

ENTRE EL PALO Y LA ZANAHORIA: LA COMUNICACIÓN OBLIGATORIA DE ESQUEMAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA Y SU INTERACCIÓN CON LAS INICIATIVAS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

Rafael Sanz Gómez*
Universidad de Sevilla

1. La hipótesis de la Reina Roja

Alicia miró alrededor suyo con gran sorpresa.

-Pero ¿cómo? ¡Si parece que hemos estado bajo este árbol todo el tiempo! ¡Todo está igual que antes!

-¡Pues claro que sí! -convino la Reina-. Y, ¿cómo si no?

-Bueno, lo que es en mi país -aclaró Alicia, jadeando aún bastante, cuando se corre tan rápido como lo hemos estado haciendo y durante algún tiempo, se suele llegar a alguna otra parte...

-¡Un país bastante lento! -replicó la Reina-. Lo que es aquí, como ves, hace falta correr todo cuanto una pueda para permanecer en el mismo sitio. Si se quiere llegar a otra parte hay que correr por lo menos dos veces más rápido.

(Lewis Carroll, Alicia a través del Espejo)

La llamada “hipótesis de la Reina Roja”, nombre inspirado en el pasaje de Lewis Carroll que acabamos de citar, afirma que todo sistema adaptativo complejo necesita mejorar de continuo sólo para mantener su ajuste en relación a los sistemas con los que está coevolucionando. La planificación fiscal es un ejemplo perfecto: diversos agentes (contribuyentes, asesores fiscales, la Administración y otros poderes del Estado) y diversos sistemas (fundamentalmente, el sistema jurídico y el económico) “compiten” entre ellos para aproximar la carga fiscal que recae sobre determinadas personas a lo que se considera un ideal (en función de criterios que no son sólo jurídicos, sino también económicos, políticos o éticos, entre otros). En 2008, en su *Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales*, la OCDE afirmó que la evolución del “mercado” de la planificación fiscal estaba haciendo que las Administraciones tributarias estuviesen siempre al menos un paso por detrás de los planificadores fiscales (OCDE, 2008: 10).

La información es la materia prima con la que opera la Administración. Para que este organismo pueda gestionar de manera eficaz los riesgos inherentes a la planificación fiscal agresiva, necesita un acceso temprano a información completa y relevante¹. La

* El autor está vinculado a la Universidad de Sevilla a través de un Contrato de acceso al sistema español de ciencia, tecnología e innovación del V Plan Propio de Investigación de la Universidad de Sevilla. Puede ser contactado en rsanz@us.es. Este trabajo se basa en la comunicación presentada en las Jornadas “Fraude, abuso y planificación fiscal agresiva en el marco del Derecho de la UE y del Plan BEPS”, organizadas por la Cátedra Jean Monnet de la Universidad de Cádiz.

¹ Las Administraciones tributarias han intentado reforzar las diversas vías de acceso a dichos datos, que son básicamente tres: la investigación por parte de la propia Administración (que requiere medios suficientes y procedimientos eficaces), el suministro por parte de otras administraciones (se observa la

OCDE también ha afirmado que los mecanismos tradicionales de control – fundamentalmente, el procedimiento de inspección– no bastan por sí solos para conocer de manera ágil o tempística las estrategias que están implementando los contribuyentes (OCDE, 2011: 12). En la actualidad, la OCDE trabaja en dos proyectos que impactan en este ámbito. Por una parte, el proyecto BEPS prevé, en su acción número 12, el establecimiento de un *disclosure regime* (en lo sucesivo, DR); es decir, una obligación de comunicar esquemas de planificación fiscal. Además, la acción número 5 promueve una mayor transparencia (interadministrativa) de determinados *rulings* y la acción 13 modifica las obligaciones de información sobre precios de transferencia, con la inclusión de datos desglosados por país por parte de grupos transnacionales. Por otra parte, las iniciativas sobre cumplimiento cooperativo (cristalizadas en dos grandes informes, uno de 2008 y otro de 2013) están destinadas a promover la comunicación de datos relativos a actividades u operaciones fiscalmente relevantes, de manera voluntaria, por parte de las empresas, ofreciendo a cambio una mayor seguridad jurídica; todo ello en un (potencial) marco de interacciones entre las autoridades y los contribuyentes presidido por la confianza mutua y la buena fe. También existen algunas experiencias de relación cooperativa con los propios intermediarios fiscales, sobre quienes suelen gravitar las obligaciones impuestas por los DR.

La información tributaria se produce en el marco de un sistema donde diversos agentes interaccionan entre sí. Uno de los focos de la OCDE es la relación tripartita entre la Administración tributaria, los contribuyentes y los intermediarios fiscales (asesores fiscales y entidades financieras, entre otros). En este marco se produce la llamada planificación fiscal agresiva, que vamos a definir, con carácter preliminar, como la comercialización activa y consiguiente empleo de esquemas para la reducción de la carga tributaria (luego, con todo, estudiaremos con mayor detalle este polémico concepto). Se crea así un mercado donde los intermediarios fiscales constituyen el lado de la oferta y los contribuyentes el lado de la demanda. Tanto la implementación de los DR como el cumplimiento cooperativo pretenden impactar sobre alguno de esos agentes, para en último término potenciar actitudes de bajo riesgo fiscal. El objetivo final de ambas iniciativas es similar: combatir la planificación fiscal agresiva². Los efectos de este tipo de planificación se ven agravados por el largo período de tiempo que transcurre entre que se crea y vende un determinado esquema y cuando la Administración lo detecta y adopta medidas al respecto (OCDE 2008: 10-11). Las Administraciones tienen un serio problema con este fenómeno: van un paso atrás en la carrera de la Reina Roja.

2. El estándar de *disclosure regime* formulado por la OCDE

El primer objetivo de este trabajo es estudiar los rasgos básicos del estándar esbozado por la OCDE en el documento final de la Acción 12 de BEPS (a lo que dedicaremos este segundo epígrafe), aunque sin entrar en un detalle que iría más allá de lo posible en estas líneas.

El capítulo segundo de dicho documento final contiene una serie de orientaciones en las cuales cada Estado pueda apoyarse para crear un modelo que se adapte a sus necesidades y al tipo de riesgos fiscales que pretenda perseguir. Según la OCDE (2015:

progresiva implantación del suministro automático como estándar) y suministro por parte de los propios obligados tributarios, ámbito en el que se inserta nuestra comunicación.

