

ACCIÓN 12

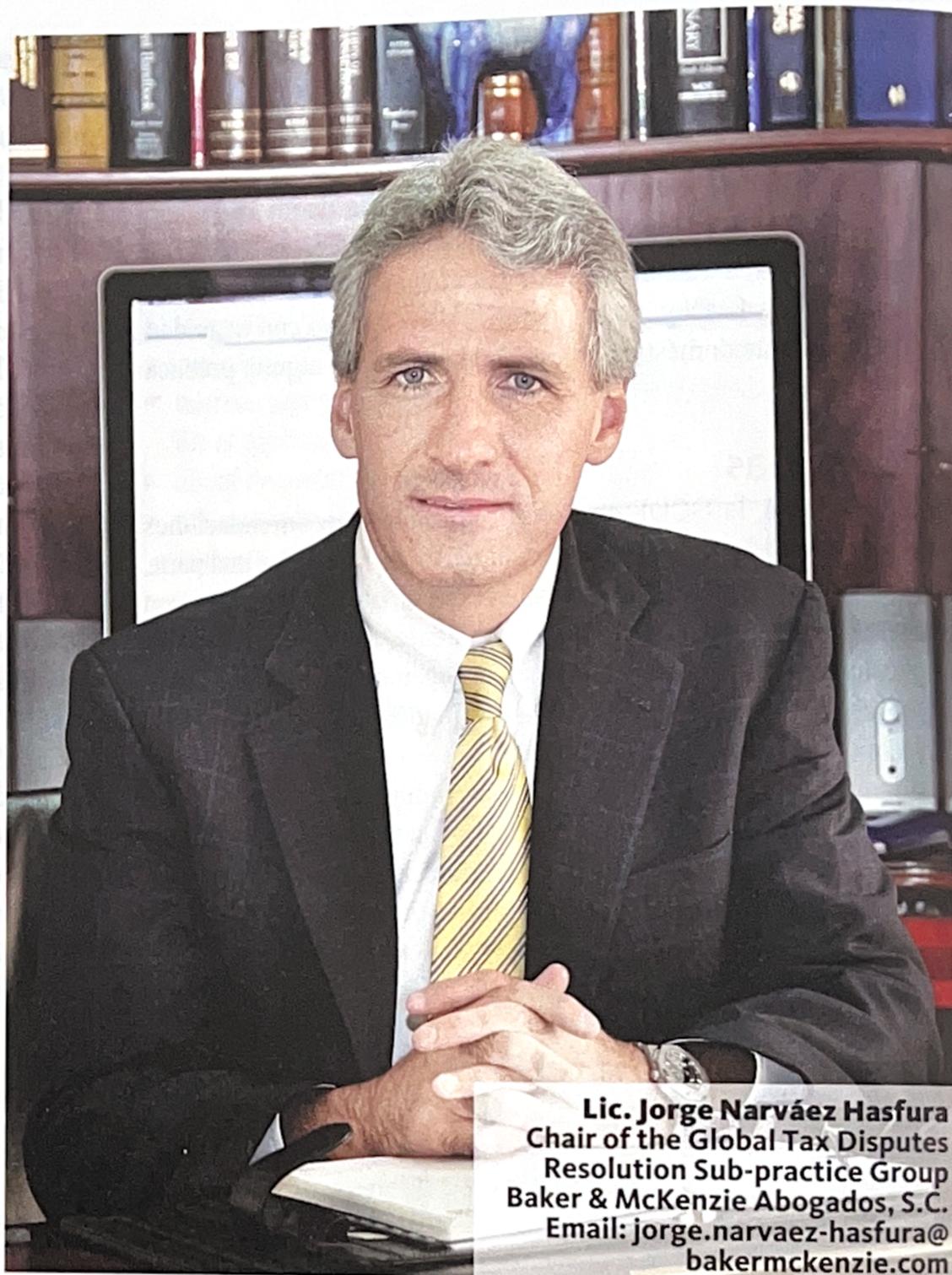
REVELAR MECANISMOS DE PLANEACIÓN FISCAL AGRESIVA MANDATORY DISCLOSURE RULES

Una de las principales causas que impulsan la elaboración del proyecto BEPS¹ y en concreto el estudio y recomendaciones contenidas en la Acción 12 del mismo, es la planeación fiscal agresiva que genera beneficios tributarios cuestionables en detrimento de la capacidad económica que los Estados necesitan para cumplir con su vocación en beneficio de sus habitantes. En este sentido, el no acceso por parte de las autoridades fiscales a información relevante en tiempo real sobre las estrategias agresivas de planeación fiscal es uno de los principales retos que enfrentan las administraciones tributarias alrededor del mundo.

