

CONTROL DE GRANDES PATRIMONIOS

**XXIX CONGRESO ANUAL DE
INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO
ZARAGOZA 2019**

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	1
2.	CONCEPTO DE GRAN PATRIMONIO. DATOS ESTADÍSTICOS	2
2.1.	CONCEPTO DE GRAN PATRIMONIO	2
2.2.	DATOS ESTADÍSTICOS RELEVANTES	3
3.	TRIBUTACIÓN DE GRANDES PATRIMONIOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	3
3.1.	CONSIDERACIONES PREVIAS	3
3.2.	LOS INSTRUMENTOS DE PLANIFICACIÓN.....	5
3.3.	UTILIZACIÓN DE SOCIEDADES CON FINES PARTICULARES.....	7
3.3.1.	Gastos privados del socio pagados por la sociedad	7
3.3.2.	Bienes de la sociedad utilizados por el socio.....	8
3.4.	LA UTILIZACIÓN DE SOCIEDADES PROFESIONALES.....	9
3.5.	LA OPACIDAD. LOS PARAÍDOS FISCALES Y LAS ESTRUCTURAS FIDUCIARIAS	11
4.	ACTUACIONES DE LA AEAT. ANTECEDENTES Y SITUACIÓN ACTUAL	12
4.1.	ANTECEDENTES	12
4.1.1.	Actuaciones como consecuencia de escándalos en paraísos fiscales	12
4.2.	ACTUACIONES DE CONTROL. HERRAMIENTAS	14
4.2.1.	Planes de Control Tributario.....	14
4.2.2.	Investigación patrimonial de la AEAT apoyada en los modelos 720 y 750	16
4.2.3.	Datos obtenidos a través de los sistemas de Intercambio Automático de Información (CRS)	16
4.2.4.	Creación de la Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes.....	17
4.2.5.	Directiva (UE) 2018/822 del Consejo que modifica la directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información	17
5.	PROPUESTAS	23
6.	CONCLUSIONES.....	24

1. INTRODUCCIÓN

Diversos acontecimientos producidos en los últimos años han puesto de manifiesto una creciente preocupación en la sociedad acerca de la **contribución fiscal** que realizan los denominados **grandes patrimonios**. Así, la última crisis económica, y diversos escándalos mediáticos, entre los que hay que destacar los relativos a la filtración de datos de paraísos fiscales o países con secreto bancario, han puesto a los grandes patrimonios en el punto de mira y, más importante aún, ha hecho que la sociedad se formule la pregunta: **¿pagan los titulares de grandes patrimonios los impuestos que les corresponden?**

Los numerosos casos mediáticos de personalidades de la vida pública y que han sido investigadas e incluso denunciadas por delito fiscal pone en evidencia que **la Administración Tributaria no ha estado inerte** ante este colectivo de contribuyentes.

Sin embargo, la **sofisticación en las fórmulas o instrumentos utilizados** por este colectivo ha obligado a las Haciendas Públicas de numerosos países, entre las que se incluye la española, a tratar de **potenciar los mecanismos de control sobre estos contribuyentes**. Estos esfuerzos se han materializado, entre otras formas, en la incorporación explícita del control de estos patrimonios relevantes en los planes de control tributario, en la adopción de medidas organizativas específicas, en la innovación en los canales de captación de la información, así como en la adopción de nuevas formas de análisis de dicha información, lo que ha originado intensos debates en diversos ámbitos.

La Organización de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE) no es ajena a este interés social y mediático, compartiendo preocupación con los profesionales del mundo tributario. Es por ello por lo que entendemos que el **XXIX Congreso anual de Inspectores de Hacienda del Estado** puede ser un buen foro en el que se analicen y debatan algunos de los aspectos más relevantes que se refieren al tema del control de grandes patrimonios.

Abordar de forma breve y sintética, y desde la perspectiva de la Organización de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE), la tributación actual de las personas vinculadas a grandes patrimonios en España, supone exponer, **desde un punto de vista técnico**, las características específicas que tiene la tributación de estas personas y ello sin perjuicio de la opinión absolutamente libre que pueda tener cualquier ciudadano sobre la **justicia o eficiencia derivadas de la carga fiscal** que en realidad soportan los contribuyentes de mayor capacidad contributiva.

Para tener una visión realista de la cuestión que se trata es preciso tener en cuenta lo siguiente:

- **El régimen tributario español y el de los demás países**, debido a que la planificación económica y fiscal de los residentes españoles con grandes patrimonios e ingresos utiliza frecuentemente estructuras internacionales. Esas estructuras están muchas veces al borde de la legalidad, utilizando la llamada planificación fiscal agresiva, y en otras se han utilizado abiertamente para defraudar, utilizando testaferros, sociedades pantalla o paraísos fiscales.

- El **IRPF** no es un instrumento válido para determinar qué individuos tienen grandes ingresos o grandes patrimonios. Los titulares de grandes fortunas pueden determinar qué ingresos percibirán directamente como personas físicas y cuando lo harán, por lo que su contribución vendrá determinada por otros impuestos. Por ello, se han de examinar las figuras utilizadas para evadir la tributación en este impuesto, como son las sociedades instrumentales.
- La situación de los impuestos que gravan la riqueza en España -Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones-, que son tributos estatales, pero cuyas competencias están cedidas a las Comunidades Autónomas.
- **La capacidad organizativa y los planes de actuación de la Administración Tributaria para el control de los grandes patrimonios**, ya que con sus criterios y actuaciones se determina cuál es el régimen fiscal y la verdadera naturaleza de algunas de las estructuras utilizadas por los titulares de grandes patrimonios.

Es necesario advertir que en el tema de control de grandes patrimonios y sobre todo al exponer ciertas conductas de defraudación en este documento, **no se pretende señalar a este colectivo de personas como contribuyentes que defraudan de manera generalizada**, puesto que el fraude, estadísticamente, no se encuentra esencialmente residenciado en este colectivo de personas, pero sí asume la presunción de que los titulares de grandes patrimonios, aquellos con un perfil defraudador, cuentan con más y mejores recursos para diseñar aquellas estructuras que les permitirán evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En ese sentido, un control tributario específico sobre los grandes patrimonios es necesario por un **dobles motivo**:

- La protección de la **suficiencia** del ingreso público que debe sufragar nuestro Estado de bienestar.
- El mensaje de **ejemplaridad** que la Administración Tributaria lanza a la sociedad española en su cometido de fiscalizar que también las grandes fortunas contribuyen debidamente y puntualmente al sostenimiento de los gastos públicos.

2. CONCEPTO DE GRAN PATRIMONIO. DATOS ESTADÍSTICOS

2.1. CONCEPTO DE GRAN PATRIMONIO

En nuestra legislación **no existe una definición legal** de ‘gran patrimonio’ o de ‘patrimonio relevante’.

En el ámbito internacional, a nuestros efectos, encontramos una definición de la *Australian Taxation Office* en su informe a la OCDE, en el que se define a los individuos de muy altos ingresos como aquellos que disponen, directa o indirectamente (controlan de alguna forma) un patrimonio superior a 30 millones de dólares (*Ultra High Income Individuals*). Por consiguiente, nos encontramos ante individuos con una gran capacidad económica, derivada del control de un patrimonio preexistente.

En el caso de España se puede considerar como “gran patrimonio” o “patrimonio relevante” al que tiene obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio que, de acuerdo con sus normas de valoración, se ha de hacer cuando su valor sobrepasa 2 millones de euros.

2.2. DATOS ESTADÍSTICOS RELEVANTES

En lo que atañe al **Impuesto sobre el Patrimonio**, en 2017 han presentado declaración por obligación personal (residentes) y por obligación real (no residentes) un total de **202.437 contribuyentes, con un patrimonio total de más de 669 mil millones de euros, debiéndose destacar que, de entre esos, hay 611 personas físicas con patrimonio superior a 30 millones de euros**, siendo especialmente relevante que el número de personas con un patrimonio superior a este importe era de 352 en 2011.

