



<https://doi.org/10.18800/dys.202101.010>

FECHA DE RECEPCIÓN: 08/04/2021  
FECHA DE APROBACIÓN: 29/06/2021

# REGÍMENES DE REVELACIÓN OBLIGATORIA DE ESTRUCTURAS DE PLANEACIÓN FISCAL DOMÉSTICA E INTERNACIONAL, ANTECEDENTES E IMPACTO EN EUROPA Y AMÉRICA LATINA

Mandatory disclosure regimes of domestic and international tax planning, background and impact in Europe and Latin America

Jessica Massy\*

KPMG Colombia

---

\* Abogada de la Universidad del Rosario, especialista en derecho tributario de la misma universidad, especialista en derecho tributario internacional de la Universidad Externado de Colombia, ex miembro del comité ejecutivo de la Asociación Fiscal Internacional IFA Capítulo Colombia, Directora del área de Impuestos Internacionales de KPMG en Colombia. ORCID ID: 0000-0002-7750-9417. Contacto: [jmassy@kpmg.com](mailto:jmassy@kpmg.com)

**Resumen:**

Este artículo hará un pequeño recorrido por los mecanismos de intercambio de información entre las Administraciones Tributarias desarrollados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el G20. Dentro de ese contexto, se explicará cómo el Reporte de la Acción 12 del Plan contra la erosión de las bases gravables y la transferencia de beneficios (conocido como Plan de Acción BEPS) influyó no solo a la Unión Europea sino también a Latinoamérica en la creación de mecanismos de revelación obligatoria de planificaciones fiscales potencialmente agresivas. Para el efecto, se explicarán los aspectos más relevantes de la Directiva UE 2018 (N° 822) del 25 de marzo de 2018 del Consejo de la Unión Europea o DAC6, y de las normativas de revelación obligatoria recientemente expedidas en México y Argentina, así como los intentos fallidos de Brasil y Colombia en la creación de este tipo de mecanismos.

**Abstract:**

This article provides a brief overview of the exchange of information mechanisms between Tax Administrations, developed by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the G20. Within this context it will be explained how the Report of Action 12 of the OECD/G20 project against base erosion and profit shifting (known as BEPS Project), influenced not only the European Union but also Latin America in the creation of potentially aggressive tax planning mandatory disclosure mechanisms. For this purpose, we will examine the most relevant aspects of the EU DIRECTIVA 2018 (N° 822) of March 25, 2018 of the Council of the European or DAC6, as well as the mandatory disclosure regulations recently issued in Mexico and Argentina. The failed attempts by Brazil and Colombia to create this type of mechanisms will be explained as well.

**Palabras clave:**

Intercambio de información tributaria — Mecanismos de revelación obligatoria — Esquemas de planificación fiscal — Plan de Acción BEPS — Unión Europea — América Latina

**Keywords:**

Exchange of tax information — Mandatory report mechanisms — Tax planning schemes — BEPS project — European Union — Latin America

**Sumario:**

1. Instrumentos de intercambio de información en un mundo globalizado – 2. Acción 12 del Plan BEPS – Exigencia de revelación de los mecanismos de planeación fiscal agresiva – 3. Reglas de Revelación obligatoria en la Comunidad Europea o DAC6 – 4. Importancia de la DAC6 en América Latina – 5. Mecanismos de revelación obligatoria en América Latina – 6. Conclusiones – 7. Lista de referencias

## **1. INSTRUMENTOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN UN MUNDO GLOBALIZADO**

Para poder hablar de las reglas de revelación obligatoria en la Unión Europea y su impacto en Latinoamérica, es importante hacer un pequeño recuento del desarrollo del intercambio de información como herramienta crucial de las Administraciones en su actividad fiscalizadora de las transacciones de los contribuyentes.

Es así que, partiendo del artículo 26 del “Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico” (OCDE, por sus siglas en español) y del “Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (ONU, por sus siglas en español) para Evitar la Doble Imposición”, se han venido desarrollando varios mecanismos de suministro e intercambio de información. En efecto, los Convenios Bilaterales para evitar la Doble Imposición (CDI) han sido denominados como la columna vertebral histórica del intercambio de información en materia fiscal (Falcão & Lara, 2020, p. 22).

El artículo 26 del Modelo de Convenio OCDE, desde su modificación del año 2005, prevé el intercambio de información entre los estados contratantes sin que se limite a las personas residentes de Estados ni a los impuestos cubiertos por los CDIs<sup>1</sup>. De igual manera, la OCDE ha calificado al artículo 26 de su Modelo de Convenio, y a los comentarios, desde su modificación del año 2012, como la fuente principal del estándar de transparencia e intercambio efectivo de información a solicitud (*Exchange of Information Request* o *EOI Standard*, EOIR estándar por sus siglas en inglés) para propósitos fiscales.

Adicionalmente, —y dado que en el año 1998 la OCDE había identificado en su Reporte de Competencia Fiscal nociva a la carencia de un intercambio efectivo de información como uno de los criterios determinantes de las prácticas

---

<sup>1</sup> Artículo 26.1 del Modelo de Convenio OCDE año 2005 y Modelo de Convenio OCDE año 2017.

fiscales dañinas o perniciosas (OCDE, 1998, p. 24)— en el año 2002, la OCDE creó el “Modelo para Intercambio bilateral de Información para propósitos fiscales” (Modelo TIEA, por sus siglas en inglés)<sup>2</sup>, constituyéndose en la segunda fuente autorizada del estándar EOIR<sup>3</sup>. De igual manera, las jurisdicciones que hayan celebrado un TIEA pueden extenderlo para el intercambio de información espontánea (*Spontaneous Exchange of Information*, SEOI por sus siglas en inglés) y para el intercambio automático de información (*Automatic Exchange of Information*, AEOI por sus siglas en inglés) si se acogen al Modelo de Protocolo OCDE del año 2015. De hecho, las jurisdicciones que hayan modificado sus TIEAs según el Modelo de Protocolo podrán intercambiar de manera automática información financiera siguiendo el Estándar Común de Reporte (*Common Reporting Standard*, CRS por sus siglas en inglés)<sup>4</sup> y también los Reportes País por País (*Country by Country*, CbC por sus siglas en inglés). Los TIEAs resultan útiles para aquellas jurisdicciones que no están interesadas en celebrar un CDI. No obstante, de otra parte, sí les interesa poder obtener información de otras jurisdicciones, al estar limitados al intercambio de información en materia fiscal<sup>5</sup>.

Por otro lado, se encuentran los Convenios Multilaterales para el Intercambio de Información, con el Convenio Multilateral para Asistencia Mutua Administrativa en materia fiscal (MCAA, por sus siglas en inglés) a la cabeza, el cual fue desarrollado por la OCDE y el Consejo Europeo en el año 1988 y modificado por un protocolo que entró en vigor en el año 2011. El MCAA se destaca por ser el más completo en la materia y prevé el intercambio de información a solicitud, el espontáneo y automático; cubriendo además la asistencia en inspecciones fiscales simultáneas, inspecciones fiscales en el extranjero, asistencia en el cobro y en medidas de conservación y servicio de documentos e inspecciones conjuntas. Cubre todas las modalidades de pagos obligados al gobierno, salvo los aranceles de aduana. Se aplica a los impuestos

---

<sup>2</sup> El Foro Global sobre transparencia e intercambio de información reforzó en el ámbito global la transparencia e intercambio de información tributaria a través del Modelo OCDE de intercambio de información del año 2002 que posteriormente fue incorporado en el Modelo del año 2005. Ver Calderón, J. (2019, p. 565).

<sup>3</sup> “En efecto, las principales ampliaciones introducidas, en el ámbito operativo del intercambio de información previo requerimiento/rogado previsto en los CDI o en los acuerdos de intercambio de información tributaria, traen causa del Proyecto de Competencia Fiscal Perniciosa de la OCDE y de los trabajos del Global Forum estableciendo los estándares de transparencia de intercambio de información”. (Calderón, 2019, p. 596).

<sup>4</sup> Si aún no han firmado el Convenio de Asistencia Mutua Administrativa en Materia Fiscal.

<sup>5</sup> Usualmente, cubren el impuesto sobre la renta y a las ganancias, el impuesto al patrimonio y a las herencias, entre otros.

sobre la renta o utilidades, impuestos sobre ganancias de capital e impuestos sobre el patrimonio neto. También cubre impuestos locales, contribuciones obligatorias a la seguridad social, impuestos sobre el patrimonio, impuestos sobre donaciones y sucesiones e impuestos que no son cubiertos por los CDIs, tales como el impuesto al valor agregado.

De igual manera, por virtud del MCAA, se puede intercambiar información relativa de personas que sean o no residentes o domiciliados de los Estados contratantes. Al 9 de diciembre del año 2020, 141 países habían firmado el MCAA del año 1988 o su protocolo modificatorio y, para alrededor de 129 países, el mismo había entrado en vigor.

Dado que los CDIs, TIEAs y el MCAA pueden ser tan amplios en materia de intercambio de información, las autoridades fiscales de los Estados que son parte de estos pueden celebrar un Acuerdo de Autoridades Competentes (CAA, por sus siglas en inglés) para facilitar su operatividad. En efecto, los CAAs tienen por finalidad que las autoridades de Estados que forman parte de un convenio internacional fijen los procedimientos para la implementación de las obligaciones que estos prevén (Falcão & Lara, 2020, p. 28).

Los CAAs pueden ser bilaterales y multilaterales. Ejemplo de los primeros son los Acuerdos Intergubernamentales (IGA, por sus siglas en inglés) firmados por Estados Unidos para la implementación de la Ley de Cumplimiento de Cuentas Extranjeras (*Foreign Account Compliance Act* o FATCA, por sus siglas en inglés), así como los CbCR CAAs, con las jurisdicciones con las que ha firmado o bien un CDI o un TIEA.

Para el caso de los CAAs multilaterales en materia de intercambio de información, el artículo 6 del MCAA impone que, para efectos de intercambiar de manera automática la información que es objeto del MCAA, dos o más partes establecerán mutuamente los procedimientos que sean necesarios.

Como ejemplos de CAAs multilaterales están el CAA para el Intercambio Automático de Información Financiera en Materia Fiscal bajo el Estándar Común de Reporte<sup>6</sup> (CRS, por sus siglas en inglés) o CRS MCCA firmado inicialmente

---

<sup>6</sup> El estándar común de reporte (CRS) es desarrollado en respuesta a la solicitud del G20 y aprobado por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2014 y es un llamado a que las jurisdicciones obtenga información de sus instituciones financieras y la intercambien de manera automática con otras jurisdicciones cada año. El CRS establece la información a ser intercambiada, las instituciones financieras que deben reportar, los diferentes tipos de cuentas y de contribuyentes cubiertos, así como los procesos de debida diligencia a ser seguidos por las instituciones financieras. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>

por 69 países en el año 2014 y que se basa en el Estándar de Intercambio automático de información o **AEOI estándar**, conformado por el Modelo de Autoridades Competentes y el Estándar común de Reporte, emitido igualmente por la OCDE en el año 2020<sup>7</sup>. De igual manera, y dado que el CRS MCAA resultó muy efectivo para la pronta implementación del intercambio automático de información bajo el CRS, la OCDE consideró que un Acuerdo de Autoridades Competentes Multilateral para el Intercambio Automático de Reportes País por País (CbCR, por sus siglas en inglés)<sup>8</sup> podría ser efectivo, y para ello desarrolló dos modelos: el modelo para el intercambio automático de los reportes país por país bajo los CDIs y el modelo de intercambio de los reportes bajo los TIEAS.