Recordemos que el proyecto BEPS identifica 15 acciones que se sustentan en tres pilares, la coherencia en las disposiciones domésticas que afectan actividades transfronterizas, el reforzamiento de los requisitos de sustancia en los estándares internacionales y el mejoramiento de la transparencia y certidumbre jurídica.

En este sentido, la Acción 12 del proyecto BEPS, desarrolla una serie de recomendaciones dirigidas a las autoridades fiscales a nivel mundial, para que puedan acceder a la información que se requiere para atender la problemática que enfrentan con la implementación de estructuras de planeación fiscal agresivas por parte de los contribuyentes. Aun y cuando con base en la experiencia internacional existen varias posibilidades para afrontar esta problemática, la OCDE ha identificado que la herramienta más efectiva para lo mismo, es la implementación de una política fiscal basada en información contemporánea, presentada a través de lo que se conoce como el régimen de "declaración obligatoria" (*the mandatory disclosure regime*).

Es así, que la Acción 12, al referirse a la declaración obligatoria, recomienda a los países elaboren el marco de la



Lic. Jorge Narvárez Hasfura
Chair of the Global Tax Disputes
Resolution Sub-practice Group
Baker & McKenzie Abogados, S.C.
Email: jorge.narvaez-hasfura@bakermckenzie.com

**“LA
DECLARACIÓN
OBLIGATORIA ES
UN ESFUERZO
MÁS DE
FISCALIZACIÓN
Y COMBATE A
LA PLANEACIÓN
FISCAL QUE VA
MÁS ALLÁ DEL
PROPÓSITO QUE
EL PRECEPTO
REPRESENTA”**

misma través de: una estructura modular que se enfoque en transacciones internacionales; que desarrolle una definición amplia del concepto de “beneficio fiscal” para captar este tipo de estructuras y transacciones y por último, un diseño e implementación de modelos mejorados de intercambio de información sobre estructuras de planeación fiscal internacional entre administraciones tributarias.

El estudio concluye que el acceso oportuno a información concreta y contemporánea en materia de planeaciones fiscales agresivas permitirá a los países mejorar la velocidad y precisión de la evaluación de riesgos, la programación de auditorías y dará las bases a los responsables de la política tributaria para tomar decisiones concretas sobre los cambios legislativos necesarios que permitan proteger la recaudación.

Reconociendo los beneficios que este tipo de información puede generar para las administraciones tributarias, se hace, a través de la Acción 12, una exhortación

¹ Base Erosion Profit Shifting

para formular el diseño del marco jurídico de las normas de declaración obligatoria, teniendo siempre en cuenta el nivel de las cargas administrativas no solo para las administraciones tributarias, sino también y de manera prioritaria para los contribuyentes, toda vez que la información que se busca obtener debe ser más detallada y más oportuna que la información que se presenta en una declaración de impuestos.

Las recomendaciones contenidas en esta Acción 12 no constituyen un estándar mínimo; las recomendaciones que se hacen tienen la flexibilidad suficiente para que los países en lo individual establezcan el justo equilibrio entre la necesidad de disponer de esta información y la carga potencial de cumplimiento que recae sobre los contribuyentes. Esta flexibilidad, sin embargo, ha generado una crítica por parte de la comunidad internacional en el sentido de que al no existir un estándar mínimo, podrían existir variados regímenes de declaración obligatoria alrededor del mundo pudiendo encontrarse casos en los que mientras en un país una transacción o estructura es reportable, en otros no lo es.

Características de declaración obligatoria

El informe contenido en la Acción 12 puede dividirse en tres grandes rubros:

- en una visión general de las características del régimen de declaración obligatoria y las características de un diseño modular para establecer un régimen de declaración obligatoria *Overview of Mandatory Disclosure and Options for a Model Mandatory Disclosure Rule*
- en la mejor manera de capturar, a través de la declaración obligatoria, las operaciones y estructuras internacionales fiscalmente agresivas *International Tax Schemes*, y
- en el intercambio de información en el marco de las estructuras internacionales agresivas *Information Sharing*

VISIÓN GENERAL

El objetivo principal de la declaración obligatoria es proporcionar información contemporánea sobre las estructuras de planeación fiscal potencialmente agresivas, identificar a los usuarios (*users*) y promotores o asesores (*promoters or advisors*)² y disuadir la utilización de esas estructuras³.