² Cabe señalar, por ejemplo, que el DR portugués es una iniciativa de dicho país ante la Declaración de Seúl, que es donde también se dieron los primeros pasos en la OCDE para la formulación de un modelo para la implementación del cumplimiento cooperativo.

19-20), todo DR deberá determinar los siguientes elementos clave: quiénes son los sujetos obligados a comunicar datos; cuáles son los datos que deben comunicarse; cuáles son los aspectos temporales de dicha comunicación; la determinación de las consecuencias de la comunicación o de la no comunicación (un régimen de sanciones); y las reglas de uso de la información obtenida. A grandes rasgos, la OCDE afirma que existen dos tipos básicos de DR: los que gravitan en torno a la transacción (establece qué esquemas deben comunicarse y, a partir de ahí, quién debe hacerlo) y los que se centran en la función que realiza el promotor de los esquemas (aunque también tiene que delimitar qué tipo de esquemas deben comunicarse). Estados Unidos y Canadá forman parte del primer grupo; e Irlanda y Reino Unido, del segundo (OCDE, 2015: 32).

2.1. Ámbito material de los *disclosure regimes* y su relación con el concepto de planificación fiscal agresiva

Una cuestión central es el tipo de esquemas que deben comunicarse, ya que está relacionada con conceptos sobre cuyo concepto exacto nunca se ha llegado a un acuerdo. Si consideramos que deben comunicarse esquemas potencialmente abusivos, tendremos que afrontar el problema de que la distinción entre planificación fiscal legítima y abusiva es una raya en la arena. En realidad, si un DR debe construirse a partir del concepto de “planificación fiscal agresiva”, consideramos adecuado dotar de contenido a dicho concepto atendiendo no a su mayor o menor conformidad con la norma o con su “espíritu”, sino a la existencia de comercialización activa de esquemas de planificación. Esa cuestión, evidentemente sí acaba por influir en el grado y en la extensión de la elusión fiscal; pero lo hace de manera indirecta. Según González de Frutos (2006: 7), “cuando hablamos de *tax shelters*, nos referimos a una asesoría fiscal comercializada, que es a la vez abusiva y agresiva”. Queremos centrarnos en la nota de comercialización, porque es especialmente complejo determinar qué es abusivo más allá de afirmaciones genéricas. Varios autores proponen un concepto de “planificación fiscal agresiva” que sea independiente de su carácter abusivo (Dourado, 2015: 48, 50; en parte, Calderón y Quintas, 2016: 52).

El concepto de “planificación fiscal agresiva”, en suma, debería usarse para definir un fenómeno de fomento y comercialización de esquemas de planificación fiscal que no siempre tienen que ser abusivos (aunque, evidentemente, será en tal caso cuando más preocuparán a la Administración, que intentará reaccionar contra ellos). Solapar los conceptos de planificación fiscal agresiva y de planificación fiscal abusiva, o abuso del derecho, no nos ayuda a clarificar nuestro acervo terminológico. En este sentido, aunque la OCDE lo pueda estar promoviendo para restringir el ámbito de la planificación fiscal admisible, este uso se plantea desde un sistema de *soft law*. Por tanto, se incorporaría a nuestro acervo como directriz no vinculante, conectándose a lo sumo con otro sistema no vinculante como es el buen gobierno corporativo (estrechamente enlazado, a su vez, con el cumplimiento cooperativo).

Entendemos que la diferenciación entre planificación fiscal agresiva y abusiva se refleja en muchos de los regímenes estatales. Por ejemplo, en Portugal, el criterio clave para que nazca la obligación de declarar es que el esquema de planificación fiscal pretenda garantizar la obtención de una ventaja fiscal; pero eso no implica, ni mucho menos, que la operación sea abusiva. En Portugal, como en España, la obtención de una ventaja fiscal es condición necesaria pero no suficiente para la declaración de una operación como abusiva. En nuestra opinión, el objetivo último de un DR debe ser que la Administración tributaria esté fácilmente al tanto de los avances en el ámbito de la planificación fiscal; para luego, a partir de la información pertinente, adoptar las

medidas que se consideren más adecuadas. Tales medidas pueden ir desde el combate de determinados esquemas a partir de los instrumentos ya existentes (sobre todo a partir de una cláusula general anti-abuso como el artículo 15 LGT), el impulso de reformas normativas o, simplemente, no hacer nada si se considera que un determinado esquema de planificación está en línea con el “espíritu” de la norma y los objetivos subyacentes de política fiscal y económica.

El concepto de planificación fiscal agresiva y los propios DR también se vinculan con el de riesgo tributario o riesgo fiscal. El riesgo tributario es un concepto de uso generalizado pero que tampoco tiene una definición única: Power (2004: 14) lo califica de polisémico. Según ISO, se refiere al efecto de la incertidumbre sobre los objetivos de una organización. Nosotros definimos el riesgo tributario como la probabilidad de que se produzca cualquier evento que incida negativamente en las expectativas y objetivos de una organización o provocar un daño económico o en su reputación que sea inesperado o se considere inaceptable. Así, el riesgo tributario para las administraciones está vinculado con la probabilidad de que los obligados tributarios no cumplan deberes de manera adecuada (por ejemplo, que el contribuyente no calcule correctamente la deuda tributaria, o que no la pague en plazo; a nivel macro, el riesgo sería un ensanchamiento de la brecha fiscal o *tax gap*). Para un contribuyente, el riesgo principal es haber implementado una estrategia que la Administración y posteriormente, en su caso, los jueces consideren contraria a la norma, de modo que se produzca un incremento sobrevenido de la deuda. Esto, en el caso de empresas, tiene diferentes manifestaciones, ya que puede afectar a la cuenta de resultados pero también a la liquidez de la entidad o a su reputación.

El criterio de riesgo fiscal está expresamente presente en la configuración de varios DR. Por ejemplo, en Australia se vincula expresamente la comunicación de esquemas de planificación fiscal a la probabilidad al carácter “irrazonable” de la posición de un contribuyente. Para determinar eso, a su vez, el criterio principal es que tenga igual o mayor probabilidad de ser correcta que de ser incorrecta (Palao Taboada, 2015: 64). En otro orden de cosas, la existencia de umbrales o requisitos *de minimis* se explica no sólo por una cuestión de operatividad y de limitar las cargas formales que recaigan sobre los obligados tributarios, sino también porque en ese caso el riesgo tributario –para la Administración– es cuantitativamente más amplio.

