

MANUEL JOSÉ

CASTRO DE LUNA



Facultad de Derecho

***Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración
Tributaria: de la reducción de la conflictividad y la mejora de la
justicia tributaria a la relación cooperativa***

Autor: Manuel José Castro de Luna

Director: Ramón Casero Barrón

Madrid / Marzo, 2020



Me gustaría dedicar esta tesis a mi familia y esposa, por su comprensión y apoyo durante todo el proceso de elaboración de la misma. A mi madre, que desde pequeño me enseñó el valor de la perseverancia y el esfuerzo, y quien todavía hoy sigue siendo un referente fundamental para mí. A mi padre, porque sé que de alguna forma me acompaña durante toda mi vida y que hoy también está aquí con nosotros, y que hubiera estado orgulloso de sus hijos. Y, especialmente, a mi hermana mayor, quien con su estímulo y ejemplo me anima a emprender nuevos retos, y no me deja caer en el desaliento. Gracias por estar siempre que te necesito.

Muchas gracias a todos.

AGRADECIMIENTOS

Quisiera agradecer a mi director de tesis, D. Ramón Casero Barrón, su apoyo, estímulo y dirección durante estos años, sin los cuales no hubiera sido posible la realización de este trabajo.

También me gustaría agradecer a la Universidad Pontificia Comillas-ICADE los valores y principios que inspiran su educación y los medios puestos a mi disposición para facilitarme la labor investigadora

ÍNDICE

Índice de tablas.....	11
Índice de figuras.....	11
Abstract	13
PARTE I. CONFLICTIVIDAD TRIBUTARIA: CUANTIFICACIÓN DEL PROBLEMA Y ANÁLISIS DE POSIBLES CAUSAS	15
CAPÍTULO I. CONTEXTO Y CUANTIFICACIÓN DEL PROBLEMA.....	17
1. Introducción.....	17
2. Contexto	18
3. Cuantificación del problema.....	27
3.1. Número de quejas presentadas.....	27
3.2. Recursos de reposición presentados.....	29
3.3. Reclamaciones económico-administrativas presentadas.....	29
3.4. Número de recursos contencioso-administrativos interpuestos	33
CAPÍTULO II. ANÁLISIS DE LAS CAUSAS DE LA CONFLICTIVIDAD	41
1. Excesiva complejidad del ordenamiento tributario	41
2. Un sistema de gestión basado en la Autoliquidación por parte del contribuyente.....	42
3. La excesiva rigidez o formalismo de los procedimientos tributarios.....	43
4. La poca predisposición al diálogo por parte de la Administración Tributaria en el seno de los procedimientos de comprobación.....	45
5. La excesiva severidad del Régimen Sancionador Español.....	45
6. La situación de crisis económica vivida en los últimos años.....	46
7. Utilización en la normativa de conceptos jurídicos indeterminados.....	46
8. La actual configuración de la <i>justicia tributaria</i>	46
PARTE II. PROPUESTAS DIRIGIDAS A LA REDUCCIÓN DE LA CONFLICTIVIDAD Y A LA MEJORA DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA	47
CAPÍTULO III. MEDIDAS DIRIGIDAS A EVITAR QUE SURJA EL CONFLICTO	49
1. Potenciación del Programa de Educación Cívico-Tributaria.....	52
2. Simplificación de la normativa tributaria	53
3. Nuevo Recurso de Casación.....	57
4. Uso de una nueva terminología	59
5. Nuevos servicios de información y asistencia	61
6. Nuevo sistema de consulta <i>online</i> de datos fiscales	62
7. Nuevos canales de comunicación	64
8. Información suministrada en varios idiomas.....	65
9. Mayor potencialidad de los instrumentos destinados a dotar de seguridad jurídica	65

10. Posibilidad de regularización una vez iniciados los procedimientos de comprobación	70
11. Intervención en el procedimiento de «un segundo par de ojos»	71
12. Flexibilización de los supuestos de hecho habilitantes del Acta con Acuerdo	79
13. Ponderar el historial del contribuyente	82

CAPÍTULO IV. MEDIDAS DIRIGIDAS A MEJORAR LA CONOCIDA COMO JUSTICIA

TRIBUTARIA..... 87

1. Críticas a la vía económico-administrativa.....	88
1.1. Utilidad del recurso de reposición.....	88
1.2. Necesidad o no, de existencia de una vía económico-administrativa y configuración como obligatoria de la misma.....	89
1.3. Composición de dichos tribunales	92
1.4. Existencia de la doble instancia en la vía económico-administrativa	93
1.5. Escasa operatividad de los procedimientos especiales de revisión	94
2. Propuesta de mejora de la vía económico-administrativa.....	95
2.1. Incrementar la dotación de personal de los TEA	95
2.2. Flexibilización del procedimiento.....	98
2.3. Ampliar el ámbito de aplicación del procedimiento abreviado.....	99
2.4. Eliminar o restringir la doble instancia	100
2.5. Dar cabida en su composición a representantes de los contribuyentes	101
2.6. Posibilidad de derivar los asuntos de menor cuantía, que por otra parte son los más numerosos, a vías alternativas de resolución de conflictos como pudiera ser: el arbitraje	101
2.7. Posibilidad de introducir la conciliación en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas.....	106
2.8. Creación de una jurisdicción tributaria especializada	107
3. CONCLUSIONES DE LOS CUATRO PRIMEROS CAPÍTULOS.....	110

PARTE III. HACIA UN MODELO DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO..... 113

CAPÍTULO V. HACIA UN MODELO DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO..... 115

1. Origen de la noción de responsabilidad social corporativa	117
2. Concepción actual de la responsabilidad social corporativa.....	119
3. Recepción en España de estos antecedentes	124
3.1. Código de Buen Gobierno o Código Olivencia. 1998.....	124
3.2. Informe Aldama. 2003	125
3.3. Código unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas o Código Conthe. 19 de mayo de 2006.....	126
3.4. Código unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas y Guía para la elaboración del Informe de Gestión. Junio de 2013.....	127
3.5. Código de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas de 18 de febrero de 2015	128
3.6. Recepción de dichos principios en el derecho de sociedades y su incidencia en el derecho tributario	129

CAPÍTULO VI. EL MODELO COOPERATIVO DE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO 141

1. Origen y principios del modelo cooperativo	141
1.1. Origen del concepto	141
1.2. Principios del modelo cooperativo de cumplimiento	146
1.3. Beneficios para las partes.....	152
1.3.1. Beneficios para los contribuyentes.....	153
1.3.2. Beneficios para la Administración Tributaria.....	155
1.4. Desafíos y retos pendientes.....	155
1.5. Experiencias internacionales en la aplicación de modelos de cumplimiento cooperativo	158
2. Marcos de control fiscal o <i>tax control framework</i>	166
3.1. Características esenciales de un marco de control tributario	168
3.1.1. Necesidad de que la estrategia fiscal del contribuyente esté documentada	169
3.1.2. Aplicación integral o completa.....	169
3.1.3. El diseño, gestión y evaluación del TCF corresponde al Consejo de Administración.....	170
3.1.4. Dirección documentada.....	170
3.1.5. Pruebas realizadas	170
3.1.6. El acceso a los datos.....	170
3.1.7. La importancia relativa.....	171
3.2. Necesidad de evaluación del marco de control fiscal.....	171
4. Programa de garantía de cumplimiento o <i>international compliance assurance programme (ICAP)</i> ... 173	
4.1. Introducción.....	173
4.2. Factores clave del ICAP.....	174
4.2.1. Proporcionar mayor seguridad jurídica tributaria a las empresas multinacionales	174
4.2.2. Resolución de diferencias más eficaz.....	175
4.2.3. Establecimiento adecuado de marcos de control fiscal en las empresas.....	175
4.2.4. Los avances en la colaboración internacional	175
4.2.5. Mejor y más estandarizada información para la evaluación de riesgos de precios de transferencia. 175	
4.2.6. Aprovechar las mejores oportunidades para el compromiso multilateral para proporcionar mayor seguridad a las Administraciones Tributarias.....	176
4.3. Etapas del programa.....	176
4.4. Ámbito subjetivo.....	178
4.5. Riesgos cubiertos	180
4.6. El paquete de documentación del ICAP o <i>ICAP documentation package</i>	180
4.6.1. Información previa a la entrada o <i>pre-entry information</i>	180
4.6.2. El paquete de documentación de alcance o <i>scoping documentation package</i>	181
4.6.3. El paquete principal de documentación o <i>main documentation package</i>	181
4.6.4. Documentación complementaria o <i>supplementary documentation</i>	182
4.7. Beneficios esperados del ICAP	182

CAPÍTULO VII. REFLEJO EN ESPAÑA DEL NUEVO MODELO DE RELACIONES ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA-CONTRIBUYENTES	185
1. Nuevas exigencias de transparencia	185
1.1. Información país por país o country by country. Modelo 231	185
1.2. Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias	188
1.3. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo. DAC 6.....	191
1.3.1. Señas distintivas	198
a. Señas distintivas que requieren la concurrencia de la cláusula de propósito principal	198
a.a. Generales	199
a.b. Específicas	199
a.c. Específicas vinculadas a operaciones transfronterizas:	200
b. Señas distintivas específicas vinculadas a operaciones transfronterizas.....	201
c. Señas distintivas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real.....	202
d. Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia.....	203
1.3.2. Sujetos obligados a la presentación de la información	205
1.3.3. Dónde ha de presentarse la información.....	206
1.3.4. Plazo de presentación	207
1.3.5. Intercambio de información	208
1.3.6. Régimen sancionador	209
1.3.7. Entrada en vigor	211
1.3.8. Conclusiones	213
2. Hacia un modelo de contribuyente certificado	216
2.1. El operador económico autorizado.....	217
2.2. El sujeto pasivo certificado del Impuesto sobre el Valor Añadido	220
3. Experiencias en España	225
3.1. El Foro de Grandes Empresas	225
3.2. El Foro de Profesionales Tributarios.....	232
3.2.1. Compromisos a asumir por parte de las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios	234
3.2.2. Compromisos asumidos por parte de los intermediarios fiscales	235
3.2.3. Compromisos asumidos por parte de la Agencia Tributaria.....	236
4. ¿Es posible en nuestro derecho tributario la implantación de <i>modelos de organización y gestión</i> que exoneren de responsabilidad por la comisión de infracciones tributarias?	239
CONCLUSIONES	249
BIBLIOGRAFÍA	253

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.	Duración media de los procedimientos (en meses).....	34
Tabla 2.	Plantilla de los TEA	96

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.	Vía de recursos contra actos tributarios.....	25
Figura 2.	Quejas presentadas en el ejercicio 2017 ante el Consejo de Defensa del Contribuyente por áreas de procedencia	28
Figura 3.	Número de reclamaciones económico-administrativas interpuestas.....	30
Figura 4.	Reclamaciones económico-administrativas por conceptos.....	31
Figura 5.	Sentido de las resoluciones.....	32
Figura 6.	Evolución de los recursos contencioso-administrativos. Asuntos ingresados en la jurisdicción contencioso-administrativa.....	33
Figura 7.	Objeto impugnado ante la JCA. Desglose en función de la instancia, en porcentaje (2018)	35
Figura 8.	Cuantía de los pleitos ante la JCA en 2018, en función de su objeto.....	36
Figura 9.	Sentido del fallo en la JCA en función del tipo de acto impugnado (2018) (en porcentaje).....	38
Figura 10.	Evolución de la deuda pendiente en millones de euros	39
Figura 11.	Evolución de la carga de trabajo de los TEA.....	97
Figura 12.	Marco para la diferenciación del riesgo de la Administración Tributaria australiana.....	161
Figura 13.	Modelo de cumplimiento de la ATO.....	163
Figura 14.	Marco estratégico de cumplimiento de la IRAS	165
Figura 15.	Marco de relaciones con el cliente de la IRAS	166
Figura 16.	Etapas del ICAP	178
Figura 17.	Oficinas de las Big Four vs. Población. Top 25 jurisdicciones por tamaño de la población.....	193
Figura 18.	Primeras 25 ciudades por empleados y tamaño de la población.....	193

ABSTRACT

En la presente tesis trataremos de analizar las causas del *aumento de la conflictividad entre la Administración Tributaria y los ciudadanos y el colapso de la conocida como justicia tributaria*. Dicha conflictividad, reflejada en los números de quejas, recursos de reposición, reclamaciones económico-administrativas y recursos judiciales interpuestos, ocasiona múltiples problemas, entre los que podemos citar:

- La resolución de dichos conflictos absorbe gran cantidad de recursos en número de efectivos, tiempo, y de medios económicos destinados a su resolución.
- Dilata en exceso el momento del cobro de la deuda tributaria respecto del de su liquidación.
- Genera inseguridad e incertidumbre a los ciudadanos sobre el coste fiscal de sus operaciones.
- Provoca una justicia tributaria excesivamente lenta.

Para tratar de paliar dicha situación estudiaremos:

- Cuáles son las causas de esta conflictividad, proponiendo medidas dirigidas a reducir la misma y,
- trataremos de aportar soluciones dirigidas a paliar los retrasos y acumulación de procedimientos en la *justicia tributaria*, finalizando la presente tesis, art. 8 Ley 58/2003, General Tributaria con un estudio acerca de cómo la aplicación de los principios de la responsabilidad social corporativa al ámbito tributario, haciendo responsables a los Consejos de Administración de la política fiscal de la empresa y de su política de gestión de riesgos fiscales, puede ser el preámbulo del establecimiento de un nuevo modelo de relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, el modelo de cumplimiento cooperativo, basado en la transparencia y confianza mutua entre ambas partes.

Ello plantea el reto de ser varios los organismos implicados: la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) y los tribunales económico-administrativos (en adelante TEA), y además presenta la dificultad de enfrentarnos a una materia sometida al principio de legalidad (arts. 105 y 133 de la Constitución española, y art.8 Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, en adelante LGT). Pero, por otro lado, nuestro análisis no sería completo si nos centráramos solamente en uno de los

aspectos indicados, al contemplar únicamente las causas o las consecuencias del problema.

Así, a lo largo del presente estudio:

- Cuantificaremos el problema, estudiando las cifras de quejas, recursos y reclamaciones planteadas contra los actos de la Administración Tributaria.
- Analizaremos las causas de esta conflictividad.
- Estudiaremos la situación de los TEA: con críticas a su propia existencia, a su configuración como vía obligatoria y a su composición.
- Propondremos medidas dirigidas a reducir dicha conflictividad y a dinamizar la vía económico-administrativa.
- Y, por último, analizaremos las posibilidades de implantación del modelo de cumplimiento cooperativo, principalmente con las grandes empresas, como forma de mejorar el cumplimiento por parte de las mismas, las experiencias en este ámbito de países de nuestro entorno, y los pasos dados en España en dicha dirección.

PARTE I. CONFLICTIVIDAD TRIBUTARIA: CUANTIFICACIÓN DEL
PROBLEMA Y ANÁLISIS DE POSIBLES CAUSAS

CAPÍTULO I. CONTEXTO Y CUANTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años estamos asistiendo a un incremento considerable de la conflictividad entre la Administración Tributaria y los administrados¹. Estos cada vez se muestran más disconformes con el modo de proceder de la Administración Tributaria, acudiendo en consecuencia a las distintas vías y fórmulas revisoras de los actos administrativos que les ofrece el ordenamiento jurídico: quejas contra la actuación de la Administración, recursos administrativos y por último la vía judicial. Este aumento del número de recursos y reclamaciones ha traído como consecuencia que los órganos revisores se hayan visto desbordados y que no puedan atender en un plazo razonable las peticiones de los administrados, generando en consecuencia una *justicia tributaria* lenta que no parece casar demasiado bien con el *derecho a la tutela judicial efectiva* que proclama el art. 24 de nuestra Constitución.

De ahí que, sin perjuicio de tratar de aportar soluciones que hagan de la justicia tributaria una vía de solución de conflictos más rápida y ágil, queramos analizar también las causas de esta conflictividad, proponiendo medidas dirigidas a evitar dicho conflicto y que provoquen un giro radical en la concepción de las relaciones Administración Tributaria-ciudadanos.

Es por ello que, a lo largo del presente trabajo, pretendemos aportar medidas o soluciones en esta doble dirección:

- *Medidas dirigidas a evitar que surjan estos conflictos*, estableciendo mecanismos de ayuda a los contribuyentes que favorezcan el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, de forma que quien quiera cumplir encuentre todas las facilidades para ello, y flexibilizando los procedimientos de aplicación de los tributos, y especialmente el procedimiento inspector, para favorecer el diálogo entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, de manera que se intercambien los pareceres de ambas partes, y se pueda llegar a un entendimiento

¹ Ya en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, realizado por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT, dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda, julio de 2001, se mostraba esta preocupación, al destinar el punto 6, de la parte IV, dedicada a «La aplicación de los tributos», a proponer «Medidas dirigidas a reducir la conflictividad en materia tributaria», pp. 148-159.

sobre la interpretación de la norma aplicable al caso concreto. Para ello sería positivo que se potenciaran figuras como el acta con acuerdo, que pudieran participar funcionarios o expertos en la materia «no contaminados» por el procedimiento que plantearan soluciones a las partes, y que se relajara la aplicación de sanciones a los contribuyentes que, queriendo cumplir, hayan cometido errores en la aplicación de la normativa.

- *Propuestas dirigidas a que, una vez que surjan dichos conflictos, estos se resuelvan en el menor tiempo posible.* Proponiendo medidas de mejora de la vía económico-administrativa, planteando la posible introducción de mecanismos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario, y adoptando un nuevo punto de vista de las relaciones Administración Tributaria-administrados, que supere la situación de partes enfrentadas vigente en la actualidad, para llegar a una situación donde los contribuyentes sean vistos como partes interesadas en la correcta aplicación del sistema tributario, como punto de partida de una relación más cooperativa o colaborativa, donde prime el papel de la Administración Tributaria como colaboradora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, aportando certeza y seguridad jurídica en el cumplimiento de las mismas, sobre el papel represivo de la misma, que ha de quedar reservado para aquellos contribuyentes manifiestamente incumplidores, que se manejan al margen del sistema.

2. CONTEXTO

Conforme a lo dispuesto en el art. 5.2 de la LGT, «en el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda², en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o entidad de derecho público»³, correspondiendo el ejercicio de dichas funciones a la AEAT, salvo la

² Actualmente Ministerio de Hacienda.

³ Para las Comunidades Autónomas, Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE, núm. 236, 01/10/1980). Art. 19. Uno. «La aplicación de los tributos y la potestad sancionadora respecto a sus propios tributos corresponderá a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas [...]».

Para las entidades locales, Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE, núm. 59, 09/03/2004). Art. 2.2. «Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la hacienda de las entidades locales de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha

resolución de las reclamaciones económico-administrativas reguladas en el capítulo IV del título V de la LGT, y la declaración de nulidad de pleno derecho prevista en el art. 217 de esta misma ley.

La AEAT fue creada por el art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, constituyéndose de manera efectiva el 1 de enero de 1992. Se define a sí misma como «una entidad de derecho público adscrita al entonces Ministerio de Economía y Hacienda a través de la antigua Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos. Como tal entidad de derecho público, cuenta con un régimen jurídico propio, distinto al de la Administración General del Estado, que le confiere cierta autonomía en materia presupuestaria y de gestión de personal»⁴.

La Agencia Tributaria «tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, así como de aquellos recursos de otras Administraciones Públicas nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio»⁵, de forma que se haga efectivo el principio constitucional según el cual «todos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica»⁶. No obstante, la AEAT no ostenta competencias ni para la elaboración y aprobación de las normas tributarias ni, en materia de gasto público, para asignar los recursos públicos entre las diversas finalidades.

La aplicación del sistema tributario estatal y aduanero se materializa en un amplio abanico de funciones, entre las que se cuentan:

1. «La gestión, inspección y recaudación de los siguientes tributos de titularidad estatal»⁷ (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre

Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes».

⁴ Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Información institucional* [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Informacion_institucional.shtml>.

⁵ Agencia Estatal de la Administración Tributaria, «Introducción», *Memoria 2015* [en línea]. Disponible en:

<http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2015/1_introduccion/1_introduccion.html>.

⁶ Art. 31 de la Constitución española.

⁷ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Arts. 10, 11 y 19.

- Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales).
2. «La realización de importantes funciones en relación con los ingresos de las Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas, tanto en lo que se refiere a la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como a la recaudación de otros ingresos de dichas comunidades, ya sea por disposición legal o mediante los correspondientes convenios de colaboración»⁸.
 3. «La recaudación de ingresos propios de la Unión Europea»⁹.
 4. «La gestión aduanera¹⁰ y la represión del contrabando»¹¹.
 5. «La recaudación en periodo voluntario de las tasas del Sector Público Estatal»¹².
 6. «La recaudación en vía ejecutiva de ingresos de derecho público de la Administración General del Estado y de los Organismos Públicos vinculados o dependientes de ella».
 7. «La colaboración en la persecución de determinados delitos, entre los que destacan los delitos contra la Hacienda Pública¹³ y los delitos de contrabando».

⁸ Celebrados al amparo de lo previsto en el art. 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en el art. 5.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el art. 7 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

⁹ Art. 311 y art. 332, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y arts. 106 bis y 171 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica. Decisión 2014/335/UE, Euratom del Consejo, de 26 de mayo, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea [1], Reglamento (UE, Euratom) núm. 608/2014 del Consejo, de 26 de mayo, por el que se establecen medidas de ejecución del sistema de recursos propios de la Unión Europea [2] y Reglamento (UE, Euratom) núm. 609/2014 del Consejo, de 26 de mayo, sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición de los recursos propios tradicionales y basados en el IVA y en la RNB y sobre las medidas para hacer frente a las necesidades de tesorería [3]. Tras su ratificación, estos actos jurídicos entraron en vigor el 1 de octubre de 2016 y se aplican retroactivamente con efectos desde el 1 de enero de 2014.

¹⁰ Reglamento (UE) núm. 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (*DOUE*, núm. 269, 10/10/2013). Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) núm. 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión (*DOUE*, 29/12/2015) modificado y corregido. Reglamento de Ejecución (UE) 2017/989 de la Comisión, de 8 de junio, que corrige y modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) núm. 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión (*DOUE*, 13/06/2017).

¹¹ Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando (*BOE*, núm. 297, 13/12/1995) y Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla el título II de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando (*BOE*, núm. 214, 07/09/1998).

¹² Art. 3 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

¹³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, título VI, arts. 250 a 259. En cuanto al cobro de la responsabilidad civil y multa derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, ver la

Antes de pasar al análisis de la conflictividad que en el desarrollo de su actividad genera la AEAT, hay que recordar en este punto que la Administración en general, y la Administración Tributaria en particular, gozan de la presunción de validez y legalidad de sus actos, de la posibilidad de llevarlos a término por sus propios medios y de la potestad de controlar la legalidad de los mismos. Reflejo de esa *autotutela administrativa*¹⁴ es la posibilidad de la Administración de conocer de los recursos que contra sus actos planteen los administrados. Y es que, por la propia naturaleza de las funciones ejercidas, la actuación de la AEAT es fuente tradicional de conflictos entre la Administración y el administrado, observándose en los últimos años un aumento alarmante de la conflictividad, que es el problema que queremos abordar en este trabajo.

La LGT parece advertir de esta naturaleza conflictiva de los actos administrativos de naturaleza tributaria, al principio de su articulado, cuando ya en su art. 6¹⁵ proclama la

disposición adicional décima de esta misma ley, que se remite para el cobro de las mismas al procedimiento administrativo de apremio.

¹⁴ En torno a la *autotutela* de la Administración en general, y a la *autotutela ejecutiva* en particular, resulta interesante la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 12 de marzo de 2015 (núm. de recurso 1106/2013, Id Cendoj: 28079130022015100139), según la cual: «El privilegio de la plena ejecutividad de los actos administrativos, definida como autotutela declarativa y autotutela ejecutiva, contempladas en los arts. 56, 57 y 94 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reguladora del Régimen de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común (actuales arts. 38, 39, 98 a 101 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), se traduce en que los actos administrativos son inmediatamente ejecutivos sin más excepciones que las contempladas en las leyes. La autotutela ejecutiva ha sido definida por nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia 22/1984, de 17 de febrero, como aquella “en virtud de la cual se permite que la Administración emane actos declaratorios de la existencia y límites de sus propios derechos con eficacia ejecutiva inmediata”. En el mismo sentido, se han expresado los tratadistas, “esta segunda expresión de la autotutela va más allá que la anterior: aparte de eximirse a la Administración de la carga de obtener una sentencia ejecutiva, facultándola para el uso directo de su propia coacción sin necesidad de recabar el apoyo de la coacción judicialmente administrada”.

Formulada en estos términos, es preciso estudiar el fundamento constitucional de esta prerrogativa de la Administración, que no es otro que el art. 103 de nuestra Carta Magna, en tanto que le ordena servir con objetividad a los intereses generales y actuar de acuerdo con los principios de “eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con sometimiento pleno a la ley y al derecho”. Precisamente este es el fundamento invocado por el Tribunal Constitucional cuando se ha pretendido cuestionar ante el mismo la autotutela ejecutiva, considerando que resulta plenamente compatible con el derecho a la tutela judicial efectiva, si se permite que puedan los tribunales controlar el ejercicio de esta potestad de la Administración. [...] Acabamos de definir lo que deba entenderse por autotutela ejecutiva, pero esta quedaría, empero, probablemente vacía de contenido si no proveyera el ordenamiento jurídico un medio a través del cual pueda desarrollarse, *siendo el procedimiento de apremio* la vía que se prevé en nuestro ordenamiento jurídico para que pueda la Administración “satisfacerse cantidad líquida”, como señala el art. 97 de la Ley 30/1992. Dicha norma se remite para su regulación a las “normas reguladoras del procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva”, debiendo entenderse realizada la remisión a los arts. 163 a 173 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y a los arts. 70 a 123 del Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio».

¹⁵ Insertado en el capítulo I, «Principios generales», del título I, «Disposiciones generales del ordenamiento tributario».

«impugnabilidad en vía administrativa y jurisdiccional de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones».

Así, dejando al margen la posibilidad de plantear quejas ante la actuación de la Administración, el esquema tradicional de revisión de los actos administrativos basado en el potestativo recurso de reposición y en el preceptivo recurso de alzada, tal y como dispone el actual art. 112 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se ve alterado en el orden tributario¹⁶.

En este ámbito, y siguiendo con la especialidad ya instaurada por la Ley Camacho de 31 de diciembre de 1881, y reafirmada por la Ley Azcárate de 1889 de Bases del Procedimiento Administrativo y su Reglamento de desarrollo de 15 de abril de 1890, se ha sustituido el recurso de alzada por una serie de recursos ante unos tribunales sui géneris denominados tribunales económico-administrativos. Así pues, la reclamación económico-administrativa constituye una vía específica y obligatoria para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración, y el instrumento necesario para quien desee impugnar los actos de la Administración Tributaria y acceder posteriormente, en su caso, a la vía judicial.

El origen de la vía económica-administrativa está en la separación entre los ámbitos de gestión tributaria y de resolución de reclamaciones contra dicha gestión, a la que ya hacía alusión el Reglamento de 15 de abril de 1890 y que se consagró en el *art. 90 de la Ley General Tributaria de 1963* al establecer:

«Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes».

Dicha separación también se recoge en la vigente LGT, de 17 de diciembre de 2003, en sus *arts. 5 y 83.2*, este último estableciendo que:

¹⁶ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (*BOE*, núm. 236, 02/10/2015). Disposición adicional primera. Especialidades por razón de materia: 2. «Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa».

«Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración Tributaria».

En cuanto a la *naturaleza* de los TEA ante los que se sustancian las reclamaciones económico-administrativas, resulta clara en la actualidad después de ciertas dudas teóricas, y es que, si bien dichos tribunales tienen la consideración de jurisdiccionales¹⁷ a efectos comunitarios, en el sentido de poder plantear cuestiones prejudiciales¹⁸ ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), y reunir muchos de los requisitos exigidos por dicho tribunal para los órganos jurisdiccionales, no debemos olvidar que no cumplen el requisito de *independencia* señalado por el TJUE, y es que dichos tribunales forman parte de la propia Administración, de cuyos recursos contra sus actos conocen.

Los TEA se configuran como *órganos administrativos sui géneris, o especiales*, que no obstante su independencia funcional, dependen orgánicamente de la actual Secretaría de Estado de Hacienda, dependencia que es, sin embargo, perfectamente compatible con la diferenciación y especialización de los TEA.

¹⁷ Nuez Sánchez-Cascado, E. de la y Pérez Torres, E., *La Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, Madrid: Aranzadi, 2000, p. 62, consideran que «su origen legal, permanencia, jurisdicción obligatoria y procedimiento contradictorio, les inclina decididamente del lado de los órganos judiciales, de los que les separa, no tanto la falta de independencia, como apuntan algunos autores, como la falta de competencias, especialmente de competencias ejecutivas, es decir, competencias para hacer cumplir sus fallos. Por otra parte, el procedimiento económico-administrativo es también un procedimiento claramente jurisdiccional, mucho más cercano al procedimiento contencioso-administrativo, que al de cualquier recurso administrativo. La misma estructura y composición de los tribunales y la forma en que toman sus decisiones, mediante ponencias redactadas por uno de sus miembros que se someten a la aprobación del órgano colegiado, se aproxima más a la de los órganos judiciales que a la de cualquier órgano administrativo que resuelva recursos administrativos».

¹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de marzo de 2000, C 110/98 a C 147/98, Gabalfria S.L./Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Ya el propio Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en sus Resoluciones de 29 de marzo de 1990, 6 de febrero de 1991, 2 de octubre de 1991 y 2 de abril de 1992, afirmó su competencia para el planteamiento de cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme a la interpretación que hace el propio Tribunal de Justicia en su jurisprudencia del concepto de jurisdicción, al reunir los cuatro requisitos exigidos por dicha jurisprudencia para tener la consideración de órgano jurisdiccional, esto es: a) origen legal, b) permanencia, c) jurisdicción obligatoria, y d) decisión en derecho. No obstante, hay que destacar que recientemente se está poniendo en duda dicha naturaleza jurisdiccional del TEAC y, en consecuencia, su competencia para plantear cuestiones prejudiciales. Así, en el asunto C 274/14, relativo a una cuestión prejudicial interpuesta por el TEAC en torno a la interpretación de la Decisión 2011/5/CE de la Comisión, de 28 de octubre de 2009 (que se ocupa de la consideración como ayuda de Estado del régimen fiscal español que prevé la amortización fiscal del fondo de comercio financiero tras la adquisición de participaciones extranjeras), en las conclusiones del abogado general, Sr. Hogan, se niega la posibilidad de que el TEAC plantee la misma, al negar la naturaleza jurisdiccional del mismo al poner en duda su independencia.

En definitiva, los TEA son una expresión del propio autocontrol de la Administración en cuyo complejo orgánico se integran y, además constituyen, por su independencia funcional, una cierta garantía para el contribuyente en cuanto vienen a ser, como señalaba el preámbulo del Reglamento de Procedimiento de 1996, «pieza esencial para lograr, gracias a la existencia de unos órganos especializados y a unos mecanismos flexibles y ágiles de solución de conflictos, una tutela efectiva de los derechos del ciudadano sin obligarle a acudir a un proceso ante los tribunales de justicia, no siempre justificado o posible por razones de costes económicos».

En cuanto a la organización de esta vía económico-administrativa, en el ámbito de competencias del Estado, la misma se estructura en torno a *17 TEA regionales* (en adelante TEAR) (1 por cada CC. AA.), *2 TEA locales* (en adelante TEAL) (Ceuta y Melilla) y *1 TEA central* (en adelante TEAC), con competencia en todo el territorio nacional y con funciones revisoras de las resoluciones emanadas de los TEAR y TEAL.

Dejando al margen las singularidades existentes, con carácter general la vía económico-administrativa está articulada en una única instancia para los asuntos de menor importe¹⁹, ante los TEAR y TEAL, y en una doble instancia, TEAR y TEAL en primer lugar, con alzada ante el TEAC, para los asuntos de mayor cuantía, previéndose como especialidad que, para aquellas cuestiones que por su importe sean susceptibles de recurso de alzada, directamente podrán plantearse ante el TEAC, prescindiendo en este caso pues de la primera instancia, lo que se conoce como *recurso per saltum*.

Es decir, para los asuntos de mayor importe, si el administrado agota todas las posibilidades de recurso tendría:

1.º Recurso de reposición, ante el propio órgano que dictó el acto impugnado.

2.º Reclamación económica-administrativa en primera instancia ante el TEAR o TEAL correspondiente.

3.º Recurso de alzada ante el TEAC.

¹⁹ Art. 36 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Reglamento de revisión en vía administrativa «cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior a 150 000 euros, o 1 800 000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones».

4.º Acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa, articulada en una o dos instancias según los casos.



Figura 1. Vía de recursos contra actos tributarios²⁰

Pero hemos de ser conscientes de que, junto a esta vía económico-administrativa estatal, también existen *TEA autonómicos*, a los cuales corresponde el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos dictados por las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de *tributos propios*, y ello conforme a lo dispuesto en el art. 20.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. En cuanto al conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas en materia de *tributos cedidos*, su conocimiento, en principio, y salvo que así lo establezca una ley del Estado, y en los términos que la misma establezca, corresponderá a los TEA estatales, sin perjuicio de la facultad prevista en la disposición adicional decimotercera de la LGT²¹.

²⁰ Elaboración propia.

²¹ Disposición adicional decimotercera de la LGT: 1. «Las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no asuman la función revisora en vía económico-administrativa de los actos dictados por ellas en relación con los tributos estatales, podrán participar en los tribunales económico-administrativos del Estado, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de las siguientes maneras: a) Mediante el nombramiento de funcionarios de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía conforme a lo indicado en la disposición adicional duodécima de esta Ley. b) Mediante la creación en el seno del Tribunal Económico-Administrativo regional y local, y en virtud de Convenio celebrado entre el Ministerio de Economía y Hacienda y el órgano superior competente de la Comunidad Autónoma y de la Ciudad con Estatuto de Autonomía de una Sala Especial para resolver las reclamaciones que versen sobre los actos dictados por las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía en relación con los tributos estatales [...]».

Por último, en el *ámbito local*, en cuanto a la organización del sistema de recursos contra actos de naturaleza tributaria, el art. 108²² de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante LRBRL), establece que contra los actos de aplicación de los tributos locales podrá interponerse el recurso de reposición previsto en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, recurso previsto en el art. 14.2²³ del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL), que regula un recurso de reposición de interposición obligatoria, que pone fin a la vía administrativa, como paso previo para acceder a la vía contencioso-administrativa, y que deja abierta la posibilidad de que por ley se establezcan los supuestos en que cabe la interposición de reclamaciones económico-administrativas contra los actos de aplicación de los tributos locales.

En virtud de lo anterior, hemos de distinguir 2 regímenes de impugnación diferentes contra los actos de naturaleza tributaria dictados por entidades locales:

- *Régimen general*: en el que no existe reclamación económico-administrativa, la cual es sustituida por un recurso de reposición previo y preceptivo, el cual da paso a la jurisdicción contencioso-administrativa.
- El *régimen previsto para los municipios de gran población*, aquellos previstos en el título X de la LRBRL, el cual es similar al establecido en el ámbito estatal. Así, existe la posibilidad de plantear ante el mismo órgano que dictó el acto impugnado, un recurso de reposición, previo y potestativo, u optar por interponer una reclamación económico-administrativa, ante unos órganos económico-administrativos propios, creados al efecto bajo la denominación de Consejos, Jurados Tributarios o TEA municipales. Dicha reclamación económico-

²² El art. 108 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, dispone que «contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, y de los restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, se formulará el recurso de reposición específicamente previsto a tal efecto en la Ley reguladora de las Haciendas Locales [...]».

²³ Art. 14.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en cuyo apartado ñ) se establece que «contra la resolución del recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso, pudiendo los interesados interponer directamente recurso contencioso-administrativo, todo ello sin perjuicio de los supuestos en los que la ley prevé la interposición de reclamaciones económico-administrativas contra actos dictados en vía de gestión de los tributos locales».

administrativa, al igual que ocurre en el ámbito estatal, es preceptiva y requisito de admisión del correspondiente recurso contencioso-administrativo.

- Por su parte, la disposición Adicional cuarta²⁴ de la LGT se ha limitado a respetar esta especialidad de los entes locales, al remitir la regulación del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas contra los actos de aplicación de los tributos locales a las disposiciones reguladoras de las Haciendas Locales.

3. CUANTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

Los datos ponen de manifiesto que no son pocos *los administrados descontentos con la actuación de la Administración Tributaria*²⁵, lo que se traduce en que buena parte de las quejas y recursos presentados lo son contra actos dictados por la misma:

3.1. Número de quejas presentadas

De la Memoria del ejercicio 2017²⁶ del Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC), se desprenden los siguientes datos:

Que, si bien el número total de quejas presentadas ha disminuido con respecto a las presentadas en el año 2016, de las 8688 quejas admitidas a trámite, 7030, es decir, el 80,91 %, se refieren a quejas presentadas frente a actuaciones de la AEAT.

²⁴ Disposición adicional cuarta de la LGT: «la normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de las Haciendas Locales».

²⁵ Alonso González, L. M., Andrés Aucejo, E., Cañal García, F., Casanellas Chuecos, M., Ferreiro Serret, E., García Frías, A., Pagés i Galtés, J., Rozas Valdés, J. A., Sartorio Albalat, S., Serrat, M. y Tovillas Morán, J. M., *Propuestas para disminuir la litigiosidad en España a la luz del Derecho comparado*, Barcelona: Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, 2014. Sostienen que «España padece niveles insostenibles de inseguridad jurídica y de conflictividad tributaria [...]», p. 11.

²⁶ Secretaría de Estado de Hacienda, Consejo para la Defensa del Contribuyente, *Memoria 2017*, Madrid: Centro de Publicaciones de la Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, 2017 [en línea]. Disponible en: <<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/MemoriaCDC2017.pdf>>.