En este sentido, y con el propósito de alcanzar los objetivos mencionados, el diseño de un régimen de declaración obligatoria requiere identificar de manera clara y precisa:

- qué tipo de estructuras y esquemas deben ser declarados (*reportable schemes*)
- quién debe cumplir con la obligación de reportarlos, qué información debe reportarse y cuáles son las consecuencias de no informar
- cuándo deben ser reportadas, y
- cómo deberá utilizarse la información obtenida por las administraciones tributarias

Qué tipo de estructuras y operaciones deben reportarse

El régimen de declaración obligatoria, a través de un enfoque modular, permite a las administraciones tributarias seleccionar e identificar rasgos distintivos de las estructuras y operaciones (*hallmarks*)⁴, que pueden ser genéricos y específicos, así como aplicar umbrales⁵ y filtros para enfocar la obligación de declarar en las áreas específicas en donde se perciben riesgos.

Los rasgos genéricos de una estructura u operación pueden ser, en general, los requisitos de *confidencialidad* por los que el promotor exige al cliente mantener la confidencialidad de la estructura, o el pago de un honorario muy *elevado* o *contingente*, en los que el importe que paga el cliente por el asesoramiento puede atribuirse al valor de las ventajas fiscales obtenidas a través de la estructura. Los rasgos genéricos son una herramienta útil para captar operaciones o estructuras innovadoras que difícilmente podrían ser detectadas a través de un análisis basado en rasgos específicos.

Los rasgos específicos o las operaciones catalogadas permiten, por otra parte, a las administraciones tributarias, centrarse en áreas de riesgo conocidas o comunes y pueden referirse a estructuras u operaciones concretas, por ejemplo, estructuras u operaciones que se refieran a la utilización de pérdidas (*loss schemes*), operaciones de arrendamientos financieros (*leasing arrangements*), estructuras vinculadas al empleo (*employment schemes*), estructuras de transformación de rentas (*converting income schemes*), estructuras en las que participen entidades no residentes (*schemes involving entities located in low-tax jurisdictions*), mecanismos en los que se utilicen

² El concepto "promotores" utilizado en esta Acción 12 abarca aquellas personas que promueven una estructura de elusión fiscal (*tax shelter or avoidance scheme*) o que actúan como intermediarios que facilitan el diseño e implementación de una estructura reportable

³ México no ha sido ajeno a este fenómeno y ha tomado acciones decisivas para contrarrestar la planeación agresiva a través del reporte tiempo real de operaciones "relevantes" en los términos del artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación. La exposición de motivos de esta disposición, actualmente en vigor, menciona en su parte conducente que: "Con el objeto de que la administración tributaria ejerza sus funciones de manera efectiva y eficiente, es fundamental que cuente con información relevante de manera oportuna"

⁴ Los "rasgos" son herramientas que se utilizan para identificar las características de estructuras fiscales que son de interés para las autoridades fiscales y pueden ser genéricas o específicas. Algunos otros rasgos, aunque menos frecuentes son las protecciones contractuales "contractual protection" que son contratos en los que las partes acuerdan absorber parte del riesgo fiscal en caso de que se obtenga un resultado desfavorable en la planeación fiscal. Inclusive, puede presentarse la aplicación de "rasgos genéricos hipotéticos" que permiten ampliar el alcance de los "rasgos genéricos" y previenen el eludir la aplicación de estos últimos

⁵ En términos de varios regímenes de declaración obligatoria actualmente en vigor, las estructuras son reportables si reúnen los "rasgos" establecidos en el régimen de declaración obligatoria. Sin embargo, existen algunos regímenes en los que antes de identificar si existen estos "rasgos", aplican un umbral *threshold* que de ser satisfecho, permite someter la estructura a la prueba de los "rasgos". Los umbrales pueden ser de varios tipos e inclusive existe la alternativa de un umbral mínimo *de-minimis filter*. En México, los contribuyentes distintos de aquellos que componen el sistema financiero, quedarán relevados de declarar las operaciones cuyo monto acumulado en el ejercicio de que se trate sea inferior a sesenta millones de pesos

instrumentos híbridos (*arrangements involving hybrid instruments*), operaciones con importantes diferencias de valoración fiscal-contable (*transactions with significant book-tax differences*), etc.

En México, lo más cercano a este tipo de reportes se refleja en la obligación que tienen los contribuyentes de presentar la declaración informativa de operaciones relevantes a través del formato oficial 76⁶ a que se refieren los artículos 31-A del Código Fiscal de la Federación (CFF) y 25 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2018⁷, respecto de operaciones con partes relacionadas, operaciones relativas a la participación en el capital de sociedades y a cambios de residencia fiscal, así como las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas, entre otros.