Los DR pretenden impactar en la conducta de los obligados tributarios e intermediarios fiscales: es razonable considerar que uno de sus efectos deseados es reducir sensiblemente el interés por tales formas de planificación fiscal agresiva (en la medida, subrayamos, en que sean verdaderamente contrarios a la letra o el espíritu de la norma). Desde un punto de vista de gestión de riesgos, además, permite que la Administración use sus medios personales y materiales de manera más eficaz, ya que podría controlar de manera más estrecha a quienes empleen mecanismos de este tipo.

La Administración irlandesa ha señalado la importancia de que el ámbito de todo DR vaya más allá de las operaciones estrictamente abusivas, para no desincentivar su cumplimiento (Reibel, 2015: 211). Baker (2015: 87) señala que existe la percepción de que la aplicación de un esquema de planificación fiscal sujeto a obligación de comunicar implicaría, de manera casi automática, recibir una inspección de la Administración tributaria. Ante ello, los obligados tributarios podrían optar por adaptar los modelos para caer fuera de su ámbito, si ello es posible (sería un nuevo caso de “cumplimiento creativo”) o podrían no comunicarlos en la esperanza de que tal actuación no se detecte y sancione; existiría el riesgo, incluso, de que se produzca un

fenómeno de deslocalización empresarial, aunque probablemente una reacción así no se pueda achacar en exclusiva a la introducción de un DR.

Otra cuestión fundamental es hasta qué punto son verdaderamente eficaces los DR, en el sentido de ser capaz de influir en la conducta de los contribuyentes; y si, en tal caso, existen evidencias de que lo hacen en el modo esperado por la Administración y no de manera no prevista y contraria a lo perseguido por esta. Vamos a intentar dar una respuesta a esta pregunta a partir de una revisión de la bibliografía existente.

La eficacia de una norma debe analizarse a través de un enfoque que desborde el estrictamente jurídico. Las tendencias más recientes de fomento del cumplimiento voluntario se basan en modelos como la “pirámide de cumplimiento” aplicada por la Administración australiana (*Australian Taxation Office*, en lo sucesivo ATO), que diferencia tipos ideales de contribuyentes en función de su actitud ante el sistema tributario. Esto es relevante porque es posible que un *disclosure regime* sea eficaz en relación a determinados contribuyentes, pero no en relación a otros; y porque consideramos que nos puede ayudar luego a delimitar los ámbitos de los DR y del cumplimiento cooperativo.

Las cuatro categorías desarrolladas por la ATO y luego acogidas por la OCDE (2004) son, por orden decreciente de adhesión al ordenamiento, compromiso y aceptación (favorables al sistema) y resistencia y descreimiento (desfavorables). Evidentemente, una escasa adhesión al sistema tributario nos permite suponer un mayor riesgo fiscal del contribuyente de que se trate. Se ha desarrollado también una quinta categoría, la del jugador o *game player*, que considera que el derecho no es una institución que establece los límites entre lo admisible o inadmisible en virtud de criterios de justicia; sino que la trata como una materia que puede modelarse en beneficio de los intereses particulares (V. Braithwaite, 2003; Mcbarnet, 2003). Consideramos que la categoría del jugador describe más bien una *estrategia* vinculada con alguna de las dos últimas categorías, sobre todo la de descreimiento.

Las personas se clasifican en alguna de las cuatro categorías básicas de ATO/OCDE de acuerdo con una determinada distribución. Se considera que dicha distribución es de pirámide en el caso de personas físicas, aunque esto dependerá del grado de conciencia tributaria en cada país y consideramos, a partir de datos estadísticos disponibles, que puede tender más bien a una ojiva en España³. En el caso de empresas se acepta que la distribución habitual es ojival en todo caso (Freedman *et al*, 2009: 81).

El cumplimiento cooperativo opera, necesariamente, en la parte baja de la ojiva/pirámide. Uno de los objetivos de una gestión administrativa basada en riesgos debe ser la de desplazar el mayor número de contribuyentes hacia la base: es decir, fomentar el cumplimiento voluntario⁴. Tanto los DR como el cumplimiento cooperativo, y así lo afirman expresamente diversos documentos de la OCDE, están dirigidos a establecer incentivos que impacten en el mercado de esquemas de planificación fiscal: la DR está dirigida principalmente a los promotores (el lado de la oferta) y el cumplimiento cooperativo a los contribuyentes (el lado de la demanda).

³ Véase Wert Ortega (2004), que identifica cuatro categorías, aproximadamente asimilables a las de la ATO, y analiza su frecuencia en España mediante un análisis clúster.

⁴ Muchas veces, conseguirlo no está en las manos de la propia Administración, pero desde luego puede ayudar a ello garantizando escrupulosamente aspectos relacionados con la justicia procedimental.

¿Qué hace que un incentivo sea adecuado para impactar en sus destinatarios? En el caso de las normas de derecho “duro” (o *hard law*, o simplemente derecho), normalmente existe un régimen sancionador que cumple dicha función. En este sentido, la propia OCDE afirma la necesidad de que exista un régimen de sanciones en caso de incumplimiento, aunque no desarrolla demasiado esta cuestión en el documento final de la acción 12. Sí menciona su eficacia a la hora de afectar a la conducta de los particulares (OCDE, 2015: 28). En el caso de normas de *soft law*, no vinculantes, el efecto es más complejo de prever y la doctrina considera que puede, a veces, ser el contrario del esperado para determinados grupos de contribuyentes. Por ejemplo, señalan Devereux, Freedman y Vella (2012b: 2) que una estrategia de “*naming and shaming*” puede tener influencia en un conjunto (pequeño) de contribuyentes, que pueden imponerse límites a sí mismos; pero que no afectará a los “peores elusores” y puede incluso fomentar el incumplimiento por parte de algunos contribuyentes si consideran que “todos lo hacen”.