	Quejas
 Agencia Estatal de Administración Tributaria	7.030
Dirección General del Catastro	1.509
Tribunales Económico-Administrativos	77
Normas tributarias	49
Dirección General de Tributos	20
Consejo para la Defensa del Contribuyente	1
Otros entes	2
Felicitaciones	
TOTAL	8.688

Figura 2. Quejas presentadas en el ejercicio 2017 ante el Consejo de Defensa del Contribuyente por áreas de procedencia²⁷

No obstante, hay que valorar estos datos con perspectiva, dado que si tenemos presentes los millones de actos administrativos dictados anualmente por la AEAT en sus diversos procedimientos (de gestión, inspección, recaudación, aduanas...), la cifra no es demasiado significativa, si bien el objetivo de la organización ha de ser siempre reducir dicho número, y analizar en qué ámbitos son más numerosas las mismas.

En cuanto a los procedimientos que generan tales quejas, destacan las rúbricas de «Comunes» con 2176, «Asistencia» con 1846 e «Información» con 1205 quejas presentadas. Si analizamos con detalle dichas rúbricas, llama la atención que muchas de las quejas presentadas las generan los servicios pensados en principio para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Así, dentro de la rúbrica de servicios «Comunes» destacan, además de las quejas presentadas por demoras o retrasos en el pago de devoluciones o en la tramitación de expedientes, las relativas a los requerimientos informáticos del sistema, a defectos en las notificaciones y a dificultades en la presentación por Internet. Bajo la rúbrica «Asistencia» destacan las quejas relativas a la cita previa, a la complejidad del programa Renta WEB y a los tiempos de espera excesivos. Por último, bajo el epígrafe «Información» destacan las quejas presentadas por falta de información e información errónea.

Es decir, muchas de las quejas presentadas lo son por deficiencias en los servicios ideados para asistir al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones y por la

²⁷ *Ibid.*, p. 42.

obligatoriedad de relacionarse telemáticamente con la Administración, pues se exige a los contribuyentes disponer de unos medios (ordenador y conexión a Internet), y unos conocimientos de los que muchos de ellos, sobre todo la horquilla de contribuyentes de mayor edad, carecen, sin que los medios dispuestos por la Administración para reducir este efecto sean percibidos como suficientes por parte de los obligados tributarios.

Este mismo descontento con la actuación de la AEAT se refleja en los datos sobre los recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas presentadas contra las liquidaciones y actos emanados de la Administración Tributaria:

3.2. Recursos de reposición presentados

Si bien no se conocen estadísticas oficiales, diversos autores²⁸ cifran los *recursos de reposición* interpuestos en torno a los 750 000 recursos anuales.

3.3. Reclamaciones económico-administrativas presentadas

Al igual que ocurría con el número de quejas, también se observa un descenso considerable en el número de *reclamaciones económico-administrativas*²⁹ interpuestas, que, si bien se incrementó en un 82,3 % durante el periodo de 2007 a 2014, ha descendido en los años 2015 y 2016, si bien en términos nominales más que reales al haberse producido una alteración en el sistema de formación de expedientes y de asignación de número de reclamaciones.

²⁸ Alonso González, L. M., Andrés Aucejo, E., Cañal García, F., Casanellas Chuecos, M., Ferreiro Serret, E., García Frías, A., Pagés i Galtés, J., Rozas Valdés, J. A., Sartorio Albalat, S., Serrat, M. y Tovillas Morán, J. M., *Propuestas para disminuir la litigiosidad en España a la luz del Derecho comparado*, op. cit., p. 13.

²⁹ Tribunal Económico-Administrativo Central, *Memoria 2017. Tribunales Económico-Administrativos*. Madrid: Centro de Publicaciones de la Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, 2017 [en línea]. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/teac_mem_17.pdf>.



Figura 3. Número de reclamaciones económico-administrativas interpuestas³⁰

Téngase en cuenta que los asuntos sobre los que versan las correspondientes reclamaciones económico-administrativas son de diferentes materias, como se puede apreciar en el *cuadro de movimiento de reclamaciones desglosadas por conceptos* que se refleja a continuación:

³⁰ *Ibid.*, p. 24.

CONCEPTO	ENTRADAS	RESUELTAS	ESTIMADAS	DESESTIMADAS	OTROS
I. Renta Personas Físicas	52.752	57.121	26.631	25.553	4.937
I. Patrimonio	627	368	214	116	38
I. Sociedades	8.866	9.404	4.240	4.512	652
I. Sucesiones y Donaciones	9.698	11.863	8.234	2.961	668
I. Transmisiones P. y A.J.D.	23.388	32.461	20.721	9.618	2.122
I. Valor Añadido	22.108	21.178	10.276	9.152	1.750
Tributos Tráfico Exterior	1.161	2.388	1.068	1.117	203
I. Especiales	12.361	6.757	1.241	5.086	430
Tasas y Tributos Parafiscales	6.173	3.592	2.496	680	416
I. Actividades Económicas	600	344	134	154	56
Actos Admón. Catastral	13.271	14.990	7.362	5.140	2.488
Actos del Procedimiento Recaudatorio	32.934	40.035	10.015	24.424	5.596
Clases Pasivas	363	375	84	226	65
Otras reclamaciones	9.835	8.622	2.258	5.040	1.324
Suspensiones	142	119	12	55	52
TOTAL	194.279	209.617	94.986	93.834	20.797

CUADRO DEL MOVIMIENTO DE RECLAMACIONES EN LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS EN EL AÑO 2017 POR CONCEPTOS Y SENTIDO DE LAS RESOLUCIONES DICTADAS

Figura 4. Reclamaciones económico-administrativas por conceptos³¹

En el anterior cuadro se observa que el mayor número de reclamaciones presentadas corresponde al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (27,15 % del total), seguido por aquellos que impugnan actos relativos a los Actos del Procedimiento Recaudatorio (16,95 %), al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (12,03 %), y al Impuesto sobre el Valor Añadido (11,38 %). Esto significa que más del 67,50 % de las reclamaciones interpuestas se refieren a tan solo esos cuatro conceptos, mientras que el 32,50 % restante se distribuye entre el resto de las materias sobre las que son competentes los TEA.

³¹ *Ibid.*, p. 20.

Esta situación de conflictividad se hace aún más preocupante si analizamos el sentido de las resoluciones dictadas por los TEA.

Un análisis del sentido del fallo de las resoluciones dictadas por los TEA permite apreciar que el 45,31 % de las reclamaciones resueltas en el año 2017 lo ha sido con un sentido estimatorio (total o parcialmente), frente a un 44,76 % con un sentido desestimatorio de las pretensiones planteadas por los reclamantes. Como complemento, el 9,93 % de las resoluciones dictadas corresponde a otro tipo de finalización del expediente bajo el concepto de «Otros», como así figura tanto en el anterior cuadro del «movimiento de reclamaciones desglosadas por conceptos» como en el siguiente gráfico, como pueden ser desistimientos, archivo de actuaciones, incompetencias y otras actuaciones que implican la terminación del procedimiento:

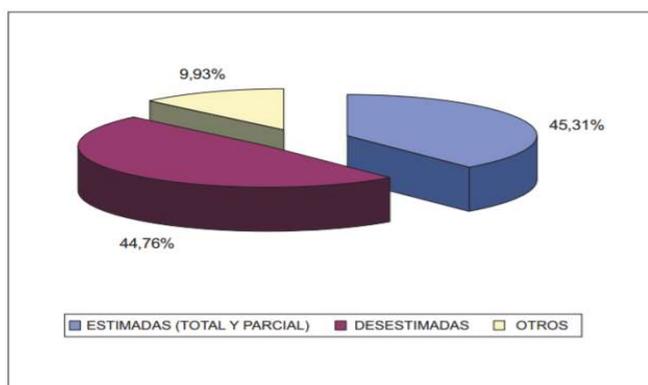


Figura 5. Sentido de las resoluciones³²

Dichas cifras debieran hacernos pensar que algo estamos haciendo mal como Administración. No es de recibo que cerca de la mitad de los actos dictados por la AEAT que son objeto de reclamación sean modificados o retocados por los TEA. Con independencia de si la estimación es total o parcial, o de la importancia cuantitativa de dichas estimaciones, muchas de las cuales se concentran en los actos sancionadores, debiéramos reflexionar si el carácter masivo de determinados procedimientos no va en detrimento de la calidad de los actos dictados en el seno de los mismos, imponiendo a los contribuyentes una nueva obligación, cual es la de reaccionar frente a las posibles irregularidades de los mismos.

³² *Ibid.*, p. 23.

3.4. Número de recursos contencioso-administrativos interpuestos

Por lo que respecta a la *jurisdicción contencioso-administrativa*, sin desconocer el amplio abanico de materias que recaen en su ámbito, el número de recursos alcanzó su máximo entre los ejercicios 2009 y 2010, llegando a los 317 120³³, iniciando a partir de entonces un progresivo descenso agudizado por la entrada en vigor de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se establecen las denominadas «tasas judiciales»³⁴, observándose un ligero repunte de los recursos interpuestos en el año 2018, que ascendieron a 208 374³⁵, lo que representa un 6,4 % más de los ingresados en 2017.

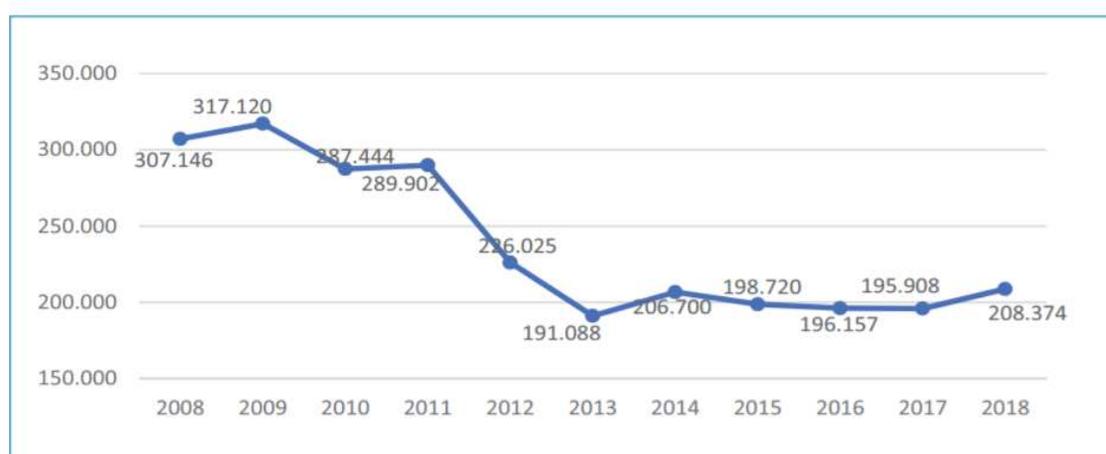


Figura 6. Evolución de los recursos contencioso-administrativos. Asuntos ingresados en la jurisdicción contencioso-administrativa³⁶

³³ «Según estos datos, un Estado como la República Federal de Alemania, con un total de 81 305 856 habitantes en 2011 (esto es, casi el doble que España) y una Administración de grandes dimensiones (como es propio de los Estados sociales europeos) tramitó, en 2011, menos de la mitad de los asuntos tramitados por los órganos contenciosos españoles». Ministerio de Justicia, Comisión General de Codificación, *Informe explicativo y propuesta de Ley de Eficiencia de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Madrid: Ministerio de Justicia, 2013 [en línea]. Disponible en: <http://cija-uam.org/wp-content/uploads/2014/05/Informe_explicativo_APL_Jurisdic._Contenc.Admva-3.pdf>, p. 20.

³⁴ Modificada por el Real Decreto Ley 3/2013, de 22 de febrero, y por el Real Decreto Ley 1/2015, de 27 de febrero, que suprimió dichas tasas para las personas físicas en todas las instancias y jurisdicciones. Posteriormente, la Sentencia del Tribunal Constitucional 140/2016, de 21 de julio, declaró la inconstitucionalidad y nulidad de las tasas judiciales correspondientes a los órdenes jurisdiccionales contencioso-administrativo y social y de determinadas tasas correspondientes a procesos en el orden jurisdiccional civil.

³⁵ Consejo General del Poder Judicial, *Memoria sobre el estado, funcionamiento y actividades del Consejo General del Poder Judicial y de los Juzgados y Tribunales en el año 2018*, Madrid: Secretaría General del Consejo General del Poder Judicial, 2018 [en línea]. Disponible en:

<<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Memorias/Memoria-anual-2018--correspondiente-al-ejercicio-2017->>>, p. 403.

³⁶ *Ibid.*

Además, es de destacar que los asuntos de índole tributaria ocupan el quinto lugar en duración media de los procedimientos contencioso-administrativos:

Tabla 1. Duración media de los procedimientos (en meses)³⁷

Duración media de los procedimientos en meses	Juzgados de lo Contencioso-Administrativo	Tribunal Superior de Justicia
Urbanismo y ordenación del territorio	12,8	19,2
Expropiación forzosa	15,5	20,5
Contratos administrativos	12,5	20,2
Dominio público y prop. especiales	11,8	18
Administración Tributaria	11,1	16,8
Medio ambiente	14,6	55,9
Función pública	10,3	
Administración laboral y S.S.	10,00	18,6
Extranjería	6,4	
Actividad administrativa sancionadora	8,6	23,1
Electoral	8,2	
Autoriz. entradas en domicilio	2,2	
Responsabilidad patrimonial	10,6	15,3
Otras	9,4	

En cuanto al objeto impugnado varía en función de la instancia. Así, en primera instancia los recursos presentados se refieren principalmente a sanciones y a liquidaciones dictadas en procedimientos de gestión. Por el contrario, en los recursos presentados ante los Tribunales Superiores de Justicia se reduce mucho el número de recursos planteados frente a sanciones, aumentando la importancia de las impugnaciones frente a los actos que resuelven las solicitudes de ingresos indebidos. Por último, destacar que, en casación, las liquidaciones derivadas de procedimientos de gestión vienen a representar cerca de un 70 % de los recursos planteados, lo cual no deja de ser curioso si pensamos que dichas liquidaciones suelen ser cuantitativamente mucho menos importantes que las derivadas del procedimiento inspector. Ello puede ser derivado de la naturaleza masiva de los procedimientos de gestión en los que da la impresión de que no pocas veces se invierte la

³⁷ *Ibid.*, pp. 409-410.

carga de la prueba, no debiendo probar la Administración los presupuestos de su liquidación, sino el contribuyente que no concurre a los mismos.

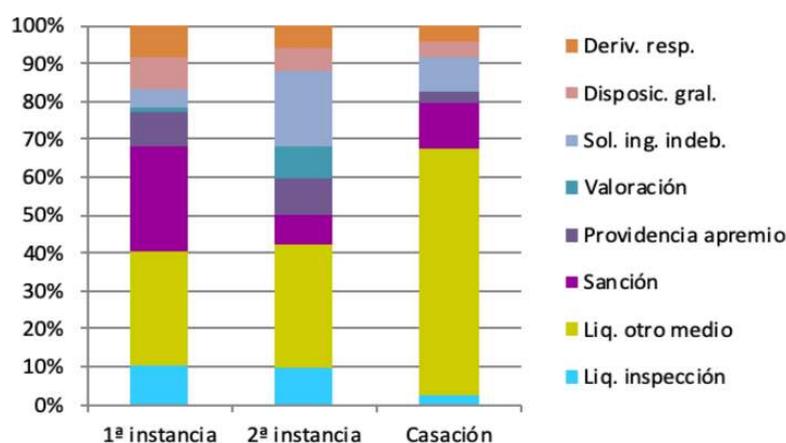


Figura 7. Objeto impugnado ante la JCA. Desglose en función de la instancia, en porcentaje (2018)³⁸

Destacar de dichas estadísticas lo poco que parecen impugnarse las liquidaciones dictadas en el seno del procedimiento inspector, procedimiento mucho más contradictorio y dado al diálogo con el contribuyente que los procedimientos de gestión. Si bien es cierto que dichas liquidaciones son mucho menos numerosas que las dictadas en los procedimientos de gestión, también lo es que cuantitativamente las liquidaciones inspectoras suelen ser mucho más relevantes y normalmente son giradas a personas jurídicas que, en la mayoría de los casos, disponen de más medios para su impugnación, ya sea en forma de departamentos fiscales internos de la empresa o de asesores externos, por lo que parece deducirse que cuanto más contradictorio es el procedimiento y más se escucha al contribuyente en el mismo, se reducen las probabilidades de que las liquidaciones dictadas sean impugnadas.

En cuanto al importe de los pleitos, los datos demuestran que los recursos que tienen por objeto las liquidaciones dictadas en el procedimiento inspector son los de mayor importe.

³⁸ Díez Sastre, S. (dir.) y Martínez Sánchez, C. (coord.), *Informe sobre la justicia administrativa 2019*, Madrid: Universidad Autónoma de Madrid; Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa; Consejo General del Poder Judicial y Ministerio de la Presidencia (CEPC), 2019, p. 78.

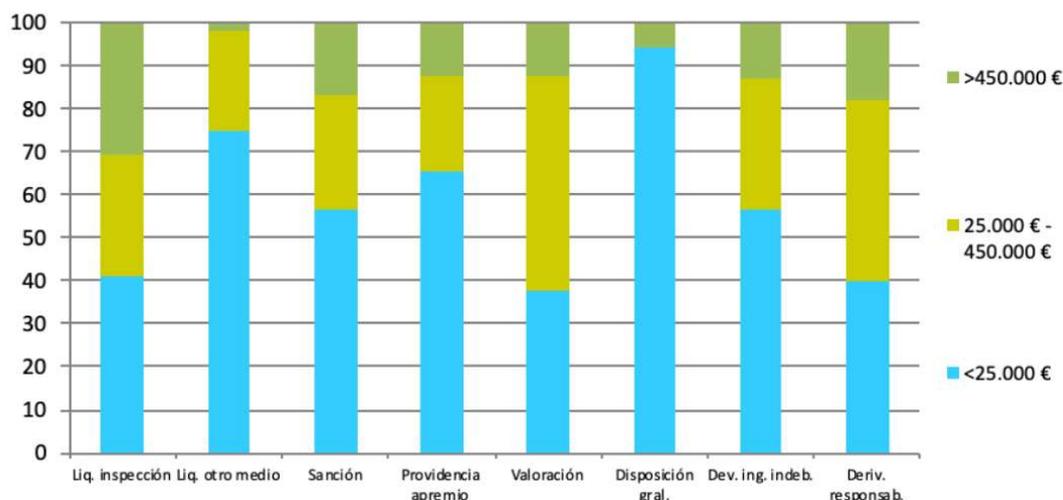


Figura 8. Cuantía de los pleitos ante la JCA en 2018, en función de su objeto³⁹

Así, merece poner de manifiesto que, según el *Informe sobre la justicia administrativa de 2019*⁴⁰, del total de recursos interpuestos por personas físicas, más del 72 % de los asuntos presentaban una cuantía inferior a 25 000 €, mientras que, en el caso de recursos presentados por personas jurídicas, dicho porcentaje descendía hasta el 54 %. Por el contrario, si el 5,5 % del total de los recursos formulados por personas físicas reflejaba una cuantía superior a 450 000 €, este porcentaje se triplicaba en el caso de personas jurídicas (16,3 %).

Pero más que fijarnos en el desglose de las cuantías en función de su objeto o del recurrente, interesa destacar que la inmensa mayoría de los recursos planteados tienen un importe inferior a 25 000 €. Este es para mí el dato de mayor importancia, dado que son estos recursos de escasa cuantía los que contribuyen en mayor medida a saturar las vías de recurso y los causantes en buena medida del funcionamiento anómalo de las mismas. Para estos recursos son para los que debieran encontrarse vías alternativas de resolución, dejando la vía de recursos para aquellos asuntos de mayor trascendencia.

En cuanto al sentido de las resoluciones judiciales, en los últimos años se estima que aproximadamente el 37 %⁴¹ (en torno al 40 % de estimaciones totales o parciales según

³⁹ *Ibid.*, p. 81.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 84.

⁴¹ Alonso González, L. M., Andrés Aucejo, E., Cañal García, F., Casanellas Chuecos, M., Ferreiro Serret, E., García Frías, A., Pagés i Galtés, J., Rozas Valdés, J. A., Sartorio Albalat, S., Serrat, M. y Tovillas Morán, J. M., *Propuestas para disminuir la litigiosidad en España a la luz del Derecho comparado*, op. cit., p. 15.

el *Informe sobre la justicia administrativa de 2019*⁴²) de las mismas han sido favorables para los contribuyentes, lo que podría reflejar en palabras de los autores de este último estudio «un problema de calidad en la actividad administrativa, que incurre en vulneraciones del ordenamiento jurídico y que exigen una actitud activa del recurrente para lograr una tutela efectiva», máxime si tenemos en cuenta los costes que, en términos económicos, implica acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa para reaccionar frente a un acto contrario a derecho dictado por la Administración.

Por materias⁴³, si dejamos a un lado los recursos frente a disposiciones generales, resueltos favorablemente en un 70 % de los casos a favor de la Administración impugnada, y que en su gran mayoría se refieren a un caso muy particular de recursos frente a un tipo de ordenanza fiscal reguladora de una tasa por aprovechamiento del dominio público, son los asuntos relativos a liquidaciones dictadas en los procedimientos de gestión (43 %), las sanciones (38 %) y las valoraciones (25 %) los que presentan un mayor porcentaje de estimación. Por el contrario, destacar que solo un 15 % de las impugnaciones de liquidaciones derivadas de actas de inspección son favorables al contribuyente.

Si ponemos estos datos en relación con los datos expuestos anteriormente, relativos a la cuantía de los recursos, observamos que son los actos dictados de forma masiva en los procedimientos de gestión, valoraciones y sanciones, cuyo importe rara vez sobrepasa los 25 000 €, los que ocupan buena parte del tiempo de los juzgados y tribunales, evitando que estos se puedan centrar en asuntos de mayor calado y repercusión, y en sentar líneas jurisprudenciales que puedan dar certeza y seguridad a los contribuyentes. Es para este tipo de recursos para los que hay que encontrar alguna vía alternativa de resolución, sea la conciliación o arbitraje, amén de que la Administración se planteara su modo de proceder en dichos procedimientos. Por ejemplo, no son pocas las ocasiones en que las liquidaciones dictadas en procedimientos de gestión se basan en cruces de datos informáticos, los cuales en ocasiones adolecen de errores, bien sea en la identificación del contribuyente al que se imputan los mismos, errores aritméticos... los cuales podrían ser fácilmente subsanados si se hiciera un mayor esfuerzo por la Administración en contrastar la realidad y exactitud de los mismos, evitando de esta forma que los

⁴² Díez Sastre, S. (dir.) y Martínez Sánchez, C. (coord.), *Informe sobre la justicia administrativa 2019*, op. cit., p. 86.

⁴³ *Ibid.*, pp. 87-88.

contribuyentes deban reaccionar en defensa de sus derechos mediante los oportunos recursos, y evitando en consecuencia el colapso de los órganos revisores.

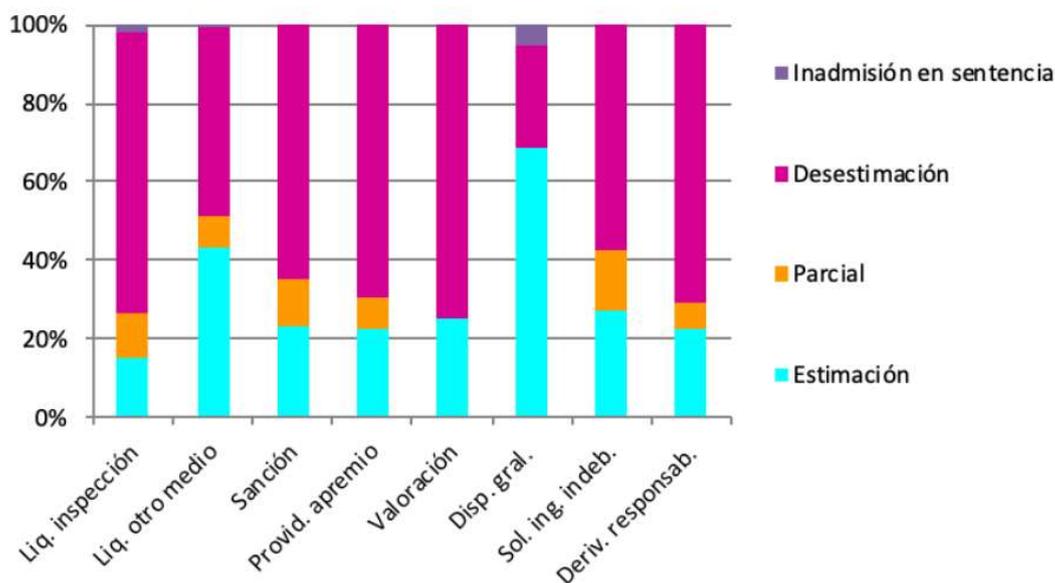


Figura 9. Sentido del fallo en la JCA en función del tipo de acto impugnado (2018) (en porcentaje)

Por último, y para terminar este apartado, cabe concluir que la actual configuración de la *justicia tributaria* dista mucho de ser eficiente y de ser una vía rápida de resolución de conflictos. El colapso que sufren los TEA y los tribunales de justicia provoca que, a pesar del notable esfuerzo de reducción de plazos realizado por los mismos, los procedimientos se dilaten en exceso en el tiempo. Así, la doble instancia económico-administrativa se prolonga durante no menos de 5 años, a los que hay que sumar al menos otros tantos en la vía judicial.

Como consecuencia de todo lo anteriormente expuesto, nos encontramos la acumulación de la *deuda liquidada pero no cobrada*, pendiente de resolución en las distintas instancias revisoras. En 2012, la Agencia Tributaria admitía que tenía en torno a 45 000 millones de euros de derechos reconocidos no cobrados⁴⁴, muchos de los cuales correspondían a deudas impugnadas en los tribunales. Dicha cantidad, tras aumentar año tras año, habiendo aumentado un 25 % desde 2010, parece haberse reducido ligeramente en 2017,

⁴⁴ Según el Tribunal de Cuentas, *Informe de fiscalización de la actividad realizada por la AEAT para el cobro efectivo de las deudas tributarias durante los ejercicios 2012 y 2013* [informe núm. 1084], 2015 [en línea]. Disponible en: <http://www.congreso.es/docu/inf_fiscTC/LegXII/251-77.pdf>, p. 88, el total de la deuda pendiente de cobro ha pasado de 45 736 millones de euros a principios de 2012, a 50 174 millones de euros a finales de 2013.

habiendo descendido hasta 42 365 millones. De hecho, más del 50 % de la deuda tributaria que Eurostat califica de dudoso cobro a nivel europeo corresponde a España.

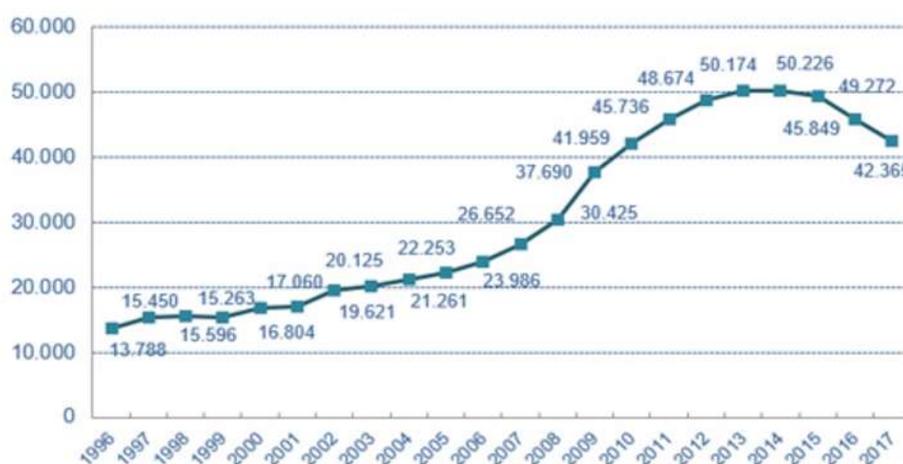


Figura 10. Evolución de la deuda pendiente en millones de euros⁴⁵

Para hacernos una idea de la magnitud del problema, hemos de tener presente que la recaudación tributaria líquida, resultado de minorar la recaudación tributaria bruta en las devoluciones efectivamente pagadas en el ejercicio y los ajustes con los territorios forales, ascendió en 2017 a 193 951 millones de euros⁴⁶, lo que supone que un importe equivalente al 22 % de la recaudación tributaria anual se halla pendiente de resolución en los tribunales.

⁴⁵ Agencia Estatal de la Administración Tributaria, «Cuadro 25. Evolución de la deuda pendiente», *Memoria 2017* [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Ayuda_Memoria_2017/ANEXO_CUADROS_Y_GRAFICOS/Cuadro_n_25_Evolucion_de_la_deuda_pendiente/Cuadro_n_25_Evolucion_de_la_deuda_pendiente.html>.

⁴⁶ Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Memoria 2017*, apartado 3. Recaudación tributaria gestionada por la AEAT. Punto 2. Recaudación tributaria líquida.

CAPÍTULO II. ANÁLISIS DE LAS CAUSAS DE LA CONFLICTIVIDAD

Como principales causas⁴⁷ que han motivado la situación descrita podemos apuntar:

1. EXCESIVA COMPLEJIDAD DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO⁴⁸

La pretensión del legislador de ir cerrando vías de elusión y de evitar posibles interpretaciones favorables a los contribuyentes hace que las normas tributarias sean excesivamente exhaustivas y técnicas⁴⁹. Además, la propia estructura territorial de España, con el reconocimiento de la potestad tributaria de Comunidades Autónomas y entidades locales, ha llevado a una producción normativa sin precedentes⁵⁰ que motiva que en no pocas materias se superpongan normas de distintas administraciones. Junto a ello, la utilización del sistema fiscal con fines extrafiscales, pretendiendo utilizar las normas en aras de favorecer o penalizar determinadas prácticas económicas, hace que

⁴⁷ Algunas de estas causas ya fueron apuntadas por Lago Montero, J. M.^a, «De la litigiosidad y la justicia tributaria», en C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel y A. Yábar Sterling (coords.): *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Madrid: Dykinson, 2007, pp. 511-552.

⁴⁸ El 94 % de los responsables de los departamentos fiscales de las grandes empresas consideran que es necesaria la simplificación y clarificación de las normas. Juárez Gallego, M., Huesca Gonzáles, A. M., López Ruíz, J. A., Casero Barrón, R. *et al.*, *La percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español*, Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad; Universidad Pontificia ICAI-ICADE, 2012, p. 114.

⁴⁹ Ya en el año 2000, Nuez Sánchez-Cascado, E. de la y Pérez Torres, E., *La Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, *op. cit.*, p. 42, apuntaban a esta falta de técnica jurídica en la elaboración de las normas, como una de las causas de la conflictividad tributaria. Y desde ese año el problema, lejos de solucionarse, se ha acuciado. Así, dichos autores creían que «la manifestación más evidente de esta falta de una correcta técnica jurídica en la elaboración de las normas es la creciente incapacidad del legislador para legislar en función de conceptos generales y abstractos, lo que permitiría la subsistencia de las normas durante un lapso temporal más prolongado, sin perjuicio de los ajustes que sean necesarios. Esta incapacidad es particularmente visible en materia tributaria, dado el carácter cambiante y dinámico de la realidad económica que se pretende regular, lo que desemboca en una tendencia progresiva a adaptar las normas jurídicas a las realidades económicas que regulan, lo que va en detrimento igualmente de la pervivencia y de la estabilidad de las primeras [...]. Nada de esto sería necesario si las normas, por lo menos las normas centrales de nuestro sistema tributario, se elaboraran con un poco más de sosiego, utilizando preferentemente conceptos jurídicos en lugar de conceptos económicos, y preferentemente conceptos generales en lugar de conceptos particulares».

⁵⁰ Baste como ejemplo los datos facilitados por Alberto Dorrego, quien en un artículo publicado el 28/12/2006 en el diario *ABC* cifraba en 210 607 las normas vigentes en dicho momento, estimando en 19 000 las normas que anualmente sufrían alguna modificación. Artículo citado en Alonso González, L. M., Andrés Aucejo, E., Cañal García, F., Casanellas Chuecos, M., Ferreiro Serret, E., García Frías, A., Pagés i Galtés, J., Rozas Valdés, J. A., Sartorio Albalat, S., Serrat, M. y Tovillas Morán, J. M., *Propuestas para disminuir la litigiosidad en España a la luz del Derecho comparado*, *op. cit.*, p. 20.

estas se modifiquen o deroguen con tal frecuencia que incluso para los profesionales de la materia resulta en ocasiones francamente complicado determinar la norma aplicable⁵¹.

2. UN SISTEMA DE GESTIÓN BASADO EN LA AUTOLIQUIDACIÓN POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE

El sistema de autoliquidaciones instaurado en nuestro país traslada la carga de calificar los hechos y cuantificar e ingresar la deuda al contribuyente. Ello, unido a la complejidad del ordenamiento tributario anteriormente expuesta, motiva múltiples errores de calificación, que son objeto de persecución y represión fundamentalmente por los órganos de inspección y gestión. De hecho, todo nuestro sistema gira en torno al funcionamiento del sistema de retenciones, repercusiones y el sinfín de obligaciones formales⁵² impuestas a los obligados tributarios. Así, el éxito de la Administración Tributaria española se basa en buena medida en la ingente información que dispone de los contribuyentes sobre la base de las innumerables obligaciones de información impuestas a los mismos^{53,54,55}. Obligaciones de información que crecen día a día, como la obligación de informar sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero, modelo 720, a cuyo incumplimiento se

⁵¹ En Ferreiro Lapatza, J. J. (dir.), *La reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes* [proyecto de investigación] (Programa Nacional sobre estudios Sociales y Económicos), Comisión Interministerial de Ciencia y Tecnología (CICYT). Ref.: SEC1999-0469, 1999-2002, citado en Lago Montero, J. M.^a (dir.), *Litigiosidad tributaria: Estado, causas y remedios*, Zizur Menor: Aranzadi, 2018, pp. 38-39, se ponen algunos ejemplos de estas continuas modificaciones normativas. Así, cifra en 22 las modificaciones sufridas por el régimen de retenciones en 25 años y en 13 los cambios sufridos por los artículos que regulan la obligación de declarar en el IRPF. En dicho informe se califican las leyes tributarias como «unas leyes plagadas de excepciones, de exenciones, de regímenes especiales, de normas que excepcionan las exenciones, las excepciones y los regímenes especiales, de normas dictadas por y para la propaganda electoral; de normas que declaran hoy justo lo que mañana declaran injusto, procurando así las más absurdas e injustas discriminaciones».

⁵² No hay más que observar los cerca de 190 modelos tributarios existentes en la página web de la AEAT.

⁵³ La práctica unanimidad de los responsables de los departamentos fiscales de las grandes empresas considera que el esfuerzo para completar las obligaciones formales fiscales supone una parte importante de la gestión administrativa general de la empresa. Juárez Gallego, M., Huesca Gonzáles, A. M., López Ruíz, J. A., Casero Barrón, R. *et al.*, *La percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español*, *op. cit.*, p. 193.

⁵⁴ Ya en Ministerio de Hacienda, *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario español («Informe Lagares»)*, 2014 [en línea]. Disponible en: <<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>>, se abogaba como mecanismo de lucha contra el fraude fiscal por una reducción de los costes indirectos impuestos a los contribuyentes; así, dispone en su p. 393 que, «para reducir el fraude también resulta deseable la reducción de esos costes indirectos de los impuestos, lo que posiblemente exija grandes simplificaciones en el sistema impositivo y en los elementos estructurales de los distintos tributos. Pero, sobre todo, de la implantación de técnicas que faciliten y simplifiquen el inevitable trámite de la declaración».

⁵⁵ En Alonso González, L. M., Andrés Aucejo, E., Cañal García, F., Casanellas Chuecos, M., Ferreiro Serret, E., García Frías, A., Pagés i Galtés, J., Rozas Valdés, J. A., Sartorio Albalat, S., Serrat, M. y Tovillas Morán, J. M., *Propuestas para disminuir la litigiosidad en España a la luz del Derecho comparado*, *op. cit.*, p. 21, se sostiene que, dadas las ingentes obligaciones formales impuestas a los obligados tributarios, «estos pasan mucha parte de su tiempo trabajando para la Administración, o haciendo su trabajo».

unen graves consecuencias⁵⁶ y cuya legalidad está siendo cuestionada por la Comisión Europea⁵⁷, las obligaciones de información impuestas a los contribuyentes que realicen operaciones económicas con personas o entidades vinculadas⁵⁸, o el nuevo modelo 231⁵⁹, «Información país por país» (exigible para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016), en el que se informa, para cada país en que opere el grupo de entidades, sobre determinados aspectos de los resultados económicos de las entidades (ingresos brutos, distinguiendo los obtenidos entre partes vinculadas y terceros independientes, impuesto sobre sociedades satisfecho en cada uno de los países en que opere, activos detentados en cada país...).

3. LA EXCESIVA RIGIDEZ O FORMALISMO DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

El excesivo celo del legislador en aras de salvaguardar los derechos de los ciudadanos en los procedimientos tributarios, trasladando a los mismos las normas procesales de los procedimientos administrativos e incluso contencioso-administrativos, está dando como resultado el efecto contrario al deseado. Los procedimientos tributarios se están convirtiendo en una sucesión de trámites o actos formales que parecen ser un fin en sí mismos. Esto provoca para el órgano administrativo una carga burocrática tal que hace que la tramitación del procedimiento sea en sí mismo el objetivo, olvidándose del fin último que es detectar rentas o ingresos no declarados o posibles divergencias en la aplicación de la norma por parte de la Administración y los obligados tributarios e ir dirimiendo las controversias que puedan surgir en la aplicación de los tributos. Así, autores como Elisa de la Nuez y Eusebio Pérez⁶⁰ consideran que «esto no quiere decir que los procedimientos tributarios no deban ser formales, lo que estamos diciendo es que

⁵⁶ Imposibilidad de alegar la prescripción y posibles sanciones de hasta el 150 % en caso de que la Administración descubra bienes o derechos no declarados.