Relacionado con lo anterior, hay que mencionar que el valor total de patrimonio declarado en el **modelo 720, de declaración de bienes y derechos en el extranjero**, superó en el 2017, por primera vez en el período entre 2013 y 2016 la cifra de **141.000 millones de euros**, información que ha pasado a engrosar las bases de datos de la Agencia Tributaria para presentes y futuras comprobaciones. Sin duda, esta extensión del control tributario a los elementos del patrimonio ubicados en el extranjero permite ensanchar las bases imponibles de los impuestos, dado que la presentación del modelo 720 **induce a la correcta tributación** en el Impuesto sobre el Patrimonio y el IRPF.

A este respecto, de acuerdo con el resultado del análisis realizado por la Agencia Tributaria sobre el comportamiento de los declarantes del Impuesto sobre el Patrimonio, **los contribuyentes por este impuesto que también son declarantes del modelo 720 han incrementado en un 78% su base imponible declarada en el Impuesto sobre el Patrimonio, comparando los datos de 2007 y de 2015** (entendidos como ejercicios de devengo, no de presentación). **Durante ese mismo periodo, la base imponible total declarada por el conjunto de los contribuyentes que presentaron el Impuesto sobre el Patrimonio había caído casi un 32%**. El análisis conjunto de dichas magnitudes pone de manifiesto la **importante repercusión que ha tenido la obligación de presentar la declaración de bienes y derechos en el extranjero**.

3. TRIBUTACIÓN DE GRANDES PATRIMONIOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

3.1. CONSIDERACIONES PREVIAS

Antes de abordar la cuestión de la tributación de los grandes patrimonios, se hace necesario distinguir dos circunstancias fundamentales:

Por un lado, la tributación de las rentas empresariales de las sociedades controladas por estas personas físicas, en la que ostentan una participación significativa. Se trata de sociedades que desarrollan una **actividad económica real**, y cuya fiscalidad, con toda su problemática y casuística, **no es objeto** del presente documento. No obstante, haremos una mención, si

quiera concisa, de cómo afectan las rentas pasivas (dividendos, intereses, etc..) que proceden de estas entidades en la carga fiscal de las personas físicas.

Y por otro lado, **la tributación del patrimonio propiamente dicho** de este colectivo de contribuyentes. Un patrimonio que se ha ido conformando esencialmente con cargo a las rentas pasivas procedentes de las entidades que mencionábamos más arriba, así como con cargo a rentas activas con origen de las mismas entidades (renta del trabajo) o de otras fuentes. **Éste es, precisamente, el objeto** del que pretende ocuparse este documento.

Como se ha hecho referencia anteriormente, el IRPF no es un buen instrumento capaz de medir la capacidad contributiva de los grandes patrimonios. En estos contribuyentes, la carga fiscal realmente soportada viene determinada por:

- La imposición sobre la renta y patrimonio que exista en cada momento. En España, la imposición patrimonial está representada por el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.
- La carga fiscal soportada por las sociedades que controla o de las que se beneficia el contribuyente de elevados ingresos.

Es necesario tener en cuenta que detrás de un gran patrimonio hay una persona física que, en muchas ocasiones, busca atenuar la carga fiscal que recae tanto sobre la imposición que le afecta de modo directo como persona física (IRPF, IP e ISD), como la que ha de soportar las personas jurídicas por él controladas. En el primer caso, esta carga fiscal la imponen varias figuras impositivas, siendo las más notables:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que grava la afluencia de rentas a la persona física. En concreto: trabajo, dividendos e intereses, arrendamientos inmobiliarios, actividades empresariales y profesionales, ganancias patrimoniales, etc. La principal característica del IRPF es la existencia de tipos marginales elevados de carácter progresivo (más del 45%), que se conjuga con unos tipos proporcionales más reducidos (19%/21%) para determinadas rentas pasivas.
- b) Impuesto sobre el Patrimonio (IP), que grava la titularidad del patrimonio a fecha de devengo del impuesto, entendido este como el conjunto de bienes, derechos y obligaciones de las que es titular, directa e indirectamente, una persona física. Este impuesto grava el patrimonio mediante la aplicación de una tarifa de carácter progresivo.
- c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), que grava las transmisiones patrimoniales mortis causa e inter vivos. También contiene una tarifa de carácter progresivo, que se aplica en función del patrimonio preexistente y del grado de vinculación familiar del beneficiario con el transmitente.

Habría que resaltar que:

- El Impuesto del Patrimonio tiene una exención para el patrimonio empresarial muy importante en el artículo 4.8 de su ley reguladora.

- Esta exención coincide con una bonificación del 95% (que en algunas CC. AA. se eleva al 99%) en el Impuesto de Sucesiones.

Estos beneficios fiscales, en ambos casos, se ligan al cumplimiento de determinadas condiciones que, grosso modo, consisten en la titularidad de un porcentaje importante del capital social de las sociedades en cuestión (individual o conjuntamente con el grupo familiar) y en el requisito de que tales entidades no tengan carácter patrimonial; esto es, que su objeto no sea la mera tenencia de bienes y derechos.

Es precisamente la conjunción de estas figuras impositivas lo que determina que las grandes fortunas busquen mecanismos de planificación fiscal, una de cuyas principales características es la colocación de sus patrimonios en personas jurídicas de diversa naturaleza.

No obstante, se hace necesario resaltar, que en la carga fiscal de este colectivo de contribuyentes **va a tener una incidencia o influencia notable la tributación de las sociedades por ellos controladas en el Impuesto de Sociedades, y por la tributación en el IRPF de los dividendos e intereses derivados o procedentes de las mismas**. Por tanto, la fiscalidad de las grandes fortunas está muy relacionada, aunque no sea exactamente coincidente con la tributación de las grandes empresas y de las sociedades holdings y patrimoniales que las controlan.

3.2. LOS INSTRUMENTOS DE PLANIFICACIÓN

Una característica fundamental de los grandes patrimonios es que su fiscalidad está esencialmente planificada. Esto no significa que todas las operaciones se realicen por motivos puramente fiscales, pero sí que el grado de planificación es muy superior a la existente en la tributación de otros sectores. Dentro de esta planificación existen instrumentos que entran dentro de lo que es la economía de opción, y son lícitos, mientras que en otras ocasiones estos instrumentos son de pura y simple evasión fiscal, en los que se buscan mecanismos de ocultación de rentas o personas.

Desde un punto de vista teórico, la tributación de los grandes patrimonios empresariales es aproximadamente de un 25% nominal en sede de sociedades y de un 21% adicional cuando los beneficios se distribuyen. Esto supone un 40,75 % sobre las rentas obtenidas. Como vemos, se trata de un tipo de tributación algo inferior, aunque homologable, al de las rentas del trabajo.

A partir de esta premisa, las decisiones a tomar tendrán que ir encaminadas a reducir el máximo posible esta tributación global.

En el caso de las personas físicas, las **primeras decisiones** a tomar en esta labor de planificación serán las de realizar las operaciones societarias necesarias (Capítulo VII Título VII de la LIS) para la formación de estructuras de tipo holding (de mera tenencia de participaciones sociales en otras entidades) y de este modo concentrar y organizar la titularidad de las acciones y participaciones de su **patrimonio empresarial**, así como de los elementos de su **patrimonio personal**. Es en estas sociedades holding donde se tratarán de ubicar los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales que se derivan de la condición de

accionista de estas sociedades empresariales. Estas rentas constituyen un importante volumen de ahorro, que se **materializarán** en toda clase de bienes y derechos, incluidos bienes de ocio, y se trataran de redirigir hacia otros vehículos o estructuras, respecto los que, nuevamente, se habrán de tomar nuevas decisiones en orden a reducir la carga fiscal que pueda recaer sobre este ahorro, en una suerte de “fuga” constante del titular de dichas rentas de la imposición que le correspondiera.