Un DR puede, tal vez, convertir a parte de los contribuyentes reticentes en aceptantes: puede incluso modificar el sistema de incentivos de modo que consideren implementar estrategias de cumplimiento cooperativo. Si una empresa está obligada a comunicar un esquema de planificación fiscal y lo hace para no sufrir una sanción, puede que en un momento posterior observe que le es conveniente establecer un diálogo previo con la Administración tributaria –mientras está desarrollando ese esquema– para obtener su punto de vista y emprender una cierta negociación para dotar de contenido, de forma participada, al margen de incertidumbre inherente a la interpretación de la norma y la calificación de los hechos.

En España, el epígrafe 1.3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias –un mecanismo de *soft law* para el desarrollo del cumplimiento cooperativo en España– prevé una colaboración entre las empresas y la AEAT para detectar y buscar soluciones respecto a las “prácticas fiscales fraudulentas”, para erradicar las prácticas ya existentes y también para prevenir su extensión. En abstracto, es difícil esperar que este se aplique de manera eficaz; pero si crece la transparencia en relación a estas prácticas y se reduce el número de reticentes, puede que dicha colaboración resulte más conveniente para las empresas que no quieren violar abiertamente la normativa de comunicación de esquemas de planificación fiscal. Por otra parte, en el ámbito de la relación cooperativa, se está profundizando en la identificación de criterios que permitan valorar el seguimiento efectivo de los compromisos alcanzados y que podrán ser valorados por las partes⁵.

Con todo, existen pocos análisis empíricos sobre el efecto de los DR en el comportamiento de los obligados tributarios, y esta falta de interés por la evaluación parece extenderse también a los propios Estados (OCDE, 2015: 25). Sí existen estudios de la Administración británica que identifican numerosas evidencias anecdóticas de que el DR ha modificado el comportamiento de los agentes del mercado de planificación fiscal⁶, y en los que se basa el estudio de la OCDE en este punto (OCDE, 2015: 27-29).

A lo largo del tiempo se observa en casi todos los países una tendencia a la reducción de esquemas declarados. Los motivos pueden ser muy diferentes, y no siempre se puede

⁵ Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias en el marco del modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas, aprobadas en la sesión plenaria del Foro de Grandes Empresas de 2 de noviembre de 2015.

⁶ Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS), 9 de diciembre de 2009, pág. 6.

garantizar que reflejen un reforzamiento del cumplimiento voluntario y una reducción de riesgos fiscales. Por ejemplo, en el caso de Portugal, donde existe un DR desde 2008, Vieira señala que en los dos primeros años, “devido à novidade e à incerteza quanto à resposta da administração fiscal ocorreu um significativo número de divulgações”; pero que en 2010, el número de comunicaciones se redujo sustancialmente y cayó a seis (Vieira, 2012: 34). En el caso del Reino Unido, la Administración británica considera que efectivamente se produce una reducción de la planificación fiscal, pero está implementando medidas para comprobar si el efecto no es consecuencia de un incumplimiento de las reglas del Dotas (OCDE, 2015: 27); además, una encuesta realizada por el Oxford University Centre for Business Taxation en 2007 da resultados poco claros, aunque sí señala la percepción común de que se había producido una reducción en la promoción de esquemas de planificación y que ello había impactado a las personas físicas de mayor renta más que a las grandes empresas (Freedman, Loomer y Vella, 2008: 93). En el caso de Estados Unidos, se afirma que la reducción se puede atribuir a diversas causas, entre las que se encuentran las tendencias generales de la economía estadounidense (OCDE, 2015: 28). Weisbach ha afirmado que, aunque existe cierto “consenso” en que la comercialización de esquemas de planificación fiscal se ha visto reducida, nunca fue posible medir el tamaño de ese mercado y, por tanto, es imposible realizar un cálculo fiable. Acaba afirmando que “no entendemos las dinámicas del mercado de planificación fiscal, así que es difícil determinar cuál -si alguno lo hizo- de los cambios normativos ha tenido un efecto mayor” (2008: 60).

Hemos identificado también un análisis sobre los efectos de la norma FIN 48 en Estados Unidos, que obliga a las empresas a realizar provisiones (y hacerlas públicas) cuando adopten una posición tributaria que se considere de alto riesgo. La FIN 48 contiene elementos que la hacen comparable a los DR, ya que obliga a las empresas a hacer pública la adopción de conductas de alto riesgo tributario. Pues bien, en este caso sí existen evidencias de que la norma FIN 48 redujo la planificación fiscal en Estados Unidos (Gupta *et al*, 2013: 27-28).

2.2. Ámbito subjetivo de los *disclosure regimes*

Lo habitual, en el caso de los DR, es que recaiga una obligación de comunicación tanto sobre los promotores como sobre los contribuyentes (o usuarios de los esquemas de planificación fiscal). Con todo, la tendencia es que los promotores se conciban como el sujeto central. Todos los regímenes analizados por la OCDE en su informe final sobre la Acción 12 se caracterizan porque, con carácter general, nunca imponen sobre los contribuyentes obligaciones formales superiores a las que imponen sobre los promotores. Distinto es que, como señalaremos luego, en un caso concreto la obligación pueda recaer sobre el contribuyente y no sobre el promotor; pero, de ser así, suele ser con carácter subsidiario. Esto es coherente con el hecho de que en la mayor parte de los casos en que los contribuyentes han aplicado esquemas de planificación fiscal abusiva se haya producido la intervención de asesores tributarios (véase Calderón y Quintas, 2015: 224).

Por su parte, las obligaciones que recaen sobre los contribuyentes pueden ser equivalentes, subsidiarias o complementarias. Estados Unidos es un ejemplo del primer caso, donde las obligaciones que recaen sobre los contribuyentes son equivalentes a las que recaen sobre los promotores. Con todo, esto es así solo desde 2007, que es cuando se introdujo la obligación de los contribuyentes de comunicar los esquemas de planificación fiscal que aplicaran. Canadá también establece obligaciones equivalentes pero, además, el cumplimiento por parte del promotor libera al contribuyente, y viceversa.

Lo que denominamos carácter subsidiario de la obligación se da en países como Reino Unido, Portugal o Irlanda cuando, por determinadas circunstancias, el promotor no está obligado a cumplir o es complejo garantizar que lo haga de manera adecuada: es el caso cuando el promotor es no residente, cuando no hay promotor (por ejemplo, una gran empresa cuyo departamento fiscal desarrolla un esquema para que se aplique exclusivamente por esa empresa) o cuando el promotor alega secreto profesional. En todos estos casos, la OCDE propone que la obligación recaiga sobre el contribuyente (2015: 34).