⁵⁷ Procedimiento de infracción contra España 2014/4330, que ha dado lugar al Dictamen motivado de 15/02/2017, donde la Comisión Europea solicita a España la modificación de las sanciones aparejadas al incumplimiento del modelo 720, ya que «como las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él».

⁵⁸ Art. 18.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, desarrollado por los arts. 15 y 16 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁹ Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre, por la que, en desarrollo de lo establecido en el art. 13.1 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país.

⁶⁰ Nuez Sánchez-Cascado, E. de la y Pérez Torres, E., *La Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, op. cit., p. 86.

no deben ahogárseles con excesivos formalismos que les impidan conseguir los fines que les son propios», «agobiar al órgano administrativo que tramita el procedimiento con todo tipo de exigencias formales innecesarias puede llevarle a considerar que lo realmente importante es cumplir con estas formalidades para que los derechos del contribuyente estén materialmente garantizados, sin preocuparse de si esto es así».

Coincido plenamente con la opinión de estos autores, y es que, en la práctica, especialmente el procedimiento inspector tiene tal carga burocrática para el actuario que lo tramita, que ciertamente no es difícil que se olvide el objetivo del mismo, para centrarse en el cumplimiento de todos los trámites y plazos, so pena de invalidez del procedimiento⁶¹.

Si a esto unimos la tendencia de los tribunales⁶², sobre todo los de justicia, a centrarse más en temas procedimentales que en las «incómodas» cuestiones de fondo, todo el procedimiento parece centrarse más en la cumplimentación de trámites y plazos que en verificar el cumplimiento de la norma por el sujeto objeto de las actuaciones y en tratar de resolver las posibles divergencias que en la aplicación de la misma puedan observarse, tratando de conciliar, en cuanto sea posible, la postura de ambas partes.

Los procedimientos tributarios, especialmente el inspector, en el que dada su duración y carácter no masivo el actuario dispone en teoría de más tiempo para dialogar con el contribuyente, debieran ser más flexibles, más abiertos al diálogo, dirigidos a confrontar las posibles diferencias en la interpretación de las normas, y a intentar resolver dichas discrepancias. Con ello, lejos de estar vulnerando los derechos de los contribuyentes, se estarían salvaguardando, pues es cierto que tal y como está actualmente configurado el procedimiento, este se ha convertido en la preocupación actual del actuario, que parece cumplir su función desarrollando laboriosamente todos y cada uno de los innumerables trámites previstos, más allá del resultado de los mismos, y atribuyendo al contribuyente más un papel de mero espectador del procedimiento que de parte interesada en el mismo.

⁶¹ Piénsese a título de ejemplo, en el régimen de notificaciones que, hasta la entrada en vigor de la actual LGT (01/07/2004), obligaba a realizar uno y otro intento en el domicilio fiscal del obligado tributario, y a publicar en el *BOE*, no solo la notificación de inicio de actuaciones, sino también el trámite de audiencia, el acta y el acuerdo de liquidación, obligando a la Administración Tributaria a realizar innumerables intentos de notificación a pesar de estar claro que el obligado tributario estaba ilocalizado en la dirección proporcionada.

⁶² A la que más tarde aludiremos.

4. LA POCA PREDISPOSICIÓN AL DIÁLOGO POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL SENO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN

Lejos de configurarse como procedimientos dialogantes, abiertos a escuchar al administrado, y tendentes a acercar posturas, los procedimientos de comprobación se configuran como procedimientos unidireccionales donde la Administración trata de imponer su interpretación de la norma⁶³. Destacan negativamente en este sentido, por su poca predisposición al diálogo, los procedimientos de comprobación limitada realizados por los órganos de gestión, que, por sus propias características, masivos, rápidos y basados en el cruce de datos, se prestan poco a recibir, dialogar y confrontar posturas con el contribuyente. Buen ejemplo de esta poca predisposición al entendimiento puede ser también el escaso número de actas con acuerdo⁶⁴ incoadas, y el elevado número de liquidaciones y sanciones impugnadas.

5. LA EXCESIVA SEVERIDAD DEL RÉGIMEN SANCIONADOR ESPAÑOL⁶⁵

Las sanciones previstas en la LGT⁶⁶ para el caso de comisión de una infracción tributaria parten del 50 % en el caso de infracciones leves, pudiendo alcanzar el 150 % de la cuota dejada de ingresar o devolución improcedente, en el caso de infracciones muy graves. En un sistema como el actual, donde buena parte de las tareas que en principio corresponden a la Administración Tributaria han sido encomendadas al contribuyente, debería introducirse algún elemento de flexibilización, de manera que las sanciones de importe más elevado se impusieran al contribuyente manifiestamente incumplidor, que se maneja al margen del sistema, que no colabora con la Administración, que no cumple con sus obligaciones, «relajando» su aplicación en aquellos casos en los que el contribuyente simplemente ha cometido un error. Lo anterior debiera considerarse máxime cuando es

⁶³ Juárez Gallego, M., Huesca Gonzáles, A. M., López Ruíz, J. A., Casero Barrón, R. *et al.*, *La percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español*, *op. cit.*, p. 185.

⁶⁴ Art. 155 de la LGT.

⁶⁵ OCDE, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie «información comparada» (2010)*, s. l.: Centro de Política y Administración Tributarias (CPAT), 3 de marzo de 2011 [en línea]. Disponible en: <<https://www.oecd.org/tax/administration/CIS-2010-ESP.pdf>>. En el mismo se señala que «la tendencia común es fijar las sanciones aplicables en los casos de falta leve en el rango del 10-30 % del impuesto no declarado mientras que las infracciones, en las que existe una “evasión deliberada”, la sanción se sitúa entre el 40-100 % del impuesto evadido», p. 324.

⁶⁶ Título IV de la LGT.

en esta materia donde se dictan el mayor número de fallos favorables a los contribuyentes⁶⁷.

6. LA SITUACIÓN DE CRISIS ECONÓMICA VIVIDA EN LOS ÚLTIMOS AÑOS

La recesión económica padecida en nuestro país en los últimos años quizá ha avivado la intención de los contribuyentes de rebajar su carga fiscal, a la vez que han aumentado las acciones revisoras de la Administración en defensa de la potencialidad recaudatoria del sistema⁶⁸.

7. UTILIZACIÓN EN LA NORMATIVA DE CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS

También puede apuntarse como causa de esta mayor litigiosidad la utilización en las normas de conceptos jurídicos indeterminados como «valor real», «valor de mercado», así como la regulación de los múltiples incentivos y beneficios económicos que, con la intención de paliar la crisis económica padecida, se han creado en nuestro ordenamiento.

8. LA ACTUAL CONFIGURACIÓN DE LA *JUSTICIA TRIBUTARIA*

El incremento del número de quejas y reclamaciones no se ha visto acompañado del necesario aumento de personal. Además, la posibilidad de doble instancia económico-administrativa, junto al excesivo formalismo y rigidez del procedimiento, provoca que los conflictos se dilaten en exceso en el tiempo.

⁶⁷ Pastor Prieto, S. y Marín-Barnuevo Fabo, D., *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, estimaban dicho porcentaje en el ejercicio 2003 entre el 45 % (para IRPF e IVA) y el 38 % (para IS). Como anteriormente hemos visto, actualmente el porcentaje de estimaciones en los recursos contra sanciones se sitúa en un 38 % en la jurisdicción contencioso-administrativa.

⁶⁸ La mayoría de los encuestados muestra su preocupación por el acento tan marcado por la AEAT en la recaudación que deriva en una aplicación deficiente por la Administración de las normas tributarias. Juárez Gallego, M., Huesca Gonzáles, A. M., López Ruíz, J. A., Casero Barrón, R. *et al.*, *La percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español*, *op. cit.*, p. 73.

PARTE II. PROPUESTAS DIRIGIDAS A LA REDUCCIÓN DE LA
CONFLICTIVIDAD Y A LA MEJORA DE LA *JUSTICIA TRIBUTARIA*

CAPÍTULO III. MEDIDAS DIRIGIDAS A EVITAR QUE SURJA EL CONFLICTO

Una vez identificado y cuantificado el problema, que podríamos resumir en el clima de desconfianza mutua que reina en las relaciones entre Administración Tributaria y ciudadanos, que se traduce en el aumento de los niveles de conflictividad y en el retraso en la resolución de los conflictos, hemos de decir que nos proponemos el ambicioso objetivo de mejorar el clima en el que estas relaciones tienen lugar, cambiando los parámetros de las mismas, proporcionando mecanismos para que dicha relación se desarrolle en un clima de confianza mutua⁶⁹, donde el ciudadano tome consciencia de la importancia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo; pero también donde la Administración cambie la percepción del obligado tributario, pasando a ser considerado como una parte interesada en la correcta aplicación del sistema tributario, es decir, como un «cooperador» o «colaborador» en la aplicación del mismo, titular de obligaciones, pero también de derechos, al que hay que tratar de acompañar y ayudar en el cumplimiento de sus obligaciones, partiendo de la base de que la gran mayoría de ciudadanos trata de cumplir de la mejor manera posible con sus obligaciones tributarias.

Para ello trataremos de proponer, tanto *medidas dirigidas a evitar que surja el conflicto* entre la Administración y el ciudadano, como, siendo conscientes de que en algunos casos dicho conflicto será inevitable, *medidas cuyo objetivo es mejorar la conocida como justicia tributaria*, tratando de acortar los plazos de resolución de la misma sobre la base de que una justicia que se dilata en el tiempo deja de ser tal justicia. Para ello, intentaremos aportar nuevas soluciones a la configuración actual de la misma y nos fijaremos en las medidas introducidas en los países de nuestro entorno, tratando de adaptar a nuestro ordenamiento las prácticas más exitosas.

Hemos de ser conscientes de que, basando el éxito de la aplicación del sistema tributario únicamente en la acción represora de la Administración Tributaria, se está abocado al fracaso. Esta ha de ser un aspecto más, el último recurso, pero en ningún caso el aspecto

⁶⁹ El «Comunicado del Cabo», fruto de la IV.^a Reunión del Foro de Administración Tributaria de la OCDE, que tuvo lugar los días 10 y 11 de enero de 2008, establecía como principios que habrían de regir las relaciones entre la Administración Tributaria y los ciudadanos los siguientes: 1. Comprensión fundada en el conocimiento del mundo de la empresa. 2. Imparcialidad. 3. Proporcionalidad. 4. Transparencia. 5. Agilidad.

predominante de la actuación de la Administración Tributaria. Se deben seguir dando pasos en la dirección de crear una auténtica conciencia ciudadana para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, para lo cual se echa en falta una mayor pedagogía por parte de nuestros dirigentes vinculando recaudación tributaria y estado del bienestar.

Así, es práctica habitual en nuestro país que cada Gobierno entrante proponga un Plan de Lucha contra el Fraude Fiscal⁷⁰, acompañado normalmente de medidas legislativas dirigidas a endurecer las sanciones administrativas y penales en caso de incumplimiento, sin que, finalizada la legislatura correspondiente, se observen cambios significativos en la lucha contra la economía sumergida. Es por ello que se deben cambiar los cimientos y la configuración misma de la relación jurídico-tributaria.

Comprobado que, basando la actuación de la Administración Tributaria principalmente en la persecución y represión de los incumplimientos tributarios poco se consigue, hay que cambiar los paradigmas sobre los que actualmente se asienta la relación Administración Tributaria-ciudadanos en nuestro país. Lejos de percibirse como una Administración al servicio del ciudadano, se percibe como una Administración represora a la que hay que temer. No hay más que ver la reacción de cualquier persona de nuestro entorno cuando recibe una misiva de la AEAT. Siendo inevitable que la Administración Tributaria actúe como perseguidora y represora de las acciones elusivas del pago de los tributos, sin embargo, no debiera ser este su papel principal ni como debe ser percibida por los ciudadanos.

Debemos partir de la base de que la Administración Tributaria, como el resto de Administraciones, está al servicio de los ciudadanos, titulares no solo de obligaciones sino también de derechos, y a quienes debe facilitar el cumplimiento de sus obligaciones. Por ello, no es baladí la propia terminología utilizada por la legislación tributaria. Y es que en la misma no se habla de «administrados» o «ciudadanos», sino de «obligados tributarios»⁷¹, denominación genérica utilizada para designar a «las personas físicas o

⁷⁰ De hecho, ya está en tramitación un nuevo Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias, sometido a trámite de información pública el 23 de octubre de 2018.

⁷¹ Denominación contenida en el art. 35 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, y que ha sido recientemente criticada, por referirse a situaciones jurídicas muy dispares en AA. VV., *Declaración de Granada de 18 de mayo de 2018* [en línea]. Disponible en: <https://garcia-berbel.com/_files/200000147-

jurídicas a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias». De ahí que proponemos un cambio profundo en la propia configuración de las relaciones Administración Tributaria-ciudadanos, dado que estas relaciones no pueden estar fundamentadas en la supremacía de la Administración, sino que deben plantearse a partir de una relación obligacional en la que los administrados no sean vistos como la parte contraria a la aplicación del sistema tributario, sino como aliados en dicha aplicación. Por su parte, los ciudadanos deben tomar consciencia de que los principales interesados en la correcta aplicación del sistema tributario son ellos mismos, dado que los incumplimientos de las obligaciones tributarias detraen recursos para el sostenimiento del estado del bienestar y de servicios públicos esenciales como la educación, sanidad, seguridad..., distorsionan la competencia entre los empresarios, al ser imposible igualar los precios que ofertan las empresas que incumplen sus obligaciones fiscales, generan economía sumergida y empleos sin protección social... por ello, lejos de verse a la Administración Tributaria como una administración represora, debiera verse como una administración que no hace más que cumplir con el mandato que los ciudadanos le imponen, que es el de contribuir y facilitar la correcta aplicación del sistema tributario, y perseguir y reprimir los comportamientos insolidarios de los incumplidores fiscales. Es decir, la relación jurídico-tributaria debiera verse no como una relación acreedor (Administración Tributaria)-deudor (obligados tributarios), sino como un ejercicio de potestades o funciones públicas por parte de la Administración Tributaria en interés ajeno, en cumplimiento del mandato que le imponen los ciudadanos a través de sus representantes, como es el de contribuir al cumplimiento de las obligaciones tributarias y perseguir sus incumplimientos. Para el triunfo de esta nueva percepción de la relación jurídico-tributaria, debe potenciarse el papel de la Administración Tributaria como suministradora de seguridad jurídica sobre el coste fiscal de las operaciones empresariales, dispuesta a escuchar al ciudadano, flexible en sus planteamientos y, solo en última instancia, represora.

En esta línea proponemos lo siguiente.

a4861a574a/DECLARACION_DE_GRANADA.pdf>, manifiesto crítico con la actual situación del derecho financiero firmado por cerca de 40 catedráticos de esta asignatura.

1. POTENCIACIÓN DEL PROGRAMA DE EDUCACIÓN CÍVICO-TRIBUTARIA

Se debe profundizar en la línea marcada por el *Programa de Educación Cívico-Tributaria* ya puesto en marcha por la AEAT. Solo en la medida en que los ciudadanos estén concienciados de la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo, la aplicación efectiva del sistema tributario será posible.

Tenemos que ser capaces de explicar a los ciudadanos que los servicios públicos se financian con la recaudación tributaria y que es totalmente incompatible exigir mejor educación, sanidad, mayores pensiones... y ser permisivos y aceptar, cuando no aplaudir, el fraude fiscal. Es decir, tenemos que ser capaces de transmitir a la sociedad la relación directa que existe entre impuestos satisfechos y servicios públicos recibidos⁷².

De ahí que apostemos por potenciar el Programa de Educación Cívico-Tributaria ya instaurado, aumentando el número de visitas a centros escolares y universitarios, dándole mayor repercusión en los medios de comunicación, y vinculando recaudación tributaria-estado del bienestar, para lo cual debemos informar a los ciudadanos del destino dado a sus impuestos, es decir, qué servicios se financian con los mismos.

En este sentido, iniciativas como la prevista en la página web del Gobierno norteamericano (<<https://www.whitehouse.gov/2014-taxreceipt>>), donde cualquier ciudadano puede consultar a dónde van destinados sus impuestos, o la muy similar emprendida en nuestro país con el IRPF, pueden ayudar a concienciar a los ciudadanos de cumplir fielmente con sus obligaciones fiscales.

Somos conscientes de que la creación de esta consciencia fiscal será un proceso lento y difícil, pero creemos que siendo perseverantes se conseguirá.

⁷² Ya en Ministerio de Hacienda, *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario español («Informe Lagares»)*, op. cit., se apuntaba en esta dirección. Así, dicho informe sostiene que «las políticas de prevención del fraude fiscal deberían estar orientadas a convencer al contribuyente de la existencia de una equilibrada relación entre impuestos soportados y bienes y servicios públicos recibidos [...]», p. 392.

2. SIMPLIFICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA

También es indispensable que la *normativa tributaria se simplifique*⁷³. En la actualidad esta normativa es sumamente compleja y técnica, dificultando su comprensión no ya solo para el ciudadano medio sino incluso para los profesionales de este ámbito⁷⁴. Cualquier persona con una formación mínima debiera poder cumplir con sus obligaciones tributarias y trámites más usuales sin necesidad de tener que acudir a un profesional. Esto, que se ve como normal en cualquier ámbito de relación con la Administración, parece hoy día misión imposible en el ámbito tributario. Para ello es indispensable que se dote a dicha normativa de *estabilidad*⁷⁵. No es de recibo que la misma se cambie continuamente, comenzado ya el ejercicio fiscal, e incluso en numerosos casos con efectos retroactivos. Ello crea *inseguridad jurídica*⁷⁶ y en nada favorece la atracción de inversiones⁷⁷ a nuestro país. Los ciudadanos, y más aún los empresarios, deben conocer con certeza el coste fiscal

⁷³ Ministerio de Hacienda, *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario español («Informe Lagares»)*, op. cit., p. 389, «[...] contra la elusión de los tributos solo resulta posible luchar mediante normas más precisas, expresiones legales y reglamentarias menos complejas y ambivalentes, mayor coordinación entre los distintos tributos, tribunales que entiendan y entren en el fondo de los problemas planteados y, sobre todo, con una gestión tributaria ordenada, dotada de medios suficientes y capaz de mantener criterios interpretativos bien fundamentados y estables a largo plazo».

⁷⁴ Esta simplificación de la normativa, si ya es deseable en cualquier ámbito del derecho, se hace especialmente necesaria en el ámbito del derecho tributario, en el que, tras la generalización del sistema de autoliquidación, corresponde a los ciudadanos, no solo la cuantificación de la deuda tributaria, sino la apreciación y la calificación de los hechos. De ahí que, como sostienen Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A., *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Zizur Menor: Aranzadi, 2015, p. 153, «corresponde a la Administración Tributaria y al legislador crear las condiciones para que el contribuyente esté en condiciones de realizar la correcta determinación de sus obligaciones tributarias, estableciendo una legislación clara, estable y racional, y arbitrando mecanismos de asistencia a los contribuyentes. Se considera que la mejora de los estándares de calidad tributaria puede lograrse a través de un conjunto de mecanismos de muy diferente corte: a) mejorar la técnica legislativa, poniendo especial énfasis en la simplificación y claridad normativa [...], b) mejorar los mecanismos de información y asistencia a los contribuyentes, c) elaborar y difundir memorias legislativas que expliquen los objetivos perseguidos a través de las diferentes normas, especialmente cuando articulan modificaciones regulatorias relevantes, d) articular una política legislativa basada en la estabilidad normativa [...], e) mejorar los niveles de participación de los *stakeholders* en las fases iniciales de la elaboración de una nueva normativa, f) elaboración y publicación contemporánea de criterios administrativos sobre el alcance y aplicación de las normas [...], y g) establecer instituciones públicas independientes que controlen el buen funcionamiento de las Administraciones Tributarias».

⁷⁵ Serrano Antón, F., «Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 419 (2018), 5-58, p. 53: «un sistema fiscal orientado a la seguridad jurídica debe ser lo más simple posible, estable y claro y crear un medio ambiente jurídico-fiscal que resulte atractivo a los operadores por su claridad y estabilidad».

⁷⁶ Dicha inseguridad jurídica es reconocida incluso por el Tribunal Supremo, que, en Sentencia de 3 de junio de 2019, núm. de recurso 84/2018, reconoce que «hoy es sentir común la profunda inseguridad jurídica e incertidumbre social provocada, entre otros factores, por la imprecisión de las normas jurídicas. lo que se manifiesta de manera más significativa en el ámbito fiscal».

⁷⁷ El 76 % de los encuestados considera que la falta de certeza por los posibles cambios de las normas entorpece en bastante o mucha medida las decisiones de inversión. Juárez Gallego, M., Huesca Gonzáles, A. M., López Ruíz, J. A., Casero Barrón, R. et al., *La percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español*, op. cit., p. 98.

de las operaciones que se proponen, sin estar sometidos a la incertidumbre de cambios legislativos, o cambios de interpretación de la Administración. En este sentido, se debe facilitar el conocimiento de los cambios normativos, su consulta, se debe limitar el uso de legislación general para modificar o derogar normativa tributaria, requiriendo que dichos cambios se hagan en una norma tributaria expresa, y se debe hacer mayor esfuerzo codificador.

Pero la preocupación por la seguridad jurídica en el ámbito tributario no es exclusiva de nuestro país⁷⁸. De hecho, el Fondo Monetario Internacional y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE) han publicado en marzo de 2017 su informe para los ministros de Finanzas del G20 sobre seguridad fiscal⁷⁹, en el que se analizan los efectos de la inseguridad fiscal en el comercio y las inversiones internacionales a partir de los trabajos del conocido como *proyecto BEPS*. En dicho informe se proponen las siguientes medidas para crear un entorno fiscal más seguro⁸⁰:

- Reducir la complejidad de la normativa tributaria y mejorar su claridad, evitando retroactividades inadecuadas y facilitando *vacatio legis* amplias cuando sea posible.
- Hay que incrementar la predictibilidad y consistencia de la actuación administrativa, procurando que la actuación administrativa siga los criterios jurisprudenciales y administrativos consolidados, procurando la emisión normalizada de criterios administrativos.
- En tercer lugar, se han de implantar mecanismos efectivos y rápidos de resolución de conflictos, neutrales e independientes, tanto en el ámbito nacional como internacional.

⁷⁸ La necesidad de simplificar el sistema tributario no es exclusiva de España. Así, propuestas en este sentido se han realizado en países como Alemania (propuesta de *Bundessteuergesetzbuch* —BStGB— o Código de Impuestos Federal, presentada en junio de 2011 por Paul Kirchhof), Chile (Ley núm. 20 889 que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias), o Reino Unido (*Diseño de un sistema tributario óptimo*, obra colectiva de 13 de junio de 2011 elaborada entre otros por James Mirrlees, Stuart Adams y Tim Besley, y traducida al español por J. Viñuela Díaz, Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013). Ver en esta materia los estudios realizados por el Institute for Fiscal Studies, <<https://www.ifs.org.uk/>>.

⁷⁹ IMF/OCDE, *Tax Certainty. Report for the G20 Finance Ministers*, marzo de 2017 [en línea]. Disponible en: <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>>.

⁸⁰ Cruz Amorós, M., «Seguridad Tributaria», *El Confidencial*, 27 abril de 2017 [en línea]. Disponible en: <https://blogs.elconfidencial.com/espana/blog-fide/2017-04-27/seguridad-tributaria_1370778/>.

- Finalmente, también se considera fundamental consolidar la seguridad fiscal en el contexto internacional, mediante la prevención de conflictos con programas de cumplimiento cooperativo⁸¹ y acuerdos previos de valoración o inspecciones simultáneas. Asimismo, se requiere la actualización de los convenios para evitar la doble imposición mediante el Convenio Multilateral⁸² resultante del plan BEPS.

También en nuestro país no han sido pocos los estudios e informes que demandan mayor seguridad jurídica en las relaciones con la Administración en general, y con la Administración Tributaria en particular⁸³. Así, el grupo de trabajo «Estrategias para

⁸¹ En este sentido, se está realizando en el seno de la OCDE un programa piloto de cumplimiento cooperativo coordinado entre varias jurisdicciones, conocido como *International Compliance Assurance Programme* (ICAP), al que más adelante nos referiremos.

⁸² Convenio multilateral de la OCDE para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, firmado el 7 de junio de 2017, en desarrollo de la acción 15 del plan BEPS, que tiene como objetivo actualizar la red mundial de convenios de doble imposición, sin necesidad de renegociar bilateralmente cada uno de ellos, y hacer efectivas el resto de medidas adoptadas en el seno de dicho plan y al que España ha presentado una lista provisional de reservas y notificaciones que matizan su entrada en vigor.

⁸³ Asociación Española de Asesores Fiscales, *La conflictividad tributaria. Diagnóstico sobre sus causas y sobre su condición de enfermedad endémica*, Madrid: AEDAF, 2012 (Papers, 6): «la seguridad jurídica exige, en primer lugar, el establecimiento por el poder legislativo de un sistema normativo claro, público, previsible y estable, que dibuje un marco de actuación sostenible para los agentes económicos y sociales [...] la segunda exigencia de la seguridad jurídica implica al poder ejecutivo: debe aplicar el principio de legalidad y dotar de previsibilidad a la actuación de las Administraciones Públicas [...] la seguridad jurídica exige un sistema normativo sin fisuras y que alcance todas las operaciones y actuaciones que se desarrollen en el marco de una actuación económica [...] la tercera exigencia de la seguridad jurídica implica al poder judicial, debe resolver los litigios de forma previsible y asegurar la ejecución de las resoluciones en tiempo adecuado».

También la Fundación Impuestos y Competitividad, *Informe sobre la Reforma Tributaria de 2014. La seguridad jurídica, clave para mejorar el sistema* [en línea]. Disponible en: <<http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2015/02/InformeReformaTributaria20141.pdf>>, p. 4, considera que «la calidad de los sistemas tributarios se mide cada vez en mayor medida por el grado de seguridad jurídica que ofrecen. De poco vale aprobar medidas fiscales destinadas a favorecer la actividad productiva y la creación de empleo si su capacidad para generar resultados reales queda reducida debido a la falta de confianza de los operadores económicos respecto de la posterior interpretación y aplicación efectiva de dichas medidas por parte de las autoridades y respecto de su mantenimiento estable en el tiempo. La seguridad jurídica tiene valor por sí misma al ser elemento central de un Estado de derecho. Pero en materia tributaria es también clave para el logro de los principios tributarios básicos de *competitividad*, *equidad* y *suficiencia*. La vinculación de la *seguridad jurídica con la competitividad* es manifiesta. Las decisiones empresariales de inversión, contratación o financiación, incluyendo la primera y básica (emprender o no una nueva actividad económica), son en su mayor parte decisiones a largo plazo, que tienen muy presente el grado de confianza que el sistema tributario ofrezca. Además, la seguridad jurídica favorece la libre competencia y, por esa vía, la eficaz asignación de recursos.

Los dos estudios más importantes a escala mundial que miden los determinantes de la competitividad de los países son el Informe de competitividad mundial y el Anuario de competitividad mundial, el primero desarrollado por el Foro Económico Mundial (WEF) y el segundo por el Instituto Internacional para el Desarrollo de la Capacidad de Gestión (IMD). En ambos estudios *la confianza y estabilidad del sistema jurídico de cada país es uno de los aspectos básicos presente en todos los “pilares” de medición de la competitividad*. La mejora de la *seguridad jurídica también sirve a la equidad*, porque ayuda a evitar tratamientos discriminatorios o injustificadamente desiguales a personas o empresas en situaciones objetivas asimilables. En cuanto al principio de *suficiencia*, a medio y largo plazo la capacidad recaudatoria de un sistema fundado en la seguridad jurídica siempre será mayor —al propiciar la creación de riqueza y el crecimiento de las bases tributarias— que la proporcionada por un sistema poco confiable y volátil».

reducir la conflictividad tributaria» de FIDE⁸⁴ presentó en abril de 2017 sus conclusiones sobre el proceso de elaboración de la normativa tributaria, en las que parte de la base de la necesidad de redactar la normativa tributaria con una adecuada técnica normativa para prevenir futuros conflictos, dotar de legitimidad al sistema, dar cobertura a la demanda de previsibilidad y certeza y dotar de contenido al principio de seguridad jurídica.

Bajo estas premisas, y siguiendo la regulación ya contenida en los arts. 129 a 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPAC) y en la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (arts. 25 y 26), se proponen diversas medidas para mejorar el proceso de elaboración de las normas en sus distintas fases, entre las que destacamos las siguientes:

- En una fase previa a la tramitación normativa, debiera explicarse por qué se considera necesaria la iniciativa legislativa, fundamentar la habilitación competencial que justifique por qué debe ser aprobada por una Administración y no otra y cómo contribuirá la misma a la consecución de las prioridades fijadas por el Gobierno. Se debe explicitar cuál es el problema que se pretende resolver con dicha norma, los objetivos perseguidos, las diferentes soluciones posibles, si las hubiera, y plantearse la no regulación como la mejor solución posible. También en esta fase debe estudiarse la coherencia de la propuesta con el resto de normas tanto nacionales como comunitarias, especificar las normas que se verán derogadas o modificadas por la norma en tramitación y, lo que para mí es más importante, recabar la opinión de los distintos sectores a los que principalmente afecte la norma.
- Dicha consulta a los colectivos afectados por la norma no será exclusiva de esta fase previa, sino que, una vez que se cuente con un borrador de texto articulado, también deberán articularse todos los medios para que dicha participación sea real y numerosa.

⁸⁴ Fundación para la Investigación sobre el Derecho y la Empresa, *Conclusiones sobre el proceso de elaboración de la normativa tributaria: situación actual y su necesaria evolución*, 3 de abril de 2017 [en línea]. Disponible en:

<<https://www.fidefundacion.es/docs/Sesiones2016/FIDE%20Conclusiones%20Grupo%20de%20Trabajo%20Fiscal%20El%20proceso%20de%20elaboraci%20n%20de%20la%20normativa%20tributaria%20situaci%20n%20actual%20y%20su%20necesaria%20evoluci%20n%203%20Abril%202017.pdf>>7, donde se concluye que «una correcta técnica normativa previene de futuros conflictos, dota al sistema de legitimidad y permite dar cobertura a la necesidad de certeza y previsibilidad, dando cuerpo al principio de seguridad jurídica».

- Se debe dar especial trascendencia a la exposición de motivos como herramienta interpretativa.
- Se deben incorporar a la norma aquellos criterios interpretativos comúnmente aplicados y aceptados por tribunales y doctrina.
- Deben articularse los cauces de comunicación adecuados para que una vez entrada en vigor la norma, los operadores jurídicos puedan poner de manifiesto cuáles son los principales problemas interpretativos de la misma. En este sentido debiera ser generalizado el uso de las disposiciones interpretativas elaboradas por la Dirección General de Tributos⁸⁵ (en adelante DGT) que acompañarán a cada una de las nuevas normas, explicando sus aspectos más problemáticos, y también pasado un tiempo de la entrada en vigor de las mismas; y puestos de manifiesto sus principales problemas interpretativos, debieran publicarse dichas disposiciones interpretativas para aclarar los mismos.

3. NUEVO RECURSO DE CASACIÓN

Se deben crear nuevos mecanismos, y potenciar los ya existentes, capaces de dotar de seguridad jurídica y certidumbre a la aplicación del sistema tributario. En este sentido, debe aplaudirse la reforma del *recurso de casación* en materia contencioso-administrativa llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio⁸⁶, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, cuya disposición final tercera da nueva redacción a los arts. 86 a 93 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante LJCA), y que suprime los arts. 94 y 95 de la misma. En cuanto al objetivo de la reforma⁸⁷, es reforzar el papel del recurso de casación como instrumento de homogeneización en la aplicación judicial del derecho, al considerar que con la regulación anterior este estaba dejando de ser un instrumento

⁸⁵ Art. 12.3 de la LGT: «En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el art. 88.5 de esta Ley. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria».

⁸⁶ <https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-8167>, en vigor en lo que aquí atañe desde el 22 de julio de 2016.

⁸⁷ Según establece el preámbulo de la propia Ley Orgánica 7/2015, la reforma se realiza con la «finalidad de que la casación no se convierta en una tercera instancia, sino que cumpla estrictamente su función nomofiláctica».

adecuado para la formación de jurisprudencia y para la interpretación uniforme del ordenamiento jurídico estatal⁸⁸.

Con este objetivo, la nueva regulación amplía las resoluciones susceptibles de casación⁸⁹, y elimina los motivos que restringían el acceso a la misma, exigiendo como único requisito de cuya acreditación depende la admisión del recurso de casación, la existencia de «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia»⁹⁰ (art. 88.2 LJCA).

En lo que aquí interesa, aplaudir el reforzado papel que va a jugar el Tribunal Supremo en la interpretación de la normativa tributaria, unificando la a menudo dispersa interpretación de los Tribunales Superiores de Justicia, dando a todos los operadores implicados (ciudadanos, empresas, asesores y Administración Tributaria) certidumbre y seguridad sobre el resultado de sus actos.

⁸⁸ Huelin Martínez de Velasco, J., «La nueva casación contencioso-administrativa (primeros pasos)», *Revista general de derecho constitucional*, núm. 24 (2017), 41-46, considera que el objetivo de esta reforma es «reforzar el recurso de casación para asegurar la homogeneidad en la aplicación judicial del derecho, por considerar que la tarea central del Tribunal Supremo es sembrar la seguridad jurídica, fijando criterios uniformes en la aplicación del ordenamiento jurídico», y es que «la casación contencioso-administrativa estaba dejando de ser un instrumento adecuado para la formación de la jurisprudencia y para que el Tribunal Supremo cumpliera su papel de establecer pautas interpretativas uniformes del ordenamiento jurídico estatal. Las últimas reformas, elevando el umbral cuantitativo para acceder a la casación a sumas casi estratosféricas (600 000 euros), provocaron que quedaran al margen de la tarea jurisprudencial del Tribunal Supremo amplios sectores del ordenamiento administrativo y fiscal español».

⁸⁹ Actualmente son recurribles en casación todas las sentencias, con independencia del órgano que las haya dictado (si bien *en el caso de las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, únicamente serán susceptibles de recurso las sentencias que contengan doctrina que se reputa gravemente dañosa para los intereses generales y sean susceptibles de extensión de efectos*), siempre y cuando «el recurso se fundamente en infracción de normas de derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado» (art. 86 LJCA), y los autos a los que se refiere el art. 87 de la LJCA.

⁹⁰ Por lo que se refiere a los motivos para recurrir en casación, la nueva regulación lo reduce a uno, «cuando, invocada una concreta infracción del ordenamiento jurídico [...], o de la jurisprudencia, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia». Estableciendo una lista abierta de supuestos en los que se considera que podrá existir dicho interés casacional objetivo (art. 88.2 LJCA) y estableciendo a continuación una serie de presunciones, *iuris tantum*, letras a), d) y e) del apartado 3.º del art. 88 de la LJCA, e *iuris et de iure*, letras b) y c) de ese mismo artículo, en las que se presumirá que existe ese interés casacional objetivo. Ahora bien, aun concurriendo dicho interés casacional objetivo, es preciso además que se aprecie que la casación es necesaria para «la formación de jurisprudencia», pudiendo inadmitirse la casación a pesar de la concurrencia de alguno de los supuestos anteriormente expuestos, si por ejemplo el tribunal no considera necesaria la formación de jurisprudencia por ser clara la interpretación de la norma infringida o ser irrelevante al estar ya derogada.

Para ser conscientes de la repercusión de esta reforma en materia tributaria, basta destacar que, en 2017⁹¹, de los 917 recursos de casación admitidos por el Tribunal Supremo, 457, cerca del 50 %, correspondieron al ámbito tributario.

Solo cabe desear que tal número de recursos no acabe dilatando en exceso su resolución, lo que iría de nuevo en perjuicio de la necesidad de seguridad jurídica buscada por la reforma.

4. USO DE UNA NUEVA TERMINOLOGÍA

Cambiar la percepción del ciudadano ante la Administración Tributaria, pasando de ser *obligado tributario* a ser considerado parte interesada en la aplicación del sistema tributario, *un colaborador o cooperador en la aplicación del mismo*, titular de derechos y de obligaciones, a quien hay que ayudar y acompañar en el cumplimiento de las mismas. Y pasando a ser vista la Administración Tributaria como lo que es, una Administración al servicio del ciudadano, que cumple el mandato que los ciudadanos le encomiendan a través de sus representantes.

Múltiples son las teorías que tratan de explicar la naturaleza de la relación jurídico-tributaria. La LGT⁹², con un alcance meramente descriptivo, la define como el conjunto de derechos y obligaciones, materiales y formales, derivados de la aplicación de los tributos.

Es decir, que lejos de dar un concepto de la misma, se limita a describir su contenido, distinguiendo entre obligaciones materiales y formales.

Entre los autores podemos distinguir diversas posiciones⁹³:

- Aquellos que, como Gneist, Laband, Jellinek y Mayer, consideran la relación jurídico-tributaria, no como una relación jurídica, sino como una mera relación

⁹¹ Rosal, P. de, «Los recursos de casación tributarios, al borde de colapsar el Supremo», *Cinco Días*, 30 de abril de 2018 [en línea]. Disponible en: <https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/04/30/legal/1525079568_428405.html>.

⁹² El art. 17 de la LGT la define como «el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos», reconociendo a continuación que de la misma «pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento».