Ya se ha señalado que el tipo nominal de general aplicación a las sociedades es del 25%. Sin embargo, existen diversos tipos de sociedades que se someten a tipos muy inferiores, o cuyas operaciones están exentas. Algunos de los tipos más utilizados son los siguientes:

- **Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV):** Su tipo de tributación es del 1%. Formalmente son instituciones de inversión colectiva que se encuentran bajo el control de la CNMV.
- **Sociedades y Fondos de Capital Riesgo:** Las plusvalías obtenidas por enajenación de participaciones, con algunos requisitos temporales y de transmisión, están bonificadas al 99%.
- **Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros:** Están exentas de tributación en dividendos y plusvalías de fuente extranjera, no procedentes de paraísos fiscales.

Se puede observar que, simplemente utilizando los dos primeros tipos de sociedades, las rentas obtenidas quedarán sometidas a una tributación de un 1% en el momento de su percepción, soportando dichas rentas un 21% adicional, sobre el 99% de los beneficios restantes, cuando se proceda a su reparto.

Algunos de estos instrumentos de planificación sólo pueden ser utilizados por no residentes.

Por otra parte, es preciso tener en cuenta que no sólo existen instrumentos de planificación en España, sino también en otros países que inciden en la fiscalidad española de los grandes patrimonios. En este sentido, existen los regímenes holding que disfrutan de exención de los dividendos cobrados (*participation exemption*) en Luxemburgo, Holanda, Chipre, Austria, Malta o Suiza. Todos estos territorios tienen en común que se les aplica la directiva matriz filial, por lo que con una participación superior al 10%, tampoco existe tributación por renta de no residentes por el pago de los dividendos a sociedades holding de estos estados desde España.

Todos estos instrumentos, españoles y extranjeros, también afectan a la fiscalidad de las sociedades residentes que realmente desarrollan actividades empresariales, pudiéndose citar los siguientes ejemplos:

- La Tributación favorable de intereses en determinados estados. Así, en Holanda, la tributación es de un 5% (formato denominado *interest box*) y en Bélgica se permite la deducción de gastos estimados (“interés notional”), con lo que la tributación efectiva puede ser inferior al 1%. Si estas sociedades, además, dan créditos a sociedades españolas, el gasto por el pago de los intereses que satisfacen las entidades residentes

será deducible en éstas en un 25%, que es el tipo nominal del Impuesto sobre Sociedades.

- La prestación de servicios en estados como Suiza o Irlanda tienen una tributación, específica –caso de Suiza– o general –caso de Irlanda– muy favorable. En consecuencia, filiales del grupo en estos países prestan servicios que son gastos deducibles de otras entidades situadas en países de más alta tributación (como sucede, por ejemplo, en España).

Tanto en uno como en otro caso, los beneficios pueden ser distribuidos, libres de impuestos, hacia las sociedades holding.

España, como los demás Estados, ha adoptado determinadas medidas antiabuso para proteger sus bases imponibles. Hay que resaltar que algunas medidas han sido corregidas o eliminadas debido a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). En esta línea caben destacar las figuras de la subcapitalización, la valoración de operaciones vinculadas, y la Transparencia Fiscal Internacional.

3.3. UTILIZACIÓN DE SOCIEDADES CON FINES PARTICULARES

3.3.1. Gastos privados del socio pagados por la sociedad

Una práctica muy habitual entre los titulares de grandes patrimonios es la **atención por parte de una sociedad de las necesidades vitales del socio**, que suele abarcar tanto la puesta a disposición de bienes de diversa naturaleza, entre los que se puede citar la vivienda (vivienda habitual y viviendas secundarias) y medios de transporte (coches, yates, aeronaves, etc.), así como la **satisfacción de determinados gastos**, entre los que se encontrarían los asociados a dichos bienes (mantenimiento y reparaciones), y otros gastos personales del socio persona física.

Comenzando con los **gastos de naturaleza personal sufragados por la sociedad al socio**, aquí aparecen gastos que normalmente incurren las personas en el día a día, como otro tipo de gastos de un claro carácter de ocio y disfrute. Sin ánimo de ser exhaustivos: gastos de hostelería y restauración, gastos familiares (escolarización de familiares, alimentación, personal doméstico, etc.), de ocio (viajes vacacionales), artículos personales (vestuario, joyas, etc.).

En estos casos nos encontramos con conductas contrarias a la norma que se deben atajar, y que normalmente se concretan en:

Por un lado, la sociedad que soporta estas partidas con cargo a su patrimonio se los imputa y deduce como gasto afecto a la actividad, y, en su caso, se deduce en sus autoliquidaciones de IVA las cuotas de IVA soportadas. Unas conductas que no están admitidas por las normas tributarias.

Y por otro lado, al tratarse de gastos que la sociedad satisface por cuenta y en beneficio del socio, constituyen una suerte de **retribución que debería imputarse al beneficiario**. La contingencia fiscal advertida por la Administración Tributaria, en estos supuestos, es que no

se registra ningún tipo de renta ni en sede de la sociedad, ni en la de la persona física beneficiaria, por lo que el perjuicio para las arcas públicas es doble pues son rentas, que no tributando nadie por ellas, han vaciado la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y han minorado la deuda en IVA.

La regularización a practicar por la Administración en estas situaciones conduciría a que:

- En la sociedad tales gastos deberían tener la consideración de no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, pues no se encuentran relacionados con actividad económica alguna y se trata de importes que suponen una retribución de fondos propios de la entidad a favor del socio, en virtud del artículo 15.1 a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Además, dado que el destinatario de los servicios es el socio y no la sociedad, y que en cualquier caso los mencionados gastos carecen de relación con actividad económica alguna, se considerará que las cuotas deducidas asociadas no resultan deducibles por el artículo 94. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- En el socio, tales rentas deberán ser declaradas como una retribución derivada de la participación en los fondos propios de una entidad (art. 25 Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

3.3.2. Bienes de la sociedad utilizados por el socio

Otra práctica se encuentra en la colocación dentro del patrimonio de las personas jurídicas, controladas por ellos, y que desarrollan una actividad económica de elementos patrimoniales que están destinados a satisfacer sus necesidades de índole particular. Nos encontramos, a título de ejemplo, con viviendas (domicilio habitual, segundas residencias, inmuebles destinados al ocio, etc.), vehículos (coches, embarcaciones, etc.), objetos de arte, etc. Una colocación de bienes que, en muchas ocasiones, va acompañada con un elenco de gastos asociados a los mismos, desde los tributos que los gravan, pasando por gastos de reformas, reparaciones, decoración, suministros de toda índole, y, en general, todo tipo de gastos que son normales a la tenencia y utilización de estos bienes.

Estos bienes son objeto de disfrute por los propietarios de estas entidades, pudiendo distinguirse dos modalidades distintas, según se presente desde un punto de vista formal esta utilización:

a. Sin contrato

En estos casos se encontraría la utilización por el socio de un bien de la sociedad **sin que exista contrato de arrendamiento** o de cesión de uso. Dado que la utilización de los bienes por el socio genera en éste una renta que debe calificarse como retribución de fondos propios, se considera que los gastos asociados a tales bienes (amortizaciones, reparaciones, mantenimiento, seguros, etc.) no son deducibles en la Sociedad, merced a esta calificación.

Además, en el socio se produce la existencia de un rendimiento del capital mobiliario, en concepto de retribución de fondos propios, por un importe equivalente al valor normal de mercado de dicho uso (artículo 25.1 y 43.1 de la Ley del IRPF).

En el mismo sentido, y puesto que los bienes objeto de utilización por parte del socio no podrán considerarse afectos a actividad económica alguna, se entiende que las cuotas deducidas asociadas no resultarán deducibles en virtud del artículo 94. Uno de la LIVA.

b. Con contrato

El supuesto de que la utilización por el socio de un bien de la sociedad **existiendo un contrato de arrendamiento** o cesión de uso que ampara la misma, y con independencia de que el mismo se hubiera formalizado por escrito o verbalmente, habría que determinar su valor de mercado en aplicación del art. 18 de la Ley 27/2014 (operaciones entre partes vinculadas).