Finalmente, nos referimos a obligaciones complementarias cuando existe una obligación autónoma, propia del contribuyente, pero que implica cargas mucho más reducidas. En Reino Unido, por ejemplo, salvo que se dé alguno de los supuestos que determinan una obligación subsidiaria, los contribuyentes solo tienen que incluir, en su declaración o autoliquidación, el número asignado por la Administración al esquema que previamente ha declarado el promotor.

Para maximizar conjuntamente la eficacia del sistema en la gestión de riesgos fiscales y la racionalización de cargas formales, la solución podría ser del tipo de lo previsto en Reino Unido, donde los esquemas comunicados por los promotores se identifican a través de un código que, luego, los contribuyentes tienen que incluir en su declaración o autoliquidación. Esto permite valorar la aplicación de cada esquema de planificación fiscal y ayuda a una mejor gestión de los riesgos tributarios (en este mismo sentido, BAKER, 2015).

3. Interacción de los *disclosure regimes* con el cumplimiento cooperativo

3.1. Cumplimiento cooperativo y grandes empresas

Los *disclosure regimes* ofrecen soluciones meramente parciales dentro de la compleja problemática de la planificación fiscal agresiva y otros fenómenos conexos (BAKER, 2015: 88). En principio, podríamos señalar que este carácter parcial hace posible –y conveniente– que se complemente con otro tipo de iniciativas, entre las que se encuentra el llamado cumplimiento cooperativo.

El cumplimiento cooperativo se caracteriza por su carácter voluntario y por la intención de crear un clima basado en el absoluto respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes y un diálogo abierto informado por los principios de buena fe y confianza mutua, con vistas a una gestión compartida de los riesgos tributarios. Se ha afirmado que esto es incompatible con el reciente giro “represivo” de la normativa tributaria (que se encarnaría en normas como la Ley 7/2012 y la Ley 34/2015) y una vuelta a un control más vertical (en este sentido, Sanz Clavijo, 2015: 15). Pero, en realidad, la relación cooperativa no es incompatible con la atribución de potestades de control reforzadas a la Administración tributaria, sino –más bien– con una aplicación unilateral de dichos poderes. En Gran Bretaña, una reforma de la Ley de Sociedades Anónimas facultó a las autoridades tributarias, previa autorización judicial, a hacer público que la contabilidad de una empresa no es reflejo fiel de su situación económica real. González de Frutos vincula esta reforma (que incentivó fuertemente el reforzamiento de los mecanismos de control empresarial), con la construcción progresiva de la relación cooperativa en ese país (2010: 89). Si recordamos de nuevo el modelo de la pirámide de cumplimiento, concluiremos que la Administración no puede renunciar a tener determinados instrumentos coercitivos, aunque sí debe aplicarlos con cautela y nunca como primer recurso.

Es tradicional afirmar que el cumplimiento cooperativo puede concebirse, en último término, como un trueque de apertura o transparencia (los contribuyentes, normalmente grandes empresas, proporcionan información) por seguridad jurídica (que proporciona la Administración tributaria). Por tanto, aquellas acciones de BEPS que tienen como objetivo que la Administración pueda acceder a datos sobre esquemas de planificación fiscal (y, entre ellas, de manera destacada, la acción número 12) se solapan en parte con el objetivo fundamental de toda experiencia de cumplimiento cooperativo, aunque sus características esenciales sean diferentes. ¿Implica entonces dicha acción de BEPS un riesgo para el buen fin de las experiencias de cumplimiento cooperativo, al reducir los incentivos que tiene la Administración para implementarlas?

La OCDE considera que no es el caso: los DR no pueden sustituir al cumplimiento cooperativo y, por el contrario, sí pueden reforzar su eficacia al garantizar que existe un campo de juego homogéneo en cuanto a la transparencia y apertura exigida a todos los obligados tributarios (OCDE, 2015: 15). ¿Cómo puede suceder eso? Si retomamos el modelo de la pirámide de cumplimiento, un DR puede, tal vez, convertir a parte de los contribuyentes reticentes en aceptantes. Si una empresa está obligada a comunicar un esquema de planificación fiscal y lo hace para no sufrir una sanción, puede que en un momento posterior observe que le es conveniente establecer un diálogo previo con la Administración tributaria –mientras está desarrollando ese esquema– para obtener su punto de vista y emprender una cierta negociación para dotar de contenido, de forma participada, al margen de incertidumbre inherente a la interpretación de la norma y la calificación de los hechos.

Esta sería la primera forma de interacción entre los DR y el cumplimiento cooperativo. El cumplimiento cooperativo, como ha señalado la doctrina en varios países (por ejemplo, ESSERS, 2009) no tiene como pretensión directa modificar la normativa, sino el modo y el contexto, o el clima, en que se aplica. Opera normalmente mediante mecanismos que podríamos calificar de *soft law*. Cuando en uno de estos instrumentos se prevé un compromiso de alguna de las partes que coincide o se solapa con una obligación prevista en la normativa, debemos interpretar que esa parte está afirmando que la cumplirá con una especial diligencia, lo que en la práctica puede implicar poner medios adicionales o desbordar algunos de los límites previstos en la norma.

En la experiencia de cumplimiento cooperativo española existe un mecanismo bilateral (entre la Administración y las grandes empresas que han suscrito el Código de Buenas Prácticas Tributarias español) de intercambio de información. Este mecanismo parte de los epígrafes 2.3 y 3.3 del Código, desarrollados luego por dos documentos de conclusiones del Grupo de trabajo de relación cooperativa del Foro de Grandes Empresas, de 29 de octubre de 2013 y de 2 de noviembre de 2015.

El mecanismo prevé, entre otras cosas, que las empresas pueden plantear a la Administración “dudas sobre el tratamiento tributario de operaciones de especial complejidad y trascendencia económica”. Además de describir la operación de que se trate, las empresas expondrán el criterio que entiende aplicable a dicha operación; la Administración emitirá un informe en un plazo (orientativo) de 3 meses. Del mismo modo, y “al margen de las actuaciones de obtención de información previstas en la Ley”, la Administración podrá pedir a las empresas que hayan suscrito el Código de Buenas Prácticas Tributarias “información detallada sobre sus operaciones relevantes, así como del tratamiento e impacto fiscal de las mismas”.