## **2. ACCIÓN 12 DEL PLAN BEPS - EXIGENCIA DE REVELACIÓN DE LOS MECANISMOS DE PLANEACIÓN FISCAL AGRESIVA**

En línea con los mecanismos de intercambio de información ya comentados, no era de extrañarse que en el marco del Plan de Acción diseñado por el G20 y la OCDE para la lucha contra la erosión de la base gravable y la transferencia de beneficios (Plan de Acción BEPS, por sus siglas en inglés), entre sus 15 acciones, las cuales tienen por pilares fundamentales “dotar de coherencia a las normas de Derecho interno que afectan a las actividades transfronterizas; reforzar el criterio de actividad sustancial contemplado por las normas internacionales en vigor y, por último, mejorar la transparencia y la seguridad jurídica” (OCDE, 2016, p. 41), se desarrollara la Acción 12 y su reporte final (en adelante, el Reporte) emitido en el año 2015 denominado “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”.

En efecto, en palabras de Calderón Carrero,

<sup>7</sup> Sin embargo, las jurisdicciones que hayan firmado el CRS MCAA envían una lista de las jurisdicciones con las que escogen intercambiar información, de tal manera que, si dos jurisdicciones se han escogido recíprocamente, se dará el intercambio automático entre ellas. Una jurisdicción también podría escoger un intercambio no recíproco.

<sup>8</sup> El Reporte País por País o CbCR es uno de los tres niveles de reporte de información bajo el reporte de la Acción 13 del plan contra la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios del G20 y la OCDE o Plan de Acción BEPS. Este Reporte País por País tiene por finalidad que la entidad encargada de reportar para el grupo multinacional presente de manera anual un reporte que contenga información relacionada con la atribución del ingreso, los impuestos pagados, ciertos indicadores respecto de la ubicación de la actividad económica en las jurisdicciones en las que opera el grupo multinacional, así como un listado de todas las entidades respecto de las cuales se está suministrando información financiera y su jurisdicción de constitución. Disponible en: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241480-en.pdf?expires=1615583814&i-d=id&accname=guest&checksum=81CODFE24FFE509C99D76AE20D9AB1B8>

BEPS implica mayores niveles de transparencia en materia fiscal que pueden terminar cristalizando en un nuevo modelo de gestión tributaria con importantes implicaciones para todos los jugadores afectados (Gobiernos, contribuyentes e intermediarios fiscales) pudiendo traer consigo una nueva cultura y enfoque de cumplimiento de obligaciones fiscales, lo cual implica que los contribuyentes deben estar preparados para revelar lo que hacen en cada jurisdicción (sustancia) y estar cómodos con las actividades que realizan en cada país (transparencia) (2019, p. 568).

Así, la Acción 12 se erigió enfocada en dotar a las administraciones tributarias de un mayor intercambio de información y transparencia, y en coadyuvar a lograr uno de los pilares del Plan de Acción BEPS<sup>9</sup>. Para ese efecto, la Acción 12 que no se constituye en un estándar mínimo<sup>10</sup>, incluye recomendaciones que pueden ser consideradas por las jurisdicciones al momento de diseñar los regímenes de exigencia de revelación obligatoria<sup>11</sup> a asesores y contribuyentes involucrados en los esquemas de planeación fiscal potencialmente agresiva, siguiendo para el efecto los regímenes de Estados Unidos, Reino Unido, Irlanda, Canadá, Portugal y Sudáfrica que han probado ser exitosos en ese cometido<sup>12</sup>.

Para el desarrollo de un régimen de declaración obligatoria, el Reporte menciona que existen dos enfoques, a saber: el primero, que se interesa de manera principal por las operaciones y transacciones objeto de declaración, por ser estas las de mayor riesgo de política fiscal y recaudación<sup>13</sup> y, de manera

<sup>9</sup> Este reporte está en línea con el nuevo enfoque de la elusión fiscal que “consiste en esencia en que la lucha contra ella se lleva a cabo en un momento anterior a la realización de las operaciones. Este nuevo planteamiento consiste en poner en conocimiento de la Administración Tributaria (AT) operaciones que posiblemente constituyen elusión fiscal antes de que se lleven a cabo” (Palao, 2015).

<sup>10</sup> Es decir, que su implementación no está sujeta a seguimiento y revisión.

<sup>11</sup> En el informe de la OCDE del año 2013 “*Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”, esta organización expone el desarrollo de las estrategias expuestas en el informe del año 2008 y las similitudes y diferencias entre los diferentes regímenes de cumplimiento cooperativo, entre las cuales se encuentra si la revelación es obligatoria o no (Palao, 2015, p. 48).

<sup>12</sup> El Reporte de la Acción 12 de la OCDE menciona como en el caso del Régimen de Declaración de Estructuras de Elusión Fiscal (DOTAS) del inglés “*Disclosure of Tax Avoidance Schemes*” implementado por el Reino Unido, le ha permitido mediante el sistema de revelación obligatoria de estructuras de elusión fiscal, crear normas que le permitan el cierre temprano de estructuras fiscales que pudieran implicar menoscabo al fisco del Gobierno del Reino Unido. En efecto, el Reporte menciona que de 2366 estructuras declaradas en el año 2013, 925 fueron cerradas en aplicación de normas fiscales (OCDE, 2016, pp. 25-26).

<sup>13</sup> Enfoque adoptado por Estados Unidos (OCDE, 2015).

secundaria, en el contribuyente que se beneficie de las mismas y en los que ayuden en su desarrollo e implementación<sup>14</sup>, en los que, por lo tanto, la obligación de declarar puede recaer ya sea en el promotor o en el contribuyente; el segundo, se interesa más en los promotores de las estructuras que deben ser objeto de declaración, y en el que el principal obligado a declarar es precisamente el promotor<sup>15</sup>.

A continuación, voy a explicar los parámetros que el Reporte plantea para que puedan ser seguidos por las jurisdicciones al momento de desarrollar sus normas de declaración obligatoria y que, más adelante, podremos ver cómo han sido considerados no solo por la Unión Europea, sino también por México y Argentina en los regímenes de declaración obligatoria recientemente adoptados.

## 2.1 Obligados a declarar

Se plantean dos opciones:

- i. Tanto el promotor como el contribuyente están obligados a declarar por separado:

El Reporte trae como ejemplos de jurisdicciones que han adoptado esta opción a Canadá y Estados Unidos. Sin embargo, mientras que en Canadá — donde se impone la obligación de declarar las estructuras a los contribuyentes o usuarios que hayan obtenido una ventaja fiscal de la mismas, así como al promotor y asesor que haya percibido una remuneración por la operación sujeta a declaración— la obligación cumplida por uno de estos obligados libera al otro de hacerlo; en Estados Unidos, el contribuyente o usuario y el promotor deben declarar de manera independiente, y la declaración de uno de estos no libera al otro (OCDE, 2016, p. 35).

- ii. Bien el promotor o bien el contribuyente está obligado a declarar:

La obligación de declarar la estructura u operación recae de manera principal en el promotor. Ejemplos de jurisdicciones que adoptaron esta opción son el Reino Unido<sup>16</sup> y Sudáfrica, en las que el promotor debe proporcionarle

<sup>14</sup> Según Palao Taboada, en el seno de la OCDE recientemente ya se venían gestando nuevas estrategias de colaboración entre administraciones tributarias y algunos contribuyentes, como se observa en el informe de 2008 “*Study into the Role of Tax Intermediaries*”, en el que se examina el papel de las administraciones, los contribuyentes y los que la OCDE denomina como **intermediarios fiscales** que incluye asesores e instituciones financieras (2015).

<sup>15</sup> Enfoque adoptado por el Reino Unido, Irlanda y recientemente por la Unión Europea en su DAC6.

<sup>16</sup> Al respecto, Palao Taboada (2015) indica que el deber de declarar recae principalmente en el promotor del plan (*scheme*) elusivo. Cuando el promotor es un abogado sobre el que pesa



al usuario el número de referencia de la estructura al usuario para que este lo incluya en su declaración<sup>17</sup>.

Tal y como lo indica el Reporte de la Acción 12 de la OCDE, la ventaja de esta opción es que el promotor cuenta con mayor detalle del funcionamiento y ventajas de la estructura que debe ser declarada.

Bajo esta opción, el usuario solo debe reportar de manera subsidiaria en las siguientes circunstancias: i) el promotor no es residente, dado que esto dificulta el cumplimiento formal de la obligación; ii) no hay promotor, lo cual puede suceder cuando el usuario desarrolla internamente la estructura, pero el Reporte resalta que en este caso esta solo es reportable si es implementada, en razón de que sería difícil suponer otro hecho o acontecimiento objetivo del que pueda derivarse la obligación de declarar (OCDE, 2016, p. 55); iii) el promotor se acoge al secreto profesional, dado que esto dificultaría la declaración de la estructura, a lo cual el Reporte da como alternativa que el cliente renuncie a ese derecho (OCDE, 2016, p. 36).

El Reporte indica que el promotor y el asesor deben estar definidos en las legislaciones y, para tal efecto, trae varias definiciones a colación para luego concluir que los principios comunes a las definiciones son que el promotor es cualquier persona responsable del diseño, la comercialización, la organización o gestión de las ventajas fiscales de una estructura objeto a declarar, e incluye a cualquier persona que preste ayuda, asistencia o asesoramiento en las actividades indicadas (OCDE, 2016, p. 37).

## 2.2 Qué información se debe declarar

Este es, a mi juicio, uno de los aspectos más importantes que se debe considerar al momento de implementar un régimen de declaración obligatoria, y hace referencia a las operaciones o transacciones objeto declaración, que en el Reporte en inglés se denominan como *hallmarks* y en el Reporte en idioma español como **Rasgos distintivos**.

Es importante resaltar que el Reporte indica que no necesariamente se trata de estructuras y operaciones que entrañan un abuso o que son elusivas,

---

la prohibición de comunicar la información al *HM Revenue and Customs* (HMRC) es el cliente quien tiene la obligación de declarar, a no ser que renuncie a este privilegio. En el caso de que se trate de un plan diseñado por la propia empresa (*in-house scheme*) cualquier persona que sea parte de la operación que forme parte del plan.

<sup>17</sup> Como se verá, esta es la alternativa adoptada por la DAC6 y el régimen de revelación mexicano.

pero que a las Administraciones Tributarias les puede interesar conocer más de cerca y en detalle.

Ahora, tal y como sucede con la determinación de los obligados a declarar, también se establecen dos opciones para determinar las transacciones a reportar:

i. Enfoque de un solo paso:

Bajo este enfoque, no se establece un filtro previo a efectos de identificar cuándo la transacción es declarable, entendiéndose como filtro que la transacción tenga características de elusión o que se someta a un **test** de beneficio principal que se concrete una ventaja fiscal<sup>18</sup>. Ejemplo de este enfoque, se encuentra en las reglas de Estados Unidos (OCDE, 2016, p. 39).

ii. Enfoque de varios pasos o umbral:

En este caso, antes de identificar si la operación o transacción cae en alguno de los rasgos distintivos para que sea declarable, se debe pasar un umbral o filtro que usualmente consiste en que la operación tenga características de elusión o en que pase el **test** del beneficio, que básicamente consiste en una ventaja fiscal, para lo cual se valora el monto de la misma frente a otros beneficios derivados de la operación<sup>19</sup>. El Reporte indica que puede ser difícil de establecer este enfoque en las transacciones internacionales, o en algunos casos conlleva a que ciertas estructuras que igualmente pueden ser de interés para las administraciones no sean de su conocimiento, por lo cual las jurisdicciones pueden reducir el umbral o eximir ciertas transacciones de su cumplimiento (OCDE, 2016, p. 40).

En el régimen DOTAS del Reino Unido, entre los requisitos para que un esquema sea reportable, se encuentra que haya negocios que permitan la obtención de una ventaja fiscal —que según el HMRC puede ser interpretada ampliamente— y que la ventaja fiscal sea un beneficio importante para la operación. El test es objetivo y atiende al valor de la ventaja fiscal en comparación con el de otros beneficios que se esperan obtener (Palao, 2015, p. 59).