⁹³ Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 27.ª ed., Madrid: Tecnos, 2016, p. 252.

de poder, «en la que la Administración actúa en posición de supremacía, revestida de potestades administrativas, frente a las que el particular ocupa una posición de subordinación». Esta parece la forma en que mayoritariamente se ha percibido la relación jurídico-tributaria por la sociedad, y la cual se ha de superar.

- Los que, como Hensel, Nawiaski, Blumenstein y Giannini, y coincidiendo con la instauración del Estado de derecho, ven en la relación tributaria una relación jurídico-obligacional similar a la que pueda existir entre dos sujetos privados⁹⁴.
- Frente a esta concepción estática, autores como Maffezzoni, Fantozzi, Micheli, Fedele, Rodríguez Bereijo y Martín Delgado⁹⁵ entienden que lo que caracteriza la relación jurídico-tributaria es la existencia de un procedimiento que tiene por fin la obtención del ingreso tributario.
- En la actualidad, autores como Sainz de Bujanda, Amatucci o Micheli coinciden en la imposibilidad de tratar de apresar el complejo contenido de la relación tributaria por alguna de las teorías anteriores, destacando que «la insistencia en la obligación o en el procedimiento responde a poner el acento en aspectos diversos del tributo, pero que en ningún caso agotan por sí mismo su contenido».

En mi opinión debe avanzarse en la concepción de que la Administración Tributaria ejerce un servicio público, concretado en una función colaborativa en el cumplimiento de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos que se autoimponen los ciudadanos a través de las leyes aprobadas por sus representantes. Solo así lograremos superar la concepción de la relación jurídico-tributaria como partes enfrentadas.

En cuanto a la regulación de los derechos de los contribuyentes ante la Administración, no existe una práctica uniforme en los países de nuestro entorno. Así, si bien en la inmensa

⁹⁴ Dichos autores «erigen en elemento definidor del instituto la existencia de una obligación tributaria como cauce y marco jurídico de la prestación económica del particular. La ley lo que confiere a la Hacienda Pública es un derecho de crédito, al que corresponde una deuda por parte del sujeto privado, y cuyo contenido viene predeterminado por la propia ley. Las potestades administrativas son el instrumento para hacerla efectiva».

⁹⁵ Dichos autores estiman «que lo que caracteriza y define el tributo es la existencia de un procedimiento de imposición, concebido como una serie de actos y de situaciones no correspondientes entre sí, que se unifican por su fin típico que es la obtención del ingreso. En su seno surgirán deberes, potestades, derechos, y obligaciones que no siempre serán los mismos».

mayoría de estos países se han aprobado catálogos de los derechos de los contribuyentes en los procedimientos tributarios⁹⁶, la práctica ha oscilado entre su plasmación en leyes tributarias, ya sean especiales o diseminadas en diversos textos legales, o su plasmación en documentos administrativos denominados «decálogos a los contribuyentes»⁹⁷ o «de servicios».

Encontramos pues países en los que existe un único texto legal donde se recogen todos los derechos que los administrados ostentan en sus relaciones con la Administración Tributaria, a imagen y semejanza de lo que hacía nuestra derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes⁹⁸, y países en los que dichos derechos y obligaciones se insertan en leyes tributarias o administrativas de alcance más amplio. Creo más correcta la opción actual de nuestro legislador de regular dichos derechos y obligaciones en la LGT, dado el carácter codificador con el que surgió la misma⁹⁹. Si la LGT es el texto esencial que rige las relaciones entre ciudadanos y Administración Tributaria, es en ella donde deben regularse dichos derechos y obligaciones.

De hecho, ya lo estableció así la propia Ley 1/1998, que preveía en su exposición de motivos «su posible integración en un momento ulterior en la Ley General Tributaria en cuanto que constituye el eje vertebrador del ordenamiento tributario».

5. NUEVOS SERVICIOS DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA

En un sistema como el español, basado casi en exclusiva en la autoliquidación por parte del contribuyente, mediante la cual este debe calificar los hechos con relevancia tributaria, proceder a la cuantificación de la deuda y realizar su ingreso, es imprescindible que se

⁹⁶ OCDE, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie «información comparada» (2010)*, op. cit., p. 255: «de los 49 países encuestados, todos salvo uno (Argentina) llevan a cabo operaciones fiscales respaldadas por un conjunto formal de derechos de los contribuyentes, bien en forma de ley o de norma administrativa. De estos, 43 los han codificado (parcial o íntegramente) en leyes tributarias u otras normas de rango legal, mientras que 36 países han plasmado estos conjuntos de derechos y obligaciones en documentos administrativos, en ocasiones denominados decálogos “a los contribuyentes” o “de servicios”».

⁹⁷ A título de ejemplo, ver el conjunto de derechos y de obligaciones que se reconocen a los contribuyentes en Australia. Disponible en:

<https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/CR/downloads/cor34090_taxpayerscharter_spanish.pdf>

⁹⁸ Según la cual «la regulación en un texto legal único dotará a los derechos y garantías en él recogidos de mayor fuerza y eficacia y permitirá la generalización de su aplicación al conjunto de las Administraciones Tributarias».

⁹⁹ Erigida según su exposición de motivos en «eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes».

establezcan *sistemas de ayuda y confección de autoliquidaciones* generalizados por parte de la Administración, a imagen y semejanza del establecido en el IRPF. Así, se deben explorar al máximo las posibilidades de envío de borradores tributarios y de confección de autoliquidaciones. De lo que se trata es de que quien quiera cumplir sus obligaciones tributarias tenga todas las facilidades para ello. Es innegable que campañas similares a las del IRPF, para impuestos como el IS e IVA, serían muy costosas para la Administración en términos económicos y de consumo de recursos humanos, pero debiera verse con un horizonte más amplio, ya que seguramente aumentarían la concienciación fiscal, al ver que la Administración colabora en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y evitaría un buen número de conflictos *a posteriori*. Máxime cuando la Administración sigue imponiendo nuevas obligaciones a los administrados, como la obligatoriedad de presentación *online* de un buen número de modelos tributarios, sin tener presente que un buen número de pequeños empresarios puedan carecer de los medios y conocimientos necesarios para ello. El objetivo es que no haya un solo ciudadano que queriendo cumplir sus obligaciones tributarias no pueda hacerlo.

En este sentido, cabe señalar que ya se están realizando avances en la dirección adecuada, de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como pueden ser los nuevos servicios asociados al IVA, de localización de las operaciones¹⁰⁰, el asistente virtual¹⁰¹, el asistente para la confección de la autoliquidación por parte de los arrendadores y el calificador inmobiliario, que trata de solucionar la sujeción o no de las diferentes operaciones inmobiliarias al IVA y su tratamiento, servicios todos ellos que tratan de ayudar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

6. NUEVO SISTEMA DE CONSULTA *ONLINE* DE DATOS FISCALES

Dado que de lo que se trata es de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, más que de perseguir posteriores incumplimientos, debe establecerse algún *sistema de consulta online de datos fiscales*¹⁰². Es decir, al igual que para el IRPF la Administración

¹⁰⁰ Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Localizador de Prestación de Servicios* [en línea]. Disponible en:

<<https://www2.agenciatributaria.gob.es/soporteaeat/Localizador.nsf/Localizador?OpenForm>>.

¹⁰¹ Que resuelve dudas sobre comercio exterior, modificación de la base imponible y otras rectificaciones, operaciones inmobiliarias, facturación y registro, y sujeción o no al impuesto. Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Asistente virtual: IVA* [en línea]. Disponible en:

<<https://www2.agenciatributaria.gob.es/avaeat/AVaeat.nsf/Inicio?OpenForm&ambito=IVA>>.

¹⁰² Dichos servicios en línea ya están presentes en numerosos países de nuestro entorno. Así, en *Estonia* cada contribuyente tiene una cuenta protegida personal en el sitio web desde la que podrá presentar todas

comunica los datos que tiene de cada uno de los contribuyentes, debiera facilitarse también a efectos de IS, IVA o cualquier otro impuesto, la consulta de los datos que al respecto la Administración tiene de cada empresario o profesional¹⁰³. Ciertamente es que dichos datos no serían tan completos como los que se ponen a disposición de los contribuyentes en el caso del IRPF, y que requerirían ser completados y analizados con más detalle por los mismos, pero serían una ayuda y contribuirían a cambiar la percepción de la Administración Tributaria como Administración represora.

Este parece ser uno de los objetivos, frente al principal de servir a la Administración como instrumento en la lucha contra el fraude fiscal, del nuevo sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT, establecido por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, y conocido como *Suministro Inmediato de Información*¹⁰⁴ (en adelante SII). Este nuevo sistema, obligatorio para los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual, establece la obligatoriedad del suministro de los registros de facturación (tanto de facturas emitidas como recibidas) a través de la sede electrónica de la AEAT, en el plazo general de 4 días naturales (8 días en determinados supuestos). Ello permitirá a la Administración disponer de una gran información en tiempo real sobre las operaciones comerciales realizadas, pero también

sus declaraciones fiscales y aduaneras, supervisar su balance fiscal, pagar impuestos y emitir de forma electrónica el certificado de estar al corriente en el pago de sus impuestos. En Irlanda los servicios en línea de *Revenue Online Services* ofrecen a los usuarios una plataforma segura para la presentación de sus declaraciones, pagar impuestos y acceder a su información fiscal, siendo el *PAYE Anytime* el servicio en línea para que los empleados puedan ver y actualizar su información, declarar rentas adicionales y solicitar créditos tributarios (servicios similares también se encuentran en Italia y Francia).

¹⁰³ En el Plan Estratégico de la AEAT para el periodo 2010-2023, aprobado el 28 de enero de 2020, se prevén nuevos avances en la asistencia al contribuyente. Así, se prevé la creación de un *borrador IVA* para determinados contribuyentes incluidos en el ámbito de aplicación del *Suministro Inmediato de Información* (SII), y la entrega de datos fiscales a efectos del Impuesto sobre Sociedades, a imagen y semejanza, en ambos casos, de lo que ya se realiza en el ámbito del IRPF. También se prevé la puesta en marcha de *Administraciones de asistencia Digital Integral* (ADI), con dedicación exclusiva a la atención y asistencia al contribuyente por medios electrónicos y telefónicos.

¹⁰⁴ La propia exposición de motivos del Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, viene a reconocer este doble objetivo cuando dispone que «el control y la prevención del fraude fiscal son objetivos prioritarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para ello, es necesario disponer de información suficiente y de calidad, así como obtenerla de la forma más inmediata posible. No obstante, debe existir un correcto equilibrio entre la obtención de la información imprescindible para un adecuado desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación y los costes indirectos que el suministro de los mismos supone para los obligados tributarios. En este sentido, este nuevo sistema de llevanza de los libros registro en sede electrónica, no solo facilitará la lucha contra el fraude fiscal, sino que supondrá una mejora en la calidad de los datos y en la correcta aplicación de las prácticas contables, así como un ahorro de costes y una mayor eficiencia que redundará en beneficio de todos los agentes económicos [...] la información obtenida a través del suministro electrónico de los registros de facturación será puesta a disposición de aquellos empresarios o profesionales con quienes hayan efectuado operaciones aquellas personas y entidades que, bien de forma obligatoria o tras ejercer la opción, lleven los libros registro a través de la Sede electrónica, constituyendo una herramienta de asistencia al contribuyente en la elaboración de sus declaraciones-liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido».

permitirá a los contribuyentes, a la hora de presentar sus autoliquidaciones, contrastar sus datos con los de sus clientes y proveedores, siempre que los mismos también estén acogidos a este sistema. Así, les será fácil corregir posibles errores de hecho, aritméticos o temporales, antes de presentar su autoliquidación, así como calificar correctamente sus operaciones, dado que dispondrán de la información que sobre la misma haya declarado su contraparte. Por último, este sistema implica, para los sujetos pasivos acogidos al mismo, la exoneración de presentar las declaraciones informativas modelo 347 (Declaración anual de operaciones con terceras personas) y modelo 340 (Declaración informativa IVA). Este sistema, aún sin desconocer los costes y problemas que su implantación está acarreado para muchas empresas, va en la dirección adecuada, dado que permitirá a los empresarios y profesionales conocer los datos que la Administración tiene de sus operaciones a través de los datos suministrados por sus clientes y proveedores, lo que le facilitará la elaboración de sus autoliquidaciones y la corrección de posibles errores. Se trata pues no solo de que la Administración disponga de más y mejor información sino también de que esta la ponga a disposición de los contribuyentes, y les ayude en el cumplimiento de sus obligaciones.

7. NUEVOS CANALES DE COMUNICACIÓN

Se debe explorar la posibilidad de apertura de *nuevos medios de comunicación con los ciudadanos*. Para este fin sería conveniente que la Administración Tributaria se adaptara a las nuevas formas de comunicación social, pudiendo también estar presente en los nuevos canales de información tipo YouTube¹⁰⁵, Facebook¹⁰⁶ y Twitter y por qué no una *app* de la AEAT. En un primer momento, la comunicación a través de dichos canales sería unilateral y meramente a efectos informativos, donde la AEAT pudiera informar de la aprobación de nuevas normas¹⁰⁷, modelos, criterios interpretativos y cambios de los mismos, recordar fechas relevantes de fin de plazo de declaración... Dicha comunicación,

¹⁰⁵ En Italia, la Administración Tributaria abrió un canal en YouTube (<www.youtube.com/entrateinvideo>) para mostrar de forma rápida y sencilla información sobre los temas más buscados en Google. También desde 2014 la Administración Tributaria italiana cuenta con un canal en Twitter (<[twitter.com/Agenzia Entrate](https://twitter.com/AgenziaEntrate)>).

¹⁰⁶ En Francia, desde diciembre de 2012, la Administración Tributaria tiene una página de Facebook y una cuenta de Twitter, a través de las que se suministra información más amplia a los contribuyentes.

¹⁰⁷ El 70 % de los encuestados considera insuficiente la difusión de las novedades legislativas a los contribuyentes, porcentaje que asciende hasta el 85 % cuando son preguntados sobre la difusión de los criterios interpretativos de las normas. Juárez Gallego, M., Huesca Gonzáles, A. M., López Ruíz, J. A., Casero Barrón, R. *et al.*, *La percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español*, *op. cit.*, p. 117.

en un momento posterior y con las debidas garantías, pudiera ser bilateral, es decir, que los ciudadanos pudieran plantear a la Administración preguntas, dudas, sugerencias, y que fueran oídos por la misma, y por qué no, contestados también por dicha vía.

8. INFORMACIÓN SUMINISTRADA EN VARIOS IDIOMAS

En un mundo globalizado como el actual, donde gran parte de las transacciones económicas son realizadas con empresas o nacionales de diversos Estados, y donde buena parte de la población residente en un país procede de diversas partes del mundo, consecuencia de los procesos migratorios, el cumplimiento de la normativa fiscal puede resultar cada vez más complejo y difícil. Por ello sería conveniente que la *información suministrada por la Administración Tributaria a través de sus diversos canales de comunicación* (página web, YouTube, Facebook, Twitter...) *estuviera disponible en varios idiomas*. De lo que se trata es de facilitar la comunicación entre Administración y ciudadanos, y no existe barrera más importante que el propio idioma. En España, ya se ha dado algún paso en esta dirección, estando la página web de la AEAT disponible también en inglés. Pero existen países que han ido mucho más allá. Así, por ejemplo, en Irlanda¹⁰⁸ se ofrece información en alemán, búlgaro, checo, eslovaco, español, francés, lituano, polaco, portugués, rumano, chino y ruso. También en Suecia se ofrece información tributaria en alemán, español, finés, francés, inglés y polaco y, en menor medida, en árabe, persa, ruso, serbio, somalí, tailandés y turco.

9. MAYOR POTENCIALIDAD DE LOS INSTRUMENTOS DESTINADOS A DOTAR DE SEGURIDAD JURÍDICA

Se debe avanzar en el establecimiento de una verdadera *relación cooperativa entre Administración Tributaria y administrados*¹⁰⁹. Partamos de la base de que la gran mayoría de administrados cumplen con sus obligaciones fiscales y que lo que desean es que la Administración les ayude en ese cometido y les proporcione seguridad jurídica¹¹⁰ en el cumplimiento de sus obligaciones.

¹⁰⁸ Comisión Europea, *Código del Contribuyente Europeo*, 2016.

¹⁰⁹ La mayoría de los encuestados se decanta por profundizar en la línea abierta por el Foro de Grandes Empresas. Juárez Gallego, M., Huesca Gonzáles, A. M., López Ruíz, J. A., Casero Barrón, R. *et al.*, *La percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español*, *op. cit.*, p. 200.

¹¹⁰ Esta es la filosofía que inspira al Foro de Grandes Empresas, *Código de Buenas Prácticas*, 20 de julio de 2010 [en línea]. Disponible en: <https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=LE0000648075_20100721.html>.

En nuestro ordenamiento jurídico, si bien ya contamos con instrumentos en esta línea, véase por ejemplo la posibilidad de formular *consultas vinculantes*¹¹¹ a la Administración, de *solicitar información sobre el valor a efectos fiscales de bienes inmuebles previa a su adquisición o transmisión*¹¹² y la posibilidad de *acuerdos previos de valoración sobre la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes o gastos*¹¹³, los mismos están configurados como un instrumento unidireccional, de forma que son los contribuyentes quienes preguntan y la Administración quien responde. Además, los plazos previstos para su respuesta¹¹⁴ difícilmente se adaptan a la inmediatez que requiere la vida empresarial.

En este sentido, autoras como Ana María Juan Lozano y Consuelo Fuster Asensio¹¹⁵ critican el alcance limitado de las consultas tributarias reclamando que las mismas

¹¹¹ Arts. 88 y 89 de la LGT.

¹¹² Art. 90 de la LGT.

¹¹³ Art. 91 de la LGT y art. 18.9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

¹¹⁴ Art. 88.6 de la LGT: «La Administración Tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo en el plazo de seis meses desde su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta». Dicho plazo de 6 meses, que además normalmente se incumple, es mucho más amplio del que tienen establecido muchos de los países de la OCDE. Así, según OCDE, *Informe de la Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie «información comparada» (2008)*, s. I.: Centro de Política y Administración Tributarias (CPAT), 28 de enero de 2009 [en línea]. Disponible en: <<http://www.oecd.org/ctp/administration/46668703.pdf>>, p. 146, los plazos de resolución de estas consultas tributarias o «resoluciones privadas» según la terminología usada en el mismo, oscila entre los 28 días de Australia y los tres meses de países como Bélgica o Francia. *Plazos de resolución: Australia*: el objetivo es de 28 días, con posibilidad de acordar ampliación en caso de materias complejas; *Austria*: 8 semanas; *Bélgica*: 3 meses (plazo indicativo); *Bulgaria*: 30 días; *Canadá*: plazos hechos públicos pero no legislados: entre 60 y 90 días para resoluciones relacionadas con los impuestos sobre la renta; entre 3 y 45 días para los impuestos especiales y el impuesto general sobre las ventas; *Chipre*: 30 días en el caso de impuestos directos, cobro de tasa para emisión de resolución privada sobre IVA; *Dinamarca*: 30-90 días; *Eslovenia*: 30 días, previa tasa si se solicitan en relación con operaciones futuras; *España*: básicamente mediante la intervención de la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda; *Francia*: 3 meses; *Grecia*: 50 días; *Hungría*: 30 días, 30 días más en caso necesario; *Irlanda*: no emitirá resoluciones que faciliten la planificación fiscal por profesionales de la fiscalidad y empresarios; respuesta en 20 días laborables, respuesta provisional en caso de demora; *Islandia*: 3 meses; *Italia*: 120 días, posibilidad de ampliación; *Malasia*: generalmente 1 a 2 meses y respuesta inicial en 3 días; *Malta*: resoluciones públicas únicamente sobre IVA; las de índole privada en materia de IVA no son vinculantes; *México, Noruega y Polonia*: 3 meses; *Eslovaquia*: emite resoluciones sobre la aplicación del derecho tributario, no así en relación con la aplicación de las disposiciones tributarias; plazos: 30-60 días; *Rumanía*: 30 días; *Singapur*: vinculantes en relación con los impuestos sobre la renta y el impuesto general sobre las ventas; 8 semanas para los impuestos sobre la renta, 1 mes para el impuesto general sobre las ventas; es posible obtener resoluciones en un plazo menor previo pago de tasas adicionales; *Sudáfrica*: 20 días laborables para resoluciones generales (60 en los casos complejos); *Suecia*: 1) el Consejo para la emisión de acuerdos previos en materia tributaria, una autoridad independiente de la Administración Tributaria sueca, emite resoluciones de índole privada; 2) en algunos casos los contribuyentes tienen que pagar tasas para la emisión de estas resoluciones; 3) no hay límites temporales para la resolución, pero sí para la presentación.

¹¹⁵ Juan Lozano, A. M. y Fuster Asensio, C., «Buena Administración Tributaria y Seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad», *Documentos* (Instituto de Estudios Fiscales), núm. 5 (2016), pp. 29-39, reclaman que el alcance vinculante de las consultas tributarias para la AEAT «[...] se amplíe no solo en cuanto a la interpretación de la norma en sentido estricto, sino también respecto a la valoración y calificación de los hechos».

vinculen a la Administración Tributaria no solo en cuanto a la interpretación de las normas sino también en la valoración de los hechos. Para ello sugieren que las consultas tributarias vinieran precedidas de una labor instructora, de verificación, comprobación y calificación de los hechos, realizada por la AEAT, a la que seguiría la tradicional función interpretativa realizada por la DGT. De esta forma se respetaría la actual distribución de competencias entre la AEAT, a la que corresponde la aplicación de los tributos, y la función interpretativa, que corresponde a la DGT, y además los obligados tributarios tendrían plena certeza en la calificación e interpretación de los hechos quedando a salvo de una posterior comprobación administrativa. Sin desconocer las ventajas de esta propuesta, en cuanto a lo que representa en la mejora de la seguridad jurídica, considero que la misma también conllevaría más inconvenientes de los que en un primer momento pudiera parecer. Así, si dicha labor de comprobación y verificación de hechos se asignara a un equipo de inspección, tal y como en la actualidad están configurados, el procedimiento se dilataría en exceso, con lo que perdería todo el atractivo inicial. De hecho, la mayor dificultad y la mayor parte del tiempo de una actuación inspectora viene dado por la determinación de los hechos. Las operaciones empresariales son muy complejas, con múltiples condicionantes de hecho, tiempo, lugar de realización, jurisdicciones implicadas... lo que obliga a una compleja labor instructora. Es más, una vez determinados perfectamente los hechos, su encaje en una u otra norma no suele ser demasiado complejo dados los medios hoy disponibles (bases de datos doctrinales, jurisprudenciales...), de ahí que si se generalizara este modelo de consulta llevaría aparejado una gran demora¹¹⁶ entre el planteamiento de las mismas y su resolución, por lo que no consideramos que cumpliera su finalidad.

Dicho modelo sí podría sin embargo tener cabida en un modelo organizativo distinto, donde las empresas pudieran tener interlocutores directos con la AEAT que fueran concedores del sector empresarial de actividad de la consultante, y que pudieran dar una respuesta rápida a la determinación y calificación de los hechos¹¹⁷. Para ello, la empresa debiera estar previamente clasificada según su perfil de riesgo, y sus sistemas de gestión

¹¹⁶ OCDE, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie «información comparada» (2010)*, op. cit., p. 262: «Los estudios abordados por la OCDE constatan que los sistemas de adopción de resoluciones son potencialmente costosos de aplicar y vulnerables cuando los contribuyentes los utilizan para proveerse de un “colchón” o “garantía”. Esto podría explicar el motivo por el que muchos países han optado por cobrar una tasa para acceder al servicio de emisión de resoluciones de índole privada» (el equivalente a nuestras consultas vinculantes).

¹¹⁷ En España se está tratando de avanzar en esta línea con el Foro de Grandes Empresas.

de riesgos, contable y de información previamente auditados, de forma que ofreciera plenas garantías de certeza y verosimilitud.

De ahí que, sin perjuicio de un análisis más detallado en la tercera parte de este trabajo, para avanzar en la consecución de la tan deseada seguridad jurídica lo que se plantea es una relación horizontal, de cooperación, en la que de forma rápida, ágil e informal la Administración escuche al contribuyente, comprenda su punto de vista y sus argumentos y se pueda llegar a un entendimiento sobre la tributación de determinada operación. Algo similar al *Horizontal Monitoring Covenant*¹¹⁸ existente en Países Bajos con las mayores empresas del país. En virtud del mismo, las empresas se comprometen a informar a la Administración Tributaria sobre cualquier hecho relevante en su actividad, de forma que se intenta llegar a un acuerdo sobre hechos presentes, determinando la tributación de los mismos, sin perjuicio de que, si no se llega a un acuerdo, se pueda recurrir al tribunal. De esta forma lo que se busca es un acuerdo que aporte seguridad jurídica sobre la factura fiscal de una operación. Las empresas ganan en seguridad, conociendo con exactitud las consecuencias fiscales de sus actos, y la Administración se beneficia de la determinación *a priori* de la cuota, evitando futuros litigios y demoras en el cobro de la deuda tributaria. Ahora bien, para que estas fórmulas funcionen, la Administración ha de adaptarse al ritmo empresarial, es decir, se debe pronunciar en un breve espacio de tiempo, dado que si producen la paralización de la vida económica de la empresa estarán abocadas al fracaso¹¹⁹.

Las empresas requieren de un interlocutor que se adapte a su ritmo y que de forma ágil y rápida pueda dar una solución a sus dudas. Además, esta solución para que sea aceptada ha de ser, en la medida de lo posible, consensuada con los representantes de las empresas, es decir, se ha de tratar de una relación horizontal.

¹¹⁸ Alonso González, L. M., Andrés Aucejo, E., Cañal García, F., Casanellas Chuecos, M., Ferreiro Serret, E., García Frías, A., Pagés i Galtés, J., Rozas Valdés, J. A., Sartorio Albalat, S., Serrat, M. y Tovillas Morán, J. M., *Propuestas para disminuir la litigiosidad en España a la luz del Derecho comparado*, op. cit., pp. 92-94.

¹¹⁹ La opinión casi unánime de los responsables de los departamentos fiscales de las grandes empresas es que el programa de contestaciones vinculantes a consultas realizadas a la DGT no funciona todo lo bien que fuera deseable. La principal crítica al mismo es el tiempo transcurrido desde que se hace la consulta hasta que se obtiene una respuesta. Así, hasta el 77 % de los encuestados no ve adecuado dicho plazo. Juárez Gallego, M., Huesca Gonzáles, A. M., López Ruíz, J. A., Casero Barrón, R. et al., *La percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español*, op. cit., pp. 134 y 168.

En esta misma línea se encuentran los *Centres de Gestion Agréés*¹²⁰ previstos en la legislación francesa. Estos Centros de Gestión Autorizados¹²¹ necesitan de autorización administrativa para su constitución y son creados a iniciativa de profesionales del ámbito tributario, ya sean censores jurados de cuentas, cámaras u organizaciones profesionales. La adscripción por parte de los contribuyentes a dichos centros es voluntaria, pero la misma es incentivada con el disfrute de beneficios fiscales. Dichos centros realizan la gestión contable y fiscal de los contribuyentes adheridos a los mismos y, a cambio de responder de la veracidad de las cuentas y declaraciones presentadas, y de permitir un control periódico de las mismas por la Administración sin necesidad de iniciar un procedimiento de comprobación, los contribuyentes adheridos a los mismos, no solo pueden deducir en sus declaraciones las cuotas satisfechas al centro, sino que también pueden aplicar beneficios fiscales específicamente creados para ellos¹²². De esta forma, tanto la Administración (que puede realizar un control permanente de dichos contribuyentes) como los administrados (que pueden aplicar importantes beneficios fiscales), se benefician de esta relación. Pues bien, no se observa en nuestro derecho obstáculo alguno para que pudieran crearse centros de este tipo, pudiéndose además aprovechar la oportunidad para regular el ejercicio de la profesión de asesor fiscal¹²³, y dotarlos de un estatuto tan demandado por los profesionales del sector.

¹²⁰ Alonso González, L. M., Andrés Aucejo, E., Cañal García, F., Casanellas Chuecos, M., Ferreiro Serret, E., García Frías, A., Pagés i Galtés, J., Rozas Valdés, J. A., Sartorio Albalat, S., Serrat, M. y Tovillas Morán, J. M., *Propuestas para disminuir la litigiosidad en España a la luz del Derecho comparado*, op. cit., pp. 89-91.

¹²¹ Los *Centres de Gestion Agréés* aparecen regulados en el capítulo I ter I del *Code général des impôts*, arts. 1649 quater C a 1649 quater E bis.

¹²² Así, durante años los empresarios y profesionales adheridos a los mismos podían aplicar en sus declaraciones las reducciones previstas para los rendimientos del trabajo, lo que llegaba a suponer una reducción de hasta el 28 % de los ingresos. Para el estudio de los beneficios fiscales específicamente previstos para los miembros de estos centros, ver: <<https://bpifrance-creation.fr/encyclopedie/gerer-piloter-lentreprise/piloter-gerer-son-entreprise/centres-gestion-agrees>>.

¹²³ OCDE, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie «información comparada» (2010)*, op. cit., pp. 310-313. A pesar de la importancia que en todos los países se reconoce al papel que juegan los asesores o intermediarios fiscales en las relaciones Administración Tributaria-ciudadanos, menos de un tercio de los países de la OCDE reconoció la existencia de una legislación o reglamentación específica que regule la profesión. Entre los países que sí cuentan con una regulación específica destacar a Australia, cuya regulación se encuentra en la *Tax Agent Services Act 2009* (Ley reguladora de los servicios prestados por representantes fiscales), a través de la cual se crea un organismo denominado Junta de Asesores de Impuestos (*Tax Practitioners Board*, TPB) y estipula el requisito del registro para los asesores fiscales y los denominados agentes BAS y en la *Tax Agent Services Regulations 2009* (TAS Regulations 2009) (Reglamento de desarrollo de la Ley reguladora de los servicios prestados por representantes y agentes fiscales), que desarrolla, entre otros aspectos, los requisitos relativos a la formación académica y la experiencia profesional en la materia que se exigen para el registro de estos profesionales.

10. POSIBILIDAD DE REGULARIZACIÓN UNA VEZ INICIADOS LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN

Dado que el objetivo es potenciar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, debiera permitirse la *regularización una vez iniciados los respectivos procedimientos de comprobación*¹²⁴, *exonerando al contribuyente que así procediera, de la imposición de la correspondiente sanción, o al menos imponiendo esta en su grado mínimo (leve)*¹²⁵. El actual art. 27 de la LGT permite la regularización voluntaria, con exclusión de las posibles sanciones por las infracciones cometidas, siempre que la misma tenga lugar *antes* del inicio de cualquier actuación administrativa respecto al concepto y periodo regularizados. En estos casos la única consecuencia que sufre el contribuyente es una serie de recargos (del 5 al 20 %, en función del periodo transcurrido desde el fin del plazo voluntario de presentación), y el pago del interés de demora correspondiente, siempre que el retraso sea superior a 12 meses. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación también debiera permitirse dicha regularización, si bien en este caso sometida a recargos más gravosos, dado que la misma no ha sido voluntaria, empleando los recursos y los procedimientos de comprobación para los contribuyentes realmente incumplidores.

En Estados Unidos, para ejercer la profesión de asesor fiscal se ha de aprobar un examen, tener asignado un número identificativo (PTIN), realizar programas obligatorios de formación continua y hallarse inscrito en un registro para poder actuar ante el *Internal Revenue Service*.

En nuestro país, quizá un primer paso para esta regulación de la figura del asesor fiscal lo constituya el Real Decreto Ley 11/2018, de 31 de agosto (*BOE*, 4/09/2018), de transposición de directivas en materia de prevención del blanqueo de capitales, cuyo artículo segundo modifica la letra o) del apartado 1 del art. 2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, que ha incluido en el ámbito de aplicación de dicha ley a «las personas que con carácter profesional [...] presten los siguientes servicios por cuenta de terceros: [...] asesoría externa de una sociedad, asociación u otras personas jurídicas», y que los ha sometido, sean personas físicas o jurídicas, conforme a la nueva redacción de la disposición adicional única de la misma, a la obligación de inscripción en el Registro Mercantil desde el 4 de septiembre de 2019 (un año desde la entrada en vigor del citado Real Decreto Ley 11/2018), y a la obligación del depósito anual de sus cuentas, con la excepción de las personas físicas profesionales, y a presentar anualmente en el Registro Mercantil un documento en el que se detalle: los tipos de servicios prestados, ámbito territorial donde opera, prestación de este tipo de servicios a no residentes, volumen facturado por los mismos, y número de operaciones realizadas.

¹²⁴ Medida parecida a las *actas de conformidad con recargo de regularización*, propuestas en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, realizado por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, Secretaría de Estado de Hacienda, julio de 2001, p. 147, a las que más adelante aludiremos.

¹²⁵ OCDE, *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*, París: OECD Publishing, 2011 [en línea]. Disponible en: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>>, p. 15. En Irlanda, por ejemplo, la sanción es de un 20 % de la cuota defraudada más los correspondientes intereses. Sin embargo, dicha sanción y los intereses no se exigirán si el contribuyente presenta una «notificación de protección» dentro de los 90 días posteriores al inicio de la transacción. En Nueva Zelanda, la sanción es normalmente el 100 % del déficit fiscal resultante. Sin embargo, si los contribuyentes realizan una comunicación voluntaria completa de todos los detalles de la operación ya sea (i) antes de recibir la primera notificación de una auditoría fiscal pendiente o (ii) incluso después de la primera notificación, pero antes de que comience la auditoría o investigación fiscal, la sanción se reduce en un 75 % y 40 %, respectivamente.

Cierto es que si se impone la sanción correspondiente a las infracciones tipo, consistentes en «dejar de ingresar» (arts. 191 y 192 LGT) y en «obtención indebida de devolución» (art. 193 LGT) en su grado mínimo, es decir, leve, partiríamos de un porcentaje sancionador de un 50 %, que una vez aplicadas las reducciones de conformidad (30 %) y por pronto pago (25 %), no difiere en demasía en su importe respecto a la aplicación de los recargos por presentación extemporánea previstos en el art. 27 de la LGT, dado que el resultado final sería que la sanción representaría un 26,25 % de la cuota dejada de ingresar, frente al recargo del 20 % previsto en el art. 27 de la LGT cuando la presentación extemporánea se realiza excedido el plazo de 12 meses desde el fin del plazo voluntario. Pero el resultado sí es mucho más gravoso para el contribuyente si se califica la infracción como grave o muy grave, dado que, en dichos casos, una vez aplicadas ambas reducciones, la sanción podría alcanzar incluso el 78,75 % de la cuota dejada de ingresar en caso de calificarse la infracción como muy grave, y aplicarse los criterios de graduación «perjuicio económico» y «comisión repetida». Es por ello que, al contribuyente que regulariza su situación tributaria una vez iniciado un procedimiento de comprobación, y una vez verificada que dicha regularización es correcta, debiera aplicársele un recargo más gravoso que los previstos en el art. 27 de la LGT para la regularización extemporánea y espontánea, eximiéndole de la correspondiente sanción, o al menos, imponerle la misma en su grado mínimo.

11. INTERVENCIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE «UN SEGUNDO PAR DE OJOS»

Partamos de la base de que la mejor forma de reducir la conflictividad es evitando que surja el conflicto, y que la Administración Tributaria, a la hora de realizar sus propuestas de regularización, en el seno de los procedimientos de comprobación, debe realizar un *análisis de eficiencia y de coste/beneficio, es decir, que únicamente sostendrá posturas plenamente defendibles ante los tribunales de justicia y con altas probabilidades de éxito*. Que en sus propuestas se sostendrán posiciones jurídicas firmes, plenamente consolidadas jurisprudencialmente, o cuando sean novedosas, bien construidas y con altas posibilidades de prosperar. Se trataría pues, de evitar conflictos innecesarios con los contribuyentes, sosteniendo posiciones jurídicas ya desechadas por la jurisprudencia o que se separen de la interpretación reiterada realizada por los propios TEA o por la DGT.

Debemos evitar por todos los medios que lleguen a los tribunales administrativos o tribunales de justicia conflictos fácilmente evitables, que surjan de la parálisis en sus posiciones iniciales del actuario que tramita el procedimiento y del contribuyente, sobre los que ya exista una posición jurídica clara de la Administración y los tribunales, y sobre los cuales es muy fácil desde el inicio predecir la solución futura. Dichos conflictos producen importantes costes tanto para la Administración, en forma de recursos utilizados en la tramitación de los mismos, deuda pendiente de cobro..., como para los contribuyentes en forma de inseguridad sobre la cuota a pagar, costes de tramitación, intereses..., y contribuyen a dilatar la resolución de aquellos conflictos sobre los que sí es necesario fijar una interpretación jurídica clara y firme, o una nueva jurisprudencia que señale el camino a seguir.

Pero no hacemos recaer toda la responsabilidad sobre la Administración. También a veces es frecuente que el contribuyente (normalmente su representante) se enroque en posiciones difícilmente sostenibles, bajo la creencia de que así está defendiendo correctamente los intereses de su cliente, cuando en realidad le está haciendo un flaco favor en términos de importe de las sanciones, intereses y prolongación del conflicto.

Valga un ejemplo. Famosa por su repercusión pública está siendo la campaña realizada por la Administración Tributaria acerca de las sociedades profesionales que, sin estructura productiva alguna, y sin más medios personales que el propio profesional, canalizan los ingresos de la actividad profesional del mismo. De esta forma, ingresos que en principio debieran tributar en sede del IRPF, sometidos a la escala progresiva del mismo, tributan en sede del IS a los tipos más reducidos del mismo. Al margen de la posibilidad de regularizar dichos expedientes vía simulación, atribuyendo dichos ingresos a la persona física que realmente presta el servicio y obviando la existencia solo aparente de la sociedad, la otra opción de regularización propuesta por la Administración Tributaria se basa, con fundamento en la regulación de las operaciones vinculadas, en valorar la relación socio-sociedad interpuesta, en los mismos importes en los que se valora la relación sociedad interpuesta-clientes. Dicha regularización lleva siendo practicada por la Administración Tributaria desde hace ya muchos años, y ha sido confirmada prácticamente en todas las instancias tanto administrativas como judiciales confirmando la regularización administrativa.

