobre ambos. ¿Cuáles son las ventajas o desventajas de cada escenario?

- **Medida obligatoria sobre ambos:** en el caso de que la medida recaiga sobre ambos, se garantiza que el esquema sea declarado. El problema de que la obligación recaiga sobre ambos actores es que puede existir en una duplicidad de información o un exceso de información a ser procesada por la administración tributaria para generar sus análisis de riesgo. Una solución a los riesgos de esta dualidad de información es que el cumplimiento de uno de los actores libere el cumplimiento del otro. Es decir, si cumple el usuario, no deba de cumplir el promotor o viceversa.
- **Medida obligatoria sobre el promotor:** con esta medida se evita duplicidad, pero el riesgo es que el promotor en algún momento no pueda declarar o no declare estos esquemas por distintas circunstancias. Por ejemplo, si el promotor no es residente de la jurisdicción o incluso cuando no se pueda identificar el promotor o bien no exista. Este último caso se da cuando los esquemas de planificación fiscal son diseñados “in-house” por parte de las empresas. En este caso se deben de prever esos escenarios para que se garantice el cumplimiento aun cuando esta situación se genere.
- **Medida obligatoria sobre el usuario:** en este caso se garantiza que todos los esquemas sean declarados y no se genera dualidad. Aquí la limitación radica en la dificultad para identificar a aquellos promotores que consistentemente llevan a cabo planificaciones fiscales agresivas y que pueden entonces ayudar a disuadir el riesgo de una mejor manera. Ello podría solucionarse al solicitar al contribuyente que brinde datos de su asesor.



Al inicio del apartado se brindó una definición de asesor tributario, sin embargo, uno de los retos al diseñar y aplicar este tipo de normativas, consiste en establecer de la manera más objetiva posible quién será considerado un promotor tributario. Es decir, que nivel de incidencia o involucramiento debe tener el promotor en la generación, utilización y recomendación de los esquemas de planificación fiscal agresiva, para ser considerado como tal.

## 2. ¿Qué debe declarar?

Al diseñar los parámetros que generan la obligación normativa de declarar, se deben considerar dos enfoques complementarios, que consisten en filtrar y clasificar la información que sea necesaria a los efectos buscados.

Cuando hablo de filtrar aquello que se declara, me refiero a que se deben establecer normas que indiquen a partir de qué umbrales o criterios debe declararse un esquema de planificación fiscal o un mecanismo de planificación fiscal, en función del riesgo potencial que constituye para la administración tributaria. Como ya he mencionado, puede darse que la estructuración corporativa de las empresas se fundamente en distintas razones para obtener un beneficio fiscal. Puede ser que una corporación tenga, por ejemplo, un mecanismo de pago de dietas a miembros de su junta directiva y que dicho mecanismo no genere efectos tributarios nocivos o puede que exista un mecanismo de leasing, intereses o regalías, que tampoco generen estos efectos, siendo las razones por las cuales la corporación los adopta, distintas a las tributarias.

Es obvio que para que se configure la existencia de una planeación fiscal, debe existir un beneficio fiscal que derive del uso de las estructuras u operaciones. Por lo tanto, el primer elemento a considerar para filtrar que se debería declarar y que no, es que exista un beneficio fiscal y el segundo radica en determinar la importancia relativa que tenga dicho beneficio fiscal.

En este sentido, los elementos que debemos de considerar son; si ese umbral, a partir del cual se debe declarar, será un umbral absoluto o un umbral relativo. Un umbral absoluto requiere establecer una cantidad neta de beneficio fiscal sobre la cual deba declararse un mecanismo de planificación fiscal. El problema con este tipo de umbrales absolutos es que pueden dejar por fuera una serie de mecanismos de planificación fiscal agresiva que por sí solos podrían parecer no ser relevantes, pero en la suma de ellos o al analizar su importancia relativa, pueden llegar a ser verdaderamente significativos.