De igual manera, en el régimen irlandés, las transacciones reportables son aquellas que, además de las clases de transacciones previstas para el efecto,

<sup>18</sup> Se le critica que esto puede implicar que se aumente la carga administrativa, dado que cualquier tipo de transacciones que cumplan con la descripción de los rasgos distintivos tendría que declararse, para lo cual el Reporte sugiere que se fijen cuantías a partir de las cuales las operaciones sean declarables o que se fijen signos distintivos de un alcance más restringido.

<sup>19</sup> Este enfoque, según el Reporte, puede ayudar a descartar operaciones menos relevantes y por ende a administrar la carga administrativa; sin embargo, puede ofrecer dificultades de valoración.

permiten obtener una ventaja fiscal, y dicha ventaja es su principal beneficio (Palao, 2015, p. 64).

iii. Filtro mínimo:

También establece el Reporte que se podría establecer un filtro mínimo o un *de minimis*, de tal manera que solo las transacciones que excedan de cierta cuantía sean objeto de declaración, como sucede en los Estados Unidos para las transacciones con pérdidas (OCDE, 2016, p. 40).

### **2.2.1 Los denominados rasgos distintivos o Hallmarks**

Son definidos en el Reporte como instrumentos para identificar las características de estructuras de planificación fiscal agresiva, y se dividen en genéricos y específicos. En los primeros, se identifican características que son comunes en las estructuras y también son útiles para identificar mecanismos innovadores que pueden ser replicados y vendidos a varios contribuyentes, mientras que en los segundos se encuadran aquellos que surgen de falencias o vacíos en la normativa fiscal que ya han sido identificadas por las administraciones fiscales (OCDE, 2016, p. 43).

#### **2.2.1.1 Rasgos distintivos genéricos**

Hay que indicar que, en ciertas legislaciones, estos rasgos van precedidos del cumplimiento de un umbral, ya sea que tengan características de elusión o que el principal beneficio de la operación sea una ventaja fiscal. Estos son:

i. Confidencialidad:

No se trata de confidencialidad a favor del usuario sino, por el contrario, a favor del promotor, así que este puede exigir que una operación, por ser innovadora o agresiva, no se dé a conocer por el usuario a otros promotores ni a la administración tributaria<sup>20</sup>.

También puede implicar que el promotor pueda vender la estructura a otros usuarios (OCDE, 2016, p. 42).

ii. Comisión muy elevada o contingente:

Permite identificar aquellas estructuras que han sido vendidas con base en la ventaja fiscal obtenida<sup>21</sup>, de ahí que el promotor devengue una comisión

<sup>20</sup> Presente en los regímenes del Reino Unido, Estados Unidos, Canadá e Irlanda.

<sup>21</sup> Igualmente utilizada en el Reino Unido, Estados Unidos, Canadá e Irlanda.

muy alta o una comisión contingente que dependa la ventaja fiscal (OCDE, 2016).

iii. Protección contractual:

Este rasgo genérico implica que el promotor concede cualquier tipo de seguro o de protección en caso de que el usuario no obtenga la ventaja fiscal esperada con la estructura; o que le reembolse el impuesto, tasa, interés, sanción o cualquier erogación en que el usuario incurra durante una controversia sobre la ventaja fiscal derivada de la transacción; o cualquier tipo de asistencia al usuario durante la controversia sobre dicha ventaja fiscal<sup>22</sup>.

iv. Productos fiscales normalizados

Cubre las comúnmente llamadas estructuras de amplia comercialización que, según indica el Reporte de la Acción 12, se han utilizado en Irlanda y el Reino Unido y que se caracterizan por ser de fácil réplica, dado que no se desarrollan para la situación de un contribuyente en particular y son muy sencillas de implementar de tal manera que generalmente no requieren del acompañamiento de un asesor.

### 2.2.1.2 Rasgos distintivos específicos

Como ya se mencionó anteriormente, este tipo de rasgos busca capturar transacciones o mecanismos que ya son de conocimiento de las Administraciones Tributarias por tener origen en vacíos y falencias de la normativa fiscal. Si bien el Reporte indica que cada país debe ser flexible en la creación de los rasgos específicos, menciona como más comunes a aquellos que corresponden a transacciones con pérdidas fiscales; transacciones en las que hay lugar a la transformación de una renta en capital o donaciones; transacciones con instrumentos híbridos; arrendamiento financiero de equipos que exceden de cierto valor, de cierto número de años y generalmente implican un *lease back* o arrendamiento de bienes previamente enajenados<sup>23</sup>; operaciones catalogadas que son aquellas similares a operaciones en las que se han identificado rasgos de elusión fiscal<sup>24</sup>, y transacciones con diferencias

<sup>22</sup> Este tipo de rasgo distintivo se encuentra en los regímenes de Canadá y Portugal (OCDE, 2016, p. 43).

<sup>23</sup> Signo distintivo específico aplicable en el Reino Unido.

<sup>24</sup> Signo distintivo específico en Estados Unidos.

importantes de valoración fiscal frente a la valoración contable<sup>25</sup>, entre otras (OCDE, 2016, p. 50).

### 2.3 Plazo para declarar la información

Según el Reporte, los plazos de declaración pueden variar. Por ejemplo, en los casos de Irlanda, el Reino Unido y Portugal, la transacción debe ser declarada tan pronto es puesta en conocimiento por el promotor al usuario, mientras que en otros regímenes —como el de Sudáfrica— la transacción debe ser declarada dentro de los 45 días siguientes a la fecha de su implementación, entendida como la fecha en que el usuario percibe, devengue, adeude o pague un valor derivado del mecanismo (OCDE, 2016, p. 55).

Si el plazo de declaración se cuenta desde la puesta en conocimiento al usuario de la transacción, la Administración tendrá una mayor oportunidad de reaccionar con agilidad para evitar su implementación, y así, la pérdida de recaudación para el fisco.

En el caso en que los usuarios son los llamados a declarar, por ejemplo, en ausencia de un promotor, lo generalizado es que el plazo se cuente desde la implementación de la estructura, lo cual según el Reporte es razonable “dado que es difícil determinar otro momento o hecho que suponga un acontecimiento objetivo para el nacimiento de la obligación de declarar” (OCDE, 2016, p. 55). En mi concepto, la lógica de este plazo radica en que antes de la implementación no existe la potencialidad de que la estructura pueda afectar la capacidad recaudadora del fisco.

### 2.4 Consecuencias del cumplimiento e incumplimiento

Si bien se destaca que el hecho de declarar una estructura no significa *per se* que la misma sea elusiva, también se resalta que los países deben ser claros al indicar a los promotores y usuarios que el hecho de la revelación de la estructura y la falta de respuesta de la autoridad fiscal respecto de esta, no valida ni a la estructura ni a la ventaja fiscal que de ella se pudiera derivar. Esto es, las jurisdicciones deben ser claras para evitar una **expectativa legítima** de validez de las estructuras y las ventajas fiscales ante una falta de pronunciamiento al respecto (OCDE, 2016, p. 60).

---

<sup>25</sup> Utilizadas en alguna época por Estados Unidos

Por su parte, el incumplimiento puede ser sancionado con sanciones monetarias, no monetarias o ambas, y la graduación de las primeras se deja al albedrío de los países (OCDE, 2016, p. 61).

## **2.5 Estructuras de tributación internacional**

En palabras del Reporte “no hay nada que impida aplicar los regímenes de declaración obligatoria a las estructuras internacionales” (OCDE, 2016, p. 73). Sin embargo, parece ser que la declaración de este tipo de estructuras no es fácil de abordar y, de hecho, pueden requerirse rasgos distintivos específicos, dado que las estructuras están enfocadas en una persona en particular y, por su especialidad, pueden ser difíciles de replicar y comercializar. Por ello, el Reporte sugiere unas recomendaciones a ser consideradas al momento de diseñar normas de revelación obligatoria de transacciones internacionales, entre las que cabe mencionar el crear rasgos distintivos que capturen riesgos BEPS resultantes de transacciones transfronterizas y da como ejemplos de esto: i) transacciones que permitan a contribuyentes de diferentes jurisdicciones reclamar la amortización del mismo activo o deducción por doble imposición del mismo elemento de renta; ii) pagos intra-grupo a miembros que no son residentes de ninguna jurisdicción o lo son de una jurisdicción que no exija impuestos sobre beneficios; iii) operaciones que den lugar a una deducción derivada de una transferencia supuesta o efectiva de una renta que no genera consecuencias fiscales en la jurisdicción del receptor de esta; iv) también se mencionan los mecanismos híbridos y la búsqueda del convenio más favorable (OCDE, 2016, p. 78).

## **3. REGLAS DE REVELACIÓN OBLIGATORIA EN LA COMUNIDAD EUROPEA O DAC6**

Estas reglas son la más clara materialización de las sugerencias planteadas por el Reporte de la Acción 12 del Plan de Acción BEPS de la OCDE y el G20 para la implementación de un régimen de revelación obligatoria de mecanismo de planeación fiscal potencialmente abusivos o agresivos, dentro del marco de transparencia fiscal.

La Directiva UE 2018 (N° 822) del 25 de marzo de 2018 del Consejo de la Unión Europea o DAC6<sup>26</sup> es un llamado a establecer reglas de transparencia

---

<sup>26</sup> Diario Oficial de la Unión Europea L 139. Ver texto completo en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2018:139:FULL&from=ES>

enfocadas en los intermediarios o asesores (enfoque del intermediario) como consecuencia de varios escándalos derivados de las filtraciones de documentos que evidenciaban la participación de prestigiosas firmas en el diseño de estructuras fiscales y financieras para la relocalización de fondos a través de fideicomisos, compañías *offshore* y otros mecanismos en jurisdicciones de baja imposición fiscal como en el caso de los *Paradise Papers*<sup>27</sup> y *Panama Papers*<sup>28</sup>, así como el aprovechamiento del secreto bancario en el caso de los *Swiss Leaks*<sup>29</sup> y de beneficios acordados con la administración tributaria en el caso de los *Luxembourg Leaks*<sup>30</sup>.

Como antecedente, se debe mencionar que —para estar a tono con el requerimiento global de intercambio de información— la Unión Europea introdujo la Directiva 2011/16/EU o Directiva de Cooperación Administrativa en el ámbito de fiscalidad (DAC1) que ha dado herramientas para el intercambio de información espontánea, a solicitud y de manera automática entre las Administraciones de los Estados miembros y que ha sido modificada en varias oportunidades para ampliar el alcance del intercambio automático<sup>31</sup> hasta llegar recientemente la DAC6 materia de este capítulo.

Así, la DAC6 es una nueva respuesta de la Unión Europea en términos de la necesidad de reconfigurar los tradicionales mecanismos de intercambio de información, adaptándolos a las necesidades actuales (Calderón, 2019, p. 564), como ya lo venía haciendo a través de sus diversas directivas en la materia.