Pues, aun así, todavía asistimos con sorpresa ante representantes de contribuyentes que, ante casos muy claros como el planteado, se empeñan en generar un conflicto artificioso¹²⁶, suscribiendo actas de disconformidad, haciendo creer a su representado que así es como está defendiendo correctamente sus intereses, propiciando un conflicto cuyo final ya se conoce antes de su inicio y generando al contribuyente importantes costes en términos de pérdida de reducciones de sanción, intereses de demora, tiempo y costes de asesoramiento.

Estos son los conflictos que hemos de tratar de evitar por ambas partes. Empeñarse en plantear un conflicto cuya solución ya se sabe de antemano no hace más que perjudicar a ambas partes de la relación jurídico-tributaria, Administración y obligados tributarios.

Es en este contexto en el que diversos autores¹²⁷ reclaman la intervención de «unos segundos ojos», previos a la elaboración por parte de la inspección de su propuesta de resolución, como vía para intentar evitar estos conflictos a los que nos hemos referido anteriormente.

Sostienen estos autores que tal y como está configurado actualmente el procedimiento inspector, dicho análisis de eficiencia o coste/beneficio recae en gran parte sobre el propio actuario que tramita el procedimiento, si bien con la intervención de su superior jerárquico, y que quizá ambos estén muy condicionados por la instrucción del procedimiento. De igual modo sostienen que, quizá con la intervención de un tercero

¹²⁶ Quizá a reducir estos conflictos innecesarios y artificiosos hubiera podido contribuir el agravamiento de las costas a satisfacer en vía económico-administrativa, en los casos en los que se aprecie temeridad o mala fe por parte del reclamante, introducida en el art. 51 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en materia de revisión en vía administrativa, por el art. único.11 del Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, en vigor desde el 01/01/2018, y que ha sido anulado por el Tribunal Supremo mediante Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo núm. 760/2019, Rec. 84/2018, de 3 de junio, por la que *declara la nulidad del art. 51.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo*, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, y ello con el fundamento de que «la modificación del art. 51.2 del Real Decreto 520/2005, introducida por el Real Decreto 1073/2017, en tanto cuantifica el importe de forma general y abstracta desvinculándolo del concreto procedimiento en el que se producen los gastos a sufragar y prescindiendo de estos, en tanto que se desconecta de los costes del concreto procedimiento, le hace perder su verdadera naturaleza, pues *ya no podemos estar hablando de costas del procedimiento, sino, dependiendo de la perspectiva desde la que nos aproximemos, tal y como hacen las partes al examinar el art. 51.2, cabe identificarlas como tasa, como medida sancionadora o como prestación patrimonial de carácter público no tributario, y de ser alguna de estas figuras lo que es evidente es que no pueden ser costas del procedimiento*. Es la propia parte recurrida la que en definitiva viene a negar a las costas del procedimiento su condición de tal, y aboga por que se considere que los arts. 245 de la Ley y 51.2 del Reglamento establecen una prestación patrimonial de carácter público no tributario».

¹²⁷ Juan Lozano, A. M. y Fuster Asensio, C., «Buena Administración Tributaria y Seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad», *op. cit.*

ajeno al conflicto, que hiciera ver al contribuyente (o a su representante) o al actuario lo equivocado de su postura, pudieran estos replantearse su posición inicial. Se propone así que antes de la elaboración de la propuesta de regularización, y cuando ya está claro el origen del conflicto, interviniera un tercero ajeno al procedimiento para que hiciera ver a cada una de las partes hasta qué punto su postura es o no sostenible, cuáles son las posibilidades de éxito de su planteamiento y si es posible una solución distinta.

Así, autoras como Ana María Juan Lozano y Consuelo Fuster Asensio¹²⁸, tras plantearse la posibilidad de que estos «segundos ojos» fueran de alguien ajeno a la Administración, y desechar tal posibilidad por ser más extraña a nuestra tradición jurídica, proponen el siguiente esquema: *«podría pensarse en comenzar por una experiencia en la que:*

- i. *El obligado tributario solicite, fundadamente, en el trámite de audiencia previo, la intervención de este “segundo par de ojos”, por entender que concurren en el procedimiento algunas de las causas apuntadas (discordancia importante entre la pretensión administrativa y los criterios administrativos y/o jurisprudenciales de aplicación al supuesto o una discordancia importante entre la apreciación de los hechos en los que se fundamente la propuesta de regularización y la documentación y medios de prueba obrantes en el expediente). Para ello previamente abogan por dotar de más contenido y relevancia al trámite de audiencia, proponiendo que en el mismo la Administración comunique al contribuyente una prepropuesta de regularización en la que se le comuniquen los principales elementos de la regularización y una cuantificación de los mismos.*
- ii. *El superior jerárquico examine la procedencia de atender a dicha petición otorgando respuesta motivada a dicha solicitud.*
- iii. *En el caso de entenderse justificada la intervención de este “segundo par de ojos”, el superior jerárquico del actuario podría designar la intervención de unos equipos especializados o bien ejercer directamente este nivel de control interno».*

¹²⁸ *Ibid.*

Esta propuesta principalmente difiere del procedimiento actualmente vigente¹²⁹ en el momento en el que interviene este «segundo par de ojos». Actualmente, una vez elaborada la propuesta de regularización por el actuario (el acta), esta pasa a ser revisada por la Oficina Técnica, que hasta ahora se ha mantenido totalmente al margen del procedimiento y que, a la vista de la propuesta elaborada por el actuario y de las alegaciones presentadas por el contribuyente, realiza esa función de análisis de su razonabilidad o éxito futuro. Es decir, ya existe ese «segundo par de ojos» propugnado por las autoras anteriormente citadas.

En la Oficina Técnica ya se realiza ese análisis de concordancia de la propuesta con los criterios administrativos y jurisprudenciales dominantes, se corrigen posibles errores de calificación, errores aritméticos, y además no están condicionada por la tramitación previa, dado que no ha intervenido en la misma. Si se considera que la propuesta no es sostenible se corregirá y se dará la razón al contribuyente. Si se considera que no está bien fundamentada, se puede devolver el expediente al actuario, con el fin de que realice nuevas actuaciones de instrucción que contribuyan a la mejor determinación de los hechos controvertidos o a su mejor calificación jurídica.

No obstante, en el momento en que interviene la Oficina Técnica ya está planteado el conflicto. El actuario ya ha fijado su posición en el acta y, salvo que la Oficina Técnica considere que son necesarios nuevos actos de instrucción o que ha existido error en la apreciación de los hechos o aplicación del derecho (flagrante, según mi experiencia), no reconsiderará su propuesta. Por ello, no estaría de más esta intervención previa de ese «segundo par de ojos», antes de que las distintas posiciones quedaran plasmadas por escrito.

Por el contrario, no considero que sea conveniente que en el trámite de audiencia se elabore una prepropuesta de la que se informe al contribuyente y en la que se le entregue una liquidación provisional. El acta es una propuesta, un acto de mero trámite, que en principio nada limita ni condiciona las posibilidades de defensa del contribuyente. Es el acta donde queda reflejada la postura de la Administración, y ante la posibilidad de que el contribuyente no esté conforme con la misma, podrá presentar sus alegaciones, que

¹²⁹ Arts. 154 a 157 de la LGT y arts. 185 a 188 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

serán resueltas por un miembro de la Administración independiente e imparcial, que nada tiene que ver con el actuario que ha tramitado el procedimiento. ¿Qué aportaría anticipar la postura de la Administración en esta prepropuesta de resolución?

Considero que lo que debe hacerse es explotar más aún el carácter contradictorio del procedimiento inspector. La Administración debe poner en conocimiento del contribuyente, tan pronto como sea posible, los hechos sobre los que va a basar su propuesta de resolución y su valoración jurídica de los mismos, de manera que se facilite el mayor intercambio posible de pareceres¹³⁰. No tiene ningún sentido ocultar al contribuyente (normalmente a su representante) los hechos o las cuestiones sobre los que la interpretación de la inspección difiere de la interpretación realizada por el contribuyente en sus autoliquidaciones. Si de lo que se trata es de debatir, de poder acercar las posturas, cuanto antes se informe al contribuyente de las posibles divergencias detectadas, mayor posibilidad de contradicción y de que el mismo pueda rebatir la posición de la Administración o mayores posibilidades de aportar nuevos elementos probatorios habrá. Así, se podrá llegar a nuevos puntos de entendimiento y se podrán solventar malentendidos de la práctica empresarial o de la percepción de los hechos. No es de recibo que tras 18 o 27 meses (según los casos) de tramitación del procedimiento inspector, se llegue a la fase de resolución del mismo sin la determinación de los hechos y sin haber fijado exactamente los puntos de divergencia entre la inspección y el contribuyente.

De esta forma, deben quedar fijados en las diligencias previas al trámite de audiencia y, en este mismo, los hechos sobre los que versará la propuesta de resolución y los puntos

¹³⁰ Dichas prácticas ya aparecen recogidas como *recomendaciones o buenas prácticas* a seguir por la Administración para reducir la litigiosidad y evitar los conflictos, en Foro de Grandes Empresas, *Código de Buenas Prácticas*, *op. cit.*, al que me referiré en otro apartado de este trabajo. En dicho código se realizan «recomendaciones, voluntariamente asumidas por la Administración Tributaria y las empresas, tendentes a mejorar la aplicación de nuestro sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y confianza legítima entre la Agencia Tributaria y las propias empresas». Entre las recomendaciones dirigidas a la Administración, interesa ahora destacar que «La Agencia Tributaria facilitará lo antes posible al contribuyente el conocimiento de los hechos susceptibles de regularización, de manera que, a lo largo de las actuaciones inspectoras, se facilite el mayor intercambio de pareceres posible y se posibilite cuanto antes la corrección de las actuaciones de la empresa a futuro»; «[...] comunicará al contribuyente, en el trámite de audiencia previo a las actas de inspección, los hechos que influyan en la eventual propuesta de regularización. Asimismo, a petición de este, se le indicarán los conceptos esenciales que se van a regularizar y procurará facilitarse, a título orientativo, una cuantificación provisional de la liquidación que resultaría de acuerdo con los datos disponibles en ese momento»; y «[...] procurará que todas las cuestiones de hecho relevantes para practicar la liquidación, así como la actividad probatoria correlativa, se conozcan y discutan adecuadamente durante las actuaciones inspectoras previas a la firma del acta o, en su caso, en las actuaciones complementarias que se acuerden al efecto».

controvertidos sobre los que versará la misma y sobre los que presumiblemente la interpretación de la inspección diferirá de la realizada por el contribuyente.

Es por ello que, siendo consciente de la bondad de la práctica aludida, estimo que debiera flexibilizarse el procedimiento actual. Actualmente todo el procedimiento se basa en la prueba documental, sin escuchar de nuevo al obligado tributario. Esta fase del procedimiento debiera flexibilizarse, haciendo un último intento de conciliación de posturas, una vez que, en la fase de instrucción o en el mismo trámite de audiencia, ya hayan quedado claras las cuestiones de hecho discordantes o aquellas cuestiones de derecho en las que las interpretaciones de Administración y contribuyente difieren. Pero sin necesidad de elaborar una prepropuesta ni comunicar al contribuyente una liquidación provisional. Considero que únicamente debiera ser objeto de esta entrevista o conciliación la fijación de los hechos y la interpretación del derecho, siendo la liquidación una mera consecuencia de los mismos.

En esta fase, previa a dictar la liquidación correspondiente, podría celebrarse una *entrevista o conciliación* en la que se haga un último intento de llegar a una solución pactada o convencional. En dicha entrevista o conciliación pudiera darse cabida a algún funcionario ajeno a la instrucción del procedimiento, para que no estuviera «contaminado» por el mismo (en el caso de inspección pudiera ser algún miembro de la Oficina Técnica, o de la Sección de Recursos en el caso de gestión), que pudiera escuchar a ambas partes, contribuyente y actuario, centrando el objeto de la discusión, intentando comprender sus argumentos y haciéndoles ver cuál sería el sentido de un futuro fallo en el caso de que el conflicto llegara a formalizarse.

Para ello, dicho tercero, a pesar de pertenecer a la Administración, debiera actuar con total independencia e imparcialidad.

El objetivo es que un tercero ajeno al conflicto pueda hacer ver a cualquiera de las partes que la postura que mantiene es insostenible, y que agote en consecuencia las posibilidades de acuerdo.

Es cierto que ya en nuestro derecho tributario existe, con carácter previo a la práctica de la liquidación, el trámite de audiencia, donde se pone de manifiesto el expediente al contribuyente; pero el mismo carece del carácter conciliador que aquí se demanda y, además, en el mismo no interviene persona alguna diferente a las partes.

Dicha propuesta ya estaba incluida en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria¹³¹, de julio de 2001, que preveía que, ante un acta de disconformidad, «el inspector jefe, por iniciativa propia o a propuesta del actuario o del obligado, convoque una entrevista definitiva con la finalidad de conocer directamente las posiciones y alegaciones de ambas partes y decidir lo que proceda». Se trataría pues de un último intento de lograr una terminación convencional. El inspector jefe, o miembro de la Oficina Técnica, al no estar contaminado de la instrucción del procedimiento, escucharía las posiciones tanto del actuario como del obligado tributario, y podría decidir en consecuencia.

En dicha entrevista o conciliación debieran estar presentes el actuario y el contribuyente, es decir, considero más correcto que en la misma esté presente y se escuche al actuario que ha tramitado el procedimiento, y que en definitiva es quien tiene un mayor conocimiento de los hechos, circunstancias y de cómo se ha desarrollado el mismo. Otra posibilidad es que la misma se realizara una vez elaborada la propuesta por el actuario (acta) en sede de la Oficina Técnica, pero dudo que en este caso fuera bien recibida por los actuarios, que podrían considerarla como una reinspección o cuestionamiento del trabajo realizado.

Prácticas como la propuesta ya existen en países como *Estados Unidos*, donde miembros de la oficina de recursos del IRS (*Internal Revenue Service*) actúan como mediadores, no ya en el procedimiento de revisión (función que realizan de forma habitual), sino en el propio procedimiento inspector en una fase previa a la adopción del acuerdo de liquidación.

También en el *procedimiento inspector alemán* existe una práctica de negociación¹³² con el contribuyente y/o su asesor, como fase final del procedimiento, que es la discusión final sobre los resultados de la comprobación en base al preinforme que el actuario remite al

¹³¹ Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, realizado por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, Secretaría de Estado de Hacienda, julio de 2001, p. 148.

¹³² El *parágrafo 201* de la Ordenanza Fiscal alemana del año 2000 (*Abgabenordnung*, 2000) dispone que «acerca del resultado de la inspección deberá mantenerse una entrevista final, a menos que de acuerdo con dicho resultado no se produzca ninguna modificación en los fundamentos de la imposición o el obligado tributario renuncie a la entrevista. En la entrevista final se discutirán especialmente los hechos controvertidos, así como la calificación jurídica de los datos comprobados en la inspección y sus consecuencias tributarias».

contribuyente o a su asesor. En esta discusión final, en la mayoría de los casos, se llega a un acuerdo, evitando así la formalización del conflicto.

12. FLEXIBILIZACIÓN DE LOS SUPUESTOS DE HECHO HABILITANTES DEL ACTA CON ACUERDO

Deben flexibilizarse los supuestos que permiten la incoación de las *actas con acuerdo*¹³³ previstas en el art. 155 de la LGT. La posibilidad de formalizar actas con acuerdo está limitada a aquellos supuestos en que para la elaboración de la propuesta de liquidación se han de concretar conceptos jurídicos indeterminados, se han de apreciar los hechos determinantes de la aplicación de la norma, o se han de realizar estimaciones o valoraciones de elementos de la obligación tributaria que no pueden cuantificarse de forma exacta, y siempre sometidas a que tanto el pago de la deuda como la sanción estén garantizados mediante depósito, aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante seguro de caución, beneficiándose el obligado tributario de una reducción en la sanción de un 50 %¹³⁴. Es decir, la posibilidad de terminación convencional del procedimiento inspector está muy tasada, lo que ha motivado que el número de actas con acuerdo incoadas sea muy reducido. Sin embargo, no fue este el espíritu con el que las mismas nacieron. En el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria ya citado anteriormente, el modelo en el cual se inspiraron para la misma fue el *Accertamento con adesione del contribuente*¹³⁵ italiano, que sin embargo es mucho más flexible y permisivo que el modelo español, lo que ha motivado que sea un recurso muy frecuente de la Administración Tributaria italiana. El *Accertamento con adesione*¹³⁶ italiano, al igual que las actas con acuerdo españolas, está abierto a todo tipo de contribuyentes y a todas las figuras del sistema impositivo¹³⁷. Pero a diferencia del caso

¹³³ Gil Cruz, E. M.^a, *Las actas con acuerdo en el procedimiento inspector tributario*, Zizur Menor: Aranzadi, 2009.

¹³⁴ El Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, sometido a trámite de información pública el 23 de octubre de 2018, al que más adelante aludiremos, incrementa dicha reducción hasta el 65 %.

¹³⁵ Basado en el estudio realizado del *Accertamento con adesione del contribuente*, en Romero Flor, L. M., *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho comparado*, Cuenca: Editores de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2010, pp. 170-205.

¹³⁶ Actualmente regulado en el Decreto Legislativo 19, giugno 1997, núm. 218, sobre Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale, que ha sido desarrollado por la Circolare 8, agosto 1997, núm. 235/E, delle Direzione Centrale sobre Accertamento e programmazione. <<http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1997/07/17/097G0257/sg>>.

¹³⁷ Aunque hay un régimen específico para los impuestos indirectos y otro común para los impuestos directos e IVA.

español¹³⁸ el procedimiento puede iniciarse de oficio o a instancia de parte. Además, también se amplía el ámbito temporal en el que se puede llegar a tal «acuerdo», dado que el contribuyente puede instar el inicio del procedimiento antes de la propuesta de liquidación (*avviso di accertamento o di rettifica*), e incluso una vez recibida la misma, siempre y cuando, en este último caso, el contribuyente no hubiera rechazado previamente una invitación de la Administración para el inicio de dicho procedimiento, un *invito a comparare*, y no hubiera impugnado la propuesta de liquidación ante la *Commissione Tributaria*.

Dicha solicitud del contribuyente no vincula a la Administración, que puede decidir iniciar o no el procedimiento del *Accertamento con adesione*.

Concluido el acuerdo, a diferencia de lo que ocurre en España, en el que el pago ya está garantizado en el momento de la firma del acta (mediante la constitución de depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución), el contribuyente dispone de un plazo de 20 días para proceder a su pago, siendo este momento, y no el de su firma, el de perfección del acuerdo, beneficiándose el contribuyente de una importante reducción de la sanción.

En el caso español, no debieran tasarse los supuestos en los que se puede recurrir a la incoación de un acta con acuerdo, ya que creo que con el requisito ya previsto en nuestro art. 155 de la LGT, de la necesaria y *previa autorización del órgano competente para liquidar*, se salvan las posibles suspicacias sobre la arbitrariedad o posible trato de favor por parte del actuario que ha tramitado el procedimiento. También debería recogerse en nuestra normativa la posibilidad de que, incluso ya formulada la propuesta de liquidación, pudiera concluirse tal acuerdo. En el caso español, debiera estudiarse si esta tramitación posterior debería corresponder a la Oficina Técnica de Inspección, responsable de la tramitación posterior a la propuesta, o al propio actuario. Se encuentran argumentos a favor de las dos opciones: si la encargada de la posible conclusión del acuerdo posterior a la propuesta fuera la Oficina Técnica, habría un nuevo filtro que garantizaría la imparcialidad e igualdad de trato, dado que sería un órgano diferente al actuario que ha

¹³⁸ En el caso español, la apreciación de las circunstancias para la conclusión de un acta con acuerdo corresponde siempre a la Administración. Así, según el art. 186 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, «Cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano inspector entienda que pueda proceder la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los supuestos señalados en el art. 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario [...]».

tramitado el procedimiento. A favor de que sea este quien pueda suscribir dicho acuerdo posterior a la propuesta de liquidación está el argumento de que nadie mejor que el actuario que ha tramitado el procedimiento conoce las peculiaridades del caso concreto.

Soy consciente de las suspicacias que despierta esta fórmula convencional o contractual de finalización del procedimiento¹³⁹, y que no son pocas las voces que no creen que esta figura sea compatible con el principio de indisponibilidad del crédito tributario previsto en el art. 18¹⁴⁰ de la LGT y en el art. 7¹⁴¹ de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante LGP). No obstante, soy de la opinión de que las actas con acuerdo en nada contradicen dicho principio.

Con dicha figura, no se trata de negociar o transigir con el importe del crédito tributario una vez determinado, sino que es la propia imposibilidad de determinación de dicho crédito de forma cierta la que lleva a una fórmula convencional o pactada de concreción de los conceptos jurídicos indeterminados contenidos en la norma, de apreciación de los hechos que sirven de sustento para la aplicación de la misma, o de las estimaciones o valoraciones necesarias para determinar su cuantía. En mi opinión:

- Deberían ampliarse los supuestos de hecho que permiten recurrir al acta con acuerdo¹⁴². En este sentido, encuentro muy acertada la propuesta realizada por Ayats Vergés, Triviño Prieto y Bonet León¹⁴³ en el sentido de posibilitar la suscripción de actas con acuerdo en aquellos supuestos «en los que no haya jurisprudencia o doctrina reiterada del TEAC o, directamente, en aquellos casos

¹³⁹ Dichas suspicacias se detectan en la práctica ante las dificultades de poder suscribir un acta con acuerdo, si bien no parece ser el sentir de la Dirección de la AEAT, dado que, en el CBPT al que anteriormente hemos hecho referencia, se recomienda tanto a la AEAT como a las empresas que lo suscriban que «potencien los acuerdos y las conformidades en el procedimiento inspector».

¹⁴⁰ Art. 18 de la LGT, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, «el crédito tributario es indisponible salvo que la ley disponga otra cosa».

¹⁴¹ Art. 7 de la LGP, Ley 47/2003, de 26 de noviembre. Límites a que están sujetos los derechos de la Hacienda Pública estatal 1. «No se podrán enajenar, gravar ni arrendar los derechos económicos de la Hacienda Pública estatal fuera de los casos regulados por las leyes. 2. Tampoco se concederán exenciones, condonaciones, rebajas ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública estatal, sino en los casos y formas que determinen las leyes, sin perjuicio de lo establecido en el art. 16 de esta ley. 3. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del art. 10 de esta ley, *no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Estado en pleno*».

¹⁴² Zornoza Pérez, J. J., «Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español: Análisis desde el Derecho comparado», en M. Pont Mesetres y J. F. Pont Clemente (coords.): *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Madrid: Marcial Pons, 2003, p. 365.

¹⁴³ Citados por Abel Lluch, X., *Las medidas preventivas de conflictos jurídicos en contextos económicos inestables*, Barcelona: José María Bosch, 2014, pp. 60-64.

en los que se justifique la existencia de pronunciamientos judiciales o económico-administrativos contrapuestos o criterios administrativos encontrados o cambiantes».

- Debe establecerse la posibilidad de que fuera el propio contribuyente quien pueda proponer su incoación.
- Deben flexibilizarse los tipos de garantía que se pueden aportar.
- Y debe abrirse la posibilidad de llegar a un acuerdo incluso una vez formulada la propuesta, y, es más, permitir que incluso una vez notificada la liquidación, o incluso ya en sede económico-administrativa o contenciosa¹⁴⁴, el contribuyente pudiera «adherirse» a la misma, beneficiándose de la reducción de la sanción aparejada a la misma.

13. PONDERAR EL HISTORIAL DEL CONTRIBUYENTE

Por último, debiera introducirse alguna forma de *ponderar el comportamiento e historial del contribuyente*¹⁴⁵, a efectos de graduación y cuantificación de las sanciones. Y es que

¹⁴⁴ En Italia esta posibilidad está prevista en el art. 14 del Decreto Legislativo 19, giugno 1997, núm. 218. En el caso español, esta posibilidad podría tener amparo en el art. 77 de la LJCA, según el cual, «en los procedimientos en primera o única instancia, el juez o tribunal, de oficio o a solicitud de parte, una vez formuladas la demanda y la contestación, podrá someter a la consideración de las partes el reconocimiento de hechos o documentos, así como la posibilidad de alcanzar un acuerdo que ponga fin a la controversia, cuando el juicio se promueva sobre materias susceptibles de transacción y, en particular, cuando verse sobre estimación de cantidad».

¹⁴⁵ Ver Martín Fernández, J., «Derecho al error sin ser sancionado por Hacienda», *El País*, 7 de febrero de 2018 [en línea]. Disponible en:

<https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/06/mercados/1517936284_261540.amp.html>, donde se hace referencia a la tramitación de un proyecto de ley en la Asamblea francesa sobre «un Estado al servicio de una sociedad de confianza», que quiere cambiar los paradigmas por los que se rige la relación entre la Administración (y en particular la Tributaria) y los ciudadanos. Así, según Gérald Darmanin, ministro de Acción y Cuentas Públicas, dicha ley parte de dos pilares fundamentales: «de un lado, la introducción de un derecho a cometer errores para todos, con el objetivo de transitar hacia una Administración de consejo y servicio. De otro, la simplificación, en profundidad, de los procedimientos, corrigiendo el celo regulador que, como cualquier exceso, es dañino, impulsando, a su vez, mecanismos de control de la actuación administrativa». Señala Javier Martín que «varios aspectos destacan de ese marco general, en curso en el país vecino, por lo que afecta al ámbito tributario. De un lado, la incorporación del derecho a la fijación definitiva de la posición administrativa, como integrante del modelo de cumplimiento cooperativo. De otro, la utilización, sin complejos, de algo ajeno a nuestra práctica normativa habitual: la introducción de medidas con carácter experimental, sujetas a evaluación de resultados y control posterior. Por lo que respecta al derecho al error, la idea es que, ante todo, obedece a un principio de sentido común. En definitiva, la posibilidad de que cada francés se equivoque, en sus declaraciones tributarias, sin arriesgarse a una sanción desde la primera violación. Por tanto, debe poder rectificar, espontáneamente o durante un control, cuando su error se ha llevado a cabo de buena fe. Para ello, se revierte la carga de la prueba, correspondiendo a la Administración demostrar la mala fe del contribuyente. Ahora bien, no resulta aplicable a reincidentes o defraudadores, ni como un derecho a incumplir obligaciones tributarias de forma tardía. El derecho al error implica un profundo cambio en la relación que vincula a la Administración francesa y los ciudadanos, tanto en las prácticas a seguir como de filosofía, en torno a un valor clave: *la confianza*. Es preciso que la Administración asesore antes de sancionar; apoye y libere, en lugar de prevenir, y simplifique, en lugar de

no debe tratarse igual a un contribuyente que cumple regularmente sus obligaciones y que colabora con la Administración, facilitando la práctica de la inspección, y que puntualmente ha podido cometer un error aritmético o de calificación en sus hechos con trascendencia tributaria, que a aquel contribuyente que está al margen del sistema, que no cumple sus obligaciones fiscales, no presenta sus autoliquidaciones o las presenta de forma que nada tienen que ver con su situación económica o que obstaculiza la labor de la Administración Tributaria.

La Administración no debiera dispensar igual trato a unos y otros, y debiera introducirse alguna forma de ponderación del comportamiento o historial del contribuyente, como podría ser una reducción a la sanción en función de la conducta e historial del mismo. Algo parecido ya se preveía en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, de julio de 2001, que proponía la creación de un nuevo tipo de actas, las *Actas de Conformidad con Recargo de Regularización*¹⁴⁶. En ellas, se proponía «la sustitución de la sanción por un recargo de regularización buscando más un efecto disuasorio más que sancionador», siempre y cuando el obligado tributario «no hubiera sido sancionado con firmeza administrativa por un hecho relativo al mismo tributo en los últimos cuatro años o por dos hechos relativos a cualquier tributo en el mismo plazo de tiempo». Finalmente, dicha propuesta no fue recogida en la Ley, que únicamente tiene en cuenta el historial del contribuyente a efectos de agravar la posible sanción y no a efectos de reducir la misma. De forma similar a lo previsto en el art. 187.1.a) de la LGT que regula la «comisión repetida de infracciones tributarias» como criterio de graduación de las sanciones previstas en los arts. 191 (*Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación*), 192 (*Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones*) y 193 (*Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones*) de la LGT, podría preverse una reducción de las mismas, en caso de que el contribuyente no hubiera sido sancionado en los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción objeto de cuantificación. De lo que se trata es de que no reciban

complicar. A su vez, su configuración técnica permite algo a lo que nuestro sistema permanece impermeable: una relativa distinción de los contribuyentes en función de su historial tributario [...]. Por último, el historial del contribuyente debe tenerse en cuenta para modular la sanción. Sin duda, este debe ser el camino a seguir».

¹⁴⁶ Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, realizado por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, Secretaría de Estado de Hacienda, julio de 2001, p. 147.

igual reproche los contribuyentes que simplemente han cometido un error ocasional que aquellos que normalmente tratan de incumplir sus obligaciones tributarias.

Para terminar este apartado, cabe decir que facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales parece ser uno de los objetivos principales del *Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias*, sometido a trámite de información pública el 23 de octubre de 2018, y que por la situación política de nuestro país sigue pendiente de aprobación.

Dicho anteproyecto propone la modificación de diversas normas tributarias con la finalidad de buscar la justicia tributaria y prevenir y luchar contra el fraude fiscal¹⁴⁷. Entre otros artículos de la LGT, y por lo que aquí interesa, modifica:

- El *apartado 2 del art. 27*, reduciendo los recargos por extemporaneidad por «motivos de proporcionalidad y justicia tributaria», estableciendo un sistema de recargos crecientes del 1 % por cada mes completo de retraso desde el fin del periodo voluntario de presentación e ingreso, sin devengo de intereses de demora y sin imposición de las sanciones que hubieran correspondido. Una vez transcurridos 12 meses desde el fin del periodo voluntario, el recargo será del 15 %, devengándose los intereses de demora a partir del día siguiente del transcurso de los 12 meses citados, y excluyéndose igualmente las sanciones correspondientes. Asimismo, y como novedad, se excepciona de dicho régimen de recargos a quien regularice mediante una autoliquidación extemporánea los mismos hechos o circunstancias que hubieran sido regularizados por la Administración en un periodo impositivo diferente, sin que se haya apreciado la comisión de infracción, siempre que la autoliquidación extemporánea se presente

¹⁴⁷ El objetivo de la reforma, según reza su exposición de motivos, es «introducir cambios en la regulación dirigidos a asentar unos parámetros de justicia tributaria y facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario».

en los 3 meses siguientes a que se notifique o se entienda notificada la liquidación administrativa.

- Por su parte, con el objetivo de favorecer su ingreso en periodo voluntario y la reducción de la litigiosidad, se modifica el *art. 188 de la LGT* incrementándose las reducciones de las sanciones en caso de suscripción de actas con acuerdo y por *pronto pago*. De esta forma, la reducción de la sanción en caso de suscripción de un acta con acuerdo¹⁴⁸ se eleva hasta el 65 % (hasta ahora la reducción de la sanción es del 50 %) y la reducción por *pronto pago* se incrementa hasta el 40 % (siendo la vigente del 25 %). Ahora bien, conforme a la finalidad buscada y de forma paralela al aumento de su importe, la aplicación de la reducción por *pronto pago* lleva aparejada la renuncia a plantear recursos y reclamaciones económico-administrativas contra las sanciones y las liquidaciones de las que traigan causa, que solo podrán ser objeto de revisión en vía administrativa por los procedimientos especiales de revisión del art. 216 de la LGT, sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa, y previéndose que el inicio de alguna de estas vías de revisión supondrá la exigencia de la reducción practicada.

¹⁴⁸ Para que esta reforma hubiera tenido más repercusión, considero que debieran haberse flexibilizado los supuestos de hecho que habilitan a la incoación del acta con acuerdo, dado que de nada sirve aumentar la reducción de las sanciones que lleva aparejada su suscripción, con el ánimo confesado de favorecer el pago y reducir la conflictividad, si el número de actas con acuerdo sigue siendo tan reducido como hasta ahora debido a las reticencias de la AEAT a la hora de interpretar los supuestos de hecho habilitantes del art. 155 de la LGT.

CAPÍTULO IV. MEDIDAS DIRIGIDAS A MEJORAR LA CONOCIDA COMO JUSTICIA TRIBUTARIA

Partimos de la base de la influencia que sobre el crecimiento económico de un país tiene la seguridad jurídica y el buen funcionamiento de los sistemas de resolución de conflictos existentes. Dicha relación, que ya fue puesta de manifiesto por el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español¹⁴⁹, de febrero de 2014, conocido como Informe Lagares, también se pone de manifiesto en las conclusiones del estudio de la OCDE *Judicial performance and its determinants: a cross-country perspective*¹⁵⁰, según las cuales:

- Es una evidencia empírica que un buen funcionamiento de los sistemas de resolución de conflictos es un factor determinante del desarrollo económico.
- Que la seguridad jurídica incide de modo esencial sobre las decisiones de ahorro e inversión.
- Y que también son factores a tener en cuenta: la duración de las instancias necesarias para alcanzar una solución, la accesibilidad a las mismas y lo predecible de sus resoluciones¹⁵¹.

Así pues, siendo consciente de que, a pesar de todas las iniciativas que se adopten, en muchos casos será inevitable que se produzcan situaciones de conflicto entre la Administración Tributaria y los administrados, propongo en este apartado medidas dirigidas a que la resolución de las mismas no se prolongue en el tiempo, y que pretendan acercar el momento del pago de la deuda tributaria al de la liquidación de la misma.

¹⁴⁹ Ministerio de Hacienda, *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario español («Informe Lagares»)*, *op. cit.*, p. 393, en el que se manifiesta que «también resulta necesario contar con procedimientos rápidos y eficaces que aseguren, no solo una elevada probabilidad de descubrimiento de las conductas fraudulentas, sino también la rápida resolución de cualquier situación contenciosa que surja entre el contribuyente y la Administración Tributaria, sin menoscabo de las garantías procesales adecuadas. Debería mejorarse también la resolución rápida de situaciones contenciosas».

¹⁵⁰ Palumbo, G., Giupponi, G., Nunziata, L. y Mora-Sanguinetti, J., «Judicial performance and its determinants: a cross-country perspective», *OCDE Economic Policy Papers* (París: OCDE Publishing), núm. 5 (2013) [en línea]. Disponible en: <<http://www.oecd.org/economy/growth/judicial-performance.htm>>. Si bien dicho informe centra su análisis en el derecho privado, consideramos que sus conclusiones son plenamente aplicables al derecho público.

¹⁵¹ Juan Lozano, A. M. y Fuster Asensio, C., «Buena Administración Tributaria y Seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad», *op. cit.*

La sucesión de vías de impugnación expuesta al inicio de este trabajo (recurso de reposición, vía económico-administrativa con posibilidad de doble instancia y posterior acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa) tiene como consecuencia que los procesos se dilaten en exceso en el tiempo.

Centrándonos en la vía económico-administrativa, y aunque no se publiquen datos oficiales, hemos de decir que en la práctica el recurso ante el TEAR puede dilatarse entre 2 y 3 años, dependiendo del tribunal de que se trate, en tanto que, si se recurre en alzada ante el TEAC, al anterior plazo deben sumarse como mínimo otros 2 años más. A partir de este momento entraría en juego la jurisdicción contenciosa, por lo que la resolución final del asunto puede conllevar no menos de 7-8 años, si no más.

Es por ello que no son pocas las voces que actualmente cuestionan la actual configuración de esta «justicia administrativa tributaria».

1. CRÍTICAS A LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

Las críticas que se hacen a la vía económico-administrativa se centran fundamentalmente en:

- La utilidad del recurso de reposición en su configuración actual.
- La propia existencia y configuración como obligatoria de la vía económico-administrativa.
- La composición de dichos tribunales.
- La existencia de la doble instancia a la que anteriormente hemos aludido que provoca que la resolución de los asuntos se dilate en exceso en el tiempo.

Analicemos cada una de ellas.

1.1. Utilidad del recurso de reposición

Las principales críticas al recurso de reposición vienen dadas por la escasa utilidad que para corregir la opinión administrativa le achacan los operadores económicos. El hecho de que funcionarios pertenecientes al mismo órgano que ha dictado el acto sean los encargados de su resolución hace dudar de la objetividad e imparcialidad del mismo, no sirviendo en la mayoría de los casos más que para que la Administración reitere la opinión manifestada en el acto impugnado y haga un mayor esfuerzo motivador. Para hacer frente

a estas críticas no cabe más solución que cambie la práctica desarrollada por la Oficina Técnica (caso de inspección) o la Sección de Recursos (caso de gestión), actuando con mayor independencia y objetividad de forma que haga cambiar de opinión a los operadores económicos, dado que no creo que en nuestro derecho tuviera cabida la posibilidad de que el recurso de reposición fuera resuelto por terceros no pertenecientes a la Administración, al ser esta facultad una de las más relevantes manifestaciones de la potestad de autotutela¹⁵² reconocida a la Administración.