Es por eso que este tipo de umbrales pueden ser también relativos. Es decir, cuando el beneficio fiscal represente un porcentaje significativo de los ingresos de esa misma empresa. Por ejemplo. En este sentido, lo que se estaría logrando es que sin importar que el monto del beneficio fiscal en una empresa muy pequeña pueda parecer significativamente menor que el beneficio fiscal que en un gran contribuyente. Por ejemplo, el beneficio fiscal de la empresa pequeña relativamente puede llegar a significar un 20% de sus ingresos. Mientras que en el gran contribuyente puede llegar a representar únicamente un 2% del total de sus ingresos.

Ese tipo de umbrales relativos funcionan muy bien para la consecución de los objetivos de esta información: a) de manera disuasoria y b) de manera de poder seleccionar adecuadamente los casos. Estos umbrales relativos van a tener efectos en la actividad disuasoria o en el objetivo disuasorio de la normativa porque, por ejemplo, una empresa pequeña cuyo beneficio fiscal es

de 100, cuando el umbral absoluto es de 200, no se verá obligada a declarar ese mecanismo de planificación fiscal. Al no verse obligada a declarar, no existe ningún efecto disuasorio en la utilización de ese tipo de mecanismos y puede tener entonces cinco empresas distintas donde el beneficio fiscal del mecanismo sea menor a ese umbral de 200 y pase desapercibido, sin obligación de declarar.

Un umbral relativo, independientemente de que sea 100, si por ejemplo ese valor representa por lo menos un 3% del total de los ingresos; sí debería ser declarado, con lo cual se obtiene un mayor efecto disuasorio. Sin embargo, puede generar que la administración tributaria acumule información que no le resulta relevante por tratarse de una empresa muy pequeña, aunque cumpla con el efecto disuasorio para sus efectos de selección y análisis de casos.

El reto es mejorar la gestión de información de la administración tributaria a lo interno, incorporar filtros que permitan enfocar el tema de selección en aquellos casos donde se superen ese umbral absoluto, independientemente de la importancia relativa que pueda tener con respecto a un gran contribuyente. Para un gran contribuyente ese 1% puede representar un interés significativo para la administración tributaria. Incluso pueden llegarse a dar umbrales mixtos, donde se declaren esquemas con beneficio fiscal mayores a un monto específico o que estos beneficios representen un porcentaje de los ingresos del contribuyente. Ese tipo de umbrales mixtos pueden ser los más eficientes.

El siguiente reto es que la norma brinde elementos para clasificar aquella información que se va a recibir. Estos elementos o criterios de clasificación permiten segmentar la información declarada para un mejor análisis por parte de la administración tributaria. De no existir, la administración tributaria debería hacer un esfuerzo de clasificación de un volumen considerable de información. El objetivo de la norma es que automáticamente clasifique que tipo de mecanismos se están utilizando.

Cada administración Tributaria debe solicitar que la información sea clasificada en función de aquellos mecanismos que son más susceptibles de utilizar de acuerdo con su marco normativo y experiencia.

Lo que se pretende no es solamente filtrar, sino clasificar qué tipo de mecanismos son de interés para una administración tributaria. Clasificarlos y subclasificarlos de forma que permitan un uso más eficiente de la información, para llevar a cabo un análisis de gestión de riesgo, clasificaciones, conjuntos y subconjuntos sobre los cuales se van a tomar distintas acciones, administrativas o normativas.

### **3. ¿Cuándo debe declararlo?**

Este elemento depende de quién sea el obligado a presentar la declaración, de acuerdo con lo comentado en apartados anteriores. Si el obligado es el usuario, entonces deberá de declararse o debiera de declararse en el momento que este mecanismo es puesto en marcha, o incluso con anterioridad a su presentación para que no pierda el enfoque preventivo. Ahora si el obligado es el promotor, entonces debería de declararse en aquel momento en que el mecanismo es puesto a disposición del usuario, independientemente del momento en que este lo utilice.

En este caso surge un problema a considerar. Si un promotor declaró un esquema de planificación puesto a disposición de un potencial usuario, dicho usuario puede no tener interés en adoptarlo y si este fue adoptado en algún otro momento, sería difícil para la administración tributaria acceder a información sobre el momento en que este es puesto en marcha. En este sentido, la declaración no tendría interés para la administración tributaria, en lo que respecta a la protección de la base imponible de un contribuyente específico. Sin embargo, esta información podría servirle para tareas de inteligencia sobre la conducta de los asesores tributarios.