El ajuste primario supone el reconocimiento de un ingreso por la diferencia entre el valor de mercado y el precio convenido en la operación. Asimismo, deberían reconocerse los gastos ligados a la titularidad del activo destinado al uso del socio, por estar correlacionado con los ingresos. Por aplicación del ajuste secundario se considerará la existencia de rendimientos de capital mobiliario por la diferencia entre el valor pactado y el de mercado de acuerdo con lo previsto en el artículo en el artículo 18.11 de la LIS.

En el supuesto que la operación analizada esté sujeta y no exenta de IVA, y en la medida en que el socio no tenga derecho a deducción, y el valor convenido fuera inferior al de mercado, la base imponible de la operación sería su valor de mercado, de acuerdo con el artículo 79. cinco LIVA.

Por lo demás, no se puede dar por finalizada la regularización asociada a la utilización de un bien de la sociedad por el socio, en virtud de contrato de arrendamiento o cesión, sin hacer mención a la posibilidad de que, excepcionalmente, atendiendo a las pruebas recabadas en el expediente concreto, pudiera llegarse a apreciar la existencia de **simulación negocial**. En particular se producirá dicha circunstancia cuando **a pesar de la existencia de un contrato de arrendamiento** o cesión se logre probar que la intención de las partes no era otra que la simple retribución del socio (retribución de fondos propios) que hiciera posible una reducción significativa e intencionada de lo que le hubiera correspondido tributar.

3.4. LA UTILIZACIÓN DE SOCIEDADES PROFESIONALES

Bajo este epígrafe, nos encontramos ante un elenco de conductas consistentes en residenciar en sociedades los ingresos derivados de la actividad habitual que desarrollan las personas físicas. Esto es, las prestaciones de servicios de personas físicas a través de sociedades interpuestas.

En relación a ello, hay que recordar que en 2009 la Agencia Tributaria emitió una nota sobre interposición de sociedades por parte de personas físicas, en las que ya se divulgaba los posibles riesgos fiscales que podrían darse en la utilización de este tipo de mecanismos. Con posterioridad, ya en 2019, se ha vuelto a publicar otra nota, también relativa a la interposición de sociedades por personas físicas. Esta nota tiene como principal cometido *“poner a disposición de los contribuyentes y asesores las pautas necesarias para facilitar, en garantía de los principios de transparencia y seguridad jurídica, el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias”*. Tal y como se señala en la nota, *“no se trata de impedir la*

*posibilidad de que un contribuyente pueda realizar una actividad profesional por medio de una sociedad, lo cual se enmarca, a priori, en el derecho que asiste a cualquier profesional a elegir libremente la forma en que quiere desarrollar su profesión. Pero eso no significa que la **Administración Tributaria deba aceptar automáticamente la validez jurídica de todo tipo de operaciones de prestación de servicios realizadas por una persona física a través de una sociedad profesional**, ni asumir necesariamente que en toda operación realizada a través de una sociedad profesional ha de admitirse que la intervención de la sociedad es real, ni tampoco admitir la valoración de las prestaciones cuando estas no respondan a un verdadero valor de mercado.”*

A la hora de escoger el modo de organizar su actividad y, en concreto, el modo de prestación de sus servicios, las personas físicas pueden elegir hacerlo bien en su propio nombre, o bien mediante la constitución de una sociedad a la que prestará sus servicios. **Ambas formas de organizar la prestación de servicios profesionales son, en principio, perfectamente acordes a las normas legales.**

No obstante, una vez elegida la forma en que se va a organizar y desarrollar su actividad, lo que no queda a elección del contribuyente es el modo en que deben tributar las rentas que se derivan del desarrollo de la actividad. Esta tributación va a depender de la verdadera naturaleza de la actividad realizada. Es más, esta libertad de elección lo que en ningún caso puede amparar son conductas que pretenden reducir de manera ilícita, cuando no eliminar, lo carga fiscal que corresponde a los contribuyentes mediante el uso de una sociedad.

Pues bien, dentro de estos supuestos, habría que distinguir dos casos bien diferenciados y con distintas consecuencias desde la perspectiva de la regularización que se podría producir.

El primero sería el supuesto de que **la sociedad carezca de estructura para el desarrollo de la actividad profesional**, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza (con una serie de requisitos marcados por la jurisprudencia en relación a la existencia de una voluntad rectora común, unidad de esferas económicas y desviación o confusión patrimonial), o bien teniéndola no hubiera intervenido realmente en la realización de las operaciones, nos **encontraríamos ante la mera interposición formal de una sociedad en unas relaciones comerciales o profesionales** en las que no habría participado en absoluto, especialmente teniendo en cuenta el **carácter personalísimo** de la actividad desarrollada. En estos supuestos de ausencia de medios materiales o no empleo de los mismos en la actividad profesional, la respuesta dada por la Administración Tributaria ha consistido en ocasiones en la regularización acudiendo a la figura de la simulación definida en el artículo 16 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Lo habitual en estos casos, es que el titular de la renta (persona física) ‘coloca’ sus ingresos personales a nombre de una sociedad con el fin de, entre otros: reducir su carga fiscal personal (Tipo IRPF vs Tipo IS); reducir la carga fiscal de la sociedad de manera ilícita mediante la deducción de gastos personales; huir de la tributación del Impuesto sobre el Patrimonio e ISD, ya que en estas sociedades se construye un patrimonio personal, con cargo a las rentas de la persona física, al que se le aplica las exenciones y bonificaciones previstas en las leyes reguladoras de ambos impuestos, merced a

la apariencia de una actividad económica por la sociedad; o hacer *splitting* de rentas, al colocar accionariado a nombre de familiares, etc.

El segundo supuesto es aquel en el que, efectivamente, se concluye que la entidad **dispone de medios personales y materiales adecuados** y que ha intervenido realmente en la operación de prestación de servicios. En este caso, el análisis de la correcta tributación de este tipo de operaciones debe ir dirigido a determinar si dichas prestaciones se encuentran correctamente valoradas conforme a lo previsto en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta la vinculación existente entre el socio, que factura a la sociedad, y la sociedad que finalmente presta el servicio al tercero. Cuando la Administración Tributaria detecte la incorrecta valoración, la reacción consistirá en la regularización y, en su caso, sanción de aquellos supuestos en los que exista una ilícita reducción de la carga fiscal en alguna de las partes vinculadas derivada de una incorrecta valoración de las operaciones.

3.5. LA OPACIDAD. LOS PARAÍDOS FISCALES Y LAS ESTRUCTURAS FIDUCIARIAS

Todas las medidas antiabuso señaladas en el apartado anterior se basan de una forma u otra en el conocimiento de quién controla el patrimonio. En consecuencia, para aplicar estas medidas es **imprescindible la cooperación internacional**.

En la medida en que las sociedades patrimoniales extranjeras estén controladas por sociedades radicadas en paraísos fiscales o en territorios sin efectivo intercambio de información, no será posible conocer la identidad real de las personas que, en última instancia, controlan los patrimonios. Si, además, el país correspondiente ha firmado convenios de doble imposición con estos paraísos fiscales, que permiten distribuir dividendos sin ninguna penalización fiscal, entonces el problema puede ser aún más grave, ya que nos encontramos ante estructuras opacas y de baja o casi nula tributación.

Por ejemplo, Holanda tiene Convenios de Doble Imposición con Aruba, Antillas Holandesas y Barbados. Según los dos últimos convenios, la distribución de beneficios de una sociedad holandesa a una sociedad Antillana o de Barbados, llega exenta de impuestos a estos dos paraísos fiscales. La estructura Holanda-Antillas se conoce popularmente como “**Sándwich holandés**” y, sin embargo, se considera cara frente a la alternativa de Barbados, ya que en Antillas se paga un 1,7% sobre los beneficios.