Quién debe reportar, qué información debe reportarse a través de la declaración obligatoria y cuáles pueden ser las sanciones y consecuencias por no reportar

Se recomienda sujetar el cumplimiento de la declaración obligatoria tanto al promotor (asesor) como al contribuyente, o solamente a alguno de los dos⁸. En general, la persona obligada a declarar debe informar a las autoridades tributarias aspectos concretos sobre cómo funciona la operación o estructura y cómo surge la supuesta ventaja fiscal, los pasos de la estructura, así como los detalles del promotor y el usuario de la estructura. Una vez que se recibe la declaración obligatoria, es posible facultar a la autoridad para que recabe información complementaria.

Para que los contribuyentes estén en posibilidad de revelar sus mecanismos de planeación fiscal agresiva, es recomendable que el régimen de declaración obligatoria sea claro y fácil de entender y encuentre el justo equilibrio entre el costo administrativo que debe soportar el contribuyente y los beneficios que se obtengan para la administración tributaria.

Lo anterior requiere igualmente una articulación clara y precisa de las sanciones aplicables por el incumplimiento, mismas que pueden ser monetarias y no monetarias, siendo aquellas las más comunes, o bien una combinación de ambas.

En México, de no cumplirse con la obligación de presentar la información de operaciones relevantes, los contribuyentes incumplidos se encuentran impedidos para contratar adquisiciones, arrendamientos,

servicios u obra pública con la Administración Pública Federal, centralizada y paraestatal y podrán estar sujetos a multas que fluctúan entre \$154,800.00 a \$220,400.00 con fundamento en los artículos 81, fracción XL y 82, fracción XXXVII del CFF.

Es importante que los países sean claros y explícitos en sus legislaciones locales sobre las consecuencias de declarar una estructura en el contexto de un régimen de declaración obligatoria, es decir, las legislaciones de los países y las autoridades de las mismas deben ser claras en el sentido de que la declaración no conlleva la aceptación de la estructura ni de los beneficios que persigue. El hecho de que una estructura llegue a estar sujeta a declaración, no significa necesariamente que la estructura conlleve a una elusión fiscal. De igual forma, la declaración no implica la aceptación de la validez, ni del tratamiento fiscal de la operación por parte de la autoridad fiscal, por lo que no se puede pensar en una expectativa legítima en cualquiera de ambos sentidos.

En México, a través de nuestros tribunales y en relación con las consecuencias de la presentación de este tipo de reportes, se ha concluido que la presentación de la información relevante no constituye un ejercicio de facultades de comprobación, por lo que no se crea una expectativa legítima respecto de la validez o invalidez de la estructura u operación reportada: *Información de Operaciones Relevantes. La Obligación de Presentarla No Constituye Ejercicio de Facultades de Comprobación. Amparo en Revisión 333/2016.*

Cuándo deben ser reportadas

Se recomienda igualmente vincular el plazo para la presentación de la declaración obligatoria al momento en que se pone la estructura a disposición del contribuyente cuando la obligación de declarar recaiga en el promotor o, cuando recaiga en el contribuyente, vincularlo a la implementación de la estructura en cuestión.

En México, en los términos de los artículos 31-A del CFF en correlación con el 25, fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación, los contribuyentes deberán presentar la Forma Oficial 76 "Información de Operaciones Relevantes" manifestando trimestralmente las operaciones que se hubieran celebrado en el trimestre de que se trate, conforme a lo siguiente:

6 Conforme al Formato Oficial 76, las operaciones que deben reportarse son las siguientes:

- actividades relacionadas con operaciones financieras derivadas
- transacciones que detonen ajustes en materia de precios de transferencia
- actividades que generen un cambio de titularidad directa o indirecta en las empresas mexicanas y en la residencia fiscal de los accionistas
- reestructuras y reorganizaciones empresariales
- transferencias: de intangibles o de activos financieros, de bienes en las que el vendedor se reserva derechos sobre los mismos, de activos con motivo de fusiones o escisiones, y de las bases imponibles negativas en materia de escisiones
- operaciones realizadas con residentes en países con sistemas territoriales de tributación en el que un tratado de doble imposición se ha aplicado
- transacciones financieras en las que se haya generado la obligación del pago de intereses a partir de un año
- reducción de pérdidas fiscales en una fusión, los reembolsos de capital para el pago de dividendos con recursos provenientes de préstamos, etc.