1.2. Necesidad o no, de existencia de una vía económico-administrativa y configuración como obligatoria de la misma

Algún sector de la doctrina se ha cuestionado la propia existencia de la vía económico-administrativa¹⁵³. Dicha cuestión no es nueva en nuestro derecho, dado que ya en el año 1995, cuando se debatió y aprobó la Ley 25/1995 de modificación de la LGT, se presentó y defendió una enmienda en la que se abogaba por que la vía económico-administrativa fuese, como mal menor, *opcional*, justificándose de la forma siguiente¹⁵⁴: «Los Tribunales Económico-Administrativos pueden suponer un retraso en el examen de las controversias por los tribunales de justicia. En este sentido, la sentencia de 16 de marzo de 1989 del Tribunal Constitucional entiende que la vía administrativa previa, o la exigencia de requisitos adicionales para acceder a la jurisdicción, puede ser inconstitucional no solo cuando constituya un obstáculo sino cuando la finalidad que se persiga pueda llegar a ser, simplemente, disuasoria [...]. En dicho sentido, se propone la modificación del art. 162 de la LGT (de la LGT 230/1963), dándose la opción de recurrir ante la vía económico-administrativa o directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa».

Y en el mismo sentido, en la sesión plenaria del Congreso en la que se debatió el dictamen de la Comisión, el portavoz del Grupo Parlamentario Popular defendió «una reforma que

¹⁵² Arts. 38, 39 y 98 a 101 de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

¹⁵³ Coello de Portugal Martínez del Peral, I., «Contra los tribunales económico-administrativos», *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, núm. 11 (2017), 50-58. Es contrario a la existencia misma de los TEA, por ineficaces, dada la tardanza de sus resoluciones y por el elevado coste que tanto para el Estado como para los contribuyentes implica la deuda pendiente en los mismos. Además, critica su denominación como «Tribunales», dado el origen de su personal y duda de la independencia de los mismos.

¹⁵⁴ Citado por Martínez Rico, J. G., «La reclamación económico-administrativa y el previo recurso de reposición: vías específicas de impugnación de los actos tributarios: su configuración actual como presupuesto procesal», *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 28 (2012), 107-118.

atribuya al contribuyente la posibilidad de optar entre interponer una reclamación económico-administrativa o acceder directamente a la vía judicial».

Respecto a las dudas sobre la conveniencia o no del carácter obligatorio de la vía económico-administrativa, que se fundamentan en gran parte en considerar que no es la vía adecuada para hacer efectiva la tutela judicial¹⁵⁵ que proclama el art. 24 de nuestra Constitución, al dudar de la utilidad e independencia de los TEA, solo llamar la atención sobre el hecho de que a nadie parece extrañar el carácter obligatorio del recurso de alzada ante el superior jerárquico del órgano que dictó el acto impugnado, en la vía administrativa común. Y es que, sin desconocer las legítimas dudas que sobre la independencia de los TEA pueden existir, no alcanzo a comprender cómo las mismas se disipan cuando nos referimos al superior jerárquico del órgano que dictó el acto impugnado en los recursos administrativos *comunes*. Es por ello por lo que estimo que, de considerarse que la vía económico-administrativa debiera tener carácter potestativo, también debiera otorgarse este carácter al recurso de alzada.

Pero es más, las dudas planteadas no son solo una cuestión doctrinal, sino que en alguna ocasión, el propio Tribunal Constitucional¹⁵⁶ vino a configurar el agotamiento de la vía económico-administrativa, como un mero requisito formal, al admitir el amparo contra una sentencia desestimatoria dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias¹⁵⁷, que no daba por cumplido el requisito previo de agotar la vía económico-administrativa, como paso previo a la vía contenciosa, dado que el demandante se había limitado a la mera presentación del escrito de interposición, sin hacer alegación alguna, estimando el Tribunal Superior de Justicia que de esta forma «el demandante había planteado la reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, como un mero trámite formal para acceder al procedimiento contencioso-administrativo, al haberse limitado a formular la reclamación sin realizar alegación alguna ni en el escrito de interposición, ni el trámite posterior de alegaciones [...] obviando la competencia material del Tribunal que debe poner fin a la vía administrativa [...]».

¹⁵⁵ Míguez Macho, L., «Autotutela administrativa y tutela judicial efectiva: nuevas perspectivas para el proceso contencioso-administrativo», *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 38 (2015).

¹⁵⁶ Sentencia de la Sala Primera 75/2008, de 23 de junio.

¹⁵⁷ Sentencia de 5 de abril de 2006, procedimiento núm. 2883-2002.

Por el contrario, el Tribunal Constitucional considera que el Tribunal Superior de Justicia de Asturias había vulnerado el derecho de la recurrente a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), al haber desestimado el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución dictada por el TEAR de Asturias, sin entrar a examinar los motivos de nulidad de la sanción tributaria impuesta que se adujeron en la demanda, porque la recurrente no formuló alegaciones en el procedimiento económico-administrativo.

Por el contrario, otro sector doctrinal pone en valor la existencia de la vía económico-administrativa, reconociendo que la misma supone un filtro eficaz para disminuir el número de casos que pasan a conocimiento de los tribunales de justicia, sobrecargados en su actividad¹⁵⁸. Así lo corrobora el número de estimaciones totales o parciales, en torno al 45 %, en las que el administrado ve satisfechas sus pretensiones y en consecuencia evita el tener que acudir a la vía judicial. No obstante, a pesar del dato expuesto sobre las resoluciones total o parcialmente estimatorias de las pretensiones de los administrados, el sentir general de los mismos parece ser otro bien distinto. Así, para el 78,05 %¹⁵⁹ de los responsables de los departamentos fiscales de las grandes empresas españolas, los TEA siguen, sin cuestionarlos, los criterios de interpretación dados por los órganos de la Administración, teniendo la percepción de que la revocación por parte de dichos tribunales de las liquidaciones o sanciones dictadas por la Administración es una excepción.

A pesar de las críticas expuestas, lo cierto es que la gran mayoría de los países de nuestro entorno cuentan con un recurso administrativo obligatorio como paso previo para acudir a la vía judicial. Así, en más de un 75 %¹⁶⁰ de los países encuestados es necesario un recurso administrativo como paso previo para poder recurrir en vía contenciosa. Además, el carácter gratuito del mismo y el porcentaje de resoluciones favorables a los obligados

¹⁵⁸ Contrarios a la supresión de la vía económico-administrativa, Nuez Sánchez-Cascado, E. de la y Pérez Torres, E., *La Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, op. cit., p. 63, sostienen que «la supresión de la vía económico-administrativa cuenta con el precedente de su supresión en el ámbito de los tributos locales, supresión que ha sido valorada negativamente por la doctrina [...] destacando la indefensión en que se coloca al contribuyente que para solicitar la revisión del acto en vía administrativa, y por lo tanto gratuitamente, solo tiene la posibilidad de dirigirse al mismo órgano que lo ha dictado».

¹⁵⁹ Juárez Gallego, M., Huesca Gonzáles, A. M., López Ruíz, J. A., Casero Barrón, R. et al., *La percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español*, op. cit., p. 207.

¹⁶⁰ OCDE, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie «información comparada» (2010)*, op. cit., p. 313, «[...] el recurso administrativo es, en general, obligatorio en más del 75 % de los países encuestados antes de que el contribuyente pueda recurrir a la vía judicial. En 40 países el procedimiento lo realiza el propio organismo de Administración Tributaria, si bien en 3 países reciben la asistencia de otro departamento de la Administración, como por ejemplo el Ministerio de Hacienda».

tributarios (a pesar de que la percepción social parece ser distinta) lo configura como un filtro previo y útil de acceso a la vía contencioso-administrativa.

1.3. Composición de dichos tribunales

Otra de las críticas que se hace a los TEA es la de su composición. No hemos de olvidar que, a pesar de su denominación, dichos tribunales están integrados por funcionarios pertenecientes a los distintos Cuerpos de funcionarios del Ministerio de Hacienda (actual Ministerio de Hacienda y Función Pública), fundamentalmente inspectores y técnicos de Hacienda.

Sin perjuicio de la independencia e imparcialidad con la que actúan dichos tribunales, de forma totalmente independiente de los órganos liquidadores cuyos actos revisan, lo cierto es que sobre ellos siempre pesa cierto halo de parcialidad a favor de la Administración, de la que en definitiva dependen¹⁶¹. Ello podría corregirse fácilmente dando cabida en los mismos a miembros de la sociedad civil, de forma que su composición fuera mixta¹⁶², puesto que junto a los funcionarios podrían formar parte de los mismos académicos y juristas destacados en los ámbitos de que se trate, reforzando de esta forma la imagen de independencia e imparcialidad de dichos tribunales.

Esta composición mixta no es desconocida en nuestro derecho. Así, en el Ayuntamiento de Barcelona existe el denominado *Consell Tributari*¹⁶³ (creado por el Reglamento Orgánico de 2 de marzo de 1988 y al que el art. 47 de la Ley 1/2006, de 13 de mayo, de

¹⁶¹ Martín Queralt, J., «El derecho de defensa en materia tributaria», *Tribuna Tributaria*, núm. 277 (2015), 4-8: «En la línea de salvaguardar la independencia de sus miembros, insiste el TEDH (Tribunal Europeo de Derechos Humanos) en la necesidad de tener en cuenta la forma de designación del mismo, la existencia de garantías contra cualquier presión externa y determinar si el conjunto presenta una apariencia de independencia. Lo que está en juego es la confianza que inspiran estos tribunales en una sociedad democrática [...] el tribunal no debe tener prejuicios personales o predisposición desde un punto de vista subjetivo y debe ser imparcial desde un punto de vista objetivo, esto es, ofrecer garantías suficientes para excluir cualquier duda legítima. No concurre este elemento cuando no existe una estructura independiente entre quienes procesan y quienes sentencian». Citado en Lago Montero, J. M.^a (dir.), *Litigiosidad tributaria: Estado, causas y remedios*, op. cit., p. 148.

¹⁶² A favor de «dar entrada a los representantes de los contribuyentes, designados por las asociaciones de asesores y colegios de abogados y de economistas, a los profesores de universidades, a los jueces o notarios excedentes, al modo de las comisiones tributarias francesas, británicas, alemanas e italianas, y de otorgar a estos órganos de composición mixta amplias facultades para lograr acuerdos acerca de los hechos, las valoraciones, los conceptos jurídicos indeterminados y los asuntos de pequeña cuantía». Lago Montero, J. M.^a, «Remedios que sería deseable implementar de inmediato», en Lago Montero, J. M.^a (dir.), *Litigiosidad tributaria: Estado, causas y remedios*, op. cit., p. 148.

¹⁶³ También actualmente, bajo la misma denominación y con iguales funciones, en Valladolid, Cartagena, Palma de Mallorca y Córdoba. Bajo la denominación de Jurados Tributarios en Valencia y Málaga. Y bajo la denominación de Tribunal Económico-Administrativo Municipal, en Madrid, Pozuelo, Móstoles y Granada.

Régimen Especial del Ayuntamiento de Barcelona, da rango legal) como órgano de composición mixta, que tras la modificación introducida por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, en virtud de la cual se introduce un nuevo título, el título X, en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, es el órgano encargado de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos de aplicación de los tributos locales¹⁶⁴.

También en *Francia* existen ejemplos de órganos de composición mixta. Así, las *Comisiones Mixtas, Nacional y Departamental*, de impuestos directos y de impuestos sobre la cifra de negocios, que determinan cuestiones tales como reconocimiento del derecho a la aplicación de beneficios fiscales por parte de las nuevas empresas, determinación de la renta neta de actividades industriales y comerciales a efectos de aplicar métodos objetivos de determinación de la base... dan entrada en su composición a funcionarios y a representantes de los contribuyentes afectados.

1.4. Existencia de la doble instancia en la vía económico-administrativa

Sin duda alguna, uno de los aspectos que más contribuye a dilatar la resolución de los procedimientos es la existencia de la doble instancia¹⁶⁵ en la vía económico-administrativa para aquellos asuntos cuyo importe supere los 150 000 € (o 1 800 000 € si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones). En este sentido, la opinión oscila entre quienes optan por la supresión de dicha vía¹⁶⁶ y quienes prefieren la limitación de la misma, sea por razón de la cuantía o de la materia, de forma que el acceso a dicha doble vía sea mucha más restrictivo. En este sentido considero que debiera primarse el carácter de unificador de doctrina del TEAC, más que el de doble instancia, debiéndose limitar en consecuencia el acceso al mismo.

¹⁶⁴ Según el art. 108 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, dichos órganos conocerán de las reclamaciones interpuestas «contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, y de los restantes ingresos de derecho público de las entidades locales, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias [...]».

¹⁶⁵ Checa González, C., «La injustificable obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa a la contenciosa en la nueva Ley General Tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XXII (2004), 15-28.

¹⁶⁶ El 77,2 % de los encuestados considera poca o nula la utilidad de la existencia de una doble instancia en la vía económico-administrativa. Juárez Gallego, M., Huesca Gonzáles, A. M., López Ruiz, J. A., Casero Barrón, R. *et al.*, *La percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español*, op. cit., p. 205.

1.5. Escasa operatividad de los procedimientos especiales de revisión

Debería facilitarse que la Administración pudiera volver sobre sus propios actos, eliminando sus propios actos administrativos cuando fuera evidente la ilegalidad o error de los mismos. Las formalidades de los procedimientos de revisión de oficio únicamente tienen sentido cuando se trata de actos declarativos de derechos, favorables a los administrados. Pero cuando se trate de actos de gravamen, debería bastar con dictar un acto de contenido contrario al que se trata de revisar. Este fue el espíritu con el que se regularon los procedimientos de revisión de oficio en la antigua Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958¹⁶⁷, y en la misma debiera basarse su regulación actual.

Sometiendo la revisión de los actos de gravamen a los actuales procedimientos de declaración de nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT) y de revocación¹⁶⁸ (art. 219 LGT), con los requisitos exigidos en ambos procedimientos (dictamen favorable del Consejo de Estado, en el caso de la nulidad de pleno derecho, e informe favorable de la Abogacía del Estado, en el caso de la revocación), se hace muy difícil que la Administración se cuestione sus propios actos, eximiendo a los afectados de tener que acudir a la vía de recursos. En el caso de los actos de gravamen, entendiendo por estos los que individualmente limiten derechos de los administrados, la Administración debiera poder volver sobre los mismos dentro del periodo de prescripción, cuando fuera evidente la ilegalidad cometida o el indebido criterio interpretativo aplicado, sin más cortapisa que la de dictar un acto de contenido contrario al dictado originalmente, reservando las garantías de los procedimientos especiales de revisión para los actos declarativos de derechos, favorables a los interesados.

¹⁶⁷ Art. 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958.

¹⁶⁸ Cabe destacar que quizá se esté abriendo una vía jurisdiccional que flexibilice el procedimiento de revocación, al estar *sometida a casación, por Auto del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2019, núm. de recurso 126/2019, la posibilidad de reconocer a los administrados la posibilidad de instar dicho procedimiento, negando que la Administración ostente un poder completamente discrecional para dilucidar la procedencia o no de incoarlo*, al contener dicha potestad elementos reglados cuyo examen incumbe al orden contencioso-administrativo tales como «que, el acto dictado infrinja de manera manifiesta la ley [...] el principio de capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos, los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad [...] o la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado»; o bien mantenerse la interpretación del ayuntamiento recurrente según el cual «el art. 219 de la LGT contiene una facultad revisora reservada a la Administración y no una legitimación para iniciar el procedimiento por parte del sujeto pasivo, atacando, por esta vía, actos que quedaron firmes por no haber sido impugnados en los plazos concedidos para ello [...]».

De esta manera, si la Administración pudiera reparar los efectos desfavorables de sus actos de gravamen en los que se hubiera aplicado indebidamente alguna norma o se hubiera aplicado un criterio interpretativo manifiestamente erróneo, el afectado por los mismos quedaría liberado de acudir a la siempre complicada vía de recursos y contribuiría a paliar, al menos en parte, la saturación tanto de los TEA como de los tribunales de justicia.

2. PROPUESTA DE MEJORA DE LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

Por mi parte, creo en la necesidad de la existencia de la vía económico-administrativa como requisito previo y obligatorio para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa, y ello porque presenta más ventajas que inconvenientes para los administrados. Pero ello no me impide reconocer que la misma debe sufrir modificaciones en su configuración actual para servir al fin para el que fue creada: dar a la Administración la oportunidad de revisar sus propios actos y proporcionar a los ciudadanos una vía rápida y gratuita de resolución de sus conflictos con la Administración Tributaria.

En aras de la mejora de la vía económico-administrativa propongo las siguientes medidas:

2.1. Incrementar la dotación de personal de los TEA

El personal adscrito a los TEA a 31 de diciembre de 2017 ascendía a un total de 755 *personas*. Dicho personal se encuadra en dos categorías de empleados públicos, el personal funcionario que sumaba un subtotal de 711 personas y significa el 94,17 % del total, y el personal laboral con 44 personas y un porcentaje del 5,83 % respecto del total.

En la siguiente tabla se muestra el desglose de los efectivos de funcionarios por el grupo de pertenencia de los mismos y personal laboral junto con la distribución porcentual de los mismos.

Tabla 2. Plantilla de los TEA¹⁶⁹

	A-1	A-2	C-1	C-2	E	Laboral	TOTAL
Dotaciones	147	228	167	167	2	44	755
Porcentaje (%)	19,47%	30,20%	22,12%	22,12%	0,26%	5,83%	100

Para ver la evolución de los asuntos pendientes, y dado que no se publican datos sobre la duración media de los procedimientos, hemos de poner en relación el número de asuntos resueltos y el número de nuevas reclamaciones interpuestas, hallando así la *tasa de resolución*¹⁷⁰ o porcentaje que representan los asuntos resueltos sobre los nuevos asuntos ingresados cada año:

$$\frac{\text{Número de asuntos resueltos}}{\text{Número de nuevos asuntos}} \times 100$$

Si dicha tasa fuera del 100 %, significaría que cada año se resuelven un número de reclamaciones igual al de nuevos asuntos. Por debajo del 100 %, el tribunal ha resuelto una cifra inferior al número de nuevos asuntos, y, por encima de dicha cifra, el tribunal ha resuelto un número mayor de asuntos que el registrado ese año, lo que incluye la resolución de asuntos pendientes del año o los años anteriores.

Pues bien, dicha tasa de resolución ha pasado de ser en el TEAC de en torno al 75 % en el año 2016, a un porcentaje cercano al 105 % en el año 2017. Similares son los datos en los TEAR, que en el ejercicio 2017 han alcanzado una tasa de resolución del 108 %.

En cualquier caso, tras años en los que dichos porcentajes no llegaban a alcanzar el 100 %, hay una gran acumulación de asuntos pendientes de resolver, lo que nos lleva a concluir que el plazo de resolución de un año establecido en el art. 240 de la LGT¹⁷¹ se incumple

¹⁶⁹ Tribunal Económico-Administrativo Central, *Memoria 2017. Tribunales Económico-Administrativos*, op. cit., p. 39.

¹⁷⁰ Díez Sastre, S. (dir.) y Martínez Sánchez, C. (coord.), *Informe sobre la justicia administrativa 2019*, op. cit.

¹⁷¹ Art. 240 de la LGT. 1. «La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación [...] 2. Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del art. 26 de esta ley».

sistemáticamente, con el consecuente cese del devengo de intereses de demora que dicho incumplimiento lleva aparejado.

CARGA DE TRABAJO EN EL PERÍODO 2013 A 2017

	2013	2014	2015	2016	2017
Entradas	208.602	207.053	204.698	192.005	194.279
Resoluciones	190.384	189.299	195.749	181.516	209.617
Ponentes	242	245	253	243	252
Esfuerzo/año	787	773	774	747	832
Personal de apoyo	484	438	424	434	430
Esfuerzo/año	393	432	462	418	488

Figura 11. Evolución de la carga de trabajo de los TEA¹⁷²

No dispongo de los datos del personal adscrito a la justicia administrativa en los países de nuestro entorno, pero si tenemos presente que el personal adscrito a los TEA proviene fundamentalmente de la oferta de empleo público de la AEAT, podemos extrapolar los datos de personal de esta última al personal adscrito a los TEA.

Así, la AEAT disponía en el año 2016 de 1 funcionario¹⁷³ por cada 1860¹⁷⁴ habitantes, mientras que el promedio de la Unión Europea era de 896 habitantes/funcionario. En el

¹⁷² Tribunal Económico-Administrativo Central, *Memoria 2017. Tribunales Económico-Administrativos*, op. cit., p. 26.

¹⁷³ Según la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, «Plantilla y presupuestos», *Memoria 2016* [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Ayuda_Memoria_2016/2_INFORMACION_INSTITUCIONAL/2_2_Plantilla_y_presupuesto/2_2_Plantilla_y_presupuesto.html>, la plantilla total de la AEAT la formaban 25 014 trabajadores.

¹⁷⁴ Según INE, *Cifras de Población 1-1-2017 y Estadística Migraciones 2016 (provisionales)*, 29 de junio de 2017 [en línea]. Disponible en: <https://www.ine.es/prensa/cp_2017_p.pdf>, la población española a 31 de diciembre de 2016 era de 46 528 966 personas.

mismo sentido, el presupuesto de la AEAT en el ejercicio 2009 representaba un 0,134 %¹⁷⁵ del PIB, mientras que la media comunitaria se situaba en el 0,3 % del PIB.

Es por ello que se propone la ampliación del personal de los TEA, destinando un porcentaje de las plazas de la oferta de empleo público de cada año de inspectores y técnicos de Hacienda a dichos tribunales, hasta alcanzar una *ratio* funcionario/habitantes similar al promedio de la UE. Con ello no solo se conseguiría reducir los plazos de resolución sino también, seguramente, mejorar la calidad de las mismas¹⁷⁶.

No obstante lo anterior, hay que aplaudir el esfuerzo realizado en el último año en cuanto al incremento del número de resoluciones dictadas.

2.2. Flexibilización del procedimiento

También creo conveniente *flexibilizar el procedimiento*, tanto en lo que concierne al previo recurso de reposición, como en la misma vía económico-administrativa. En este sentido quizá el modelo a seguir sea el sistema seguido en Alemania¹⁷⁷. En este país, donde los principales impuestos, IRPF, IS... excepto el IVA, se gestionan vía declaración por el contribuyente y liquidación por la Administración, la vía de recursos sigue el siguiente camino:

- Recurso de reposición ante la *Sección de Liquidación* que dictó el acto.
- En caso de que el desacuerdo se mantenga, recurso, obligatorio y previo a la vía judicial, ante la *Sección de Recursos*.
- Y, por último, se abre la vía judicial con el recurso ante unos órganos especializados, los *Tribunales Financieros*.

¹⁷⁵ OCDE, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie «información comparada» (2010)*, op. cit., p. 172.

¹⁷⁶ Sin embargo, las estadísticas parecen contradecir esta relación directa entre número de ponentes y número de resoluciones. Así, 2013 fue, con la excepción de 2011, el año con el que menos ponentes se contó, 242, y, a la vez, fue el segundo año (después de 2015) en el que más resoluciones se emitieron. Al igual ocurre con el presupuesto. Así, el año 2015 es el tercer menor presupuesto de la serie en términos nominales, lo que no ha impedido que en el mismo se haya obtenido el mejor registro de la serie en lo que se refiere al número de resoluciones.

¹⁷⁷ Chico de la Cámara, P., Espejo Poyato, I., García Novoa, C., Martínez Mico, J. G., Roza Valdés, J. y Serrano Acitores, A., *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2015, p. 81.

Como vemos el esquema es similar al de nuestro país, pero hay algo que caracteriza al sistema alemán y es lo extremadamente flexible, informal y poco burocratizado del procedimiento. Así, en el recurso de reposición, la Sección de Liquidación habla con el contribuyente, le escucha e intenta convencerlo, de forma que en la mayoría de los casos la cuestión queda resuelta, bien porque el contribuyente retira su recurso, o porque se le da la razón o porque llegan a un punto intermedio en el que hay acuerdo¹⁷⁸. No obstante, si la discrepancia persiste, la Sección de Liquidación la pasa directamente a la Sección de Recursos, quien de nuevo es sumamente flexible e informal. Así, si estima la pretensión del contribuyente lo hace mediante una simple nota informal que envía a la Sección de Liquidación para que esta dicte nueva liquidación. Únicamente cuando la Sección de Recursos no estima totalmente la pretensión del contribuyente ni le convence para que retire el recurso, se dicta una resolución formal y motivada. La consecuencia es que el tiempo transcurrido desde que la Sección de Recursos recibe un asunto hasta que lo devuelve a la Sección de Liquidación oscila entre *1-3 semanas*. Además, en cualquier fase del procedimiento la Administración escucha al contribuyente, razona con él, trata de convencerle de sus argumentos y llega a soluciones pactadas, de forma que únicamente se acude a la vía judicial en un 20 % de los casos que entraron a la Sección de Recursos.

Frente a este esquema, nuestro procedimiento es sumamente formal y documental. Normalmente, en el recurso de reposición el órgano liquidador, que es el competente para resolver, no se comunica con el contribuyente más que documentalmente. No se conversa con él, no se le recibe, abandonando toda posibilidad de llegar a un entendimiento con el mismo. Otro tanto pasa en la vía económico-administrativa. Creo en la necesidad de flexibilizar el procedimiento, de recibir al contribuyente, escuchar sus argumentos, no perdiendo nunca de vista la posibilidad de llegar a un entendimiento con el mismo en cualquier fase de la controversia.

2.3. Ampliar el ámbito de aplicación del procedimiento abreviado

Tras la reforma llevada a cabo en los arts. 245 a 248 de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (en vigor desde el 12 de octubre de 2015), han desaparecido las causas cuya alegación motivaba la tramitación por este procedimiento¹⁷⁹, para ser una cuestión

¹⁷⁸ Después de este primer recurso se estima que únicamente se mantiene la discrepancia con la Administración en un 10-40 % de los casos. Dato citado en *ibid.*, p. 83.

¹⁷⁹ En la redacción del art. 245 vigente hasta el 12/10/2015, la aplicación del procedimiento abreviado quedaba limitada a aquellas reclamaciones de cuantía inferior a la determinada reglamentariamente, o

estrictamente cuantitativa la que determinará la tramitación por el procedimiento ordinario o por el abreviado. Así, tras la entrada en vigor de la nueva redacción dada al art. 64 del Reglamento General de Revisión en vía Administrativa¹⁸⁰, «las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento abreviado cuando sean de cuantía inferior a 6000 euros o 72 000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones». En mi opinión, se ha limitado en demasía la posibilidad de tramitación de las reclamaciones por este procedimiento, más ágil (se prevé la posibilidad de resolución por un órgano unipersonal) y rápido (plazo de resolución de 6 meses). Debía haberse ampliado la posibilidad de tramitación por el mismo a asuntos de mayor importe (hasta 30 000 €-35 000 €, dado que como vimos el importe de la gran mayoría de reclamaciones planteadas no alcanza los 25 000 €), recuperando la obligatoriedad de su resolución por órganos unipersonales (actualmente es solo una posibilidad: «podrán actuar de forma unipersonal»), establece la nueva redacción del art. 245 de la LGT), con lo que contribuiría en gran medida a la descongestión de los TEA.

2.4. Eliminar o restringir la doble instancia

Como anteriormente adelanté, uno de los aspectos que más dilata la resolución de las reclamaciones en la vía económico-administrativa es la posibilidad de recurrir en doble instancia ante los TEAR y TEAC. El acceso a esta doble instancia debiera ser muy restrictivo, para aquellos asuntos que por razón de la materia o de su importe fueran de mayor relevancia.

Considero que, al igual que se ha hecho con la reforma del recurso de casación, habría de potenciarse el papel del TEAC como unificador de criterio en perjuicio de su función de doble instancia. Es por ello que la doble instancia debiera quedar reservada para aquellas cuestiones sobre las que es necesaria la unificación de doctrina, por ser novedosas o complejas técnicamente, o por ser discordantes las resoluciones de los TEAR en aplicación de una misma normativa, quedando vedada para aquellas cuestiones sobre las que, independientemente de su cuantía, hay ya una opinión consolidada de la

cuando la cuestión controvertida se limitara a la inconstitucionalidad o ilegalidad de normas, o cuando se alegara exclusivamente falta o defecto de notificación, insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado o cuestiones relacionadas con la comprobación de valores, dejándose la puerta abierta a que vía reglamentaria se previesen otros supuestos de aplicación del mismo. Por otro lado, se preveía la resolución obligatoria del procedimiento así tramitado por órganos unipersonales, obligatoriedad que considero debiera recuperarse de nuevo.

¹⁸⁰ Redacción dada por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, en vigor a partir del 01/01/2018.

Administración y los TEA. Así, en la mayoría de casos, tras una 1.^a instancia ante los TEAR, se pasaría directamente a la vía contencioso-administrativa, sin posibilidad de una 2.^a instancia administrativa.

2.5. Dar cabida en su composición a representantes de los contribuyentes

Como antes he anticipado, no observo ningún perjuicio en dar cabida en los TEA a representantes de los principales colectivos afectados por las normas tributarias, que, eso sí, garantizando su conocimiento jurídico y experiencia en la materia, contribuirían a borrar esa sospecha de parcialidad que sobre los mismos pesa.

2.6. Posibilidad de derivar los asuntos de menor cuantía, que por otra parte son los más numerosos, a vías alternativas de resolución de conflictos como pudiera ser: el arbitraje

Lo primero que hemos de decir es que la posibilidad de recurrir a fórmulas alternativas de resolución de controversias como forma de terminación de los procedimientos no es extraña en nuestro derecho. Así, ya en el art. 88 de la derogada Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y en el vigente *art. 86 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas*, se prevé la posibilidad de finalización convencional del procedimiento mediante un pacto o contrato con el administrado¹⁸¹. En el mismo sentido, el *art. 112.2* de esa misma ley establece la posibilidad de sustituir el clásico recurso de alzada por otros procedimientos de impugnación, conciliación, mediación o arbitraje¹⁸². Es más, incluso el propio *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, de julio de 2001*¹⁸³, se pronunciaba

¹⁸¹ El art. 86 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, dispone que «las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que, en su caso, prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin».

¹⁸² El art. 108 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas establece que «las leyes podrán sustituir el recurso de alzada [...] por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje, ante órganos colegiados o comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas, con respeto a los principios, garantías y plazos que la presente Ley reconoce a las personas y a los interesados en todo procedimiento administrativo [...]».

¹⁸³ Esta comisión «se pronuncia de forma unánime a favor de la introducción de un arbitraje tributario. A pesar de que la Comisión es consciente de la existencia de posiciones reticentes a la introducción de fórmulas de arbitraje, se considera que esta fórmula de decisión de pretensiones de los obligados tributarios

decididamente a favor de la introducción del arbitraje en el ámbito tributario, en aras de una mayor celeridad en la resolución de las controversias.

No obstante, la propia comisión advertía que «las coincidencias en el seno de la Comisión no pasan de esta necesidad de regular el arbitraje. Por el contrario, no existe idéntico consenso en cuanto al modelo que deba implantarse». Así, los miembros de dicha comisión se debaten entre 3 alternativas¹⁸⁴:

- *Arbitraje en derecho*, encomendado a órganos administrativos especializados y de carácter obligatorio para determinadas cuestiones, algunas limitadas cuantitativamente.
- *Arbitraje en equidad*, encomendado a órganos colegiados ajenos a la Administración, de carácter voluntario y limitado a asuntos de pequeña cuantía.
- Arbitraje no limitado por razón de la cuantía.

Si bien la posibilidad de recurrir al arbitraje como forma alternativa a la vía económico-administrativa no fue finalmente aprobada, los precedentes nos demuestran que la preocupación por la excesiva lentitud de la justicia tributaria ya estaba latente en el debate que condujo a la aprobación de la LGT vigente, y que las medidas alternativas de resolución de conflictos no son extrañas en nuestro ámbito del derecho.

Por otro lado, debemos tener presentes los datos anteriormente puestos de manifiesto, según los cuales, alrededor del 67,5 % de las reclamaciones presentadas corresponden únicamente a 4 conceptos: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (27,15 % sobre el total), impugnación de actos relativos a los *actos del procedimiento recaudatorio* (16,95 %), *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados* (12,03 %), e *Impuesto sobre el Valor Añadido* (11,38 %). Siendo además normalmente la cuantía objeto de controversia poco significativa, dadas las cuantías

o de la Administración resulta aconsejable por múltiples razones. La más importante es, sin duda, la necesidad de una cierta celeridad en la resolución de tales pretensiones. El sistema actual de reclamación económico-administrativa y posterior recurso contencioso-administrativo es lento debido a la acumulación de asuntos existente, no obstante, el esfuerzo de ponentes y magistrados. Además, se trata de una lentitud que no tiene fácil solución. La pregunta es siempre la misma: ¿una tutela judicial lenta es una tutela judicial efectiva?». Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, realizado por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, Secretaría de Estado de Hacienda, julio de 2001, pp. 226-227.

¹⁸⁴ *Ibid.*, pp. 226-233.

normalmente liquidadas en el IRPF, cuya comprobación, además, suele corresponder mayoritariamente a los órganos de Gestión Tributaria.

Es por ello que, para estos asuntos de menor importe, y por otro lado los más numerosos, que son los que en mayor medida contribuyen a colapsar la vía económico-administrativa, debiera estudiarse la posibilidad de una vía alternativa de resolución de conflictos, como pudiera ser el *arbitraje*¹⁸⁵, concebido de forma obligatoria. Esta vía alternativa de resolución de conflictos ya existe en Italia desde 2012¹⁸⁶, año en el que se introdujo «el reclamo» como revisión administrativa obligatoria para todos los litigios de valor no superior a 20 000 €¹⁸⁷.

En el caso italiano, el árbitro «designado es en todo caso un funcionario, y no conlleva coste alguno para el administrado», pero también existen experiencias en otros países¹⁸⁸ sobre árbitros independientes de la Administración, que han de cumplir determinados requisitos de cualificación y estar debidamente acreditados.

También la Fundación Impuestos y Competitividad¹⁸⁹ se muestra partidaria de introducir en nuestro ordenamiento el arbitraje como vía alternativa a la vía económico-administrativa y al recurso contencioso-administrativo. Según las profesoras Ana María Juan Lozano y Consuelo Fuster Asensio, la idea que subyace a esta propuesta «es ofrecer sistemas alternativos para resolver conflictos, de modo que el conflicto se resuelva por un acuerdo de la Administración con el interesado y el litigio se sustituya por un procedimiento más flexible y menos costoso para el contribuyente y más eficiente para la Administración». Eso sí, se considera que el ámbito propio del arbitraje debe quedar limitado a aquellos supuestos donde exista discrecionalidad técnica, por lo que existe margen para la apreciación administrativa. De este modo se trataría de eliminar la

¹⁸⁵ Hasta el 88,24 % de los entrevistados opina que sería conveniente la introducción de mecanismos alternativos de resolución de conflictos, como el arbitraje. Juárez Gallego, M., Huesca Gonzáles, A. M., López Ruíz, J. A., Casero Barrón, R. *et al.*, *La percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español*, *op. cit.*, p. 211.

¹⁸⁶ Mediante el art. 60.3.o) de la Ley núm. 61, de 18 de junio de 2009, si bien no se ha llevado a la práctica hasta 2012.

¹⁸⁷ Art. 39, párrafo 9, del Real Decreto Ley núm. 98, de 6 de julio de 2011, con modificaciones de la Ley núm. 111, de 15 de julio de 2011, introducido en el cuerpo del Decreto Legislativo núm. 546, de 31 de diciembre de 1992, que contiene disposiciones sobre procedimientos fiscales, art. 17 bis registrado.

¹⁸⁸ Como puede ser el caso de Portugal donde existe, desde 2011, la posibilidad, voluntaria para el obligado tributario, de someter la resolución de los conflictos tributarios a órganos arbitrales unipersonales o colegiados, elegidos entre personas de reconocida competencia en cuestiones tributarias.

¹⁸⁹ Chico de la Cámara, P., Espejo Poyato, I., García Novoa, C., Martínez Mico, J. G., Roza Valdés, J. y Serrano Acitores, A., *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, *op. cit.*, pp. 223-273.

conflictividad respecto de aquellos supuestos que afecten a cuestiones de hecho, tales como las valoraciones y estimaciones de ingresos y gastos o de incentivos tributarios, y respecto de aquellos supuestos en que se pueden sostener razonablemente diferentes opiniones sobre los hechos. Concluye este estudio proponiendo que sería conveniente que el Consejo para la Defensa del Contribuyente asumiera competencias arbitrales para la resolución de conflictos de cuantía inferior a 600 €, y que dicho laudo arbitral sería firme tanto en vía administrativa como jurisdiccional, y que frente al mismo únicamente cabría la revisión fundada en alguno de los motivos que el art. 510¹⁹⁰ de la Ley de Enjuiciamiento Civil prevé para la revisión de las sentencias firmes.

En nuestro caso, creo más acorde a la tradición española que el árbitro fuera un funcionario especialmente cualificado, experto en derecho tributario, que escuchara y recibiera sin cortapisas a las partes, en un procedimiento basado en la informalidad y en la rapidez. El laudo arbitral sería vinculante para las partes, sin perjuicio de que las mismas pudieran acudir a la jurisdicción contenciosa (que no a la vía administrativa) si no estuvieran conformes con el mismo.

Además, podría incluirse algún tipo de motivación, en forma de reducción de sanciones, si se aceptara sin recurrir el laudo arbitral. De esta forma se conseguiría descongestionar en gran medida a los TEA, quedando estos para los asuntos de mayor importe.

También en el ámbito de la fiscalidad internacional se va abriendo paso la posibilidad de resolver las controversias entre Estados a través del arbitraje, y desde 1990¹⁹¹ en el caso de la Unión Europea, se introdujo, sin bien con limitado éxito, el arbitraje como mecanismo que asegurara la eliminación de la doble imposición internacional. Si bien en principio esta iniciativa se limitaba al ámbito de la Unión Europea, a raíz de la incorporación a la misma de Estados como Estados Unidos y Alemania, que fueron incorporando el arbitraje a sus Convenios de doble imposición, el arbitraje se incorporó

¹⁹⁰ Si bien en la propuesta comentada se remite al art. 510 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, Ley 1/2000, de 7 de enero, considero más adecuada la remisión al art. 102 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que prevé la posibilidad de revisión de una sentencia firme, cuando después de dictada se recobraren documentos decisivos, no aportados por causa de fuerza mayor o por obra de la parte en cuyo favor se hubiere dictado, o si se hubiera dictado sobre el fundamento de documentos declarados falsos, o cuya falsedad se reconociese o declarare después, o si se hubiera dictado en virtud de prueba testifical cuando los testigos hubieren sido condenados por falso testimonio, o se hubiera dictado en virtud de cohecho, prevaricación, violencia o maquinación fraudulenta.