Una vez situado el dinero en un Paraíso Fiscal o un territorio sin efectivo intercambio de información (con el uso, incluso de estructuras fiduciarias), no existe control de la Administración sobre el mismo, con lo que en ocasiones ha terminado en cuentas corrientes a nombre de personas físicas y en países, por supuesto, con secreto bancario. **Ello impide conocer la renta y el patrimonio mundial para que puedan ser gravados en el IRPF y en el Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal.**

Por otra parte, existen titulares de grandes patrimonios que **residen en territorio español, no declaran por IRPF**, ocultando el hecho de dicha residencia efectiva en territorio español y, por tanto, la condición de contribuyente por dicho impuesto en relación a su renta mundial (al igual que en el IP por su patrimonio mundial). En muchas ocasiones pueden estar desarrollando su vida en España, haciendo uso efectivo de un patrimonio del que son

titulares reales, pero que manejan a través de estructuras fiduciarias desde el exterior o mediante el uso de paraísos fiscales.

En relación a ello, baste un simple vistazo a la hemeroteca para recordar casos muy mediáticos de personas que han simulado la residencia en un tercer país, ocultando la residencia en España a través de un entramado de sociedades que utilizan, a su vez, varias jurisdicciones fiscales. O bien, casos de personas que son residentes fiscales en España y han ocultado patrimonio a través de estos mismos entramados.

La nota común de estos casos es la utilización de estructuras fiduciarias permitidas en las legislaciones de estos países, y cuya principal característica es la ocultación del titular real de un patrimonio. Se trata de sociedades en las que los accionistas y administradores son ‘figurantes’, mientras que los auténticos propietarios permanecen ocultos. Ello se permite merced a un contrato de fiducia que permite el desdoblamiento ‘del derecho de propiedad’ de un patrimonio en dos: Una parte conocida como *legal ownership*, que es quien figura como propietario formal y la otra que es el *beneficial ownership* o beneficiario que sería el propietario o titular real, y que en virtud de este contrato permanece oculto frente a terceros.

Para combatir la utilización de los paraísos fiscales y las estructuras fiduciarias resulta imprescindible la cooperación internacional, ya que España, de forma aislada no puede adoptar medidas eficaces. Esto se pone de manifiesto claramente ya que España fue uno de los primeros Estados en aprobar una lista de paraísos fiscales en 1991, y ha aprobado una serie de medidas operativas y una extensa legislación antiparaíso, que no ha evitado que las grandes fortunas y las grandes empresas españolas sigan utilizándolos.

En relación a ello, además de las múltiples **normas antiparaíso** que se contemplan en el sistema tributario español, en los últimos años se han aprobado determinadas medidas operativas para combatir esta tipología de fraude fiscal, como ha sido la obligación de presentar una declaración de los bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720); la firma del acuerdo FATCA; la obligación de suministrar información país por país (en el modelo 231); y la obligación de declarar las operaciones efectuadas con los paraísos fiscales (incluida entre las operaciones a declarar en el modelo 232).

4. ACTUACIONES DE LA AEAT. ANTECEDENTES Y SITUACIÓN ACTUAL

En este apartado se va a desarrollar cual ha sido las actuaciones y medidas de la Hacienda Pública en materia de control de grandes patrimonios.

4.1. ANTECEDENTES

4.1.1. Actuaciones como consecuencia de escándalos en paraísos fiscales

Con la ayuda de entidades bancarias y de grandes despachos de asesoramiento profesional, se ha creado una “industria financiera”, utilizando como herramienta principal las sociedades *offshore* creadas en los paraísos fiscales, que garantizan la opacidad y la nula tributación, características esenciales de estos territorios.

En relación ello, hay que mencionar los casos descubiertos en los últimos años de utilización de paraísos fiscales. A este respecto se pueden señalar los casos Banco LGT de Liechtenstein. (2008), *Lista Falciani* del Banco HSBC (2010), *Offshoreleaks* (2013), *Luxleaks* (2014), *Bahamasleaks* (2016), *Futbolleaks* (2016), Papeles de Panamá (2016) y Papeles del Paraíso (2017).

Estos casos, se ha puesto de relieve como estas estructuras de defraudación han sido utilizadas, entre otros, por grandes patrimonios para la defraudación al fisco. Se indican a continuación los aspectos más relevantes de tres de estos casos:

a. Banco LGT de Liechtenstein (2008)

La Agencia Tributaria comunicó¹ el envío a la Fiscalía de información sobre 80 depósitos bancarios de Liechtenstein, con 198 titulares y beneficiarios, por posible delito fiscal.

La Audiencia Nacional Sentencia del Juzgado Central de lo Penal de la Audiencia Nacional de 15 de noviembre de 2016² condenó al primer español que figuraba en los datos obtenidos del *Liechtenstein Global Trust Group* (LGT). Cabe destacar tres circunstancias especiales de esta sentencia:

Primera. Además del empresario, también han sido condenados el asesor fiscal y la abogada que figuraba como administradora única.

Segunda. La Sala de lo Penal da validez a la prueba original (el disco que se llevó el empleado del banco), como ha sucedido también en el caso de la lista Falciani, que se expone a continuación.

Tercera. En este caso se utilizaba el llamado “sandwich holandés”, y se da por confirmado que las sociedades holandesas y la gibraltareña utilizadas eran meras sociedades pantalla cuya única actividad real era detentar acciones o participaciones de otras, es decir, que son empresas “fantasmas” que carecen de cualquier tipo de estructura, actividad económica real, personal o medios materiales o logísticos de cualquier clase. Son “empresas de tránsito o de canalización monetaria”.

b. Lista Falciani del Banco HSBC. (2010)

La información facilitada en mayo de 2010 por las autoridades fiscales francesas al Ministerio de Hacienda español, relativa a titulares de cuentas respecto a los ejercicios 2005 y 2006, determinó que la AEAT requiriera inicialmente a 659 contribuyentes para que regularizaran su situación tributaria. Hacienda ingresó 260 millones de euros como consecuencia de tales regularizaciones. Sin embargo, 50 clientes del banco fueron denunciados en junio de 2011 a la Fiscalía Anticorrupción, porque la AEAT entendió que no habían regularizado correctamente su situación tributaria y habían defraudado en algún ejercicio al menos 120.000 euros.

¹ Nota de prensa de la AEAT de 22 de abril de 2008

² Sentencia del Juzgado Central de lo Penal de la Audiencia Nacional de 15 de noviembre de 2016

La *Lista Falciani* ha provocado varias sentencias significativas de los tribunales. La más relevante se refiere a la validez de la información que figuraba en la lista. El Tribunal Supremo³ ha avalado el contenido de la lista Falciani como prueba de cargo del delito fiscal, confirmando así la pena de 6 años de cárcel por dos delitos contra la Hacienda Pública impuesta a un español que había ocultado más de 10 millones de euros en cuentas bancarias suizas. La sentencia destaca la coincidencia interpretativa en la licitud probatoria de la mencionada lista, reconocida como tal por varios tribunales supremos europeos, el Tribunal Constitucional⁴ y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

3. Papeles de Panamá (abril 2016)

En los 11,5 millones de documentos del caso figuraba información relativa a 213.634 empresas *offshore* creadas entre 1970 y 2015 en 21 paraísos fiscales diferentes, abarcando operaciones de multitud de compañías a nivel mundial. Al menos 836 oficinas con domicilio en España figuran como intermediarios en sus bases de datos, y un solo despacho de España figura con 258 sociedades.

Tras la aparición del caso, se iniciaron actuaciones contra 230 sociedades y 69 contribuyentes más con procesos judiciales penales abiertos. Por otra parte, los ingresos por liquidaciones complementarias presentadas por 34 contribuyentes, tras la filtración de los documentos, ascendieron a 85 millones de euros. Por último, la Agencia Tributaria había presentado denuncias contra 70 contribuyentes que aparecían en la de los Papeles de Panamá por delitos derivados de la ocultación de patrimonios o rentas.