7 Incluye estas obligaciones también en relación con los contribuyentes del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos

8 En México, la obligación de presentar la informativa de operaciones relevantes recae en los contribuyentes

Declaración del mes:	Fecha límite en que se deberá presentar:
Enero, febrero y marzo	Último día del mes de mayo de 2018
Abril, mayo y junio	Último día del mes de agosto de 2018
Julio, agosto y septiembre	Último día del mes de noviembre de 2018
Octubre, noviembre y diciembre	Último día del mes de febrero de 2019

CÓMO DEBERÁ UTILIZARSE LA INFORMACIÓN OBTENIDA POR LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

La información recabada por la autoridad podrá utilizarse para modificar comportamientos y contrarrestar estructuras de elusión fiscal, ya sea mediante cambios legislativos, evaluaciones en materia de inspecciones o auditorías y estrategias de comunicación a través de alertas emitidas por las autoridades fiscales indicando que han detectado mecanismos de planeación fiscal agresiva. Los países que han incorporado en sus legislaciones tributarias normas de declaración obligatoria indican que son efectivas tanto para prevenir las actividades de planeación fiscal agresiva como para mejorar la calidad, oportunidad y eficiencia de la recopilación de la información sobre estructuras de planeación fiscal, lo que redundará en una respuesta de cumplimiento, legislativa y normativa más efectiva.

Los procesos deben ser eficaces para alcanzar el objetivo de aumentar el nivel de transparencia a través del suministro de información anticipada y precisa de aquellas estructuras o transacciones de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas, esto, con el doble propósito de identificar a los usuarios y promotores de las mismas y al mismo tiempo disuadir a los contribuyentes de implementar estas ideas de planeación antes de incurrir en el supuesto jurídico que les obligue presentar la declaración obligatoria.

Para efectos de seguimiento y utilización de la información recabada, se considera conveniente establecer un procedimiento que permita llevar a cabo una identificación de las estructuras y de sus usuarios. La identificación de los usuarios puede darse de dos formas, a saber, mediante el uso de números de referencia para las estructuras que permitan identificar al contribuyente que ha utilizado una estructura en concreto, o el lugar de, o adicionalmente al número de referencia, a través de la imposición al promotor de la obligación de facilitar la lista de los clientes que han utilizado las estructuras declaradas⁹.

Finalmente, es conveniente mencionar que los regímenes de declaración obligatoria se complementan y al mismo tiempo se diferencian de otros tipos de obligaciones de declaración y notificación, como son las confirmaciones de criterio *rulings*, los regímenes de cumplimiento cooperativo y voluntario (*co-operative compliance programs*), por estar específicamente diseñados para detectar estructuras de planeación fiscal que explotan deficiencias de un particular

sistema tributario, al tiempo que dotan de la flexibilidad necesaria a las autoridades fiscales para establecer umbrales, rasgos distintivos y filtros que afecten operaciones de especial interés y áreas que entrañan un supuesto riesgo fiscal. En otras palabras, los regímenes de declaración obligatoria se encuentran específicamente concebidos para exigir a los contribuyentes y promotores que proporcionen de antemano a las administraciones tributarias una declaración de acuerdos de planeación fiscal potencialmente agresivos o abusivos si se ajustan a la definición de estructura sujeta a declaración establecida en ese régimen. También, es de llamar la atención que los regímenes de declaración obligatoria se complementan de manera efectiva con las normas anti-elusión de carácter general, toda vez que estas últimas dotan a las administraciones tributarias de capacidad para responder rápidamente ante casos de elusión fiscal que se detecten en el contexto de un régimen de declaración obligatoria.

IDENTIFICACIÓN DE OPERACIONES Y ESTRUCTURAS FISCALES AGRESIVAS

Parte del estudio contenido en la Acción 12 consiste de igual forma en analizar la manera en que puede lograrse que la declaración obligatoria sea más efectiva en el contexto internacional. En este sentido, se formulan recomendaciones para integrar el régimen de la declaración obligatoria al contexto internacional de las estructuras de tributación transfronterizas y de esta manera desarrollar una definición amplia del concepto "beneficio fiscal" que permita englobar este tipo de estructuras y operaciones.

Como se ha podido percibir a lo largo de estos párrafos, los regímenes de declaración obligatoria exigen la declaración cuando determinada estructura cumple con el requisito del umbral y sus características concuerdan con los correspondientes rasgos distintivos de corte genérico y específico. Sin embargo, es de notarse que los rasgos distintivos que se utilizan actualmente por un número de jurisdicciones no tienen una vocación tal, que les permita de manera clara y contundente, discriminar entre las estructuras nacionales y las internacionales aun y cuando, algunas otras jurisdicciones, las menos, si hacen énfasis en la identificación de rasgos distintivos específicamente relacionados a estructuras internacionales.