En la introducción de la DAC6, el Consejo de la Unión Europea reconoce que las estructuras fiscales se han vuelto más complejas aprovechando la movilidad de las personas y de los capitales, que generalmente abarcan varias jurisdicciones y que implican el traslado de beneficios a jurisdicciones con regímenes fiscales más favorables o que reducen la factura fiscal global de los contribuyen-

---

<sup>27</sup> Ver más información en: <https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/about/>

<sup>28</sup> Ver más información en: <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/pages/panama-papers-about-the-investigation/>

<sup>29</sup> Ver más información en: <https://projects.icij.org/swiss-leaks/about>

<sup>30</sup> Ver más en: <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/>

<sup>31</sup> Mediante las Directivas: EU N° 2014/107 o DAC2 por medio de la cual se introduce el estándar común de comunicación de las cuentas financieras en la Unión (ECCI) desarrollado por la OCDE; EU N° 2015/2376/ o DAC3 para el intercambio automático de los acuerdos tributarios previos y transfronterizos y de los acuerdos anticipados de precios (APAs); EU N° 2016/881 o DAC4 por medio de la cual se extiende el intercambio automático de información entre las administraciones de los reportes país por país de las multinacionales (CbCR); y la EU N° 2015/849 o DAC5 que es emitida dentro del marco de la regulación antilavado de activos de la Unión Europea.

tes. Por esta razón, el Consejo Europeo indica que es necesario que los Estados cuenten con información completa y pertinente sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos para que, de esta manera, las autoridades fiscales puedan evaluar los riesgos fiscales, llenar las lagunas normativas y tomar las medidas en caso de que se prevean prácticas fiscales agresivas, sin que la falta de pronunciamiento por parte de las autoridades respecto de las estructuras que le fueron informadas implique que su validez sea aceptada<sup>32</sup>.

De igual manera, dado que las transacciones pueden abarcar varias jurisdicciones, es necesario que haya un intercambio automático de la información entre las mismas de la manera más rápida posible.

Así, vamos viendo que el mecanismo de intercambio planteado por la DAC6 implica, en primer lugar, la relevación de los mecanismos o esquemas de planificación fiscal transfronterizos potencialmente agresivos a las administraciones de los Estados miembros para que posteriormente se efectúe un intercambio automático entre estos.

La DAC6, siguiendo lo indicado por el Reporte, reconoce que un intercambio efectivo de información sobre mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos en una fase temprana —esto es, antes de su implementación— ayudaría las autoridades fiscales en la generación de un efecto disuasorio.

Es así como la finalidad de la DAC6 es la revelación obligatoria de mecanismos de planeación fiscal transfronterizos potencialmente agresivos y del intercambio automático de los mismos entre los estados miembros, obligación que recaerá de manera principal en los promotores denominados por la DAC6 como “intermediarios” y para ello indica que en su diseño deberán seguirse las pautas de la Acción 12 del Plan de la OCDE y el G20 contra la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS).

Veamos cómo entonces se desplegaron las recomendaciones del Reporte de la Acción 12 en la DAC6, en la medida de lo posible en el mismo orden temático del Reporte, no sin antes indicar que esta normativa debe ser objeto de transposición; esto es, de implementación, en cada uno de los Estados miembros de la Unión Europea para que opere al interior de los mismos.

### **3.1 Ámbito geográfico de los mecanismos objeto de declaración**

Los mecanismos objeto de la DAC6 son solo los transfronterizos. En ese sentido, la Directiva define mecanismo transfronterizo como aquel que “afecte

<sup>32</sup> Diario Oficial de la Unión Europea ES, L139/2, 5 de junio de 2018.



a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país”, cuando se cumple como mínimo alguna de las condiciones señalada en la norma, entre las que resalto: a) no todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción; b) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente; c) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción<sup>33</sup>.

Esto significa que los mecanismos que se deben reportar a los Estados miembros y que posteriormente serán objeto de intercambio automático de información no son los mecanismos de planificación fiscal nacionales o domésticos, sino los que trascienden el territorio de un Estado miembro e inclusive los que trascienden la Unión Europea desde que un Estado miembro esté involucrado. Por lo cual, un mecanismo que involucre un Estado miembro de la Unión Europea y un país de Latinoamérica debería ser reportado en la medida que haya un obligado a declarar, tal y como se desarrolla en el siguiente punto.

### **3.2 Obligados a declarar**

La DAC menciona que los intermediarios financieros y asesores fiscales han colaborado con que sus clientes oculten dinero en el exterior en jurisdicciones de baja imposición; es por ello que esta Directiva impone de manera principal la obligación de revelar los mecanismos de planificación fiscal transfronteriza potencialmente agresivos a los denominados “intermediarios”.

El intermediario se define como “cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución”.

Sin embargo, también será intermediario aquel que, de acuerdo con un análisis de hechos y circunstancias, se supone que sabe que está involucrado directamente o por medio de otras personas en la ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, el cual se conocerá como

---

<sup>33</sup> Punto 18, adicionado a la DAC1 mediante el artículo 1 (b) de la DAC6.

intermediario secundario<sup>34</sup>. Es importante que el intermediario tenga conocimiento de que está involucrado en la asesoría de un esquema transfronterizo reportable, de lo contrario, no estaría obligado a reportarlo.

En todo caso, el intermediario debe tener una conexión o nexo —llamémoslo físico o legal— con la Unión Europea y por esto, este deberá ser residente de un Estado miembro, o ejercer su actividad a través de un establecimiento permanente generado en un Estado miembro, pertenecer a una asociación profesional de servicios fiscales jurídicos de un Estado Miembro o estar constituido o regirse por la legislación de un Estado miembro.

De otra parte, aun si el intermediario cumpliera con el requisito de tener un nexo con la Unión Europea, el mismo podría verse dispensado de cumplir con la obligación de revelar los mecanismos de planificación fiscal si se encuentra protegido por la prerrogativa del secreto profesional, para lo cual será necesario revisar la legislación del Estado miembro involucrado. En caso de que opere la prerrogativa del secreto profesional, el intermediario debe notificar a los otros intermediarios involucrados para que estos cumplan la obligación, o —ante la inexistencia de otros intermediarios— al usuario del mecanismo denominado por la DAC6 como “contribuyente interesado”<sup>35</sup>.

Así puede suceder que en un mecanismo participen varios intermediarios y todos tendrían la obligación de reportar salvo que, o bien estén cubiertos por la dispensa del secreto profesional, o bien porque alguno haya comunicado que ya cumplió con la obligación de reportar la información del esquema en su totalidad<sup>36</sup>.

De manera subsidiaria, a falta de intermediario o intermediarios, le corresponderá al contribuyente interesado revelar el mecanismo de planificación fiscal transfronteriza. El contribuyente interesado es “cualquier persona a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o ha ejecutado la primera fase de tal mecanismo”<sup>37</sup>.

Al igual que sucede con los intermediarios, si hay varios contribuyentes interesados, todos deberán reportar, salvo que se pruebe que uno de ellos haya reportado de manera completa el mecanismo.

---

<sup>34</sup> Punto 21, adicionado a la DAC1 mediante el artículo 1 (b) de la DAC6.

<sup>35</sup> Artículo 8 bis ter (5) y (6), adicionado a la DAC1 mediante el Artículo 1 (2) de la DAC6.

<sup>36</sup> Artículo 8 bis ter (9), adicionado a la DAC 1 mediante el Artículo 1 (2) de la DAC6.

<sup>37</sup> Punto 22, adicionado a la DAC 1 mediante el artículo 1 (b) de la DAC6.

Así como vemos cómo la DAC6 acoge la segunda alternativa del Reporte de la Acción 12, esto es, o bien el intermediario o bien el contribuyente interesado reportan, pero el segundo solo lo hace en la medida que el intermediario se acoja a la dispensa del secreto profesional si la legislación del Estado miembro al cual debe reportar lo prevé y no hay más intermediarios involucrados en el mecanismo.

Surge la pregunta de qué sucedería si no hay ningún intermediario que pueda declarar el mecanismo y el contribuyente interesado no es residente de un Estado miembro de la Unión Europea, se puede responder recurriendo a la regla que prevé qué se debe hacer cuando el contribuyente deba reportar la transacción a más de un Estado miembro. En efecto, la regla indica que el contribuyente debe reportar siguiendo el siguiente orden: a) al Estado miembro del que el contribuyente interesado sea residente fiscal; b) al Estado miembro en el que el contribuyente interesado tenga un establecimiento permanente que se beneficie del mecanismo; c) al Estado miembro en el que el contribuyente interesado reciba rentas o genere beneficios, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro; d) al Estado miembro en el que el contribuyente interesado realice una actividad, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro<sup>38</sup>.

Así, se observa que el contribuyente interesado involucrado en un mecanismo reportable; que ejecuta una actividad en un Estado miembro; o que no ejecutando ninguna actividad reciba rentas o beneficios en un Estado miembro, estaría obligado a reportar así no sea residente ni tenga un establecimiento permanente en la Unión Europea.

Respecto de los mecanismos de planificación fiscal que involucren a una jurisdicción de Latinoamérica y un Estado miembro de la Unión Europea, se podría concluir que sí están involucrados intermediarios que tienen un nexo físico o legal con la Unión Europea, o contribuyentes interesados con residencia o establecimiento permanente en la UE, será a estos a los que les corresponda reportar la transacción transfronteriza. Sin embargo, el contribuyente interesado residente en una jurisdicción de Latinoamérica puede verse igualmente obligado a reportar en ausencia de los declarantes ya mencionados si este ejecuta una actividad en un Estado miembro o recibe rentas o beneficios en un Estado miembro. Por esta razón, los intermediarios residentes en Latinoamérica que participen en mecanismos reportables, que no estén en la obligación de

---

<sup>38</sup> Artículo 8 bis ter (7), adicionado a la DAC1 mediante el Artículo 1 (2) de la DAC6.

reportar, deben estar atentos a informarles a los usuarios de los mecanismos para que estos revisen si están en la obligación de hacerlo.

### **3.3 Qué información se debe declarar**

El Anexo IV de la DAC6 establece rasgos distintivos generales y específicos. La Directiva sigue un enfoque de dos pasos o de umbral para el caso de los rasgos distintivos generales y algunos rasgos distintivos específicos, que consiste en que las operaciones o mecanismos solo serán reportables si cumplen con el criterio del beneficio principal; esto es, si considerando todos los hechos y circunstancias, se espera que el beneficio principal o uno de los beneficios principales derivados del mecanismo para el usuario sea la obtención de un beneficio fiscal. Así, si el beneficio principal o uno de los beneficios principales del mecanismo no es una ventaja fiscal, no será reportable.

Los rasgos distintivos generales y específicos se agrupan de la siguiente manera:

#### ***3.1.1 Rasgos distintivos asociados al criterio del beneficio principal***

##### **i. Rasgos generales**

Siguiendo las directrices del Reporte de la Acción 12, los mecanismos generales son aquellos en que se presenta alguna de estas circunstancias:

- Cláusula de confidencialidad: El contribuyente interesado o los participantes de la transacción o mecanismo deberán abstenerse de revelar a otros intermediarios o a las autoridades tributarias la ventaja fiscal que espera recibir del mecanismo.
- Comisiones elevadas o contingentes: Podrían darse cuando los honorarios se fijan en función del importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo.
- Mecanismo de protección: Obligación del intermediario de devolver total o parcialmente el honorario si el contribuyente interesado no percibe la ventaja fiscal esperada del mecanismo o transacción.
- Mecanismos normalizados: Se encuentran disponibles para ser comercializados a más de un interesado y no necesitan adaptación sustancial para su ejecución.

ii. Rasgos específicos

- Mecanismos asociados con pérdidas cuando específicamente se adquiere una sociedad con pérdidas, esta cesa su actividad principal y se utilizan estas pérdidas para reducir obligaciones tributarias.
- Mecanismos para convertir ingresos gravados en rentas de menor tributación o exentas o re-caracterizarlos en capital. Podrían encuadrar en estos mecanismos las retribuciones a los altos ejecutivos con participación accionaria, los arrendamientos financieros, los instrumentos híbridos y los derivados, e instrumentos financieros.
- Mecanismos de ida y vuelta (*Round-Tripping*) de fondos a través de entidades interpuestas sin función comercial. Por ejemplo, cuando se distribuyen dividendos y la entidad holding posteriormente financia a la subsidiaria.

Los mecanismos o estructuras que se encuentren dentro de los siguientes grupos de rasgos distintivos específicos, no requieren cumplir con el filtro del beneficio principal para que deban ser revelados.