#### **4. ¿Cuáles son las consecuencias de declararlo?**

Es importante que la norma defina las consecuencias de dicha declaración. Y aquí encontramos la que quizá es una de las áreas más escabrosas a tratar. Siendo el título de este apartado “Medidas Aplicables para Contener Conductas Indebidas de los Promotores Tributarios”, esperaríamos que la medida que se pretenda aplicar consista en la revelación de la información, ya sea de manera voluntaria o como consecuencia de regímenes obligatorios. Este tipo de medidas constituyen un régimen más de información cuyo propósito es generar certeza al contribuyente y evitar la materialización de riesgos. En este sentido, es importante analizar dos elementos fundamentales que tienen que ver con la capacidad mínima necesaria de las administraciones tributarias que implementen este enfoque:

1. El hecho de revelar esta información no significa que la administración tributaria deba aceptar el uso de un determinado mecanismo de planeamiento tributario, cuando esté presente riesgos. La revelación implica poner a disposición, de manera anticipada ante la administración tributaria, información que esta podría obtener ex post por medio de otros procedimientos de control.
2. La revelación no implica que exista, por ejemplo, una simulación tributaria por sí misma. Ello dependerá de la confrontación y el análisis que la administración tributaria lleve a cabo sobre esos esquemas de planificación fiscal agresiva, donde determinará si existe carencia de sustancia, coherencia o transparencia.

Resulta muy importante definir la responsabilidad de los asesores y desarrollar sanciones estrictas pero justas para aquellos que promuevan planeamientos agresivos. Respecto de los contribuyentes, la ventaja de las acciones preventivas radica en que se evitan sanciones o acciones intrusivas de control, y se mejora la relación tanto con asesores como con los propios contribuyentes, en particular cuando la actuación de un mal asesor distorsiona la relación entre la administración tributaria y el contribuyente.

Mientras las medidas antes descritas no existan en las jurisdicciones, al igual que la regulación de la responsabilidad de los asesores tributarios, los promotores tendrán plena libertad y ninguna responsabilidad sobre las recomendaciones que brindan, lo que lleva a que asuman recomendaciones con posiciones más riesgosas, endosando dicho riesgo a los contribuyentes cuando este elemento les permite obtener más ingresos por servicios de consultoría.

## **4.9.5. La transparencia y el intercambio de información en la revelación de esquemas**

Las planificaciones fiscales reveladas de manera anticipada a la administración tributaria podrían no generar riesgos de cumplimiento en el país donde se presenta la información, pero si en otras jurisdicciones, donde se generan efectivamente los beneficios tributarios producto del esquema.

Este hallazgo podría llevar a una administración tributaria a adoptar mecanismos de intercambio de información internacional para efectos tributarios, cuando existan instrumentos idóneos, e informar de manera espontánea a la o las contrapartes que sean relevantes a estos efectos, los respectivos riesgos; para que prosigan con la investigación.

Ello podría generar retroalimentación sobre riesgos no identificados a la parte informante o bien procedimientos conjuntos, como por ejemplo, auditorías simultáneas o conjuntas, que permitirían un análisis más holístico para identificar riesgos y armonizar conclusiones para prevenir disputas internacionales.

## **4.9.6. Acción 12 de BEPS como lineamiento de implementación**

La Acción 12 de BEPS ofrece un marco modular para diseñar normativas que permitan obtener la información sobre planificaciones fiscales agresivas anticipadamente. El informe recalca la necesidad de que las normativas deben de ser claras y concisas para lograr la certeza jurídica como beneficio global de su implementación.

Las medidas vertidas en el informe son cuatro:

1. Generar obligación de declarar tanto al promotor como al contribuyente, o en su caso a uno de los dos los mecanismos tributarios implementados, aplicando filtros que permitan segregar y clasificar las declaraciones realizadas.
2. Establecer mecanismos de seguimiento que permita vincular a promotores con clientes para determinar quiénes son los usuarios de las estructuras, sobre todo cuando la declaración recae sobre los promotores. Esto a través de números de referencia o bien, cuando la legislación lo permita, de la elaboración de listas de clientes.
3. Establecer el momento preciso de la obligación. El momento de poner a disposición del cliente el esquema se sugiere cuando sea del promotor el obligado a reportar. El momento de implementación se sugiere cuando sea el contribuyente el obligado a reportar.
4. Imponer sanciones pecuniarias y no pecuniarias para garantizar el cumplimiento.