El carácter internacional de este tipo de estructuras plantea un mayor desafío para los regímenes de declaración obligatoria en comparación a las nacionales, toda vez que las estructuras internacionales suelen concebirse para un contribuyente u operación en particular, en la que pueden intervenir múltiples partes y factores y generar numerosas ventajas fiscales en distintas jurisdicciones, de ahí la mayor dificultad para identificar estas estructuras atendiendo a los rasgos distintivos a nivel doméstico.

En este sentido, para tratar de salvar estos obstáculos, el informe contenido en la Acción 12 recomienda que:

- los países adopten rasgos distintivos que se refieran a las conclusiones de BEPS a nivel internacional que les generen preocu-

⁹ Existe en diversas jurisdicciones la posibilidad de que el promotor se acoja al secreto profesional, en cuyo caso el promotor se encuentra impedido para facilitar la información necesaria para una declaración obligatoria completa. Existe también, en diversas jurisdicciones, la alternativa para el cliente de renunciar a su derecho de secreto profesional

pación (*hallmarks based on identification of cross-border tax outcomes*), siempre y cuando la estructura en cuestión genere efectos fiscales importantes en la jurisdicción de notificación para un contribuyente nacional, y solamente en los casos en los que este tuviera información y conocimiento de tales efectos a nivel internacional, y

- los contribuyentes que lleven a cabo operaciones intra-grupo con importantes efectos fiscales estén obligados a efectuar las averiguaciones razonables para determinar si una determinada transacción forma parte de un instrumento que incorpora un resultado internacional específicamente identificado como un aspecto sobre el que debe informarse atendiendo al régimen de declaración obligatoria vigente en sus jurisdicciones de origen

Para ejemplificar la aplicación de estas recomendaciones, el texto del informe de esta Acción 12 incorpora el supuesto de la utilización de un mecanismo híbrido asimétrico (*hybrid mismatch arrangements*).

En este sentido y por las dificultades propias del reporte en materia de estructuras internacionales se recomienda suprimir el requisito del umbral, desarrollar rasgos distintivos que se centren en los riesgos identificados en materia de BEPS que plantean las estructuras internacionales, y crear una definición amplia de lo que debe entenderse por una estructura internacional sujeta a declaración obligatoria que incorpore una operación relevante con un contribuyente nacional y que produzca resultados fiscales importantes a nivel internacional.

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

La necesidad de una mejoría en materia de transparencia e intercambio de información se reconoce como un objetivo a alcanzar. La transparencia es uno de los tres pilares sobre los que se erige el Proyecto BEPS y una de las medidas desarrolladas por este proyecto que permitirá un mayor intercambio de información con y entre las autoridades fiscales.

Al reconocerse la necesidad de una mayor transparencia e intercambio de información en los términos del marco de transparencia desarrollado por el Foro de Prácticas Fiscales Nocivas (*Forum on Harmful Tax Practices*) en el contexto de la Acción 5, se exige un intercambio espontáneo y obligatorio respecto de consultas que pueden generar, de no existir tal intercambio, preocupaciones en materia de BEPS.

De igual manera, la transparencia y el intercambio de información se presenta en las guías de precios de transferencia determinadas en los términos de la Acción 13, mismas que exigen a las empresas multinacionales proporcionar a las administraciones fiscales información global de alto nivel sobre sus operaciones mundiales y políticas de precios de transferencia a través de un enfoque estandarizado en tres niveles, el archivo maestro, que recoge información estandarizada correspondiente a todos los miembros del grupo

multinacional, el archivo local, que se refiere a específicamente a operaciones significativas del contribuyente local, y el informe país por país que contiene información sobre la distribución mundial de los beneficios y los impuestos pagados, junto con indicadores de la ubicación de la actividad económica dentro del grupo internacional.

En México, en los términos del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes están obligados a presentar la declaración maestra, la declaración informativa local de partes relacionadas y la declaración informativa país por país a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate.

Con esta información es posible para la autoridad, identificar estructuras fiscales agresivas; sin embargo, es de suma importancia para el propio contribuyente, realizar un análisis interno de esta información para que de esta forma pueda identificar, bajo el contexto del proyecto BEPS, las estructuras fiscales que sean consideradas objetivo dentro del mismo y así:

- evaluar si deben realizarse cambios a las estructuras de operaciones inter-compañías
- identificar si el análisis de determinadas operaciones debe robustecerse, y/o en su caso; evaluar alternativas proporcionadas por legislación local, como por ejemplo, la utilización de acuerdos anticipados de precios de transferencia, etc.