¹⁹¹ El Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio, sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas, introdujo el arbitraje como segunda fase del procedimiento amistoso, en materia de precios de transferencia en el seno de la Unión Europea.

a la versión de 2008 del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE, cuyo art. 25.5 prevé un arbitraje vinculante y obligatorio como segunda fase del procedimiento amistoso, de forma que si las autoridades de los países de residencia y de la fuente no logran llegar a una solución en el plazo de dos años desde la presentación del procedimiento amistoso, el contribuyente podrá solicitar el inicio del arbitraje, limitado, eso sí, a aquellas cuestiones no resueltas durante la fase de negociación bilateral, y estableciéndose asimismo la limitación de que no se podrán someter a arbitraje aquellas cuestiones sobre las que ya haya habido un pronunciamiento al respecto por un tribunal u órgano administrativo de cualquiera de los Estados¹⁹². A partir de ese momento, la implantación del arbitraje en el ámbito de la fiscalidad internacional parece haber tenido un respaldo definitivo, tras la aprobación del *Plan de Acción para la Erosión de Bases Imponibles y la Deslocalización Artificial de Beneficios en 2014*, cuya acción 14 se plantea como objetivo «luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de los convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y al arbitraje pueda ser denegado en algunos casos», habiéndose acordado la introducción de una cláusula sobre arbitraje, obligatorio y vinculante, en el Instrumento multilateral que resulte de la acción 15¹⁹³ del *plan BEPS*.

No obstante, a pesar de lo expuesto y de mi opinión favorable a la introducción del arbitraje en el derecho tributario español, no desconozco las principales objeciones que se hacen a la posibilidad de implantación del arbitraje en nuestro ordenamiento, que proceden del carácter reglado de la aplicación de los tributos¹⁹⁴ y de la importancia del

¹⁹² Respecto a las limitaciones establecidas para recurrir al arbitraje es interesante la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 22 de abril de 2019, recurso núm. 688/2015, que en un caso en el que se discute la aplicación del convenio para evitar la doble imposición con Alemania, resuelve que «hay dos motivos para denegar el inicio del procedimiento amistoso: por una parte, se está ante la aplicación de una disposición de derecho interno, en concreto el art. 15 de la LGT, y no ante una divergencia o discrepancia en la aplicación del convenio y, por otra parte, las operaciones enjuiciadas se han realizado con la clara finalidad de evitar la tributación en un Estado miembro, que es España. Está justificada la decisión de la Administración por lo previsto en el Real Decreto 1794/2008 (Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa) y sin que dicha regulación se oponga a lo establecido en la normativa internacional. Debe rechazarse la aplicación de los beneficios derivados del convenio cuando la actividad desplegada por el obligado tributario sea claramente fraudulenta».

¹⁹³ «Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales». Dicha cláusula se contiene en el art. 19 de la Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.

¹⁹⁴ Art. 6 de la LGT: «los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado».

principio de legalidad¹⁹⁵ en el derecho tributario, además de la ya comentada indisponibilidad del crédito tributario plasmada en los arts. 18 de la LGT y 7.3 de la LGP. Sin embargo, hay que tener presente que estos mismos artículos prevén que la propia ley pueda establecer excepciones a dicha indisponibilidad, y, de hecho, en materia concursal la terminación convencional del procedimiento no solo está permitida legalmente «sino avivada por los textos legales¹⁹⁶ reguladores de la presente materia», de modo que «la facultad de la Hacienda Pública para establecer los aspectos cuantitativos y temporales del crédito tributario viene a constituirse en el contenido esencial del convenio»¹⁹⁷. Así pues, bastaría con que la ley previese esta posibilidad para salvar dichos obstáculos. Además, el ámbito más apropiado para este arbitraje sería precisamente aquel donde no sea posible una determinación cierta del crédito tributario, ya sea por remisiones normativas a valoraciones de mercado o cuando la determinación de los hechos sea compleja. De forma que, una vez determinados dichos hechos o valoraciones por el árbitro, de nuevo no habría margen de discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria para la determinación del crédito tributario mediante la estricta aplicación de la norma a los hechos así determinados.

2.7. Posibilidad de introducir la conciliación en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas

En ese mismo documento de la Fundación Impuestos y Competitividad anteriormente citado, y como medida dirigida a reducir la conflictividad, también se prevé la necesidad de extrapolar la conciliación judicial, ya prevista en el art. 77 de la LJCA, Ley 29/1998, de 13 de julio, a la vía económico-administrativa. En este sentido, Javier Martín Fernández y Ana María Juan Lozano¹⁹⁸ no ven especiales dificultades en introducir la posibilidad de conciliación en la vía económico-administrativa. Dado que la conciliación no tiene porqué conducir necesariamente a una transacción, salvan el obstáculo que en el

¹⁹⁵ Arts. 31.3 y 133 de la Constitución, y art. 8 de la LGT.

¹⁹⁶ Art. 10.3 de la LGP: «el carácter privilegiado de los créditos de la Hacienda Pública estatal otorga a esta el derecho de abstención en los procesos concursales, en cuyo curso, no obstante, podrá suscribir los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal [...]», y art. 164.4 de la LGT: «[...] este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal [...]».

¹⁹⁷ Gil Cruz, E. M.^a, «La componenda del crédito tributario por parte de la hacienda pública en los procedimientos concursales», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 14 (2008), 15-24.

¹⁹⁸ Martín Fernández, J. y Lozano, J., «Los conflictos tributarios en España: propuestas para la conciliación en vía económico-administrativa y jurisdiccional» [entrada de blog], *Elderecho.com*, 3 de mayo de 2017. Disponible en:

<<https://elderecho.com/los-conflictos-tributarios-en-espana-propuestas-para-la-conciliacion-en-via-economico-administrativa-y-jurisdiccional>>.

ámbito tributario representan el art. 18¹⁹⁹ de la LGT, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y el art. 7.3²⁰⁰ de la LGP, Ley 47/2003, de 26 de noviembre. Siendo el objetivo de la conciliación determinar o delimitar de común acuerdo situaciones de hecho o de derecho inciertas, presenta efectos declarativos frente a los constitutivos de la transacción. En este sentido parece compartir naturaleza jurídica con las actas con acuerdo, en tanto que negocios de fijación, pudiendo ser los supuestos habilitantes de este tipo de actas el ámbito natural de desenvolvimiento de la conciliación en la vía económico-administrativa. De esta forma, ya sea «de oficio o a solicitud de parte, podría someterse a la consideración de las partes el reconocimiento de hechos o documentos, así como la posibilidad de alcanzar un acuerdo que ponga fin a la controversia, cuando la reclamación verse sobre materias susceptibles de transacción y, en particular, cuando verse sobre estimación de cantidad».

Bajo el prisma de agotar la posibilidad de una «terminación amistosa o convencional de la contienda», comparto con estos autores que debiera poder concluirse la reclamación en vía económico-administrativa, mediante acuerdo entre la Administración y el obligado tributario, cuando existiera un margen de discrecionalidad en la actuación administrativa (determinación de los hechos, valoraciones, conceptos jurídicos indeterminados...) beneficiándose ambas en forma de certeza sobre la cuantía adeudada, ejecutividad de la deuda e interrupción del cómputo de intereses.

2.8. Creación de una jurisdicción tributaria especializada

Por último, propongo la creación²⁰¹ de una jurisdicción tributaria especializada²⁰². No tiene sentido que hoy día, dada la complejidad y relevancia del ordenamiento tributario,

¹⁹⁹ Art. 18. Indisponibilidad del crédito tributario. «El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa».

²⁰⁰ Art. 7. Límites a que están sujetos los derechos de la Hacienda Pública estatal. 3. «Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del art. 10 de esta ley, no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno».

²⁰¹ El Anteproyecto de Ley de reforma de la Ley Orgánica del Poder Judicial preveía, en sus arts. 100.5 y 113.7, la posibilidad de crear secciones especializadas en materia tributaria en la Audiencia Nacional y los Tribunales Superiores de Justicia, respectivamente, encargadas de resolver los recursos que se interpusieran en materia tributaria. Sin embargo, dicha propuesta no fue finalmente recogida en la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

²⁰² El 92 % de los entrevistados considera necesaria la creación de una jurisdicción especializada en materia tributaria, alcanzando el 94,85 % quienes creen necesaria dicha especialización en materia de delito fiscal. Juárez Gallego, M., Huesca González, A. M., López Ruíz, J. A., Casero Barrón, R. *et al.*, *La percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español*, op. cit., pp. 209 y 216.

no exista una *jurisdicción especializada en temas fiscales*²⁰³, obligando a jueces y magistrados sin formación específica a pronunciarse sobre complejas operaciones empresariales. El profesor Ferreiro Lapatza²⁰⁴ ya advertía de la peligrosa deriva a que podría dar lugar esa falta de especialización de jueces y magistrados, viéndose estos abogados, ante la falta de conocimientos específicos en materia tributaria, a resolver en virtud de una especie de *justicia superior* o sentido común que no dimana de las normas positivas.

Quizá una manifestación de esta ausencia de un conocimiento seguro y profundo por parte de nuestros tribunales de justicia de las normas sustantivas que regulan las principales figuras de nuestro sistema impositivo (principalmente de las normas que regulan el IS, IRPF e IVA), pueda ser la tendencia de los mismos a anular el acto administrativo controvertido, normalmente una liquidación derivada de un procedimiento inspector, sin llegar a plantearse la cuestión de fondo, bajo el pretexto de cualquier defecto formal en el procedimiento del que derivó la misma, con fundamento en el actual art. 150.7 de la LGT. La consecuencia de esta «estimación formal», ordenando retrotraer actuaciones, es que se manda al contribuyente de nuevo al punto de partida, dado que la Administración retomará de nuevo el procedimiento en el punto en el que se cometió tal defecto formal, normalmente dictará liquidación en los mismos términos que la liquidación anulada²⁰⁵, y

²⁰³ Según OCDE, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie «información comparada» (2010)*, op. cit., en 23 países existen tribunales especializados en materia fiscal, tabla 53, pp. 366-368.

²⁰⁴ Ferreiro Lapatza, J. J., «Poder tributario y tutela judicial efectiva», en *Tres lecciones magistrales*, Madrid: Marcial Pons, 1998, citado en Nuez Sánchez-Cascado, E. de la y Pérez Torres, E., *La Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, op. cit., p. 46, alude al peligro de que «un derecho tributario formulado de espaldas a la ciencia del derecho aleja de sí a los juristas, y estos, cuando actúan como jueces, pueden carecer de los conocimientos especializados precisos para otorgar una tutela judicial efectiva. Y, lo que es peor, pueden verse tentados a actuar no como boca de la ley, el único modo de actuar, a mi juicio, de un juez en un orden democrático, sino como una encarnación de una justicia que, lo mismo que el poder al que juzgan, se encuentra situada en un plano superior al de las normas concretas, caóticas, contradictorias, confusas y muchas veces ininteligibles que, por desgracia, componen el ordenamiento tributario».

²⁰⁵ El alcance de la potestad administrativa para dictar dos o más liquidaciones en caso de anulación en vía económico-administrativa o judicial de una primera, doctrina conocida como «doble tiro», está siendo examinada por el Tribunal Supremo al apreciarse interés casacional en la determinación de los límites a dicha facultad, por sendos Autos de 20 de junio de 2019, dictados en recursos núm. 80/2019 y núm. 8095/2018. Este último plantea la cuestión en los siguientes términos: «el Tribunal Supremo debe determinar si en supuestos en que la Administración Tributaria haya dictado una segunda liquidación tributaria respecto de un mismo tributo por haber sido anulada la primera liquidación, es posible dictar una tercera liquidación tributaria cuando se invoque por el contribuyente en las segundas y sucesivas liquidaciones un motivo de nulidad o anulabilidad diferente al anteriormente dirimido y que ocasionó la anulación de una liquidación previa, en tanto no incurra la Administración en idéntico yerro; o si, por el contrario, tal conducta podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a la normativa legal y constitucional, así como al de buena administración, que impediría repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios».

el contribuyente verá como lejos de obtener una satisfacción a su pretensión, el tribunal «se quita el problema de encima», y le obliga a comenzar de nuevo el tortuoso camino de la revisión del acto administrativo.

Considero que dicha retroacción de actuaciones debiera interpretarse más restrictivamente²⁰⁶, es decir, si en una liquidación administrativa el tribunal observa que concurre un defecto material y algún error procedimental, debiera primar el pronunciamiento sobre el fondo del asunto, corrigiendo la liquidación o estimando la pretensión del contribuyente, obviando el defecto procedimental y dejando la retroacción de actuaciones exclusivamente para aquellos casos en que, después de un examen sobre el fondo del asunto, y estimándose correcta materialmente y fundada en derecho la liquidación, se ordenara retrotraer las actuaciones para subsanar, ahora sí en beneficio del contribuyente, dicho defecto formal. Pero ello requeriría un análisis del fondo del asunto, más allá del examen procedimental, que parece ser lo que precisamente tratan de evitar en algunos casos los tribunales.

²⁰⁶ En este sentido, resulta interesante la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el *carácter ejecutorio* o de *aplicación de los tributos* de las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria tras la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal, por apreciar defectos formales en la tramitación del procedimiento del que la liquidación trae causa. Así, la Sentencia de 31 de octubre de 2017, número de recurso 572/2017, tras establecer que no es de aplicación la regla establecida en el art. 150.5 de la LGT (actual art. 150.7) a los casos de retroacción de actuaciones en el seno de un procedimiento de gestión, al constituir dicha regla una excepción para el procedimiento inspector de la regla general de cómputo de la duración de los procedimientos prevista en el art. 104 de la LGT, dispone que las nuevas actuaciones realizadas por la Administración para dictar nueva liquidación no han de entenderse producidas en un procedimiento de ejecución de resoluciones previsto en el art. 66.2 del Real Decreto 520/2005, por referirse este precepto solo a la anulación por razones de fondo, sino en el seno del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto anulado, siendo el plazo para terminar este procedimiento el que restara en el procedimiento originario para dictar la correspondiente resolución desde el momento en que tuvo lugar el defecto formal determinante de la indefensión. Dicha sentencia se ve completada por la Sentencia de 19 de enero de 2018, recurso núm. 1094/2017, en la que se niega la aplicación del art. 150.5 de la LGT (actual art. 150.7 de la LGT) a los actos necesarios para la adopción de una nueva resolución (en este caso en un procedimiento de gestión), tras verse anulada la anterior en vía económico-administrativa, por apreciarse defectos de fondo o materiales, porque cuando se anula en la vía económico-administrativa por razones de fondo o materiales una resolución tributaria, la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a lo dispuesto en el art. 66, apartados 2 y 3 del Real Decreto 520/2005 (Reglamento general de revisión en vía administrativa) y en el art. 239.3 de la LGT, pues no hay en tales situaciones retroacción de actuaciones en sentido técnico, ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento del que trae causa, sino que solo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada. Ver Editorial del Centro de Estudios Financieros, *En un procedimiento de gestión, dictar una nueva resolución en sustitución de una anulada por cuestiones de fondo, forma parte de la ejecución, no cabiendo la retroacción de actuaciones*, 14 de febrero de 2018 [mensaje en un foro]. Disponible en: <<https://www.fiscal-impuestos.com/no-cabe-aplicar-retroaccion-actuaciones-procedimientos-gestion-sentencia-tribunal-supremo.html>>.

Ejemplos de esta jurisdicción especializada podemos encontrar en *Alemania*²⁰⁷, donde desde 1968, el equivalente a nuestros TEA pasaron a integrarse plenamente en el poder judicial, estando compuestos por los funcionarios de los cuerpos especializados de Hacienda, que en este caso ejercen funciones jurisdiccionales; y en *Canadá*, que en 1983 creó en el seno del poder judicial el Tribunal Tributario, en sustitución de la administrativa Comisión Tributaria previamente existente.

3. CONCLUSIONES DE LOS CUATRO PRIMEROS CAPÍTULOS

Teniendo una Administración Tributaria moderna y eficiente, referente en muchos aspectos para los países de nuestro entorno, observamos con preocupación como el descontento con su actuación, reflejado en las cifras de conflictividad, aumenta de forma alarmante, y como, a pesar de los esfuerzos legislativos y los sucesivos planes de lucha contra el fraude aprobados, las estimaciones sobre el porcentaje que representa la economía sumergida en nuestro país se mantiene de forma más o menos constante desde hace años.

Por ello considero que es el momento de afrontar los cambios necesarios para centrar los esfuerzos, más que en la represión e intento de cobro de deudas suspendidas eternamente en los tribunales y de dudoso cobro, en tratar de evitar dicha conflictividad apoyando y favoreciendo el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Se debe cambiar el paradigma sobre el que se desarrollan las relaciones ciudadanos-Administración Tributaria. Lejos de ver a esta como una Administración al servicio de los ciudadanos, la misma es vista como una Administración represora, poco dispuesta a escuchar a estos, a la que hay que tratar de evitar y a la que con frecuencia se teme.

La Administración Tributaria, como toda Administración, encuentra su razón de ser en el servicio al ciudadano y a este fin debe dirigir todos sus esfuerzos. Han de reorientarse los recursos más que a la comprobación y recaudación posterior, a facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones, potenciando los servicios de información y asistencia,

²⁰⁷ European Justice (página web), *Órganos jurisdiccionales especializados*. Disponible en: <https://e-justice.europa.eu/content_specialised_courts-19-de-es.do?member=1>. Jurisdicción tributaria alemana denominada *Finanzgerichtbarkeit* y compuesta por los TEA de primera instancia y el Tribunal Federal Económico-Administrativo (*Bundesfinanzhof*).

creando una auténtica consciencia fiscal en los ciudadanos, y poniendo al ciudadano en el eje de toda la relación jurídico-tributaria.

Pero a pesar de todos nuestros esfuerzos, por la propia naturaleza de obligación legal de la obligación tributaria, será inevitable que surjan los conflictos entre la Administración Tributaria y los ciudadanos. De ahí que también propongamos medidas dirigidas a dinamizar y potenciar la conocida como *justicia tributaria*, sobre la base de que una justicia que se dilate en exceso en el tiempo deja de ser tal justicia.

Para ello, además de modernizar y racionalizar la vía económico-administrativa, hemos de dar entrada a fórmulas alternativas de resolución de conflictos que, como el arbitraje, están resultando exitosas en los países que ya las han incorporado a su ordenamiento.

Con estas medidas finalmente conseguiremos, no solo una menor conflictividad y mayor concienciación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino también, y lo que es más importante, una mayor recaudación y acercar el cobro de los tributos al momento de su liquidación.

PARTE III. HACIA UN MODELO DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

CAPÍTULO V. HACIA UN MODELO DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

La crisis económica y financiera internacional que hemos padecido en la primera década del siglo XXI ha tenido importantes repercusiones en el modo de percepción del sistema tributario y en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de las grandes empresas. El sistema tributario ha pasado de ser una cuestión meramente técnica, alejada del debate político y social, a ser el centro de grandes debates sociales e incluso éticos. Y es que si algo bueno debía tener la crisis económica que hemos padecido, ha sido la creación de una especie de conciencia social fiscal, donde existe tolerancia cero con la elusión²⁰⁸ o fraude fiscal²⁰⁹. De este modo, el nivel de cumplimiento tributario de las grandes empresas se ha convertido en objeto de debate social, trasladando al ámbito tributario los principios del buen gobierno corporativo y exigiendo a estas, no solo que hagan públicos los importes satisfechos por cada uno de los impuestos, sino también cuál ha sido su aportación en cada uno de los países en los que operan. Además, se ha dado al cumplimiento tributario una connotación ética, exigiendo a las empresas que no traten de minimizar su carga tributaria, bajo la amenaza del riesgo reputacional que ello conlleva, a lo que también ha contribuido la creación del concepto de «planificación fiscal agresiva»²¹⁰, que parece surgido para restringir la planificación fiscal (legal) de tales empresas, dado que, si bien parece ser un concepto intermedio entre la planificación legal

²⁰⁸ Son múltiples las definiciones que de la elusión fiscal podemos encontrar, compartiendo todas ellas la característica de que se trata de comportamientos que respetan la letra, pero no el espíritu o finalidad de la norma. Así, por ejemplo, es definida por el Parlamento Europeo, Resolución de 21 de mayo de 2013, sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales (2013/2060(INI)), como «una utilización legal pero indebida del régimen tributario para reducir o evitar responsabilidades fiscales». Por su parte la AEAT, en su programa de educación cívico-tributaria, la define como «aquél comportamiento del contribuyente que utiliza una norma tributaria que estaba pensada con una finalidad distinta por el legislador, y con el que se pretende conseguir un resultado económico prohibido por la ley o contrario a la norma tributaria». Y por parte de la doctrina, Sanz Gómez, R., «Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea)», *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, núm. 13 (2017), 251-259, la define como «la articulación de estrategias de minimización del pago de tributos que son conformes con la literalidad de la normativa, pero no con una interpretación sistemática o teleológica [...]». Por último, en el glosario de términos sobre fiscalidad de la UE, se define como «la utilización de instrumentos legales para pagar la menor cantidad posible de impuestos».

²⁰⁹ El fraude o evasión fiscal es definido por la resolución del Parlamento Europeo anteriormente citada como «una actividad ilegal de elusión de responsabilidades fiscales», y por la AEAT como aquel «comportamiento del contribuyente que oculta, disfraza o manipula su capacidad económica para no ingresar a la Hacienda Pública la cantidad de impuestos que está obligado a pagar según las leyes vigentes».

²¹⁰ Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A., «Una aproximación al concepto de “planificación fiscal agresiva” utilizado en los trabajos de la OCDE», *Revista de Contabilidad y Tributación y CEF*, núm. 394 (2016).

y la elusión fiscal, el mismo parece quedar fuera del ámbito de los principios de la responsabilidad social corporativa trasladados ahora plenamente al ámbito tributario.

Por otra parte, la internacionalización de la economía ha motivado que el sistema impositivo pase de ser una cuestión puramente nacional a ser objeto de debate en organismos internacionales²¹¹ como el G20 o la OCDE. Y es que los Estados han tomado consciencia de que, si quieren hacer frente al nuevo modelo económico, con empresas que operan en múltiples países y que pueden aprovechar los vacíos normativos, incoherencias y falta de coordinación de los ordenamientos nacionales, deben buscar soluciones conjuntas y coordinadas, que den trato similar a las distintas fuentes de renta en las distintas jurisdicciones y que prevean mecanismos de resolución de disputas entre los mismos.

Así, en este capítulo estudiaremos como, partiendo del concepto de responsabilidad social corporativa, que en principio no tenía demasiado que ver con el sistema impositivo, a raíz de la crisis económica internacional se ha ido extendiendo al ámbito tributario, introduciendo los riesgos fiscales como un componente más del sistema de gestión de riesgos de las empresas, y haciendo directamente responsables de los mismos a los miembros del Consejo de Administración. Ello ha traído consigo nuevas exigencias de transparencia a las empresas, y el planteamiento de nuevos modelos de relación con los contribuyentes, especialmente las grandes empresas, ante la constatación de que el modelo tradicional de gestión de riesgos de las Administraciones Tributarias ha quedado obsoleto ante el nuevo modelo económico.

Por ello debemos tener presente, al acercarnos al estudio de las nuevas obligaciones de información y transparencia, y al planteamiento de un nuevo modelo (el cooperativo) de relación con los contribuyentes, que los mismos nacen con el objetivo de hacer más eficaz y eficiente la aplicación del sistema tributario, especialmente para las grandes empresas, para hacer frente al problema de la localización de las bases imponibles en las jurisdicciones en que realmente se hayan generado, y para evitar el doble aprovechamiento de pérdidas o de deducciones. Es decir, el planteamiento del modelo de

²¹¹ Incluso la Asamblea General de Naciones Unidas, en su Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, aprobada en septiembre de 2015, ha entrado en este debate planteando la utilización del sistema tributario para la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, orientando la utilización del sistema tributario a la consecución de fines tales como la reducción de la pobreza, o como instrumento modulador del uso de los recursos naturales a través de los tributos medioambientales.

cumplimiento cooperativo con las grandes empresas, lejos de nacer como un modelo privilegiado que beneficie a las mismas, como se está vendiendo desde determinados sectores, nace con el objetivo de hacer más eficiente la aplicación del sistema impositivo, bajo la premisa de que, con el tradicional sistema de aplicación del sistema tributario, las grandes empresas encontraban mayores facilidades de evasión o elusión fiscal. Por ello, y a cambio de una mayor seguridad jurídica en sus relaciones con la Administración Tributaria, y de una reducción de los costes indirectos de cumplimiento y control, se está estudiando la posibilidad de establecer para las grandes empresas un nuevo modelo de relación basado en la confianza mutua y en la transparencia. Es desde esta perspectiva desde la cual estudiaremos la aplicación al ámbito tributario de los principios de la responsabilidad social corporativa y las nuevas exigencias de transparencia, en cuanto que fundamento o base para el establecimiento de un nuevo modelo de relación con los contribuyentes, el modelo cooperativo, que contribuya a una aplicación más eficiente del sistema tributario, sobre todo respecto de las grandes corporaciones, a reducir la litigiosidad con las mismas y a acercar en el tiempo el momento de pago de las obligaciones tributarias al de su liquidación.

1. ORIGEN DE LA NOCIÓN DE RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA

La responsabilidad social empresarial (o responsabilidad social corporativa, en adelante RSE o RSC respectivamente) surge en Estados Unidos a finales de los años cincuenta y principios de los sesenta, como respuesta a una serie de acontecimientos como la guerra de Vietnam y otros conflictos mundiales como el *apartheid*. Despierta el interés en los ciudadanos que comienzan a creer que, a través de su trabajo en determinadas empresas o comprando algunos productos, están colaborando con el mantenimiento de determinados regímenes políticos o con ciertas prácticas políticas o económicas éticamente censurables.

La sociedad comienza a darse cuenta del impacto de las empresas u organizaciones en su entorno y pide una mayor revisión de este efecto. Así, nace la responsabilidad social empresarial.

El concepto responsabilidad social corporativa (RSC) es acuñado por primera vez en 1953 por el estadounidense Howard R. Bowen²¹², quien la define como «obligaciones de los

²¹² Bowen, H. R., *Social Responsibilities of the Businessman*, Nueva York: Harper & Row, 1953, p. 6.

hombres de empresa a seguir aquellas políticas, tomar aquellas decisiones, o seguir las líneas de acción que resulten deseables en función de objetivos y valores de nuestra sociedad».

La ética y los valores empresariales empiezan a tratarse en el mundo universitario y es en los años sesenta y setenta cuando realmente se desarrolla el debate académico sobre los fines de la empresa, siendo contestada esta construcción por autores como Milton Friedman, quien sostenía que «la responsabilidad social de las empresas es maximizar sus beneficios»²¹³, y que imponer a los gestores sociales objetivos distintos de los determinados por los accionistas, sean sociales, medioambientales o culturales, supondría que los mismos se rigieran por mecanismos diferentes a los del mercado, lo que llevaría en la práctica a ampliar el mecanismo político a todas las actividades humanas, dado que son los políticos, con la debida separación de poderes entre ejecutivo, legislativo y judicial, quienes deben encargarse de estos menesteres. Además, a través de la búsqueda de la maximización de los beneficios, los efectos sociales aparecerán de forma automática en forma de pago de impuestos, creación de empleo y cumplimiento de las leyes.

A favor de la RSE, pero como parte de los objetivos estratégicos empresariales para maximizar los beneficios, a través de la contribución a una sociedad más armoniosa, con menores problemas sociales y en consecuencia menos demandante de impuestos, y una mejor imagen pública de la empresa, Keith Davis²¹⁴ definió la RSE como «la obligación de una empresa de evaluar en su proceso de decisión los efectos de sus decisiones sobre el sistema social externo del modo de lograr beneficios sociales además de las ganancias económicas tradicionales buscadas. Lo cual significa que la RSE comienza cuando termina el derecho».

En este sentido, en 1979²¹⁵ Carroll distinguió cuatro tipos de responsabilidades empresariales:

²¹³ Citado por Bour, E., «Responsabilidad Social de la Empresa. Análisis del Concepto», *Estudios Económicos*, vol. XXIX, núm. 59 (2012), 1-30, p. 1.

²¹⁴ Davis, K., «The case for and against Business Assumption of Social Responsibilities», *The Academy of Management Journal*, vol. 16, núm. 2 (1973), 312-322.

²¹⁵ Carroll, A. B., «A three-dimensional conceptual model of corporate performance», *Academy of Management Review*, vol. 4, núm. 4 (1979), 497-505, revisado en *The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders*. Business Horizons. July-August 1991, citado por Bour, E., «Responsabilidad Social de la Empresa. Análisis del Concepto», *op. cit.*

- *Responsabilidades económicas*: entendidas como la producción de bienes y servicios requeridos por la sociedad y vendidos a beneficio. Constituye la obligación principal de la empresa, sin la cual no obtendría beneficios y no sería viable a largo plazo.
- *Responsabilidades legales*: las empresas han de cumplir las leyes, dado que en caso de incumplimiento se les impondrían multas y sanciones que harían inviables las mismas.
- *Responsabilidades éticas*: más allá del derecho. Implican el respeto por las prácticas deseadas por la sociedad y evitar las rechazadas por la misma.
- *Responsabilidades discrecionales o filantrópicas*: voluntarias para la empresa, implican el involucramiento de la misma en actividades que promuevan el bienestar social y la mejora de la calidad de vida de la población.

Así pues, poco a poco se fue abriendo paso la idea de que las empresas no deben tener como único objetivo la maximización de sus beneficios, sino que, como agentes sociales que son, que se benefician de servicios públicos tales como la educación de sus trabajadores, la salud de los mismos, la mejora de los medios de comunicación... han de revertir a la sociedad parte de sus beneficios, potenciando o desechando las actividades queridas o perniciosas para la sociedad, respectivamente.

2. CONCEPCIÓN ACTUAL DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA

El Informe Cadbury²¹⁶, publicado en Londres en 1992 como respuesta a los escándalos del Bank of Credit and Commerce International y de la Polly Peck International, define el *Corporate Governance* como el sistema por el que se dirigen y controlan las compañías.

Por su parte, el Pacto Mundial de Naciones Unidas en materia de responsabilidad social de las empresas²¹⁷ entiende la RSC como una llamada a las empresas a alinear sus estrategias y operaciones con diez principios universales sobre derechos humanos, normas laborales, medio ambiente y lucha contra la corrupción, y a tomar medidas que promuevan los objetivos de desarrollo sostenible.

²¹⁶ Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, «Informe Cadbury», *Boletín del Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas*, núm. 18 (1994), pp. 93-139.

²¹⁷ ONU, *Pacto Mundial de Naciones Unidas sobre responsabilidad social de las empresas*, de 26 de julio de 2000, Foro Económico Mundial celebrado en Davos (Suiza) el 31 de enero de 1999, fruto de la iniciativa del secretario general de la ONU, Kofi Annan.

En el ámbito europeo, el *Libro Verde* de la Unión Europea²¹⁸ entiende la responsabilidad social de las empresas como «la integración voluntaria por parte de estas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores. Ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá de su cumplimiento, invirtiendo más en el capital humano, el entorno y las relaciones con los interlocutores».

Por último, la OCDE establece una serie de principios en su obra *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE*²¹⁹, cuya finalidad es servir de referencia para que los Gobiernos puedan evaluar y perfeccionar el marco legal y reglamentario aplicable al gobierno corporativo en sus respectivos países. Dichos principios, si bien van dirigidos a las sociedades cotizadas, se espera que finalmente se apliquen en todo tipo de sociedades, cotizadas o no, al ofrecer una serie de normas y buenas prácticas no vinculantes, así como una guía de implantación de las mismas, susceptibles de ir adaptándose a las particularidades de cada tipo de país y a las necesidades de los diferentes tipos societarios. Dichos principios son:

1. Garantizar la base de un marco eficaz para el gobierno corporativo. El marco para el gobierno corporativo deberá promover la transparencia y eficacia de los mercados, ser coherente con el régimen legal y articular de forma clara el reparto de responsabilidades entre las distintas autoridades supervisoras, reguladoras y ejecutoras.
2. Los derechos de los accionistas y funciones clave en el ámbito de la propiedad. El marco para el gobierno corporativo deberá amparar y facilitar el ejercicio de los derechos de los accionistas.
3. Tratamiento equitativo de los accionistas. El marco para el gobierno corporativo deberá garantizar un trato equitativo a todos los accionistas, incluidos los minoritarios y los extranjeros. Todos los accionistas deben tener la oportunidad de realizar un recurso efectivo en caso de violación de sus derechos.

²¹⁸ Comisión Europea, *Libro Verde: Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*, 18 de julio de 2001. Disponible en:

<<https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0366&from=ES>>, p. 7.

²¹⁹ OCDE, *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE 2004*, Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, 2006 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9788485482726-es>>, p. 10.

4. El papel de las partes interesadas en el ámbito del gobierno corporativo. El marco para el gobierno corporativo deberá reconocer los derechos de las partes interesadas establecidos por ley o a través de acuerdos mutuos, y fomentar la cooperación activa entre sociedades y las partes interesadas con vistas a la creación de riqueza y empleo, y a facilitar la sostenibilidad de empresas sanas desde el punto de vista financiero.
5. Divulgación de datos y transparencia. El marco para el gobierno corporativo deberá garantizar la revelación oportuna y precisa de todas las cuestiones materiales relativas a la sociedad, incluida la situación financiera, los resultados, la titularidad y el gobierno de la empresa.
6. Las responsabilidades del Consejo. El marco para el gobierno corporativo deberá garantizar la orientación estratégica de la empresa, el control efectivo de la dirección ejecutiva por parte del Consejo y la responsabilidad de este frente a la empresa y los accionistas.

Dichos principios fueron objeto de revisión en el año 2016²²⁰ para adaptarlos a los cambios en los sectores empresarial y financiero, sobre la base de que la finalidad del gobierno corporativo no es otra que la de crear un clima de confianza, transparencia y rendición de cuentas en el ámbito empresarial, que favorezca la realización de inversiones a largo plazo, la estabilidad financiera, la credibilidad de los datos empresariales y la integridad en los negocios, y remiten a su desarrollo por las administraciones o el sector privado en forma de normas obligatorias o voluntarias más detalladas. Dichos principios son:

1. El marco de gobierno corporativo promoverá la transparencia y la equidad de los mercados, así como la asignación eficiente de los mercados. Será coherente con el Estado de derecho y respaldará una supervisión y una ejecución eficaces.
2. Protegerá y facilitará el ejercicio de los derechos de los accionistas y garantizará el trato equitativo a todos ellos, incluidos los minoritarios y los extranjeros. Todos tendrán la posibilidad de que se reparen de forma eficaz las violaciones de sus derechos.

²²⁰ OCDE, *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20*, París: OECD Publishing, 2016 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264259171-es>>.

3. Deberá proporcionar incentivos sólidos a lo largo de toda la cadena de inversión y facilitar que los mercados de valores funcionen de forma que contribuyan al buen gobierno corporativo.
4. Reconocerá los derechos de los actores interesados que disponga el ordenamiento jurídico o se estipulen de mutuo acuerdo y fomentará la cooperación activa entre estos y las sociedades con vistas a la creación de riqueza y empleo, y a la sostenibilidad de empresas sólidas desde el punto de vista financiero.
5. Garantizará la comunicación oportuna y precisa de todas las cuestiones relevantes relativas a la empresa, incluida la situación financiera, los resultados, la propiedad y sus órganos de gobierno.
6. Y, por último, el marco de gobierno corporativo debe garantizar la orientación estratégica de la empresa, el control efectivo de la dirección por parte del Consejo y la rendición de cuentas ante la empresa y los accionistas.

Con fundamento en dichos principios, las Líneas directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales²²¹, si bien no establecen una definición de la RSC como tal, sí establecen las bases que la inspiran en las recomendaciones dirigidas por los Gobiernos a las empresas multinacionales, cuyo objetivo es tratar de garantizar que las actividades de las empresas se desarrollen en armonía con las políticas públicas de los países en que operen, favorecer la confianza mutua entre las empresas y las sociedades donde desarrollen sus actividades, contribuir a generar un clima de estabilidad y seguridad que atraiga las inversiones extranjeras y potenciar la contribución de las multinacionales al desarrollo sostenible. Para ello, se enuncian una serie de principios y normas de seguimiento voluntario, para conseguir una conducta empresarial más responsable que sea compatible con las legislaciones y normas reconocidas internacionalmente, con el objetivo común por parte de los gobiernos adheridos a dichas directrices de impulsar las contribuciones que las empresas multinacionales puedan realizar al progreso económico, medioambiental y social.

Destacar entre estos fundamentos establecidos en las Líneas directrices de la OCDE, por cuanto afectan al ámbito tributario, que las empresas deberán abstenerse de buscar exenciones o incentivos no contemplados legalmente, debiendo tributar en aquellos

²²¹ OCDE, *Líneas directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*, París: OECD Publishing, 2013 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264202436-es>>, pp. 15 y 17.

países en los que realmente se desarrolle el proceso productivo, evitando trasladar los beneficios a jurisdicciones favorables o de baja tributación, debiendo cumplir no solo con la letra sino también con el espíritu de las leyes tributarias de los países en los que operen y considerando el gobierno fiscal como parte integrante de sus mecanismos de control y de su sistema de gestión de riesgos²²².