Estas recomendaciones, al año 2021<sup>1</sup>, han sido adoptadas por un total de 5 países de América Latina y el Caribe. Todos los países adoptaron con algunas diferencias entre sí, la primera de las recomendaciones y solamente dos países han adoptado las 4 antes mencionadas.

### **4.9.7. DAC 6, la normativa europea sobre el tema**

El Consejo de la Unión Europea emitió en el año 2016 la Directiva 2018/822/UE, que es una Norma Comunitaria relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad internacional. En esta norma se establece una obligación que recae principalmente sobre los intermediarios fiscales, consistente en declarar las operaciones o planificaciones que puedan catalogarse como planificación fiscal agresiva y que impliquen a uno o más estados de la Unión Europea, señalando también los momentos oportunos para el cumplimiento de la obligación.

Si bien la norma establece que la responsabilidad principal recae sobre los intermediarios tributarios, también deja opciones a que en su implementación se haga responsables también a los usuarios y contribuyentes.

La normativa pretende ser un mecanismo disuasivo de las planificaciones fiscales agresivas transfronterizas, mediante la declaración obligatoria y su posterior intercambio de información entre las administraciones tributarias. Es decir la normativa establece que el uso de esta información, no es solamente el propio en las jurisdicciones sino que también el intercambio automático de información entre Estados.

Como ya lo hemos mencionado en otros apartados de este capítulo, uno de los grandes retos de cualquier medida disuasoria es tener la capacidad de definir con claridad el perfeccionamiento de la obligación de declarar. Para esto, la DAC 6 establece que el concepto de planificación fiscal agresiva debe de definirse a partir características específicas o señales distintivas, algunas de ellas ya las hemos mencionado en este capítulo, tales como el beneficio económico tributario o la confidencialidad o comisiones contingentes.

Al igual que la acción 12 de BEPS, la normativa también sugiere la creación de un régimen sancionatorio adecuado para lograr el cumplimiento de dicha obligación.

### **4.9.8. Retos y conclusiones**

A lo largo del presente capítulo, de manera resumida, se ha definido la labor del promotor fiscal, se han detallado algunas de las conductas indebidas que pueden llegar a tener un promotor y se repasaron medidas que algunas jurisdicciones están llevando a cabo en el ámbito cooperativo o compulsivo, con énfasis en las iniciativas de revelación anticipada de información. Asimismo, se han tratado algunos elementos subyacentes de la declaración obligatoria y relativos a la labor de administración tributaria para hacer uso de la información.

Los retos de las jurisdicciones que ya han implementado este tipo de normativas o de las jurisdicciones que están en vistas de implementarlo son básicamente tres.

1. Generar seguridad jurídica sobre los conceptos que se van a verter en dicha normativa. Se propone evitar definiciones vagas o poco precisas sobre como cumplir con obligaciones tributarias. Por ejemplo, un concepto muy vago del promotor tributario, cuando es obligado tributario o responsable, podría generar inseguridad jurídica. No existe un concepto universal de promotor tributario; cada legislación, cada normativa deberá definirlo, pero sobre todo, debe delimitar claramente su participación y responsabilidad.
2. Asegurar que los costos de cumplimiento sean razonables y el costo beneficio de los regímenes de información sea positivo para ambas partes de la relación jurídico-tributaria. Ese reto de gestionar los costos de cumplimiento pueden resultar desproporcionados para cierto tipo de contribuyente y entorpecer la relación con el fisco, si este no gestiona el régimen de manera eficiente. La certeza es la contrapartida de este costo, y si no se logra, no tiene sentido esta iniciativa. Es importante velar porque los costos de cumplimiento para el contribuyente no sean mayores que los beneficios que la administración tributaria vaya a tener de esta información.
3. Gestión eficiente y efectiva por parte de la administración tributaria. Los datos que se reciben deben estar adecuadamente filtrados y clasificados, y ser procesados con un enfoque efectivo de gestión de riesgos. Constituye un reto de aprendizaje para las administraciones tributarias el cómo utilizar esta información, lo cual requiere también de una gran responsabilidad, al tener el deber moral de proporcionar un valor agregado como resultado del régimen de información (ej.: certeza).