Por su parte, las conclusiones presentadas al Foro de Grandes Empresas el 2 de noviembre de 2015 prevén toda una serie de actuaciones y decisiones en materia fiscal

que las empresas se comprometen a comunicar a la AEAT, preferentemente antes de la finalización del plazo reglamentario de autoliquidación:

- La presencia en paraísos fiscales y la explicación de dicha presencia.
- Los esquemas de tributación internacional del grupo y grado de congruencia con los principios de las acciones de BEPS. Esto incluye, por ejemplo, la financiación, la gestión de la propiedad industrial, intelectual y *management fees*.
- Los cambios significativos que se hayan producido en estructuras *holding* y *subholding*.
- La explicación de las operaciones societarias más significativas.
- La estrategia fiscal del grupo aprobada por el Consejo de administración, que es una competencia indelegable de dicho órgano desde que la Ley 31/2014 reformó la Ley de Sociedades de Capital⁷; así como el catálogo de operaciones que se vayan a someter o se hayan sometido a autorización del Consejo de administración.
- Las instrucciones internas en materia de prevención de operaciones ilícitas, de blanqueo de capitales o de alzamiento de bienes. Como es sabido, los programas de *compliance* han experimentado un impulso como consecuencia de dos reformas sucesivas del Código Penal: la Ley Orgánica 5/2010, que introdujo la responsabilidad penal de las personas jurídicas, y la Ley Orgánica 1/2015, que clarifica bajo qué circunstancias la existencia de programas de *compliance* eximen a una persona jurídica de responsabilidad penal por las actuaciones realizadas por sus trabajadores.
- Información sobre los litigios fiscales existentes.
- Mención del cumplimiento fiscal en el informe de gestión o informe integrado de la entidad.

La extensión de este compromiso es, en primera instancia, muy amplio; su contenido y alcance, así como el formato en que la información deberá ponerse a disposición de la Administración, se concretarán de común acuerdo entre la AEAT y cada empresa.

Suponiendo la implementación de un DR en España según las propuestas de la OCDE, una gran empresa que haya suscrito el Código y que desarrolle por sí misma un esquema de planificación tributaria estará obligada a comunicarlo a la Administración si se dan los requisitos del régimen correspondiente; pero no estará obligada a hacerlo hasta que no lo implemente. La relación cooperativa, frente al régimen estándar (obligatorio para todas las empresas) implica un incremento de seguridad jurídica para la empresa que opere de manera más transparente a lo jurídicamente exigible. La mayor transparencia se pone de manifiesto en dos aspectos: el temporal, ya que se comunicará un esquema aún no implementado, y el compromiso de la empresa de resolver las dudas o cuestiones que le pueda plantear la Administración de manera proactiva.

3.2. Cumplimiento cooperativo e intermediarios fiscales

La segunda forma de interacción entre los DR y el cumplimiento cooperativo nos lleva hasta una faceta menos estudiada del cumplimiento cooperativo en España, aquella que

⁷ Artículo 529 ter.1, letra i) de la Ley de Sociedades de Capital; las letras b) y f) se refieren también a aspectos relevantes desde el punto de vista tributario.

involucra a los asesores fiscales. En cumplimiento de lo previsto en el epígrafe 1.2 de la Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2008 (“Nuevo marco de relación con los intermediarios fiscales”), se ha creado el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. Estos intermediarios, como representantes de los contribuyentes en las relaciones con la Administración Tributaria, son unos “colaboradores cualificados” de la Agencia Tributaria en la gestión de los tributos, que facilitan a los contribuyentes el conocimiento y cumplimiento de sus obligaciones fiscales⁸. La nota informativa publicada por la Agencia califica este Foro de “órgano de relación cooperativa basada en la transparencia y la confianza mutua”.

El epígrafe III.1.3 del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 preveía el establecimiento de cauces de comunicación permanentes con las asociaciones de asesores fiscales y gestores administrativos para poner en su conocimiento los principales fraudes detectados y sus consecuencias, en particular, en el ámbito de la competencia económica. La Actualización del Plan de 2008 impulsa esta idea, haciendo referencia a foros de diálogo que se implementarían a través de jornadas o reuniones. El Foro está llamado a complementar la acción que ya realizan estas entidades como colaboradores sociales, en el marco del artículo 92 LGT. Es más, la reciente reforma de la Ley General Tributaria menciona expresamente, en el marco de dicho artículo, la posibilidad de instrumentar la colaboración social a través de acuerdos “con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal” con el objeto de “potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias” (apartado 2 *in fine*). Los objetivos del Foro son, según la nota informativa, los siguientes:

- Profundizar en el conocimiento mutuo entre la Agencia Tributaria y los profesionales representados en él, en un marco de cooperación, transparencia, rigor técnico, objetividad, proporcionalidad y receptividad.
- Aumentar la seguridad jurídica en las relaciones de los contribuyentes y los profesionales tributarios con la Agencia Tributaria.
- Contribuir a la mejora de la aplicación del sistema tributario.
- Contribuir a la prevención del fraude fiscal.

El Foro se ha dotado de unas normas de organización y funcionamiento, que se aprobaron en su primera sesión, celebrada el 30 de marzo de 2011. Su estructura es similar al del Foro de Grandes Empresas y opera a través de un Pleno y de Grupos de trabajo⁹. Está compuesto por los titulares de determinados órganos de la Administración tributaria¹⁰ y por uno o dos miembros de determinadas Asociaciones y Colegios de Profesionales en ámbitos como la asesoría fiscal, abogacía o contabilidad; también están representados los gestores administrativos o graduados sociales, entre otros. Tiene un perfil más bajo que el Foro de Grandes Empresas, como demuestra el hecho de que esté presidido por el Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y

⁸ Véase la nota informativa publicada por la Agencia Tributaria y disponible en su portal *web*, en Inicio > Colaboradores > Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios > Nota informativa.

⁹ En la actualidad, de acuerdo con el calendario de trabajo del Foro, existe un único grupo de trabajo activo, el Grupo de trabajo para el impulso de la colaboración social.