4.2. ACTUACIONES DE CONTROL. HERRAMIENTAS

4.2.1. Planes de Control Tributario

La ocultación de patrimonios en el exterior, a través de estructuras opacas, obliga desde hace años a las autoridades españolas a establecer medidas precisas para prevenir este tipo de conductas en tres ámbitos diferentes. Se actúa mediante la aplicación de los elementos normativos existentes, el impulso de actuaciones coordinadas de mejora del intercambio de información, en el marco de organismos internacionales, e intensificando las actuaciones de control de la Agencia Tributaria en este ámbito.

Además de las áreas de riesgo que se contemplan cada año en el Plan de Control Tributario, la AEAT ha intensificado las actuaciones para evitar deslocalizaciones de personas físicas y el control de los patrimonios de las grandes fortunas en el exterior.

Las especiales características de los contribuyentes con grandes patrimonios requieren el uso de **herramientas de análisis** sofisticado para investigar y comprender complejos entramados financieros y societarios controlados por los mismos. Podemos distinguir claramente dos tipos de herramientas, como son la explotación de toda la información disponible y las herramientas informáticas necesarias para ello. Con ello se han efectuado trabajos de sistematización de las actuaciones de lucha contra el fraude en grandes patrimonios. También

³ Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2017

⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de julio de 2019

se han llevado a cabo comprobaciones inspectoras vinculadas con la nueva herramienta de selección, enfocadas a supuestos que presenten **importantes rasgos de opacidad o deslocalización**. De esta forma, se afianza un control reforzado sobre grandes patrimonios mediante la utilización de cauces de investigación específicos para perfiles que así lo demanden.

En relación con la información disponible, hay que señalar que la AEAT, además de la información que recibe en base a los instrumentos de asistencia mutua, dispone a día de hoy de numerosa información patrimonial relacionada con la actividad en el extranjero, fundamentalmente gracias a los modelos 720 «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero» y 750 «Declaración tributaria especial» como se ha expuesto anteriormente. Esta información está permitiendo una notable mejora en los procesos de análisis patrimonial para una adecuada detección de supuestos de riesgo fiscal, al tiempo que ha contribuido a un ensanchamiento generalizado en las bases imponibles de los contribuyentes con mayores niveles de capacidad adquisitiva.

Las características de estos modelos, el volumen de información declarada desde el año 2012, la existencia cada vez mayor de fuentes externas de contraste y la afluencia de información internacional (FATCA, CRS, DACs, etc.), han exigido la puesta en marcha de nuevas herramientas para analizar la citada información, con el objetivo de definir mejor los riesgos fiscales que permitan desarrollar una selección óptima de los obligados tributarios de riesgo fiscal para el desarrollo de actuaciones de control.

La Agencia Tributaria tiene ahora la posibilidad de establecer un nexo entre las diferentes declaraciones que anualmente se presentan, facilitando, entre otros aspectos, la determinación del saldo y variación patrimonial, la detección de diferentes hechos imponibles a regularizar y el análisis de una situación permanentemente actualizada de los bienes y derechos a efectos del correspondiente control recaudatorio. En definitiva, se trata de conseguir un mejor aprovechamiento de la información disponible y el establecimiento de nuevos patrones de riesgo fiscal, extendidos a estructuras societarias más complejas, a través de la conexión y procesamiento de la información patrimonial disponible, mediante el uso de **nuevas herramientas informáticas**.

Con la información disponible, y, en ejecución de los Planes de Control, la Agencia Tributaria ha venido analizando y comprobando, en los últimos años, los siguientes **perfiles de riesgo en relación a los grandes patrimonios**:

- **Operaciones patrimoniales de diversa naturaleza realizadas por las sociedades en las que participa**, que pueda eludir, diferir o reducir la tributación que le correspondería en la declaración de IRPF.
- **Utilización de personas interpuestas**, consistente en la detección de socios (personas físicas) que desvían los rendimientos de su actividad a sociedades con la finalidad de disminuir la tributación, para su regularización por el régimen de operaciones vinculadas o por simulación, según el caso.

- Supuestos en los que determinados **contribuyentes, incluidos en estimación objetiva**, facturan a sus clientes parte de la actividad como persona física y parte de ella a través de una sociedad interpuesta con el fin de eludir los límites para poder aplicar este método de determinación de la base imponible.
- **Indicios que revelan la existencia de un nivel de vida y una capacidad adquisitiva elevada** que puede no ser acorde con los ingresos declarados en renta y los bienes incluidos en la declaración de patrimonio.
- **Control de rentas de fuente extranjera.**
- **Indicios de residencia efectiva en territorio español.**
- **Control de artistas y deportistas**, incluyendo la comprobación de rentas de fácil deslocalización (como los derechos de imagen), así como de la **efectiva residencia fiscal en territorio español.**
- **Control de operaciones con paraísos fiscales**, territorios sin efectivo intercambio de información o de nula tributación, y de los pagos con origen o destino en los mismos.

4.2.2. Investigación patrimonial de la AEAT apoyada en los modelos 720 y 750

La información de los dos modelos ha ido nutriendo las bases de datos de la Agencia, reforzando la ya notable mejora de los procesos de análisis patrimonial, detección de riesgos fiscales y ensanchamiento de bases imponibles.

En particular, en los Planes de Control Tributario y en las actuaciones de la AEAT se ha prestado especial atención a la explotación de información sobre transacciones con territorios de baja tributación, comunicaciones espontáneas procedentes de terceros Estados, estructuras opacas con componente internacional y localizaciones ficticias de residencias fiscales en el extranjero, sumado todo ello al análisis patrimonial derivado de los modelos 720 y 750, y del resto de información de contraste disponible relativa a contribuyentes que presenten indicios de ocultación.

4.2.3. Datos obtenidos a través de los sistemas de Intercambio Automático de Información (CRS)

En 2017 comienza el intercambio automático de información de cuentas financieras en relación con todos aquellos países que forman parte del grupo pionero que ha asumido el compromiso de intercambio, de acuerdo con los estándares desarrollados por la OCDE a través del modelo del CRS (*Common Reporting Standard*), mediante la suscripción del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014.

De acuerdo con lo anterior, la Agencia Tributaria refuerza sus actuaciones de análisis de información e investigación mediante líneas de acción encaminadas, en última instancia, al objetivo común de la detección de bienes, derechos ocultos y rentas no declaradas, con el

objeto de regularizar la situación tributaria de los contribuyentes incursos en actuaciones calificadas como defraudatorias, incorporando la previsión de avanzar en la preparación de instrumentos y protocolos que faciliten un más rápido tratamiento de la información del CRS.

4.2.4. Creación de la Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes

El perfeccionamiento del control tributario de los contribuyentes con una gran capacidad económica derivada de la existencia de un patrimonio relevante ha avanzado de forma importante en 2018 con la creación, en el seno de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, de la nueva Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes. La Unidad dispone de competencias en el campo de la investigación operativa, así como en el de la obtención y sistematización de información, el impulso en el desarrollo de nuevas herramientas informáticas, la realización de propuestas, el impulso y el seguimiento de nuevas líneas de selección de obligados tributarios que cuentan con un patrimonio relevante y muestran determinados perfiles de riesgo fiscal, y la coordinación de los criterios técnico jurídicos uniformes utilizados en la regularización de determinados comportamientos irregulares.

En la presentación de los **resultados de la lucha contra el fraude del año 2018** figura que el colectivo objeto de análisis y seguimiento por parte de la Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes ronda los **170.000 contribuyentes**. El trabajo de la nueva Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes, y el cada vez mejor análisis de la información, se está concretando en importantes avances en materia de detección de bienes y derechos ocultos y rentas no declaradas y en general, en la eficiencia de las inspecciones a grandes patrimonios, generando en 2018 **deudas liquidadas por importe de más de 347 millones de euros en 494 expedientes**.

4.2.5. Directiva (UE) 2018/822 del Consejo que modifica la directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información

La Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (DAC 6), establece la obligación de comunicación de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva. Dicha obligación debe ser traspuesta por los Estados Miembros.