**3.3.2 Rasgos distintivos específicos vinculados a operaciones transfronterizas**

- i. Mecanismos que impliquen pagos deducibles entre compañías asociadas cuando se cumple por lo menos alguna de las siguientes condiciones: a) la entidad beneficiaria del pago carece de residencia fiscal; b) la entidad beneficiaria del pago es residente de una jurisdicción de baja o nula imposición fiscal, o de una jurisdicción no cooperante (conocidas anteriormente como paraísos fiscales) según el listado de los países miembro o la OCDE; c) el pago es exento de renta en la jurisdicción del destinatario del pago; d) el pago goza de un régimen preferencial en la jurisdicción del destinatario del pago, como por ejemplo, en el caso de zonas geográficas con tratamientos fiscales preferenciales o el caso de los regímenes *Patent box* que conceden incentivos al desarrollo y explotación de propiedad intelectual tales como patentes y, en algunos casos, a la investigación y desarrollo (R&D, por sus siglas en inglés) (Matute, 2010).
- ii. Mecanismos que impliquen la deducción de la depreciación de un activo en más de una jurisdicción. Por ejemplo, cuando el arrendador y el arrendatario tienen la depreciación del activo arrendado.

- iii. Mecanismos que permiten reclamar una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción, como por ejemplo, cuando la renta de una sucursal de sociedad extranjera se grava también en el país de la oficina principal y las deducciones se toman en los dos países.
- iv. Existe un mecanismo que incluye transferencias de activos y en el que hay una diferencia significativa en el importe considerado pagadero como contrapartida por los activos en dichas jurisdicciones implicadas, como por ejemplo, en la venta transfronteriza de un activo que se somete a criterios no uniformes de asignación de precio en cada jurisdicción.
- v. Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real, entre las que considero importante mencionar la utilización de una cuenta, producto o inversión que se presenta como si no fuera una cuenta financiera pero que sustancialmente es similar a esta; la reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre **cuentas financieras**; la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicos que eliminan o pretenden eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre **cuentas financieras** y la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicos que eliminan o pretenden eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre **cuentas financieras**<sup>39</sup>.

### ***3.3.3 Rasgos distintivos específicos referidos a los precios de transferencia***

- Mecanismos que implican medios de protección unilateral como es el caso de los acuerdos anticipados de precios internacionales (APAs), y los conocidos como *safe harbour*, en los que se presume un determinado margen de mercado en las operaciones de bajo valor agregado.
- Mecanismos que implican la transferencia de intangibles difíciles de valorar, como por ejemplo, cuando no hay comparables fiables.

<sup>39</sup> L139/11 Diario Oficial de la Unión Europea ES del 5 de junio de 2018.

- Mecanismos que implican la transferencia entre entidades del mismo grupo de activos, funciones y riesgos si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes, es inferior al 50% del EBIT anual previsto de ese ordenante u ordenantes de no haberse realizado la transferencia. Esto podría suceder en los eventos en que un distribuidor de riesgo completo se transforma en un distribuidor de riesgo limitado.

Resalto que siguiendo lo sugerido por el Reporte de la Acción 12 no serán objeto de reporte los secretos industriales, comerciales, profesionales, los procedimientos comerciales ni la información cuya revelación sea contraria al interés público<sup>40</sup>.

### 3.4 Plazo para revelar la información

Siguiendo la recomendación del Reporte de la Acción 12 —en el sentido de que la revelación se debe hacer lo más pronto posible, de tal manera que las Administraciones puedan tomar las medidas correctivas antes de que el mecanismo o estructura sea implementado y de esa manera afecte la recaudación de los tributos—, la DAC6 prevé para el caso de los intermediarios principales y los contribuyentes interesados que el plazo será de 30 días contados desde el día siguiente en que el mecanismo o la estructura se ponga a disposición para su ejecución; o que sea ejecutable; o se haya realizado la primera fase de ejecución, lo que suceda primero. Y, para el caso de los intermediarios secundarios, ese plazo contará desde el día siguiente en que facilitaron directa o indirectamente ayuda, asistencia o asesoría<sup>41</sup>.

Según la DAC, a más tardar el 31 de agosto del 2020, tenía que haberse reportado información de mecanismos y estructuras revelables cuya primera fase se hubiera ejecutado entre el 25 de julio de 2018 y el 30 de junio del 2020; sin embargo, por temas del COVID 19, la transposición de la normativa se dilató y varios estados miembros solicitaron extensión del plazo para reportar para los primeros meses del 2021.

No hay que perder de vista que la DAC6 impone un mecanismo de intercambio de información automático de información, por lo que una vez que los intermediarios y los contribuyentes interesados hayan reportado a la autoridad del Estado miembro que les corresponde reportar, esta deberá remitir la infor-

<sup>40</sup> L139/11 Diario Oficial de la Unión Europea ES del 5 de junio de 2018.

<sup>41</sup> L139/11 Diario Oficial de la Unión Europea ES del 5 de junio de 2018.

mación a un Directorio Central en el que reposará la información que podrá ser consultada por todos los Estados miembros<sup>42</sup>.

### 3.5 Consecuencias del reporte y de su incumplimiento

El hecho de que un mecanismo o estructura haya sido reportada y la Administración Tributaria del Estado miembro no se manifieste ni la cuestione, no significa que acepte su validez fiscal<sup>43</sup>. De otra parte, los Estados miembros deben imponer sanciones al incumplimiento del reporte, que, como se ha visto, son pecuniarias y pueden llegar a ser muy altas, como en el caso de Holanda, en el que la sanción puede ser hasta de €870,000<sup>44</sup>.

## 4. IMPORTANCIA DE LA DAC6 EN AMÉRICA LATINA

Solo los mecanismos o estructuras que involucren diferentes Estados miembros de la Unión Europea o a un Estado miembro y un tercer estado, serán reportables. Por ello, es previsible que estructuras que involucren países de Latinoamérica sean reportadas en caso de que llegasen a cumplir con alguno de los rasgos distintivos.

Lo importante de que una estructura reportable involucre una jurisdicción de América Latina reside en que, por ejemplo, podrían presentarse transacciones con pérdidas; transferencias de intangibles de bajo valor agregado; *leasings* financieros; planes de compensación con *stock options*; transformaciones de distribuidores de riesgo completo a distribuidores de riesgo limitado; entre otras. Si esa jurisdicción ha firmado el Acuerdo de Asistencia Mutua Administrativa en materia Fiscal MCAA, podrá solicitar a través de ese mecanismo que le sea suministrada información relativa a esa transacción y utilizarla en su propia investigación.

De igual manera, si la jurisdicción de Latinoamérica identifica que un contribuyente ha llevado a cabo una estructura potencialmente agresiva y reportable en un Estado miembro o con un residente de un Estado miembro, con el que ha firmado un convenio para evitar la doble imposición, podría solicitar por

<sup>42</sup> L139/9 Diario Oficial de la Unión Europea ES del 5 de junio de 2018.

<sup>43</sup> L139/8 Diario Oficial de la Unión Europea ES del 5 de junio de 2018.

<sup>44</sup> Véase [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/overige\\_onderwerpen/kennisdatabank-mandatory-disclosure-rules-dac6/kennisdatabank-mandatory-disclosure-rules-dac6](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/overige_onderwerpen/kennisdatabank-mandatory-disclosure-rules-dac6/kennisdatabank-mandatory-disclosure-rules-dac6)



virtud de la cláusula de intercambio de información del CDI que la información de la estructura le sea suministrada.

La información respecto de la transacción podría ser solicitada solo en la medida que sea de utilidad para la aplicación del CDI o de la legislación del Estado solicitante; esto es, “que tenga relevancia (*major clause*) y que no haya podido ser obtenida por otros medios (*exhaustion rule* / principio de subsidiaridad) (Calderón, 2019, p. 601), por ejemplo, por medio de normativa interna de revelación obligatoria, sin que esto implique que se le deba exigir al Estado solicitante que demuestre que ha agotado todos los mecanismos internos para poder acceder a la información solicitada (García, 1999).

Por supuesto que lo anterior requerirá que las administraciones de las jurisdicciones de América Latina que deseen tener acceso a información de mecanismos y estructuras en las que han estado involucrados sus contribuyentes tengan conocimiento de los rasgos distintivos generales y específicos en detalle, de tal manera que puedan identificar cuándo están en presencia de una estructura que debió ser reportada y que, por ende, la Administración del Estado miembro cuenta con ella.

Es también importante que la Administración considere que además deberá estar en la posibilidad de identificar que existió en el esquema un intermediario o un contribuyente obligado a reportar.

Es claro que nos referimos a la posibilidad de un intercambio de información entre administraciones tributarias, y no a que los contribuyentes y sus asesores estén en la obligación de suministrar información de las estructuras que según la DAC6 sean potencialmente agresivas a la administración de su jurisdicción en Latinoamérica, dado que para eso se requeriría de un marco legal que así lo permita, tal y como los que se han implementado en México o Argentina.

De otra parte, los intermediarios-asesores fiscales y financieros en las jurisdicciones de Latinoamérica deben estar atentos a los eventos que las estructuras de sus clientes puedan encuadrar en un rasgo distintivo reportable, dado que, como ya se explicó, el contribuyente interesado que no sea residente de un Estado miembro podría estar obligado a reportar ante la ausencia de un intermediario al que se le pueda exigir esa obligación.

Respecto de la posibilidad de intercambiar la información recabada mediante la DAC6 a través del artículo 26 de los convenios para evitar la doble imposición, es de notar que seguirá el modelo de intercambio rogado y no automático, como sí sucede entre los estados miembros de la Unión Europea.

## 5. MECANISMOS DE REVELACIÓN OBLIGATORIA EN AMÉRICA LATINA

Finalmente, en este viaje por los distintos mecanismos de intercambio de información para alcanzar la transparencia fiscal entre las administraciones y los contribuyentes, el Reporte de la Acción 12 como reflejo de la necesidad de revelar los mecanismos y estructuras de planificación fiscal potencialmente abusiva o agresiva dentro del Plan BEPS y las reglas de la DAC6 enfocada en exigir principalmente mayor transparencia a los intermediarios, me lleva a presentar la influencia de todo este bagaje en América Latina, específicamente, en dos países que van a la vanguardia.

Debo aclarar que los mecanismos implementados por los países que paso a explicar no son resultado de la DAC6, aunque puedan tener influencia de esta, dado que la Directiva es solo aplicable a los Estados miembros de la Unión Europea. De igual manera, como se verá, también hay algunas diferencias con esa normativa, por ejemplo, la DAC6 recae exclusivamente sobre esquemas de planificación fiscal transfronteriza.

### 5.1 Régimen de revelación de esquemas reportables de México

Mediante Dictamen de los Senadores publicado bajo la Gaceta N° LXIV/2PPO-38/101215G, se adiciona al Código Fiscal de la Federación (CFF) el Título VI, denominado “De la revelación de esquemas reportables”, que tiene las características que paso a explicar.

#### 5.1.1 Obligados a reportar

Principalmente, el obligado a reportar será el asesor fiscal, persona física o moral que dentro del giro ordinario de su actividad asesore fiscalmente<sup>45</sup> y que sea responsable del esquema; o que haya estado involucrado en su diseño, comercialización, organización, implementación o administración; o que ha puesto un esquema a disposición de un tercero para su implementación. Esta definición dejaría por fuera a los asesores que no tienen una incidencia directa en el mecanismo; es decir, que no hay intermediarios secundarios.