¹⁰ Departamentos de Gestión Tributaria, de Inspección Financiera y Tributaria, de Recaudación, de Aduanas e Impuestos Especiales y de Informática Tributaria, el titular del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales, del Servicio Jurídico y de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, según el epígrafe I.2.2.a) de las normas de funcionamiento del Foro.

no por su Presidente¹¹. La Agencia Tributaria, tal y como se puede apreciar en las actas del Pleno, considera que se trata de un ámbito adecuado para tratar problemáticas relativas a la gestión, pero no para tratar reformas normativas (que, en todo caso, se impulsan desde la Dirección General de Tributos y no desde la AEAT, que es la que está representada en el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios)¹². Aunque pese a todo se han conseguido impulsar algunas reformas (como la regulación los “días de cortesía” en las notificaciones electrónicas obligatorias¹³), no parece previsible que la implementación de un DR en España se someta a análisis y debate en el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios.

Sin embargo, consideramos que el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios (o un grupo de trabajo constituido en su seno) sería un lugar adecuado para analizar los esquemas comunicados. La cuestión interesa a los representantes del sector privado que participan en el Foro en calidad de potenciales afectados por la norma (sujetos a las obligaciones de comunicación) y de sujetos que colaboran con la Administración para la promoción del cumplimiento voluntario.

4. La posible introducción de un *disclosure regime* en el ordenamiento español

Las obligaciones impuestas por un DR son obligaciones tributarias formales cuya base legal puede encontrarse en el artículo 93 de la Ley General Tributaria (“Obligaciones de información”), que exige que las personas físicas y jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica deberán proporcionar a la Administración aquellos datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. En este último inciso se incluyen los asesores fiscales en los que muchas veces recae la obligación de comunicación de esquemas de planificación fiscal; pero, en todo caso, se podría regular esta obligación tributaria de manera separada. Una opción sería introducir un nuevo párrafo en el artículo 93 que contuviera los principales elementos del DR español: sujetos obligados, criterios básicos de determinación de los esquemas que deban declararse y regulación de las consecuencias de la declaración (y, en el capítulo III del título IV, incluir una nueva infracción relativa al incumplimiento de esta obligación). Las reglas de uso de la información ya están reguladas con carácter general en el artículo 95 LGT.

La configuración del principio de legalidad en España permite establecer por vía reglamentaria el tipo de esquemas que deberán declararse. Esto dotaría de una mayor flexibilidad al sistema, lo cual consideramos que es útil para poder adaptarse con rapidez a la evolución del mercado de planificación fiscal. La LGT permite, incluso, que esto se haga a través de orden ministerial. Entre las ventajas que esto ofrecería se encuentran la flexibilidad y la posibilidad de concretar con mayor detalle las obligaciones de comunicación (algo que no convendría hacer en una norma de rango legal, más rígida); entre las desventajas, la falta de estabilidad que se provocaría en la

¹¹ Epígrafe I.2.1 de las normas de funcionamiento del Foro, disponibles en el portal *web* de la Agencia Tributaria, en Inicio > Colaboradores > Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios > Normas de funcionamiento.

¹² Acta de la cuarta reunión del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, de 30 de marzo de 2011, pág. 8.

¹³ Acta de la primera reunión del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, de 30 de marzo de 2011, pág. 6; la reforma se introduce por el Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre (BOE núm. 285, de 26 de noviembre).

regulación de las obligaciones. En todo caso, la ley debería establecer criterios muy claros de publicidad (la orden, si se optase por ese modelo, debería publicarse tanto en el BOE como en la sede electrónica de la Agencia tributaria); y podría estudiarse la imposición de límites relativos a cuándo puede modificarse (por ejemplo, podría plantearse que la orden sea necesariamente anual, y que deba publicarse con una antelación mínima antes del inicio del nuevo período).

Aunque existen obligaciones vinculantes de relevancia introducidas en los últimos años¹⁴, la mayoría de los mecanismos ya existentes en España para la obtención de información sobre operaciones de planificación fiscal tiene carácter voluntario. Un ejemplo son las consultas jurídicas escritas, donde el incentivo para la comunicación es el aporte de seguridad jurídica que proveen, ya que la respuesta de la Dirección General de Tributos vincula a los órganos de la AEAT.

La obtención de información sobre esquemas fiscales potencialmente abusivos, en el caso de España, constituirá un material relevante para la aplicación de la regla de conflicto en la aplicación de la norma a conductas que, desde la reforma de la Ley General Tributaria, pueden ser sancionadas, influyendo en los mecanismos que, a nivel administrativo, contribuyen a crear un concepto de abuso en el derecho interno. Tanto los documentos de la OCDE como la mayoría de la doctrina señala que existe una superposición entre un DR y una cláusula general anti-abuso, que la OCDE (2015: 23) califica tanto de “inevitable” como “deseable”.

La cláusula general anti-abuso española, contenida en el artículo 15 de la Ley General Tributaria bajo la denominación de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, contiene un test relativo a la finalidad principal de la operación (obtener una ventaja fiscal) y un test que analiza el carácter artificioso o impropio de los actos o negocios jurídicos empleados. Desde el punto de vista procedimental, y como garantía para el contribuyente, prevé la existencia de un informe preceptivo y vinculante emitida por una Comisión Consultiva especial, regulada en el artículo 159 LGT, que es la que autoriza a la inspección de los tributos para declarar el conflicto en la aplicación de la norma. Como es sabido, la Comisión está compuesta por dos miembros de la Dirección General de Tributos y dos miembros de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Con vistas a la interacción futura entre un hipotético DR español y la cláusula general anti-abuso del artículo 15, consideramos poco acertada la supresión de la propuesta de artículo 159.8 incluido inicialmente en el Anteproyecto de Ley de Reforma de la Ley General Tributaria, que permitía acudir a la Comisión Consultiva especial para que declarase, en el plazo de tres meses, si determinados actos o negocios no imputables a obligados tributarios concretos podían ser calificados “como conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. El artículo se refería a “no imputables a obligados tributarios concretos” aunque creemos que sería más correcto hacer referencia a actos o negocios analizados fuera de un procedimiento de inspección. Si se introduce un DR en España, podría plantearse la introducción de este mecanismo. Sería un primer paso para evitar que el concepto de “abuso del derecho” recaiga (en primera instancia) exclusivamente sobre la Agencia tributaria.