Finalmente, tomando en cuenta la importancia de la necesidad de mejorar la transparencia y la cooperación internacional en el combate de BEPS, el Foro de Administración Tributaria (*Forum on Tax Administration*) promovió los trabajos del Centro de Colaboración e Información Conjunta sobre Refugios Tributarios Internacionales (*Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration- JITSIC-*) para conformar una plataforma internacional abierta a la participación voluntaria de administraciones tributarias que permite mejorar las relaciones entre fiscos internacionales promoviendo una cooperación bilateral y multilateral a través de la cual se intercambian de manera espontánea informaciones relacionadas con prácticas fiscales agresivas obtenidas a través de la declaración obligatoria y los riesgos que las mismas representan a los miembros de este Centro.

De esta experiencia se puede advertir que un temprano y oportuno intercambio de información no solo es importante para identificar riesgos en materia de recaudación generados por planeaciones fiscales agresivas transfronterizas, sino que también es un catalizador para promover un mayor y más cercano compromiso de cooperación y colaboración entre fiscos a nivel internacional.

El Centro JITSIC presenta una gran oportunidad para determinar cuáles son las mejores prácticas en materia de intercambio de información fiscal y reduce la necesidad por parte de las administraciones tributarias de negociar los esquemas y marcos legales para intercambiar información con otros países cada vez que quieran colaborar en un caso específico o proyecto.

Conclusiones

Ciertamente, la declaración obligatoria es un esfuerzo más de fiscalización y combate a la planeación fiscal que va más allá del propósito que el precepto representa, afectando la vocación del Estado en detrimento de sus habitantes.

El que se hubiese pensado en una acción como la que nos ocupa, no es otra cosa más que la respuesta a una actitud abusiva y agresiva por parte de los contribuyentes y de sus asesores en materia de planeación fiscal. Esos calificativos deben ponderarse pues es abusiva y agresiva en comparación con qué. Ciertamente, una planeación fiscal que obtenga un beneficio en perjuicio de la hacienda pública, sea ficticia, carezca de sustancia y razón de negocios, no solo es agresiva, sino que también debe ser considerada como ilegal e indebida y debe sancionarse y prevenirse.

Ahora bien, cuando no estamos ante un extremo como el señalado en el párrafo anterior, y si por el contrario, ante planeaciones en general, el tema se vuelve ciertamente debatible y presenta una serie de preguntas que resultan evidentes y que se aplican a la mayor parte de jurisdicciones a nivel mundial que enfrentan este tipo de problemáticas:

- ¿Toda planeación fiscal es agresiva y cuestionable?
- ¿Hasta dónde puede llevarse a cabo una planeación fiscal sin que la misma se considere agresiva y cuestionable?
- ¿Será que la planeación fiscal se presenta con motivo de disposiciones fiscales poco claras y en otros casos agresivas desde un punto de vista recaudatorio por ser confiscatorias, desproporcionales e inequitativas?
- En muchas ocasiones, ¿la planeación obedece a una tradición judicial que claramente ha favorecido a los intereses del estado y no así a los intereses de los contribuyentes?
- ¿Con un sistema judicial y tributario sin estas anomalías el interés por una planeación fiscal se vería reducido?
- ¿Será que el contribuyente encuentra el incentivo de planear fiscalmente cuando no recibe a cambio del pago de sus impuestos los servicios que el Estado debe proporcionarle o cuando constata que los impuestos que paga se destinan a fines diversos para los que fueron creados?
- ¿Un sistema de rendición de cuentas en materia tributaria ayudaría a reducir la planeación fiscal?, o
- ¿Qué decir de las planeaciones que se llevan a cabo con fundamento en disposiciones fiscales en vigor en diversos estados que incentivan la implementación de estructuras y operaciones que erosionan la base de otros estados?

El proyecto BEPS promueve recomendaciones y directrices más claras y precisas que regulan el actuar de los contribuyentes favoreciendo en todo momento la sustancia de las estructuras y opera-

Promotores o intermediarios

- Hong Kong es el país número uno en lo que respecta a los intermediarios mencionado en el Panamá Papers, The Offshore Leaks y Bahamas Leaks
- Siguiendo a Hong King, los 10 principales países donde se encuentran los intermediarios son: Reino Unido, Estados Unidos, Taiwan, Suiza, Singapur, las Bahamas, China, Panamá e Indonesia
- Asia es el continente que alberga el mayor número de intermediarios, pero Europa representa casi la cuarta parte de todos los intermediarios
- Dos países del continente europeo: el Reino Unido y Suiza, se mencionan entre los 10 principales países que acogen intermediarios
- Asia, Europa y América Central y del Norte representan el 90 % de todos los intermediarios, dejando América del Sur, África y Oceanía muy atrás en el negocio offshore
- En Europa juegan un papel importante Reino Unido, seguido de Luxemburgo, mucho más allá España, Chipre o incluso Francia y Alemania