Para que el asesor fiscal en los anteriores términos esté en la obligación de revelar, debe ser residente mexicano, o siendo residente en el exterior tener un establecimiento permanente al que se le atribuyan actividades de asesoría fiscal. Sin embargo, la norma mexicana busca cerrar la posibilidad de que los esquemas no sean reportados por ausencia de un asesor fiscal residente en Mé-

<sup>45</sup> Artículo 197, inciso 2 del Código Fiscal de la Federación.

xico, dado que en ausencia de este, bien podría tener la obligación de declarar su establecimiento permanente o su parte relacionada en el país, o inclusive un tercero o un establecimiento permanente de un tercero si estos actúan bajo la misma marca o nombre del asesor no residente, salvo que prueben no tener relación con el esquema en los términos de la ley.

Al igual que sucede con la DAC6, si hay varios asesores en un esquema, pareciera que le correspondiera a todos la obligación de revelar, dado que la norma indica que, si uno de ellos revela en nombre y por cuenta de los otros, estos quedarán liberados de la obligación<sup>46</sup>. De otra parte, la norma no admite el secreto profesional como excepción del asesor fiscal de su obligación de declarar.

De manera subsidiaria el contribuyente será el obligado a reportar cuando:

- No hay asesor fiscal, como sucedería en los siguientes eventos: a) el contribuyente estuvo a cargo del esquema reportable sin la intervención de un asesor fiscal; b) la persona que diseñó, organizó, implementó o administró el esquema reportable no es un asesor fiscal en los términos de la legislación; c) el asesor fiscal es residente fiscal extranjero sin establecimiento permanente en México o que teniendo un establecimiento permanente no se le pueden atribuir actividades de asesoría fiscal; d) el tercero vinculado es residente mexicano, el tercero no vinculado o el corresponsal que siendo residentes mexicanos y actúen bajo el mismo nombre o marca del asesor fiscal no residente, desvirtúen la presunción de haber intervenido en el esquema.
- Cuando existiendo asesor fiscal: a) el contribuyente libera al asesor de la obligación de declarar, lo cual por el contrario no está permitido bajo la DAC6; b) el asesor fiscal tiene un impedimento legal de revelar; sin embargo, hay que recordar que ese impedimento no sería el secreto profesional, por lo que podría pensarse en una cláusula de confidencialidad pactada a favor del contribuyente; c) el asesor fiscal no le suministró el número de identificación del esquema otorgado por la Administración Tributaria o el asesor fiscal no le informó al contribuyente que el esquema no es reportable<sup>47</sup>. De esta causal se desprende que el hecho de que haya un asesor

<sup>46</sup> Artículo 197, inciso 7 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>47</sup> Cuando el esquema no sea reportable, el asesor fiscal tendrá 5 días desde la fecha en que el esquema esté disponible o desde el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero para informárselo por escrito al contribuyente.

fiscal no libera de plano al contribuyente de la obligación de revelar, pero también debería entenderse que el contribuyente estaría en su derecho de probar la razón de por qué el esquema no es reportable.

Ahora bien, el contribuyente obligado a reportar en los eventos anteriores será el residente mexicano o el residente en el extranjero con un establecimiento permanente en México, en la medida que tenga que incluir en su declaración de renta el beneficio fiscal que resulta del esquema. De igual manera, los residentes mexicanos o los residentes extranjeros estarán en la obligación de reportar cuando realicen operaciones con vinculados extranjeros, que obtengan beneficios fiscales en México derivados de los esquemas<sup>48</sup>.

Se observa cómo un esquema no sería reportable cuando el asesor fiscal es extranjero y no cuenta con establecimiento permanente en México, parte vinculada, tercero no vinculado, o corresponsal actuando bajo la misma marca o nombre, que hayan estado involucrados en el esquema, y-adicionalmente- el contribuyente es un residente extranjero sin un establecimiento permanente en México. Como se podrá recordar en el caso de la DAC6, el contribuyente interesado no residente en la Unión Europea siempre estaría en la obligación de reportar cuando no haya intermediario que deba hacerlo, en la medida que haya percibido un ingreso o ejecutado una actividad en la Unión Europea.

### **5.1.2 Esquemas reportables<sup>49</sup>**

Se entienden como tal a todo plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción, o recomendación externa efectuada expresa o tácitamente, con el propósito de materializar una serie de actos jurídicos, que directa o indirectamente generen un beneficio fiscal en México<sup>50</sup>.

La regulación mexicana fija un enfoque de dos pasos o umbral, dado que serán reportables los esquemas en la medida que generen un beneficio fiscal en México, entendido como la reducción, eliminación o diferimiento temporal con efecto económico<sup>51</sup>. Recalco que en la medida que se genere un beneficio en México, el esquema será reportable, sin importar qué jurisdicciones estén involucradas.

---

<sup>48</sup> Artículo 198, último inciso del Código Fiscal de la Federación.

<sup>49</sup> Artículo 199, numerales I al XIV del Código Fiscal de la Federación.

<sup>50</sup> Artículo 199, inciso segundo del Código Fiscal de la Federación.

<sup>51</sup> Artículo 5-A, inciso 5 del Código Fiscal de la Federación.

De igual manera, se fija un *de minimis* para aquellos esquemas reportables personalizados, salvo los relacionados con intercambio de información de cuentas financieras (CRS<sup>52</sup> o FATCA) en los que el monto agregado del beneficio fiscal que se espera obtener en México no exceda de 100 millones de pesos mexicanos. De igual manera, y para el caso de todos los esquemas reportables, si se implementa o se pretende implementar más de uno de ellos en un año fiscal para el mismo contribuyente, para determinar si se cumple con el umbral monetario, se tendrá en cuenta la suma de todos ellos<sup>53</sup>.

Se observa que se siguen las recomendaciones del Reporte de la Acción 12 con la finalidad de limitar la carga administrativa a los asesores fiscales y contribuyentes y evitar que la Administración Tributaria reciba información de esquemas que pudieran no ser de impacto para el fisco mexicano.

Por su parte, los esquemas reportables pueden ser generalizados; es decir estandarizados o comercializables a gran o pequeña escala y que no requieren mayor adaptación para su implementación y personalizados, que podría decirse son hechos a la medida de las necesidades de un contribuyente determinado.

Se podría decir que un gran número de los esquemas siguen el Reporte de la Acción 12 y el listado de los rasgos distintivos de la DAC6, y respecto de todos ellos debe cumplirse el umbral del beneficio fiscal y del *de minimis*.

De manera general, los esquemas reportables que siguen los rasgos distintivos del Reporte y de la DAC6 son los que generen o puedan generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las siguientes características:

- Evitan que haya intercambio de información (FATCA/CRS).
- Actos jurídicos que permiten la transferencia de pérdidas.
- Implican una serie de pagos u operaciones interconectados que retornen la totalidad o una parte del monto del primer pago que forma parte de dicha serie, a la persona que lo efectuó o alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas.

---

<sup>52</sup> Estándar común de reporte (CRS, por sus siglas en inglés).

<sup>53</sup> Artículo único, Acuerdo N° 13 de 2021 de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en: [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5610665&fecha=02/02/2021](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5610665&fecha=02/02/2021)

Operaciones entre partes relacionadas en las que:

- Se transfieren activos intangibles difíciles de valorar de conformidad con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por la OCDE.
- Se transfieren o se conceda el uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación a cambio o se presten servicios o se realicen funciones que no estén remunerados;
- Se lleven a cabo reestructuraciones empresariales, en las cuales no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos o cuando como resultado de dicha reestructuración, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta reduzcan su utilidad de operación en más del 20%.
- No existan comparables fiables, por ser operaciones que involucran funciones o activos únicos o valiosos.
- Se utiliza un régimen de protección unilateral conocidos como *safe harbours* de acuerdo con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por la OCDE.

Otros esquemas reportables propios del régimen mexicano son:

- Los que eviten la aplicación de reglas de entidades controladas del exterior (*controlled foreign companies* o CFC)
- Aplicación de CDI con México y en el estado de residencia del perceptor del ingreso no se genera impuesto, o se aplica un régimen de exención o una tasa reducida.
- Eviten la generación de un establecimiento permanente en México.
- Eviten la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos.
- Eviten la retención del 10% sobre dividendos.

### **5.1.3 Plazos para reportar**

Desde el primero de enero del 2021<sup>54</sup>, los esquemas generalizados deberán ser reportados dentro de los 30 días siguientes al día en que se realiza el primer contacto para su comercialización y los esquemas personalizados

---

<sup>54</sup> Artículo 8, fracción II de las Disposiciones Transitorias del Código Fiscal de la Federación del Decreto.

dentro de los 30 días siguientes al día en que el esquema esté disponible para su implementación o se haya efectuado el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero<sup>55</sup>.

#### **5.1.4 Consecuencias del cumplimiento y del incumplimiento**

La revelación de un esquema reportable no implica ni aceptación ni rechazo de los efectos fiscales derivados de este.

Ahora, el no reportar el esquema o reportarlo incompleto o con errores, genera sanciones que para el asesor fiscal oscilan entre USD 4,000 y USD 830,000 y, para el contribuyente, pueden iniciar en USD 2,100, más la prohibición de aplicar el beneficio esperado del esquema reportable, más una multa que oscila entre el 50% y el 75% del beneficio que se obtuvo o se esperaba obtener del esquema reportable<sup>56</sup>.

### **5.2 Régimen de revelación fiscal en Argentina**

La Administración Federal de Ingresos Públicos de la República de Argentina, mediante la Resolución General N° 4838 de 2020, introdujo el Régimen de Información de Planificaciones Fiscales (IPF).

En esta Resolución, se hace eco del Reporte de la Acción 12 al indicar que uno de los retos a los que las administraciones fiscales se enfrentan es la falta de información puntual, exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal, que permita que los gobiernos identifiquen rápidamente las áreas de riesgo.

Se refiere igualmente a que el principal objetivo de los regímenes de declaración obligatoria de planificaciones fiscales radica en incrementar el nivel de conocimiento respecto de las operaciones y estructuras que utilizan las empresas a los efectos de facilitar a las Administraciones Tributarias la obtención de información temprana y que regímenes como el “*Office of Tax Shelter Analysis – OTSA*” y el “*Disclosure of Tax Avoidance Schemes – DOTAS*”, junto con los regímenes de Irlanda, Portugal, Canadá, Sudáfrica, también mencionados por el Reporte, así como los de México y Chile han logrado cumplir ese objetivo.

<sup>55</sup> Artículo 201 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>56</sup> Artículos 82-B y 82-D del Código Fiscal de la Federación.

Del IPF, debo resaltar las siguientes características:

### **5.2.1 Obligados a reportar las planificaciones fiscales**

Tanto los contribuyentes como los asesores fiscales están obligados a reportar. De hecho, si hay más de un asesor, todos deben reportar. El cumplimiento por parte de uno de los obligados no libera a los demás<sup>57</sup>.

Se entiende como asesor fiscal a las personas humanas, jurídicas y demás entidades que, en el curso ordinario de su actividad, ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad relacionada con la implementación de una planificación fiscal, siempre que participen en dicha implementación directamente o a través de terceros<sup>58</sup>.

Esto significa que el asesor tiene que ser participativo para estar obligado a reportar. Por el contrario, los asesores no participativos o secundarios, o que, en otras palabras, no intervienen en la implementación, no tendrían esa obligación.

De igual manera, un asesor fiscal puede ser dispensado de la obligación de reportar si está amparado por el secreto profesional y así se lo informa al contribuyente a través de web de la Administración Tributaria, salvo que este lo releve de ese privilegio<sup>59</sup>. Esto contrasta con el caso mexicano, en el que no procede argumentar el privilegio del secreto profesional para exonerarse de la obligación de reportar.

La norma no condiciona a que los contribuyentes y asesores fiscales tengan algún nexo legal o fiscal en Argentina, por lo que podría entenderse que estarían obligados a reportar ya sean residentes en Argentina o en el extranjero, tengan o no un establecimiento permanente, o ejecuten o no alguna actividad en el país.