El deber de comunicación se establece con dos fines fundamentales. Por un lado, la obtención de información con el objetivo de luchar contra la elusión y la evasión fiscal. Por otro lado, un fin disuasorio respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva. Desde esta perspectiva, es necesario aclarar que la obligación de declaración de un

mecanismo transfronterizo no implica, per se, que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en el concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que le hacen acreedor de la obligación de declaración.

También es necesario precisar que la declaración de información y la falta de reacción de la Administración Tributaria no implican la aceptación de la legalidad de los mecanismos transfronterizos declarados.

La trasposición se realiza a través de la modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, para aquellas cuestiones que aconsejan su regulación por norma con rango legal, completándose dicha trasposición con las novedades incluidas en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

1. Mecanismos que hay que declarar

La norma regula la obligación de declaración de los mecanismos transfronterizos en los cuales concurren determinadas circunstancias denominadas “señas distintivas”.

Respecto del ámbito objetivo, es decir, qué mecanismos transfronterizos deben declararse, en primer lugar, es necesario precisar el **concepto de “mecanismo”**, habida cuenta que es un término que, si bien se utiliza por la Directiva 2011/16/UE, carece de arraigo en el Derecho español. En este sentido, se define dicho término como todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo en el que concurren los requisitos exigibles que obliguen a su comunicación.

Al mismo tiempo se especifican los requisitos que deben reunir los mecanismos transfronterizos para que surja la obligación de información, determinándose los **criterios** que hacen que un mecanismo tenga el **carácter de transfronterizo**. Dichos criterios son los que se recogen en la Directiva y son los siguientes:

- A) Que no todos los participantes del mecanismo sean residentes fiscales en la misma jurisdicción.
- B) Que uno o más de los participantes del mecanismo sean simultáneamente residentes fiscales en más de una jurisdicción.
- C) Que uno o varios de los participantes del mecanismo ejerzan una actividad económica en otra jurisdicción fiscal a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente.
- D) Que 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 y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de dicha actividad económica.

- E) Que dicho mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

Siguiendo con la especificación de las condiciones que hacen del mecanismo transfronterizo merecedor de su declaración, se desarrollan aquellos aspectos de las **señas distintivas** del Anexo IV de la Directiva 2011/116/UE que resultan necesarios para su aplicación, con el objetivo de incrementar la seguridad jurídica en la aplicación de la trasposición.

En este punto, se desarrollan determinadas señas distintivas como:

- El criterio de beneficio principal. Se entenderá satisfecho este criterio cuando el principal efecto o uno de los principales efectos que una persona puede esperar razonablemente del mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, sea la obtención de un ahorro fiscal.
- Señas distintivas letra A (vinculadas al beneficio principal). Se considera que un mecanismo normalizado equivale a mecanismo comercializable tal como se define éste en la Directiva.
- Señal distintiva letra C (operaciones transfronterizas). Se incluyen no solo los pagos transfronterizos, sino también los gastos transfronterizos. Asimismo, no se considera régimen fiscal preferente el que estuviera autorizado conforme al derecho de la Unión Europea.
- Señas distintivas de la letra D (intercambio de información y titularidad real). Se reconocen como criterios interpretativos los principios emanados de “las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y estructuras extraterritoriales opacas y su comentario de la OCDE”.
- Señas distintivas de la letra E (precios de transferencia) serán criterios interpretativos las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE.

En cuanto al **ámbito material**, está definido por la propia Directiva 2011/116/UE y se extiende a todos los impuestos salvo los excepcionados por la propia Directiva, esto es, básicamente, el impuesto sobre el valor añadido, los impuestos especiales y los aranceles.

2. Obligados a declarar

Están obligados a la presentación los **intermediarios y los obligados tributarios interesados**. Este último término, “obligado tributario interesado”, se corresponde con el término “contribuyente interesado” de la Directiva 2011/116/UE del Consejo.

La norma, siguiendo los pasos de la Directiva, precisa como obligado principal a los intermediarios. No obstante, se especifican los supuestos en que la declaración deberá ser presentada por el obligado tributario interesado (contribuyente). Dichos supuestos son dos:

- Concurrencia de secreto profesional en el intermediario.

- No existencia de intermediario.

Respecto al supuesto de **secreto profesional**, siguiendo los principios inspiradores de la Directiva, se regula el ámbito subjetivo del deber de **secreto profesional** a los efectos de las obligaciones señaladas, dentro de los límites legales prefigurados por el artículo 93.5 de la LGT. En este sentido, se extiende el reconocimiento de dicho deber a todos aquellos que tuvieran la consideración de intermediario de acuerdo con la Directiva.

En cuanto al ámbito objetivo del secreto profesional, el artículo 93.5 de la LGT reconoce dicho secreto en dos supuestos:

- Los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar.
- Los datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento, como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa

En estos casos, el intermediario que disfrute del secreto profesional deberá comunicarlos al resto de intermediarios, si los hubiera, y al obligado tributario interesado (contribuyente).

El obligado tributario interesado (contribuyente) podrá liberar de dicho deber de secreto profesional al intermediario, de modo que, en este caso, será el intermediario el que tiene que presentar la declaración.

Además, se regula la exención de la eventual responsabilidad de los intermediarios en que pudieran incurrir por la declaración de los datos impuestos por la obligación de información.

Por otro lado, cuando no exista intermediario obligado a declarar, por ejemplo, porque sean los propios asesores del contribuyente los que diseñan el mecanismo, el deber de declaración corresponderá a los obligados tributarios interesados (contribuyentes), habiendo preferencia en la declaración del que hubiera acordado el mecanismo sobre el que hubiera gestionado la ejecución.

En los supuestos de multiplicidad de obligados, tanto en caso de concurrencia de intermediarios como de obligados tributarios interesados, la presentación de la declaración por uno de ellos, conforme a los criterios legalmente establecidos, exceptiona del deber de declaración a los demás. A estos efectos el obligado que haya presentado la declaración deberá comunicarlo a los demás que quedarán liberados.

3. Donde se debe declarar

La norma establece los **puntos de conexión** que determinarán cuando la declaración se debe presentar a la Administración Tributaria española. Dichos criterios de conexión son los mismos que establece la Directiva distinguiendo según que el obligado a declarar sea el intermediario o el obligado tributario interesado (contribuyente).

Si es el **intermediario**, deberá presentar la declaración ante la Administración Tributaria española cuando concurra según el orden indicado cualquiera de los siguientes criterios:

- 1º Que el intermediario sea residente fiscal en España.

- 2º Que el intermediario facilite los servicios de intermediación respecto del mecanismo desde un establecimiento permanente situado en España.
- 3º Que el intermediario se hubiera constituido en España o se rija por la legislación española.
- 4º Que el intermediario esté registrado en un colegio o asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría.

Si el obligado a presentar la declaración fuera el **obligado tributario interesado (contribuyente)**, deberá presentar la declaración ante la Administración Tributaria española cuando concurra en España cualquiera de los siguientes criterios de conexión según el orden indicado a continuación:

- 1º Que el obligado tributario interesado (contribuyente) sea residente fiscal en España.
- 2º Que el obligado tributario interesado (contribuyente) tenga un establecimiento permanente situado en España que se beneficie del mecanismo.
- 3º Que el obligado tributario interesado (contribuyente) perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios.
- 4º Que obligado tributario interesado (contribuyente) realice una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad.

En ambos casos, tanto para intermediarios como para contribuyentes, si concurre en otro Estado miembro alguno de los criterios de conexión señalados en el apartado 7 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, que determine una obligación múltiple de información, el obligado, en principio a declarar, estará exento de presentar la declaración ante la Administración Tributaria española siempre que disponga de prueba fehaciente de la presentación de la declaración en el otro Estado miembro.

4. Contenido y plazo de la declaración

En cuanto al contenido de la declaración son los datos que se recogen en el apartado 14 del artículo 8 bis ter de la Directiva.