¹⁴ Existen mecanismos sobre la comunicación de la propiedad de bienes y activos (destaca el modelo 720, introducido a partir de la Ley 7/2012); además, España ha implementado también la acción 13 de BEPS y exige la comunicación de datos desglosados por país por parte de grupos transnacionales en el ámbito de las obligaciones de información sobre precios de transferencia. Esta cuestión se ha regulado por vía reglamentaria, en el artículo 14 del Real Decreto 634/2015, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Un hipotético DR, y consideramos que esto es de la mayor relevancia, debe interpretarse a la luz de los compromisos asumidos por la AEAT en el marco de la relación cooperativa. Uno de los principales compromisos (previsto en el epígrafe 2.1 del Código de Buenas Prácticas Tributarias) es que los criterios administrativos se generen en un nivel lo más alto posible. Se prevé que se involucre de manera sistemática al Comité Permanente de Dirección de la AEAT y la consulta a la Dirección General de Tributos. No nos parece conveniente que sea la Agencia Tributaria la que determine qué conductas son abusivas y cuáles no lo son: por mucho que lo haga con carácter preliminar y sujeto a revisión de los jueces, dicha revisión implica costes económicos y temporales relevantes. Al mismo tiempo, vemos que no existe una necesaria contradicción entre la implementación de un DR y la profundización en las experiencias de relación cooperativa. Al contrario, consideramos que estas mantienen su vigencia y que pueden, también, servir como parámetro para interpretar un posible régimen de este tipo para, por ejemplo, limitar esa cuestión.

Desde una perspectiva *de lege ferenda*, otros pasos podrían ser modificar la composición de esta Comisión Consultiva, para introducir la participación de algún representante del sector privado; y derogar el apartado 7 del artículo 159, que prohíbe interponer recurso o reclamación de manera autónoma contra el informe de la Comisión. En la experiencia neerlandesa de cumplimiento cooperativo se ha impulsado un uso estratégico de la vía judicial para resolver conflictos entre las partes, a la que se hace referencia con la expresión “*agree to disagree*”. Así, se acude a los Tribunales para que se determine el criterio que debe aplicarse (cuando no ha sido posible el acuerdo en sede administrativa) desde el compromiso de colaborar para que el proceso sea lo más ágil posible y de centrarse en los aspectos sustantivos de la cuestión, porque de lo que se trata es de obtener una respuesta a la incertidumbre existente en un determinado ámbito. Pues bien, permitir la impugnación de estas resoluciones abriría esta opción y, en todo caso, reduciría los costes que crea sobre los particulares el hecho de que se reconozca a la Administración –como se ha hecho con la reciente reforma del 179.2.d) LGT– el “monopolio” de determinar lo que es una interpretación razonable de la norma.

Bibliografía

- Baker, P. (2015): «The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes», *Intertax*, vol. 43, núm. 1, págs. 85-90.
- Braithwaite, V. (2003): «Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-compliant Actions», en Braithwaite, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 15-39.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015): *Cumplimiento tributario cooperativo y Buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Cizur Menor: Thomson Reuters - Civitas.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2016): «Una aproximación al concepto de “planificación fiscal agresiva” utilizado en los trabajos de la OCDE», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 394, págs. 41-92.
- Devereux, M. P.; Freedman, J. y Vella, J. (2012a): «Tax avoidance», *Oxford University Centre for Business Taxation*, working paper núm. 1.
- Devereux, M. P.; Freedman, J. y Vella, J. (2012b): «The disclosure of tax avoidance schemes regime», *Oxford University Centre for Business Taxation*, working paper núm. 2.

- Dourado, A. P. (2015): «The Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative under Analysis», *Intertax*, vol. 43, núm. 1, 2015, págs. 42-57.
- Essers, P. H. J. (2009): «De implicaties van horizontaal toezicht voord de wetgever», *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 138, núm. 6794, págs. 12-16.
- Freedman, J.; Loomer, G.y Vella, J. (2008): «Moving Beyond Avoidance? Tax Risk and the Relationship between Large Business and HMRC», en Freedman, J. (ed.) *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford University Centre for Business Taxation, págs. 81-100.
- Freedman, J.; Loomer, G.y Vella, J. (2009): «Corporate tax risk and tax avoidance: new approaches», *British Tax Review*, núm. 1, págs. 74-116.
- González de Frutos, U. (2006): «La expansión y control del fenómeno de los tax shelters en Estados Unidos», *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 19/2006.
- González de Frutos, U. (2010): «La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 134, págs. 65-95.
- Gupta, S.; Mills, L. F. y Towery, E. (2013): «The Effect of Mandatory Financial Statement Disclosures on Tax Reporting and Collections: The Case of FIN 48 and Multistate Tax Avoidance», *McCombs Research Paper Series*, núm. ACC-04-11.
- Mcbarnet, D. (2003): «When Compliance is not the Solution but the Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude», en Braithwaite, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 229-243.
- OCDE (2004): *Compliance Risk Management: managing and improving with tax compliance*.
- OCDE (2008): *Study into the Role of Tax Intermediaries*.
- OCDE (2011): *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*.
- OCDE (2013): *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*.
- OCDE (2015): *Mandatory Disclosure Rules. Action 12: 2015 Final Report*.
- Palao Taboada, C. (2015): «La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 392, págs. 43-80.
- Power, M. (2004): *The Risk Management of Everything. Rethinking the politics of uncertainty*, London: Demos.
- Reibel, R. (2015): «Tax Transparency – How To Make It Work?», *European Taxation*, mayo 2015, págs. 209-212.
- Sanz Clavijo, A. (2015): «La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan BEPS y a la experiencia de otros estados», *Quincena Fiscal*, núm. 20, págs. 1-17 (documento electrónico).

- Vieira (2012): *Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas*, Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Instituto Politécnico do Porto, 2014.
- Weisbach, D. (2008): «Comments on Recent Developments on Tax Shelters in the US», en Freedman, J. (ed.), *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*. Oxford University Centre for Business Taxation, págs. 57-61.
- Wert Ortega, J. I. (2004): «La sociedad civil ante el gasto público», *Revista española de control externo*, vol. 6, núm. 16, págs. 73-104.
-