Los asesores fiscales también tendrán que reportar cuando otros asesores directa o indirectamente relacionados o conectados implementen los esquemas de planeación, sin importar la jurisdicción en que esos asesores estén domiciliados u organizados.

<sup>57</sup> Sigue así el régimen de Estados Unidos de Norteamérica. Ver artículo 7 de la Resolución General N° 4838/2020 de la Administración Federal de Ingresos Públicos en: <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/236310/20201020>

<sup>58</sup> Artículo 6 (b) de la Resolución General N° 4838/2020.

<sup>59</sup> Artículo 8 de la Resolución General N° 4838/2020.



### 5.2.2 Planificaciones fiscales objeto de reporte

Deben reportarse planificaciones nacionales e internacionales, entendiendo que las primeras comprenden todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que se desarrolle en la República Argentina, mientras que las segundas serán las que involucren a esta y jurisdicciones extranjeras.

Según la normativa también serán reportables las planificaciones que figuren en el siguiente micrositio: <http://www.afip.gob.ar><sup>60</sup>.

Si bien la normativa pareciera adoptar un enfoque de dos pasos o umbrales para que una planificación sea reportable, la definición de beneficio es muy amplia al indicar que lo será cualquier clase de disminución de la materia imponible y que también se entenderá por tal la falta de declaración de los regímenes de información de la Administración Federal<sup>61</sup>.

De otra parte, incluye el siguiente listado de planificaciones fiscales internacionales cuando se verifique alguna o más de las siguientes situaciones<sup>62</sup>:

- Se utilizan sociedades para obtener beneficios de CDIs<sup>63</sup>, se adoptan estrategias para evitar generar un establecimiento permanente, se genere una doble no imposición internacional, se traslade una renta de una jurisdicción a otra o se evite el intercambio de información.
- La transacción se lleva a cabo con una jurisdicción no cooperante o de baja imposición.
- Se aprovechan las asimetrías entre dos jurisdicciones respecto de una entidad, contrato o instrumentos financiero, generando un beneficio fiscal.
- Una entidad, individuo, fundación, cualquier ente extranjero o instrumento legal, tiene doble residencia fiscal.
- Cualquier sujeto posea derechos inherentes al carácter de beneficiario, fiduciante, fiduciario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (*trusts* o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de

<sup>60</sup> Artículo 3, inciso 2 y 4 (f) de la Resolución General N° 4838/2020.

<sup>61</sup> Artículo 5 de la Resolución General N° 4838/2020.

<sup>62</sup> Artículo 4 de la Resolución General N° 4838/2020.

<sup>63</sup> Se refiere a las *Conduit companies* o sociedades instrumentales.

afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior.

- Se encuentre específicamente contemplada en el micrositio “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales”.

Cualquiera de las transacciones antes descritas podrían generar erosión de la base imponible y, por ello, es dable entender que la Administración Argentina quiera tener información de su ocurrencia.

### **5.2.3 Plazos para reportar**

Los esquemas de planeación nacional deben ser informados a la Administración Federal hasta el último día del mes siguiente al cierre del período fiscal en el que el esquema se implementó.

Los esquemas de planeación internacional deberán ser informados dentro de los 10 días siguientes a la fecha en que inició la implementación, lo cual se entenderá que tuvo lugar con la primera gestión.

Como se puede observar, los términos se cuentan desde el momento de la implementación, con lo cual la Administración podría entender que los esquemas no ofrecen riesgo con su simple estructuración si la misma no se ejecuta, lo cual es consecuente con el hecho de que solo los asesores que están directa o indirectamente involucrados en la implementación sean los llamados a reportar. También puede ser una manera de asegurarse que no habrá una sobrecarga administrativa con información que no sea relevante y, sobre todo, una manera notoria de disuadir la ejecución de los esquemas.

Llama la atención el plazo especialmente corto que se da para reportar las planeaciones internacionales, lo cual es comprensible ya que, por ser transfronterizas, su seguimiento y entendimiento se hace más complejo y por ello, requiere un seguimiento y control temprano.

Los esquemas que hayan sido implementados desde el 1 de enero de 2019 hasta el 20 de octubre del 2020<sup>64</sup> o que hayan sido implementados previamente y que aún surtan efectos el 20 de octubre del 2020, debían ser informados antes del 29 de enero del 2021<sup>65</sup>.

<sup>64</sup> Fecha de entrada en vigencia de la normativa.

<sup>65</sup> Artículo 10 de la Resolución General N° 4838/2020.

### **5.2.4 Consecuencias del cumplimiento de reportar y del incumplimiento**

Tal y como lo sugiere el Reporte, se prevé en la DAC6 y en el régimen mexicano que el cumplimiento del deber de reportar bajo el IPF no significará ni aceptación ni rechazo expreso o implícito por parte de la Administración Federal de la validez de los efectos fiscales de los esquemas reportados.

En el caso, el reporte es necesario si el contribuyente desea:

- Su inclusión o permanencia en los registros implementados por la Administración de Impuestos Federal (por ejemplo, el registro de importadores y exportadores; registro de cultivos de granos; registro de petróleo e hidrocarburos, registro de proveedores mineros, entre otros).
- Certificados de descuentos tributarios.
- Certificados de existencia de las sociedades o de seguridad social.

El no reportar implicará que el contribuyente sea incluido en una categoría de alto riesgo y, por ello, tener una alta probabilidad de ser auditado.

De otra parte, en caso de incumplimiento, las multas podrán ser desde USD 120 hasta USD 240 por cada infracción formal.

A la fecha de finalización de este artículo, el sistema de reporte a través del micrositio de la Administración Federal no ha sido implementado y por ello de manera general los asesores y los contribuyentes no han reportado.

### **5.2.5 Otros efectos**

Según el artículo 17 de la normativa IPF, la información que sea reportada podrá ser intercambiada con otras jurisdicciones por medio de los diversos instrumentos que existan para el efecto. Así, según los mecanismos vistos en el capítulo 2 de este escrito, Argentina podrá intercambiar información con base en los TIEAs que estén vigentes, sus convenios para evitar la doble imposición y, por supuesto, con base en el Acuerdo de Asistencia Mutua Administrativa en Materia de Impuestos con las jurisdicciones que lo hayan celebrado.

## **5.3 Otros regímenes en América Latina**

Vale la pena recordar que en el pasado en Brasil y en Colombia hubo intentos de introducir regímenes de revelación obligatoria que no fueron exitosos.

En el caso de Brasil, mediante la Medida Provisoria (Medida Provisional) N° 685/2015, se preveía que las transacciones que involucraran actos o negocios

que implicaran la reducción, eliminación o diferimiento de impuestos, tendrían que ser declaradas a las autoridades federales, en la medida que alguna de las siguientes condiciones fuera cumplida:

- El acto o transacción legal ejecutada por el contribuyente no tiene una relevancia diferente a la fiscal;
- La forma elegida por el contribuyente no es la usual para conseguir el propósito buscado, utiliza una transacción indirecta, o contiene cláusulas que modifican, aunque sea parcialmente los efectos de un contrato típico; o
- La transacción se encuentra listada en la regulación que expida la autoridad fiscal federal.

Una declaración deberá ser presentada por cada operación ejecutada de manera interconectada, cada vez que se carezca de un propósito de negocio o el abuso sea evidente. Una declaración en relación con los actos o transacciones legales que no hayan ocurrido serán tratadas como consulta (Santos, 2017, pp. 323-324).

El incumplimiento de las reglas, o si la declaración era considerada ineficaz, como, por ejemplo, si los datos para comprender el acto o negocio jurídico no eran suficientes<sup>66</sup>, se entendía como una omisión dolosa con intención de evasión o fraude fiscal por parte del contribuyente, que generaba intereses y penas del 150%, así como potencialmente cargos criminales<sup>67</sup>.

La anterior medida, que tenía como antecedente la Acción 12 del Reporte BEPS<sup>68</sup>, no fue aprobada por el Congreso de Brasil, quizás por la amplitud de su redacción que podía dar lugar a varias interpretaciones, por ejemplo, qué debía entenderse por inusual, carencia o propósito de negocio; y adicionalmente, podía colocar a los contribuyentes fácilmente en una situación de dolo o fraude con efectos criminales, si, por ejemplo, el esquema no era a juicio de la Administración Federal suficientemente explicado.

Por su parte, Colombia también intentó en el pasado implementar un régimen de revelación de esquemas potencialmente agresivos en su reforma tributaria del año 2016<sup>69</sup>.

<sup>66</sup> Artículo 11.2 de la Medida Previsoria N° 685 del 21 de Julio de 2015. Disponible en: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm) (Traducción libre de la autora).

<sup>67</sup> Medida Previsoria N° 685 del 21 de Julio de 2015.

<sup>68</sup> Véase: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf)

<sup>69</sup> Reforma implementada mediante la Ley N° 1819 de 2016.

Según la exposición de motivos del proyecto de ley, mediante el cual se pretendían introducir las reglas de revelación en el régimen fiscal colombiano, las mismas buscaban, entre otras cosas, resolver la asimetría de información respecto de los esquemas de planeación tributaria potencialmente abusivos que se presenta entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, lo cual implicaba que las administraciones tributarias no cuenten con la información suficiente y necesaria para tomar medidas adecuadas y oportunas en contra de los esquemas de planeación tributaria que implican un riesgo de BEPS. Indicaba la exposición que, si bien la autoridad tributaria (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, en adelante) cuenta con ciertos mecanismos de auditoría, estos no resultan adecuados para que la Administración diseñe una verdadera política de lucha contra los esquemas que pueden representar un riesgo de BEPS. Y se mencionaba que el más reciente desarrollo que había tenido este tema en la OCDE era el reporte sobre la Acción 12 relacionada con las reglas obligatorias de revelación (*mandatory disclosure rules*, en adelante, MDRs)<sup>70</sup>.

Según el proyecto de reforma tributaria presentada al Congreso de la República, las estrategias que serían objeto de revelación serían aquellas que tuvieran la potencialidad de generar para el usuario una ventaja tributaria, entendida esta como el ahorro tributario o reducción efectiva de la carga impositiva del impuesto de renta y complementarios o el diferimiento de su pago, lo cual debía constituir una de las principales ventajas del esquema.

Las transacciones objeto de revelación eran:

- La generación o la utilización de pérdidas fiscales cuyo valor sea igual o superior a 31.000 UVT.
- La participación de entidades o vehículos de inversión, transparentes o no, que son residentes fiscales, en el caso de las primeras, o están constituidos en, en el caso de los segundos, de jurisdicciones cuya tasa nominal del impuesto sobre la renta es igual o inferior al 80% de la tarifa nominal del impuesto sobre la renta y complementarios.
- La aplicación de alguno de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia.

<sup>70</sup> Ponencia para primer debate Proyecto de Ley N° 178/2016 (Cámara) y N° 173/2016 (Senado), por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructura, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

- La presencia de pagos susceptibles de constituir una deducción para efectos tributarios, que no estarían gravados en cabeza del beneficiario efectivo de los mismos.
- Las demás que fije el reglamento que tengan la potencialidad de erosionar la base gravable o constituir un traslado de beneficios al exterior.

Como se puede observar, se incluían transacciones que efectivamente pueden generar un ahorro tributario, como, por ejemplo, utilizar o generar pérdidas, o utilizar un convenio para evitar la doble imposición, pero que no necesariamente tienen que ser potencialmente agresivas.

Recordemos que en el caso de la DAC6, el esquema reportable implica comprar una sociedad con pérdidas, que esta cese su actividad principal y aquellas sean utilizadas para disminuir la carga fiscal de otra sociedad —que sería permitido, por ejemplo, en un régimen de consolidación fiscal— y que, en el caso de México, la utilización de un CDI es reportable cuando en la jurisdicción del perceptor de la renta el ingreso goza de alguna exención o reducción, lo cual podría implicar una doble imposición. Estos esquemas serían los que ameritarían ser reportados en un régimen de revelación obligatoria.