Respecto el momento de declarar se establecen tres momentos en que nace la obligación (puesta a disposición, momento en que sea ejecutable y primera fase de ejecución), y cuya aplicación dependerá del tipo de mecanismo.

Si el mecanismo es normalizado se aplicará el criterio de puesta a disposición del mecanismo. Se recuerda que un mecanismo normalizado equivale a un mecanismo comercializable.

Si el mecanismo cuenta con documentación o estructura sustancialmente normalizadas, pero requiere una modificación relevante para su ejecución, el día siguiente a aquel en que dicho mecanismo sea ejecutable.

En el resto de los mecanismos, se considera que la obligación nace en el momento en que se haya realizado la primera fase de ejecución del mecanismo. Se considerará que se ha

realizado la primera fase de ejecución de un mecanismo cuando se ponga en práctica generando algún efecto jurídico o económico.

El plazo de declaración de 30 días desde este momento.

5. Otras obligaciones

Se regulan dos obligaciones independientes pero relacionadas con la principal de declaración de los mecanismos de planificación fiscal. Dichas obligaciones también se prevén en la DAC 6. Estas obligaciones son:

- La obligación de los intermediarios de actualizar la información de los mecanismos transfronterizos comercializables.
- La obligación de informar sobre la utilización en España de los mecanismos transfronterizos por parte de los obligados tributarios interesados (contribuyentes).

6. Régimen sancionador

Como consecuencia lógica de las obligaciones de información anteriores y siguiendo los principios de la DAC 6, se regula el régimen sancionador asociado al incumplimiento de las obligaciones de información reguladas en la transposición.

En el caso de la falta de declaración de los mecanismos la sanción será de 1.000 euros por cada dato o conjunto de datos relativos al mecanismo que no se declare. La declaración prevé 8 datos, en consecuencia, si no se declara el mecanismo se impondrá una sanción de 8.000 euros.

Asimismo, se establece un límite mínimo y uno máximo para la sanción. El límite mínimo son 3.000 euros y el límite máximo es variable dependiendo de quién es el obligado a presentar la declaración.

Si el obligado a declarar es un intermediario, el límite máximo será los honorarios que haya percibido como consecuencia de la intermediación (diseño, comercialización, gestión, etc.) en el mecanismo. Si el obligado a declarar es el propio contribuyente, el límite máximo será el valor del efecto fiscal de dicho mecanismo. El valor del efecto fiscal es el resultado del mecanismo en términos de deuda tributaria, incluido el ahorro fiscal.

También se regula el régimen sancionador de las comunicaciones relativas al secreto profesional y a la presentación de la declaración en caso de pluralidad de obligados, la sanción será de 600 euros con carácter general. No obstante, si la falta de comunicación del intermediario que disfrute del secreto profesional concurre con la falta de declaración del mecanismo, a dicho intermediario se le sancionará con la sanción que correspondiente a la falta de presentación del mecanismo que antes se ha indicado.

Por otro lado, cumpliendo la finalidad informativa de estas nuevas obligaciones de información, se prevé la publicación en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal más relevantes que hayan sido declarados y utilizados en España y, en su caso, del régimen, calificación o clasificación tributaria que les corresponda.

Finalmente, cabe reseñar que la normativa de trasposición se aplicará a partir de 1 de julio de 2020, sin perjuicio de que deben declararse todos los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal cuya primera fase de ejecución se haya realizado a partir de 25 de junio de 2018 conforme a las normas de aplicación temporal previstas en la DAC 6.

5. PROPUESTAS

Nacionales:

1. Para evitar la **deslocalización de personas y patrimonios a nivel nacional**, se propone potenciar en el Plan de control tributario de la AEAT de cada año programas específicos de actuación para evitar deslocalizaciones ficticias de personas físicas y jurídicas en otras Comunidades Autónomas.
2. Para evitar la **utilización abusiva de sociedades**, por un lado, se propone el endurecimiento del régimen sancionador para las conductas consistentes en la utilización con fines privativos o de carácter personal del patrimonio societario y, por otro lado, rescatar la regulación de un régimen de transparencia fiscal interna para evitar la colocación de ingresos personales en sociedades.
3. Para evitar la **utilización abusiva de Instituciones de Inversión Colectiva** se considera imprescindible la atribución de competencias a la AEAT para el control fiscal de las Instituciones de Inversión Colectiva, incluyendo el tipo impositivo y el número de partícipes.

En los planes de control de las SICAV se comprobó que centenares de estas sociedades no cumplían uno de los requisitos exigidos, tener un mínimo de 100 partícipes, para ser Instituciones de Inversión Colectiva. Es decir, muchas sociedades tributaban al 1% como colectivas, cuando eran y son puros instrumentos de gestión patrimoniales de personas o familias. Este inmenso beneficio fiscal se conseguía y se consigue, contratando inversores ficticios, en la jerga “mariachis”.

En 2005 se modificó la legislación aplicable, atribuyéndose la competencia para comprobar el régimen de estas entidades en exclusiva a la CNMV. Esto supuso la supresión de esta facultad a la AEAT, que también venía ejerciendo esta competencia.

4. Fomentar la **protección de los confidentes** y, en su caso, el pago; Regular la facultad de actuar de incógnito.
5. **Endurecer el régimen sancionador** para quienes ofrezcan y comercialicen productos de ingeniería fiscal ilícitos, trascendiendo estas sanciones el orden fiscal (mercantil, financiero, civil, etc.)

Internacionales:

1. Volver a establecer, modernizándola y ampliándola, una lista internacional de paraísos fiscales y territorios no cooperantes.

2. No reconocer personalidad jurídica para intervenir en el tráfico mercantil español a las sociedades constituidas en paraísos fiscales, o a entidades cuyos titulares sean, directa o indirectamente, residentes en dichos territorios.
3. Lo que se debería complementar con negar la eficacia jurídica y económica de los actos procedentes de paraísos fiscales;
4. Establecer una tasa sobre los movimientos de fondos hacia o desde paraísos.
5. Obligar a las entidades financieras con sucursales en paraísos a suministrar información sobre los titulares reales de las cuentas, y, en caso, contrario, prohibir que puedan tener sucursales en los mismos;

Para evitar la deslocalización de personas y patrimonios a nivel internacional es imprescindible señalar que se trata de propuestas que requieren su adopción en el marco de cooperación internacional (UE y OCDE), pues en caso contrario su eficacia quedaría mermada.

6. CONCLUSIONES

La Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE) reconoce el gran esfuerzo realizado en los últimos cinco años, en relación con las obligaciones de información, tanto por parte de los contribuyentes, como por parte de intermediarios y del resto de estados. Estas obligaciones han sido recogidas en numerosas normas, sin embargo, en nuestra opinión, las normas son necesarias, pero no suficientes.

La propia DAC 6 reclama dotar de más medios a las autoridades tributarias, con el fin, de que lo plasmado en los textos normativos y se convierta en realidad. De nada sirve tener uno de los tipos impositivos en el impuesto de patrimonio más alto del mundo, si no se dotan los medios necesarios y colaboran, de acuerdo con el principio de corresponsabilidad fiscal, todas las instituciones, ya sean autonómicas, estatales o supranacionales.

Por ello, IHE siempre reclamará más medios para la lucha contra el fraude fiscal y la adopción de acuerdos con el mayor número de agentes posible.

Debido a los grandes cambios surgidos en la sociedad y en la economía, urge que la Administración Tributaria vaya por delante de las iniciativas del sector privado. Por ello, la Asociación de Inspectores de Hacienda clamará por una formación continua de los inspectores de hacienda y por una reestructuración de la Administración Tributaria.

Defendemos una integración de Tributos y de los Tribunales en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, pues ello permitiría adoptar criterios e interpretaciones con mayor celeridad, lo que redundaría en una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes y en un menor coste para la Administración, al ahorrarse intereses de demora que deben ser satisfechos cuando finalmente es el contribuyente quien tiene razón, en ocasiones, tras más de diez años de litigios.