Elaborado por IDC con información de Ben Schuman. A Study Commissioned by the Green / EFA Group in the European Parliament

ciones en el marco de un sistema jurídico que promueva el reporte, la transparencia y el intercambio de información para permitir que los beneficios tributen en donde se lleven a cabo efectivamente las actividades económicas y se genere valor y se aborde de mejor manera la problemática que plantea el fenómeno de la planeación fiscal "agresiva" a nivel mundial.

México ha sido un activo proponente y participante en el desarrollo del Proyecto BEPS e inclusive, antes de la propia conclusión del proyecto, incorporó en su legislación interna diversas disposiciones que reflejan las recomendaciones que en las diversas acciones del proyecto se hacen a la comunidad fiscal internacional tal y como se ha referido a lo largo del presente trabajo.

A lo largo de la legislación fiscal mexicana existen varias referencias que tienen relación directa e indirecta con la declaración obligatoria y sobre todo con la intención por parte de las autoridades fiscales de detectar de manera oportuna la existencia de planeaciones fiscales agresivas, como lo son, las informativas en materia operaciones "relevantes", las informativas en materia de precios de transferencia y las informativas en materia de inversiones en regímenes fiscales preferentes, por mencionar algunas.

En Europa, durante el mes de marzo, la Comisión Europea¹⁰

¹⁰ Existe en diversas jurisdicciones la posibilidad de que el promotor se acoja al secreto profesional, en cuyo caso el promotor se encuentra impedido para facilitar la información necesaria para una declaración obligatoria completa. Existe también, en diversas jurisdicciones, la alternativa para el cliente de renunciar a su derecho de secreto profesional

emitió un comunicado en el que con beneplácito reconoce públicamente la adopción de una serie de reglas en materia de transparencia aplicables a los promotores (*tax advisers*) aplicables en la Unión Europea. Una vez que estas nuevas reglas entren en vigor, los intermediarios fiscales –asesores fiscales, contadores, bancos y abogados– que asesoren a sus clientes sugiriéndoles estructuras internacionales financieras complejas que ayuden a eludir el pago de impuestos estarán obligados a reportar esas estructuras a las autoridades fiscales. De esta forma, los estados miembros de la Unión Europea intercambiarán esta información entre ellos para incrementar el escrutinio alrededor de las actividades de los promotores. A raíz de este acuerdo, *Pierre Moscovici, Commissioner for Economic and Financial Affairs, Taxation and Customs*, indicó que:

The new rules agreed today confirm the EU as the world leader in tax transparency. In future, intermediaries will have to share with tax administrations the schemes they sell to their clients. Tax administrations will then have access to the information they need to put an end to aggressive tax planning schemes eroding their tax bases. This agreement is a further step towards more openness and better cooperation, facilitating fairer and more effective taxation throughout the EU.

El reporte de la Comisión Europea indica igualmente que las recientes fugas de información de Panama and *Paradise Papers*, han expuesto la forma en que un número importante de intermediarios y promotores activamente asisten a empresas e individuos a evadir impuestos, usualmente a través de complejas estructuras fiscales y financieras internacionales. En este sentido, los Estados Miembro de la Unión Europea intercambiarán de manera automática la información que reciban a través de una base de datos centralizada. Estas nuevas reglas de reporte entrarán en vigor a partir de julio 1, 2020 y requerirán a los Estados Miembro intercambiar, cada tres meses, este tipo de información, siendo el primer intercambio agendado para el 31 de octubre del 2020.

Hay mucho por hacer y ciertamente el buen gobierno y la voluntad por parte de las autoridades fiscales en México y en el mundo así como la cooperación voluntaria y buena voluntad de los contribuyentes en un contexto de una relación mejorada fisco-contribuyente, permitirá mejorar la recaudación en beneficio de los contribuyentes. Será cuestión de esperar el nivel de entusiasmo y compromiso con el que las recomendaciones referidas en la Acción 12 y demás acciones del proyecto BEPS son acogidas por la comunidad internacional tributaria, pública y privada para que de esta forma ver si efectivamente se alcanza el objetivo de re-alinear la imposición en el lugar en el que las actividades económicas sean efectivamente llevadas a cabo y se genere valor. **fidc**