Finalmente, la propuesta del Proyecto de Ley relacionada con el régimen de revelación no fue incluida en la Ley N° 1819 de 2016, en razón a que atentaba contra el secreto profesional, el derecho fundamental de no declarar contra sí mismo y, adicionalmente, las características específicas planteadas en el proyecto no tenían la finalidad propuesta en la Acción 12 del Plan BEPS, lo que podría acarrear mayores costos para la DIAN (Rodelo, 2018, p. 226).

## 6. CONCLUSIONES

La OECD en su reporte de Competencia fiscal nociva de 1998 indicó que la carencia de un intercambio efectivo de información era uno de los criterios determinantes de las prácticas fiscales dañinas o perniciosas de las jurisdicciones y, por virtud de esto, se dieron grandes cambios, perfeccionando o ampliando los mecanismos de intercambio de información que ya existían, como sucedió con el artículo 26 del modelo de Convenio para evitar la doble imposición, modelo OCDE, mediante la modificación del modelo en el año 2005, o con el Convenio Multilateral para Asistencia Mutua Administrativa del año 1998, mediante el protocolo que entró en vigor en el año 2011.

De igual manera, se desarrollaron nuevos mecanismos como el Modelo OCDE para Intercambio bilateral de Información para propósitos fiscales (Modelo TIEA, por sus siglas en inglés) del 2002 y el Modelo de Protocolo del

año 2015 que lo extiende para el intercambio espontáneo y el intercambio automático de información. Asimismo, se crearon los modelos de Acuerdos de Autoridades Competentes (CAA, por sus siglas en inglés), por medios de los cuales las administraciones de los Estados que firmaron un convenio para evitar la doble imposición o CDI, un TIEA o el MCAA, pueden fijar los procedimientos para la ejecución de las obligaciones previstas en los mismos, y que, si bien pueden ser bilaterales, los más comunes son los multilaterales para el intercambio automático de información financiera en materia fiscal bajo el Estándar Común de Reporte (CRS, por sus siglas de inglés) o CRS MCCA y para el intercambio de los reportes país por país (CbCR).

Dentro de ese contexto global de intercambio de información, y como parte de las medidas adoptadas por el plan de la OCDE y el G20 para la lucha contra la erosión de la base gravable y la transferencia de los beneficios o Plan de Acción BEPS, se desarrolló la Acción 12 y su Reporte final denominado “Exigencia de revelación de los mecanismos de planeación fiscal agresiva”, que si bien no es estándar mínimo, sugiere a las jurisdicciones la creación de regímenes de revelación obligatoria de mecanismos de planeación fiscal potencialmente agresiva o abusiva. De esta manera, las administraciones de los Estados podrán obtener de información completa y de manera oportuna de los diferentes esquemas de planificación que les permita actuar ágilmente, ya sea impidiendo la implementación de los mismos y, por ende, el menoscabo en el recaudo tributario; modificando la normativa que adolezca de vacíos y falencias; o cambiando su política fiscal. Para el efecto, se basó en regímenes ya existentes que han mostrado ser exitosos en atacar la implementación de estructuras o desincentivar su desarrollo como es el caso del Reino Unido, Canadá, Irlanda, Portugal, Sudáfrica y Estados Unidos de Norteamérica.

Según el Reporte de la Acción 12, lo mínimo que un régimen de revelación obligatoria de planificaciones fiscales agresivas debe contener es: i) identificación del obligado a reportar, ya sea el promotor (el cual debe estar definido), el usuario o contribuyente, o ambos, y esto va a depender de si el régimen se enfoca en conocer la estructura o en conocer al promotor; ii) los rasgos distintivos o *hallmarks* que permitirán identificar los esquemas de planificación fiscal que deben ser revelados, y que pueden ser generales y específicos. Asimismo, pueden obedecer a un enfoque de un solo paso, en el que si el esquema encuadra en el signo distintivo, el mismo debe ser reportado, o a un enfoque de dos pasos o umbral, en el que para que un esquema sea reportable antes que nada debe pasar un test de beneficio, o debe exceder de un “*de minimis*”; iii) plazo para la revelación, que debería ser lo más pronto posible para que de esa

manera la Administración pueda tomar las medidas para evitar la implementación del esquema y, de esa manera, la afectación del recaudo; iv) consecuencias de la revelación, específicamente, el régimen debe ser claro, indicándole al contribuyente o usuario que el hecho de que la Administración no llegare a pronunciarse sobre el esquema no significa la validación del mismo ni de sus ventajas fiscales, esto es, se debe evitar una **expectativa legítima** de la validez del mecanismo en caso de ausencia de pronunciamiento de la autoridad fiscal; y v) sanciones, las cuales pueden ser pecuniarias.

Finalmente, el Reporte de la Acción 12 indica que los regímenes de revelación pueden ser implementados para esquemas nacionales o transfronterizos.

La Directiva UE 2018 (N° 822) del 25 de marzo de 2018 del Consejo de la Unión Europea o DAC6 es la respuesta al llamado a la Comisión europea para que se le exija más transparencia a los intermediarios como consecuencia de los escándalos *Paradise Papers*, *Panama Papers*, *Swiss Leaks* y *Luxembourg Leaks*, en los que estuvieron involucradas firmas de asesores fiscales y financieros que ayudaron a sus clientes a ocultar dinero en jurisdicciones de menor imposición, y para lo cual se crea un régimen de revelación obligatoria de mecanismos de planificación potencialmente agresiva que siga las recomendaciones del Reporte de la Acción 12 del Plan de Acción BEPS.

Así, la DAC6 se enfoca en exigirle de manera principal a los intermediarios y de manera subsidiaria los contribuyentes interesados la revelación de los esquemas de planificación fiscal transfronterizos que encuadren ya sea en los rasgos distintivos generales o específicos, fijando para el efecto un esquema de dos pasos o umbral para los primeros y para algunos de los segundos, consistente en el “test del beneficio” entendido este como una ventaja fiscal.

La DAC6 es un mecanismo de intercambio automático de los esquemas de planificación fiscal agresiva entre los Estados miembros de la Unión Europea; sin embargo, la información que sea recabada por medio de este régimen podría ser solicitada por administraciones de Estados no miembros de la Unión Europea, por ejemplo, de estados latinoamericanos si estos han firmado con el Estado del cual pretenden obtener la información un CDI o son miembros del Acuerdo de Asistencia Mutua Administrativa en materia Fiscal o inclusive si formaran parte de un TIEA.

No sobra recordarles a los intermediarios sin vinculo físico o legal con la Unión Europea que, de llegar a tener usuarios (clientes) involucrados en esquemas de revelación obligatoria, deben advertírsele, dado que podrían llegar a estar obligados a reportar, en caso de que ejecutasen alguna actividad o devenguen alguna renta en la Unión Europea.



En Latinoamérica, podemos observar los efectos del Reporte de la Acción 12 y algunos reflejos de la DAC6 en los regímenes de revelación de planificaciones fiscales potencialmente agresivas mexicano y argentino.

En el régimen mexicano, también enfocado de manera principal en exigirle el reporte a los intermediarios y de manera subsidiaria a los contribuyentes, se fija un umbral, dado que los esquemas reportables serán aquellos que generen un beneficio fiscal y, adicionalmente, se ha introducido una normativa que fija un “*de minimis*” de 100 millones de pesos para los esquemas personalizados. Es importante anotar que un mecanismo será reportable cuando se genere un beneficio fiscal en México sin importar su origen, y por los rasgos distintivos que incluyen podrían ser objeto de reporte esquemas transfronterizos.

De igual manera, la información reportada a la Administración mexicana podría ser solicitada por las Administraciones de otros Estados por virtud de un CDI, TIEA o del Convenio de Asistencia Mutua Administrativa en materia Fiscal.

En el caso argentino, tanto intermediarios como contribuyentes están en la obligación de reportar de manera autónoma los esquemas de planificación potencialmente agresivos que pueden ser nacionales o transfronterizos. De igual manera, supeditados a ser reportables en la medida que impliquen un beneficio fiscal, aunque la definición de este sea muy amplia, dado que se entiende que existe en la medida que haya una disminución de la materia imponible.

La legislación argentina, al contrario de lo que sucede con la DAC6 y el régimen mexicano, que no mencionan nada al respecto, indica expresamente que la información reportada podrá ser intercambiada con otras jurisdicciones, mediante los mecanismos que estén disponibles para el efecto.

Tanto el régimen mexicano como el argentino exigen la revelación de los esquemas desde el año 2021; sin embargo, el argentino depende de un micrositio de la Administración Tributaria, en el que, por ejemplo, se listarán las transacciones reportables. Dicho micrositio, a la fecha, no está habilitado.

Otros países en los que se hizo el intento de implementar un mecanismo de revelación obligatoria de esquemas de planificación potencialmente agresiva son Brasil y Colombia. Sin embargo, ninguno por fortuna prosperó, dado que carecían de suficiente claridad en su redacción y omitieron considerar las recomendaciones del Reporte de la Acción 12, principalmente, en mi concepto, en la objetividad de los rasgos distintivos, omisión que en el caso de Brasil podía llevar a que se considerara que el contribuyente había actuado de manera dolosa e inclusive que había cometido fraude fiscal.

Para el caso de Colombia, quiero resaltar que el régimen no fue incorporado a la legislación fiscal principalmente por entender que podía atentar contra el privilegio del secreto profesional y que, igualmente, podía implicar autoinculpación.

## 7. LISTA DE REFERENCIAS

- Calderón, J. (2019). El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE. En Serrano, A. (dir.). *Fiscalidad Internacional*.
- Caruana, M., et al. (2014, 5 de noviembre). *Explore the documents: Luxembourg Leaks Database*. ICIJ. <https://www.ij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/>
- Falcão, T. & Lara, A. (2020). General Report Subject 2- Exchange of Information: Issues, Use and Collaboration. *Cahiers de droit fiscal International*, 105.
- García, A. (1999). *El Intercambio de información en el modelo de las Naciones Unidas. El Artículo 26*. UNPAN. [https://www.researchgate.net/publication/242190683\\_EL\\_INTERCAMBIO\\_DE\\_INFORMACION\\_EN\\_EL\\_MODELO\\_DE\\_CONVENIO\\_DE\\_LAS\\_NACIONES\\_UNIDAS\\_EL\\_ARTICULO\\_26](https://www.researchgate.net/publication/242190683_EL_INTERCAMBIO_DE_INFORMACION_EN_EL_MODELO_DE_CONVENIO_DE_LAS_NACIONES_UNIDAS_EL_ARTICULO_26)
- ICIJ. (2017, 5 de noviembre). About the Paradise Papers Investigation. <https://www.ij.org/investigations/paradise-papers/about/>
- ICIJ. (s/f). *About the investigation*. <https://www.ij.org/investigations/panama-papers/pages/panama-papers-about-the-investigation/>
- ICIJ. (s/f). *About the Swiss Leaks data*. <https://projects.ij.org/swiss-leaks/about>
- Matute, A. (2010). Spain- The Basque Patent Box Regime. *European Taxation*, 50,1.
- OCDE. (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Éditions OCDE. <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>
- OCDE. (2016), *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE.
- Palao, C. (2015). La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal, *Revista de Contabilidad y Tributación*, 392, 43-80.
- Rodelo, A. (2018). La obligación de revelar esquemas de planeación agresiva o abusiva en el ordenamiento colombiano. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 78, 199.
- Santos, E. (2017). Tax Transparency and Disclosure in Brazil. *IBFD-Bulletin for International Taxation*, 71,6.