El resolver adecuadamente el primero de los retos, que es la seguridad jurídica, tiene una incidencia directa en hacer más sencillo el cumplimiento de los dos retos restantes. Por ejemplo, si se tienen los conceptos claros, se reduce el costo de cumplimiento y se facilita el uso eficiente de la información. Pero si no existe claridad de conceptos, entonces automáticamente los costos de cumplimientos serán más grandes para el contribuyente, porque este no sabrá claramente sobre qué aspectos debe cumplir, pudiendo generar redundancia y exceso de información para la administración tributaria.

Es importante tener siempre presente que estas medidas buscan un efecto disuasorio. Para lograrlo debe existir una estrategia que genere percepción de riesgo para los contribuyentes y promotores (ej.: sanciones y un accionar profesional por parte de la administración tributaria).

## Notas al final

### I Monitoreo BEPS. CIATData. CIAT

# Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

## Estructura General

### 1. Introducción, Alcance y Objetivos

### 2. La Planeación Tributaria Internacional

### 3. Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas

- 3.1. Subcapitalización y otras operaciones financieras internacionales
- 3.2. Manipulación de precios de transferencia
- 3.3. Abuso de tratados
- 3.4. Abuso de normas domésticas
- 3.5. Híbridos
- 3.6. Reorganización de empresas
- 3.7. Residencia fiscal
- 3.8. Establecimiento permanente y el uso de acuerdos de comisionistas
- 3.9. Uso de estructuras legales con fines de ocultación, paraísos fiscales, y regímenes tributarios nocivos
- 3.10. Triangulación
- 3.11. Transferencia de intangibles
- 3.12. Pagos por asistencia técnica, regalías, intereses, dividendos y servicios
- 3.13. Operaciones de leasing
- 3.14. Asignación contractual indebida de riesgos
- 3.15. Fragmentación artificial de contratos
- 3.16. Generación artificial de pérdidas y asignación artificial de costos
- 3.17. Uso indebido de sociedad instrumental
- 3.18. Traslado de beneficio
- 3.19. Riesgos de cumplimiento tributario por parte de empresas que operan en la economía digital

### 4. Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

- 4.1. Normas generales anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales
- 4.2. Normas específicas anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales

### 4.3. Normas Anti-híbridos

- 4.4. Facultades para desconocer o recharacterizar transacciones
- 4.5. Normas de transparencia fiscal internacional
- 4.6. Normas para limitar la erosión de la base imponible por medio de instrumentos financieros
- 4.7. Normas sobre precios de transferencia
- 4.8. Normas anti-paraísos fiscales
- 4.9. Medidas aplicables para contener conductas indebidas por parte de promotores tributarios
- 4.10. Mecanismos para evitar abusos en la comercialización de "Commodities" y materias primas en general
- 4.11. Medidas para contener la evasión/elusión por parte de empresas que operan en la economía digital
- 4.12. Medidas para contener el uso indebido del concepto de establecimiento permanente y la figura de comisionista

### 5. Herramientas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

- 5.1. Regímenes especiales de información, desarrollo y mantenimiento de bases de datos: Obligaciones informativas para contribuyentes que llevan a cabo operaciones internacionales
- 5.2. Mecanismos para identificar riesgos
- 5.3. Cooperación internacional
- 5.4. Iniciativas en materia de responsabilidad corporativa y gobierno fiscal
- 5.5. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo
- 5.6. Herramientas para contener abusos por parte de empresas que operan en la economía digital
- 5.7. Tributación de las criptomonedas
- 5.8. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

### 6. Otros Asuntos Administrativos

- 6.1. Auditoría de empresas multinacionales y empresas con operaciones internacionales