En nuestro país, según el Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa²²³, la RSC es una forma de dirigir las empresas teniendo en cuenta los impactos que su actividad genera sobre sus clientes, empleados, accionistas, comunidades locales, medio ambiente y sobre la sociedad en general, siendo los principios que la rigen:

- El cumplimiento de la legislación.
- Global y transversal.
- Ética y coherencia.
- Gestión de impactos.
- Satisfacción de expectativas y necesidades.

Por último, según el Informe del Foro de Expertos en Responsabilidad Social Empresarial²²⁴, de 12 de julio de 2007, la RSE tiene como objetivo la sostenibilidad a largo plazo no solo de la empresa sino de la sociedad en su conjunto, integrando en la gestión empresarial los diferentes puntos de vista de los diversos agentes sociales afectados por la actividad de la empresa, implicando, no solo un estricto cumplimiento de las obligaciones legales vigentes, sino también la integración voluntaria en su gobierno y gestión de las preocupaciones sociales, laborales, medioambientales y de respeto a los derechos humanos que surgen de la relación y diálogo transparentes con sus grupos de interés, responsabilizándose de las consecuencias e impactos de sus acciones.

²²² *Ibid.*, p. 65.

²²³ El Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa es una organización sin ánimo de lucro que nace en el año 2004 de la mano de varias organizaciones de la sociedad civil con el objetivo de trabajar en el impulso de la correcta aplicación de la RSC. <<https://observatoriorsc.org/inicio/quienes-somos/>>.

²²⁴ Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, *Informe de 12 de julio de 2007, del Foro de Expertos en materia de Responsabilidad Social Empresarial* [en línea]. Disponible en: <https://observatoriorsc.org/wp-content/uploads/2013/07/foroexpertos_rse_informe.pdf>, p. 7; foro constituido a iniciativa del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales con la participación de representantes de varios Ministerios y de expertos provenientes de grupos empresariales, organizaciones de la sociedad civil y de la universidad.

3. RECEPCIÓN EN ESPAÑA DE ESTOS ANTECEDENTES

En nuestro país²²⁵, la RSC tradicionalmente se ha abordado, no a través de la aprobación de un cuerpo normativo que regule la misma, imponiendo obligaciones que sean exigibles por los interesados, sino a través de la aprobación de simples recomendaciones, de cumplimiento voluntario, con la esperanza de que las mismas serán exigidas por los mercados, que cada vez demandan mayores estándares de transparencia y responsabilidad de las empresas. Dichas recomendaciones tienen además como únicas destinatarias a las sociedades cotizadas, si bien se espera que las mismas sirvan de referencia al resto. Sin entrar a analizar en profundidad su contenido, los hitos de la RSC en España vienen dados por los siguientes textos:

3.1. Código de Buen Gobierno o Código Olivencia. 1998

La primera aproximación a la RSC fue el conocido como *Código de Buen Gobierno o Código Olivencia*²²⁶ (1998), fruto de las medidas adoptadas en Consejo de Ministros de 21 de febrero de 1997, que se plasmaron, entre otras, en la creación, por acuerdo de 28 de febrero de 1997, de una Comisión Especial para el Estudio de un Código Ético de los Consejos de Administración de las Sociedades, presidida por D. Manuel Olivencia Ruiz. Señala el Gobierno que la necesidad de este código viene dada por la política de privatizaciones y venta de sociedades públicas emprendida, que dará como resultado un aumento de accionistas que reclaman un mayor protagonismo en su administración. Con dicho código se trata de mejorar el funcionamiento de los Consejos de Administración, maximizar la eficacia y la agilidad de su gestión, su credibilidad, su responsabilidad y su transparencia, y todo ello dirigido a una mejor defensa de los intereses de todos los accionistas. No cabe duda de que, al establecer como objetivo del código la defensa de los accionistas, se está refiriendo principalmente a los accionistas minoritarios. Y es que se parte del dato de que, en el caso de las sociedades cotizadas españolas, la mayor parte de las mismas está controlada por un socio mayoritario o un grupo de socios significativos. Aborda el conflicto entre capital y gestión proponiendo la conveniencia de incorporar al Consejo de Administración una mayoría de consejeros independientes,

²²⁵ Se toma como referencia en este apartado a Olivencia Ruiz, M., «El Gobierno corporativo como instrumento al servicio del accionista minoritario», *Cuadernos de Derecho para ingenieros*, núm. 10 (2011), 49-62.

²²⁶ Comisión Nacional del Mercado de Valores, *El gobierno en las sociedades cotizadas* [en línea]. Disponible en: <<https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/govsocot.pdf>>.

tratando de garantizar los derechos de los titulares de aquel frente a los ejecutivos, abogando por un mayor protagonismo de los accionistas en la dirección de las empresas. Plantea también el riesgo derivado de tensiones internas entre los diversos grupos de accionistas, accionistas significativos, pequeños inversores y el peso cada vez mayor de los institucionales. De ahí que, a medida que aumente el grado de separación entre propiedad y gestión y la importancia relativa de los inversores pequeños y de los institucionales, se acentúe la necesidad de nuevas fórmulas de equilibrio en la organización del gobierno de las sociedades cotizadas, requiriendo la adopción de medidas de moderación o contrapeso, al objeto de que ninguno de ellos se arroge el poder a expensas o en detrimento de los intereses de los otros²²⁷.

Para hacer frente a esta posible divergencia entre los intereses de la propiedad y de la gestión, dispone que la primera función del Consejo de Administración de las sociedades cotizadas no ha de ser la gestión sino la supervisión de las mismas, distinguiendo en dicha función tres responsabilidades fundamentales: orientar la política de la compañía, controlar las instancias de gestión y servir de enlace con los accionistas, siendo la creación de valor para el accionista el criterio que debe presidir su actuación. Así, contempla la creación de las llamadas comisiones delegadas de control, compuestas por consejeros externos, de auditoría, de nombramientos y de retribuciones. Apela igualmente a la existencia de consejeros independientes, no vinculados con el equipo de gestión ni con los núcleos accionariales de control, cuya misión principal sea hacer valer en el consejo los intereses del capital flotante (en manos de pequeños inversores y que es objeto de libre negociación en bolsa), debiendo establecerse la misma relación entre consejeros independientes y dominicales (los que acceden al Consejo por ser titulares o representar a los titulares de paquetes accionariales significativos) que la existente entre el capital flotante y el capital estable.

3.2. Informe Aldama. 2003

Con el objetivo de adaptar las conclusiones del Código Olivencia a las nuevas circunstancias económicas y sociales, nace el Informe de la Comisión Especial para el Fomento de la Transparencia y Seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas

²²⁷ Olivencia Ruiz, M., *Documento de la Comisión Especial para el estudio de un Código Ético de los Consejos de Administración de las Sociedades: el gobierno de las sociedades cotizadas («Informe Olivencia»)*, 1998, Madrid: Ministerio de Economía, p. 8.

de 8 de enero de 2003: Informe Aldama²²⁸. En un contexto de globalización acelerada de la economía, entiende que el correcto funcionamiento de los mercados de capitales requiere que la economía se rija por tres criterios o principios: el de vigencia efectiva del imperio de la ley, el de la autoregulación de los mercados y el de la máxima transparencia. Así, el Informe Aldama insiste en la importancia del principio de transparencia y en su correlativo deber de información, recomendando la obligatoriedad de la información sobre gobierno corporativo²²⁹.

3.3. Código unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas o Código Conthe. 19 de mayo de 2006

El conocido como *Código Conthe*²³⁰ nace con la vocación de reunir en un solo documento todas las recomendaciones existentes en nuestro país sobre gobierno corporativo, teniendo en cuenta las recomendaciones de la OCDE y de la Comisión Europea, con el fin de facilitar el cumplimiento del principio de «cumplir o explicar»²³¹ previsto en un primer momento en el art. 116²³² de la Ley 24/1998, de 28 de julio, del Mercado de Valores, introducido por la Ley 26/2003, de 17 de julio, en virtud del cual las sociedades cotizadas españolas están obligadas a consignar en su Informe Anual de Gobierno Corporativo el grado de seguimiento de las recomendaciones de gobierno corporativo, o, en su caso, la explicación de la falta de seguimiento de dichas recomendaciones, correspondiendo a los accionistas, inversores y mercados valorar las explicaciones dadas por las sociedades cotizadas sobre el grado de cumplimiento de las recomendaciones²³³. Destacar entre las recomendaciones que realiza, que el número de consejeros externos

²²⁸ Comisión Nacional del Mercado de Valores, *Informe de la Comisión Especial para el Fomento de la Transparencia y Seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas («Informe Aldama»)*, 2003 [en línea]. Disponible en:

<<https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/informefinal.pdf>>.

²²⁹ Olivencia Ruiz, M., «El Gobierno corporativo como instrumento al servicio del accionista minoritario», *op. cit.*, p. 9.

²³⁰ Comisión Nacional del Mercado de Valores, *Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas 2006 («Código Conthe»)*, 19 de mayo de 2006 [en línea]. Disponible en: <https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/Codigo_unificado_Esp_04.pdf>.

²³¹ En inglés, *comply or explain*.

²³² Actual art. 540 del Real Decreto Legislativo 1/2010, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

²³³ Olivencia Ruiz, M., *Documento de la Comisión Especial para el estudio de un Código Ético de los Consejos de Administración de las Sociedades: el gobierno de las sociedades cotizadas («Informe Olivencia»)*, *op. cit.*, p. 12.

dominicales²³⁴ e independientes²³⁵ constituya una amplia mayoría del Consejo y que, por el contrario, el número de consejeros ejecutivos sea el mínimo necesario. Se acentúan las obligaciones de transparencia, debiendo informar tanto sobre la condición de los consejeros, perfil profesional de los mismos, retribuciones y condiciones de cese, debiéndose publicar, asimismo, el detalle de los acuerdos a adoptar en la Junta General.

Así pues, el Informe Conthe supone un desarrollo de las obligaciones de transparencia ya contenidas en el Código Olivencia, pero los principios en que se basan ambos son los mismos: mayor responsabilidad del órgano de administración, como contrapeso a sus poderes; una mayor presencia de consejeros externos, como contrapeso al predominio de los ejecutivos; un mayor peso de los independientes, como contrapeso al conflicto capital-gestión y presencia de otros intereses, entre ellos, de minoritarios; y una mayor publicidad, como freno a la opacidad y como mecanismo de información y rendición de cuentas, dirigido no solo a los accionistas sino a los mercados, para que los inversores puedan adoptar motivadamente sus decisiones de inversión o desinversión en las sociedades²³⁶.

3.4. Código unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas y Guía para la elaboración del Informe de Gestión. Junio de 2013

En junio de 2013²³⁷ se aprobó una versión actualizada del Código unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas aprobada por el Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (en adelante CNMV), con el fin de adaptar o suprimir aquellas recomendaciones o definiciones vinculantes que ya habían sido incorporadas a normas vigentes desde la aprobación del Código unificado en 2006. Entre las medidas propuestas destacar la obligatoriedad de contar con una comisión de nombramientos y retribuciones, reducir de 6 a 4 años el mandato de los consejeros, la necesidad de votar las retribuciones

²³⁴ Considerando como tales: a) aquellos que posean una participación accionarial superior o igual a la que se considere legalmente como significativa o que hubieran sido designados por su condición de accionistas, aunque su participación accionarial no alcance dicha cuantía; b) quienes representen a accionistas de los señalados en la letra precedente, *ibid.*, p. 52.

²³⁵ Se consideran consejeros independientes aquellos que, designados en atención a sus condiciones personales y profesionales, puedan desempeñar sus funciones sin verse condicionados por relaciones con la sociedad, sus accionistas significativos o sus directivos, *ibid.*

²³⁶ Olivencia Ruiz, M., «El Gobierno corporativo como instrumento al servicio del accionista minoritario», *op. cit.*

²³⁷ Comisión Nacional del Mercado de Valores, *Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas 2013* [en línea]. Disponible en: <https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/CUBGrefundido_junio2013.pdf>.

del Consejo de Administración, establecer como indelegables las facultades del Consejo de aprobar la política de control y gestión de riesgos, y reducir a 1000 acciones la limitación del derecho de asistencia a las Juntas.

3.5. Código de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas²³⁸ de 18 de febrero de 2015

Por acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de mayo de 2013, se creó una Comisión de expertos en materia de gobierno corporativo para proponer las reformas normativas que se considerasen adecuadas para garantizar el buen gobierno de las empresas y para prestar apoyo y asesoramiento a la CNMV en la modificación del mencionado código unificado de 2006. Y ello con el objetivo de velar por el adecuado funcionamiento de los órganos de gobierno, generar confianza para los accionistas e inversores y mejorar el control interno de las empresas españolas²³⁹. En este sentido, se distingue entre aquellos aspectos y recomendaciones que se consideran que deben incorporarse al derecho positivo, lo que dio lugar a la reforma de la Ley de Sociedades de Capital por medio de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, y aquellos otros que han de seguir siendo recomendaciones de seguimiento voluntario, sujetos al principio de «cumplir o explicar»²⁴⁰.

Destacar de esta nueva versión del Código, que desarrolla por primera vez recomendaciones relacionadas con la RSC, explicitando que la búsqueda del interés social, entendido este como la consecución de un negocio rentable y sostenible a largo plazo que maximice el valor económico de la empresa, debe hacerse conciliando los diversos intereses de sus empleados, proveedores, clientes y de los restantes grupos de interés que puedan verse afectados, así como el impacto de la compañía en la sociedad en su conjunto y en el medio ambiente²⁴¹. Ubica en el Consejo de Administración la facultad

²³⁸ Comisión Nacional del Mercado de Valores, *Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas 2015*, 18 de febrero de 2015 [en línea]. Disponible en:

<http://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/Codigo_buen_gobierno.pdf>.

²³⁹ *Ibid.*, pp. 7-8: «velar por el adecuado funcionamiento de los órganos de gobierno y administración de las empresas [...]; de generar confianza y transparencia para los accionistas e inversores nacionales y extranjeros; de mejorar el control interno y la responsabilidad corporativa de las empresas españolas, y de asegurar la adecuada segregación de funciones, deberes y responsabilidades en las empresas, desde una perspectiva de máxima profesionalidad y rigor».

²⁴⁰ Plasmado en el art. 540.4.g) del TRLSC aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, según el cual «el informe de gobierno corporativo [...] deberá ofrecer una explicación detallada de la estructura del sistema de gobierno de la sociedad y de su funcionamiento en la práctica. En todo caso, el contenido mínimo del informe de gobierno corporativo será el siguiente: [...] g) Grado de seguimiento de las recomendaciones de gobierno corporativo, o, en su caso, la explicación de la falta de seguimiento de dichas recomendaciones».

²⁴¹ *Ibid.*, recomendación 12.

indelegable de promover la responsabilidad social de la empresa²⁴², y la aprobación de la política de control y gestión de riesgos²⁴³, la cual deberá identificar los distintos tipos de riesgo, financieros y no financieros a los que se enfrenta la sociedad, fijar el nivel de riesgo que la sociedad considere aceptable, establecer las medidas necesarias para mitigar el impacto de dichos riesgos en caso de que llegaran a materializarse y establecer los sistemas de información y control interno necesarios para gestionar y controlar dichos riesgos²⁴⁴.

En cuanto a la composición del Consejo de Administración, recomienda que el número de consejeros independientes represente al menos la mitad del total, y se establece como objetivo que el número de consejeras represente en el año 2020, al menos un 30 % de los miembros del Consejo.

3.6. Recepción de dichos principios en el derecho de sociedades²⁴⁵ y su incidencia en el derecho tributario

Nos interesa ahora destacar cuál ha sido la repercusión de toda la doctrina de la RSC en el ámbito del derecho tributario, no tanto como fin en sí misma considerada, sino como presupuesto que puede establecer las bases para una nueva forma de relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes. En la medida en que el buen gobierno de las entidades exige nuevos estándares de responsabilidad en la gestión, independencia, transparencia e igualdad, el mismo puede establecer las condiciones necesarias para el nacimiento y fortalecimiento de una nueva forma de cumplimiento de las obligaciones tributarias: el cumplimiento cooperativo.

Siguiendo las directrices ya marcadas tanto por la ley federal estadounidense Ley Sarbanes-Oxley²⁴⁶, como por la Declaración de Seúl de 2006 del Foro de la OCDE sobre

²⁴² *Ibid.*, principio 9: «El Consejo de Administración asumirá, colectiva y unitariamente, la responsabilidad directa sobre la administración social y la supervisión de la dirección de la sociedad, con el propósito común de promover el interés social».

²⁴³ *Ibid.*, principio 21: «La sociedad dispondrá de una función de control y gestión de riesgos ejercida por una unidad o departamento interno, bajo la supervisión directa de la comisión de auditoría o, en su caso, de otra comisión especializada del Consejo de Administración».

²⁴⁴ *Ibid.*, recomendación 45.

²⁴⁵ Embid Irujo, J. M. y Val Talens, P. del, *La responsabilidad social corporativa y el Derecho de sociedades de capital: entre la regulación legislativa y el soft law*, Madrid: Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, 2016.

²⁴⁶ Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub. L. N.º 107-204, 116 Stat. 745 (30 de julio de 2002), surgida a raíz de los escándalos financieros de Enron o Tyco International que trata de garantizar la independencia de los auditores de las grandes compañías mediante la creación de la *Public Company Accounting Oversight*

Administración Tributaria²⁴⁷, y por las Líneas directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales de 2013, que consideraban el gobierno fiscal y la disciplina tributaria como elementos integrados en los mecanismos de control y de sistemas de gestión de riesgos de las empresas multinacionales; en nuestro país, la Estrategia Española de Responsabilidad Social de las Empresas²⁴⁸ señala como una de las medidas a implantar para aumentar la confianza en la economía, el fomento de una fiscalidad responsable en las empresas²⁴⁹.

De acuerdo con los principios expuestos, a través de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, se ha incluido el riesgo tributario como un componente más del sistema de gestión del riesgo en las sociedades de capital²⁵⁰.

Así, cada vez se amplía más el ámbito al que afectan los principios y recomendaciones del buen gobierno corporativo. El propio preámbulo de la Ley 31/2014 reconoce que, si bien en sus orígenes el objeto de estudio del gobierno corporativo era el Consejo de Administración y los problemas de agencia e información asimétrica en las sociedades mercantiles, actualmente dicho objeto se ha ampliado mucho, abarcando cuestiones tales como las retribuciones y profesionalidad de administradores y directivos. Este interés por ampliar el ámbito de aplicación de los principios y normas de la responsabilidad social

Board, y que establece nuevos estándares de responsabilidad para los Consejos de Administración y dirección.

²⁴⁷ Declaración Final de Seúl, adoptada en la Tercera Reunión del Foro OCDE sobre Administración Tributaria, 14 y 15 de septiembre de 2006, en la cual se apuesta por la aplicación de directrices sobre buen Gobierno corporativo en el área tributaria, por la aplicación de técnicas de análisis de riesgos tributarios en las Administraciones Tributarias («el uso de técnicas reforzadas y universales de gestión de riesgos a nivel de organización y en el plano operativo y compartir nuestra evaluación de riesgo con el contribuyente»), por una mayor implicación de la dirección de las empresas en la determinación de la estrategia fiscal de las mismas («fomentar, por parte de la alta dirección de grandes empresas (por ejemplo, consejeros delegados y Consejos de Dirección) un mayor interés, y mayor responsabilidad, en sus estrategias de planificación fiscal») y por ahondar en la relación existente entre cumplimiento tributario y buen gobierno («ampliar las directrices sobre Buen Gobierno Corporativo para otorgar mayor atención a la relación entre tributos y el concepto de buen gobierno»). <<https://www.oecd.org/korea/37417459.pdf>>.

²⁴⁸ Ministerio de Empleo y Seguridad Social, *Estrategia 2014-2020 para empresas, administraciones públicas y el resto de organizaciones para avanzar hacia una sociedad y una economía más competitiva, productiva, sostenible e integradora*, Madrid: Subdirección General de Información Administrativa y Publicaciones del Ministerio de Empleo y Seguridad Social [en línea]. Disponible en: <<http://www.mitramiss.gob.es/ficheros/rse/documentos/eerse/EERSE-Castellano-web.pdf>>.

²⁴⁹ *Ibid.*, p. 39: «El objeto es promover una actuación fiscal ejemplar, que reduzca las estrategias de evasión fiscal y la competencia desleal en este ámbito, garantizando tanto el cumplimiento de la normativa, como el comportamiento socialmente responsable».

²⁵⁰ En esta misma línea, desde el año 2014, RobecoSAM AG, *Dow Jones Sustainability Index* [en línea]. Disponible en: <<https://www.sustainability-indices.com/index-family-overview>>, índice que mide la sostenibilidad de las empresas, incorpora la dimensión fiscal como criterio a tener en cuenta en la evaluación de la sostenibilidad de las mismas.

corporativa se ha visto impulsado por los acontecimientos acaecidos durante la reciente crisis financiera, y es que los líderes de los países de la Unión Europea y del G20 han coincidido en señalar entre las causas indirectas y subyacentes de la misma, la complejidad en la estructura de gobierno corporativo de las grandes corporaciones y su falta de transparencia e incapacidad para determinar la cadena de responsabilidades dentro de las mismas²⁵¹. De esta forma, ante la asunción de riesgos desproporcionados por parte de las entidades financieras, las retribuciones desproporcionadas de los miembros de los Consejos de Administración de empresas en dificultades, el falseamiento contable de los resultados empresariales, los escándalos fiscales de algunas empresas que ocultan ingresos y patrimonio en paraísos fiscales... los dirigentes de las empresas se escudaban en su desconocimiento y en que ellos no eran los responsables directos de dichas decisiones.

Para intentar paliar dicha situación, a través de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital²⁵², se impone a los administradores el deber de diligencia *de un ordenado empresario*, exigiéndoles adoptar «las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad»²⁵³. Además, se establecen como facultades indelegables del Consejo de Administración²⁵⁴ la supervisión del funcionamiento de las comisiones que hubiera constituido y de los órganos delegados y directivos que hubiera designado, así como la determinación de la política y estrategia general de la sociedad, y con más rotundidad aún en el ámbito de la política tributaria de las sociedades, se establecen como facultades indelegables de los Consejos de Administración de las sociedades cotizadas: la determinación de la política de control y gestión de riesgos fiscales y la supervisión de los sistemas de información y control internos (art. 529 ter.1.b) Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en adelante TRLSC), la aprobación de las inversiones u operaciones que por su cuantía o características presenten especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la Junta General de Accionistas (art. 529 ter.1.f) TRLSC), aprobar la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios

²⁵¹ Preámbulo de la Ley 34/2015, de 3 de diciembre.

²⁵² En lo que aquí interesa, destacar que las modificaciones introducidas por los arts. 529 ter y quaterdecies entraron en vigor el 1 de enero de 2015, según lo dispuesto en la disposición transitoria de la ley, mientras que el resto del articulado entró en vigor el 24 de diciembre de 2014, según lo dispuesto en su disposición final cuarta.

²⁵³ Art. 225 del TRLSC.

²⁵⁴ Art. 249 bis del TRLSC.

considerados paraísos fiscales, así como la realización de aquellas operaciones o transacciones que, por sus características, puedan menoscabar la transparencia de la sociedad o grupo societario (art. 529 ter.1.g) TRLSC), aprobar, previo informe de la comisión de auditoría, las operaciones que realice la sociedad con otras entidades vinculadas o con los consejeros o accionistas titulares de una participación significativa, tanto de la propia sociedad como de otras integradas en el grupo societario (art. 529 ter.1.h) TRLSC), así como la determinación de la estrategia fiscal de la sociedad (art. 529 ter.1.i) TRLSC).

Como puede observarse, tras la aprobación de la Ley 31/2014, la implicación del Consejo de Administración en los *asuntos fiscales* de la sociedad es plena, sin que pueda alegar su desconocimiento o la delegación en otros órganos sociales de tales asuntos.

Muchos de estos mandatos, establecidos en la Ley de Sociedades de Capital exclusivamente para las sociedades cotizadas, se han extendido a las sociedades no cotizadas al ser tomados como referencia para verificar el cumplimiento o no del *Código de Buenas Prácticas Tributarias*²⁵⁵ (en adelante CBPT) para todas las empresas adheridas al mismo, sean o no cotizadas. Así, en el documento que recoge las *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, de 2 de noviembre de 2015*, se establecen como conductas que permiten verificar el cumplimiento del mismo por parte de las empresas, entre otras, las siguientes:

1. Que la estrategia fiscal de la entidad haya sido fijada por el Consejo de Administración u órgano equivalente, y esté documentada y sea conocida por los altos directivos de la empresa.
2. Que el Consejo de Administración, u órgano equivalente, haya aprobado las operaciones y las inversiones de especial riesgo fiscal.
3. Que la política de gestión de riesgos de la sociedad contemple medidas para mitigar los riesgos fiscales identificados y establezca reglas internas de gobierno corporativo en esta materia cuyo cumplimiento puede ser objeto de verificación.
4. Que la empresa no haya utilizado estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias.

²⁵⁵ Conjunto de principios y recomendaciones a seguir por las empresas, aprobado en el Foro de Grandes Empresas, al que más adelante aludiremos.

5. Que la empresa haya colaborado en la detección y búsqueda de soluciones respecto de aquellas prácticas fiscales fraudulentas que hubiera detectado en los mercados en los que opera o con los que mantiene relaciones relevantes.

El seguimiento de dichas conductas será un buen indicio de la correcta aplicación del CBPT por parte de las empresas adheridas al mismo.

Asimismo, por medio de la Ley 31/2014, se crea la *Comisión de Auditoría*²⁵⁶, cuyos componentes serán nombrados por el Consejo de Administración entre consejeros no ejecutivos, la mayoría de los cuales deberán ser además independientes, y al menos uno de ellos, acreditar conocimientos y experiencia en materia de contabilidad o/y auditoría, y a la que corresponderá supervisar los sistemas de control interno, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos de la sociedad, subsanar las debilidades del sistema de control interno que haya podido poner de relieve el auditor de cuentas (art. 529 quaterdecies 4.b) TRLSC), e informar con carácter previo al Consejo de Administración sobre las materias previstas en la propia ley, en los Estatutos sociales y en el Reglamento del Consejo, y especialmente sobre la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales y las operaciones con partes vinculadas (art. 529 quaterdecies 4.g. 2.º y 3.º TRLSC).

Finalmente, y como anteriormente comentamos, merece la pena destacar que el art. 540 del TRLSC impone a las sociedades anónimas cotizadas la obligación de hacer público un *Informe Anual de Gobierno Corporativo*²⁵⁷ en el que, entre otros extremos, se deberá informar sobre las operaciones vinculadas de la sociedad con sus accionistas y administradores, de las operaciones intragrupo realizadas durante el ejercicio al que se refiera el informe, y sobre los sistemas de control de riesgos, incluido el fiscal, existentes en la sociedad (art. 540 4.d) y e) TRLSC).

Con la reforma introducida por la Ley 31/2014, de lo que se ha tratado en definitiva es de asegurar que la delegación de funciones y el principio de confianza que inspira toda la

²⁵⁶ Art. 529 quaterdecies del TRLSC.

²⁵⁷ El CBPT exige para las empresas adheridas al mismo, que el *Informe Anual de Gobierno Corporativo* refleje el cumplimiento por parte de estas de las recomendaciones recogidas en dicho código, entendiéndose en caso contrario, salvo causa justificada, que la entidad ha renunciado al mismo.

actividad de las sociedades no sirvan de pretexto a los administradores para incumplir sus obligaciones de supervisión, vigilancia y control²⁵⁸.

De esta forma aumenta la responsabilidad de los miembros de los Consejos de Administración²⁵⁹, que ya no podrán alegar su ignorancia y su falta de responsabilidad en la determinación de la estrategia fiscal de la sociedad, y el desconocimiento de las operaciones de trascendencia tributaria²⁶⁰, cuando las mismas incurran en irregularidades fiscales.

Pero más que destacar las nuevas obligaciones legales impuestas en materia fiscal a los órganos de administración²⁶¹ de las sociedades cotizadas, considero que debe destacarse el cambio de percepción frente al incumplimiento fiscal del que dicha reforma es reflejo. Y es que la reciente crisis financiera mundial ha hecho que tanto los Gobiernos como la sociedad civil centren su atención en el comportamiento de las empresas multinacionales,

²⁵⁸ Fiscalía General del Estado, *Circular 1/2016 sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015*. Ref. FIS-C-2016-00001, p. 23.

²⁵⁹ Martín Fernández, J., «Riesgo fiscal y Buen Gobierno Corporativo», *Cinco Días*, 18 de agosto de 2014, según el cual «estas disposiciones incrementan la responsabilidad tributaria de los miembros del Consejo de Administración que no podrán, en ningún caso, alegar su ignorancia en estas materias. Así, no solo se les atribuye, como facultad, la supervisión de riesgos fiscales y la aprobación de operaciones con gran trascendencia tributaria, sino que constituye un deber propio y de vigilancia sobre los gestores de la entidad. Además, ellos son la última instancia a la que le corresponde el diseño de la estrategia fiscal de la entidad, siendo, por tanto, los autores ideales o intelectuales de la misma».

²⁶⁰ La máxima responsabilidad del Consejo de Administración en la toma de decisiones fiscales ya estaba presente en diversas normas de nuestro ordenamiento. Así, por ejemplo, la decisión de tributar en el régimen de consolidación fiscal por los grupos de sociedades se adopta por los Consejos de Administración de cada una de las entidades integrantes del grupo (art. 61 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), y también en el caso del IVA la opción de tributar por el régimen especial del grupo de entidades se adopta por los Consejos de Administración de cada una de las mismas (art. 163 sexies dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido).

²⁶¹ Considero que la principal consecuencia de la reforma de la Ley de Sociedades de Capital ha sido explicitar dicha responsabilidad de los administradores, puesto que la misma ya estaba prevista en los arts. 42 y 43 de la LGT, vigente desde el 1 de julio de 2004, tanto para los casos de participación activa de los administradores en la comisión de una infracción tributaria por parte de las sociedades, como para los casos de omisión o dejación de funciones por parte de los mismos, cuando establecen la responsabilidad solidaria de las personas o entidades que «sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria» (art. 42.1.a) y la responsabilidad subsidiaria de «los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones» (art. 43.1.a), de «los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago» (art. 43.1.b) y de «los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración» (art. 43.1.c).

especialmente financieras y tecnológicas. El comportamiento irresponsable de muchas de estas empresas, con la asunción de riesgos desproporcionados en busca de un rápido beneficio, que ha sido el germen de la mayor crisis financiera que se recuerda, y el traslado de los beneficios de las empresas tecnológicas a jurisdicciones de baja tributación, ha hecho que la sociedad se plantee la exigencia de responsabilidad a las mismas, comenzando por examinar su contribución a los ingresos fiscales.

El nuevo modelo económico, caracterizado por la globalización de la economía, la facilidad de deslocalización de los factores de producción, capital y trabajo, por el traslado de fábricas e instalaciones a países de bajo coste, por la eliminación de las barreras al comercio, el desarrollo tecnológico y de las telecomunicaciones, y la necesidad de protección de la propiedad intelectual, se ha reflejado directamente en la forma en que se desarrollan las actividades transfronterizas. Esta globalización de la economía ha traído consigo consecuencias muy positivas, como el aumento del crecimiento económico, el impulso del comercio y la inversión directa extranjera, la creación de nuevos puestos de trabajo, el fomento de la innovación y la reducción de los índices de pobreza. Pero ha tenido también como consecuencia un cambio en el modelo de organización empresarial, pasando las empresas de ser organizaciones nacionales a organizaciones globales que operan en diversos países y que localizan muchas de sus actividades productivas en localizaciones muy distantes de la ubicación física de sus clientes y de donde finalmente serán consumidos sus productos^{262,263}.

Y es con este cambio de paradigma donde la realidad económica global ha chocado de plano con la realidad de los ordenamientos jurídicos tributarios, basados en normas nacionales, complementadas con convenios bilaterales donde la máxima preocupación era evitar la doble imposición internacional de una misma renta. Estas normas nacionales, en muchas ocasiones descoordinadas entre sí, han favorecido la creación de estructuras

²⁶² OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, París: OECD Publishing, 2014 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264207813-es>>, pp. 7-8. La nueva economía ha traído consigo «un cambio de paradigma empresarial, partiendo de modelos operativos específicos para cada país para dar lugar a modelos globales basados en organizaciones de gestión matricial y cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a nivel regional o global. Además, la importancia creciente del sector servicios dentro de la economía, y de productos digitales que a menudo se suministran por Internet, ha facilitado mucho que las empresas localicen muchas actividades productivas en ubicaciones geográficas distantes de la ubicación física de sus clientes».

²⁶³ El Plan Estratégico de la AEAT para el periodo 2020-2023 prevé «en el caso específico de las grandes multinacionales tecnológicas con presencia en España», que «se defenderá un cambio internacional definitivo que acompañe el pago de impuestos directos al lugar donde estas multinacionales tienen una presencia digital significativa y generan el verdadero valor añadido».

empresariales con el objetivo de situar los beneficios en territorios de nula o baja tributación en perjuicio de los países en los que realmente se han generado los beneficios²⁶⁴.

Este comportamiento de las empresas multinacionales ha motivado que se adopten diversas iniciativas dirigidas a tratar de paliar las consecuencias de estas conductas, entre las que destaca el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, conocido popularmente por su abreviatura en inglés, *plan BEPS*²⁶⁵, auspiciado por la OCDE y el G20. Dejando de lado el contenido concreto de este plan, al no ser el objeto de este estudio, destacar el cambio de percepción que las iniciativas adoptadas en el seno del mismo representan, al poner de manifiesto que este comportamiento de las empresas multinacionales, tratando de minimizar su carga tributaria, ha motivado una mayor sensibilización de la ciudadanía sobre cuestiones como la equidad y justicia tributaria, y ha servido para que la sociedad tome consciencia de que este problema afecta por igual a²⁶⁶:

- Los *gobiernos*, que tienen que hacer frente a menores ingresos y a mayores costes de cumplimiento, socavando además esta conducta la integridad del sistema tributario, al cuestionarse la sociedad los beneficios declarados por estas multinacionales y el tipo impositivo efectivo satisfecho por las mismas.
- Los *contribuyentes* que se ven perjudicados a título individual, dado que cada vez son más conscientes de que la merma de ingresos tributarios que provoca el traslado de los beneficios de estas multinacionales a jurisdicciones de baja tributación, provocará la subida de tipos a los contribuyentes cumplidores.
- Las *empresas* que se ven condicionadas en un doble sentido. Por un lado, no quieren enfrentarse al riesgo de que su tipo impositivo efectivo sea considerado anormalmente bajo (*riesgo reputacional*²⁶⁷). Pero al mismo tiempo se encuentran

²⁶⁴ Gascón Catalán, J., «Los Consejos de Administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas», *Documentos* (Instituto de Estudios Fiscales), núm. 19 (2014), p. 12.

²⁶⁵ Proyecto BEPS cuyos Informes Finales fueron aprobados el 5 de octubre de 2015.

²⁶⁶ OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, *op. cit.*, p. 8.

²⁶⁷ Según se desprende de PriceWaterhouseCoopers, *Building Trust and Growth* [en línea]. Disponible en: <<https://www.pwc.com/gx/en/tax/publications/assets/ceo-survey-tax-perspectives.pdf>> (Informe Fiscalidad y Reputación Corporativa, de mayo de 2014), a partir de su encuesta mundial de CEO y de la opinión en materia tributaria de 1344 altos directivos de 68 países —incluido España—, el 75 % de los consejeros delegados (77 % en el caso de España), considera muy importante que se sepa que sus empresas pagan los impuestos que les corresponden. Asimismo, un 74 % de los mismos son partidarios de dar a conocer la contribución fiscal de las empresas a las sociedades en las que operan.

ante el dilema de que si no aprovechan las oportunidades legales para reducir su carga tributaria, pueden encontrarse en situación de desventaja competitiva. Y es que las empresas que únicamente operan en mercados nacionales, normalmente pequeñas y medianas empresas (en adelante PYMES), no pueden competir con las grandes multinacionales, al carecer de los recursos de estas para trasladar sus beneficios y eludir o reducir sus impuestos. De este modo la competencia se ve perjudicada por las distorsiones inducidas por la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (*competencia desleal*²⁶⁸).

Por lo que a este trabajo interesa, destacar el cambio de percepción que frente a la elusión fiscal se está produciendo. Si antes era vista como un problema exclusivo de los Estados, que veían reducir sus ingresos tributarios como consecuencia de la misma, siendo en no pocas ocasiones un comportamiento tolerado e incluso aplaudido por el resto de la sociedad, ahora se percibe como un problema de los ciudadanos y la sociedad en su conjunto. Los ciudadanos, porque están empezando a percibir que, si quieren servicios públicos de calidad y el mantenimiento del Estado del bienestar, se requieren ingresos tributarios, y que, en mayor o menor medida, lo que dejan de pagar algunos contribuyentes lo acabarán pagando el resto. Las empresas nacionales a su vez porque sufren el comportamiento de estas multinacionales como competencia desleal, dado que es imposible competir en precios con estas empresas que minimizan su carga tributaria. Además, por otro lado, las empresas, incluidas muchas multinacionales, no quieren que se les asocie a estas prácticas, ni al riesgo reputacional²⁶⁹ que las mismas representan,

²⁶⁸ Sanz Gómez, R., «Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea)», *op. cit.*, señala que en la Unión Europea, si bien en principio la aplicación de las cláusulas antiabuso nacionales para combatir la elusión fiscal se veía como una posible limitación a las libertades comunitarias de libre circulación de bienes, capitales, servicios y trabajadores, actualmente ha cambiado su percepción, considerando que la elusión fiscal daña las condiciones de libre competencia empresarial y adoptando medidas dirigidas a combatirla como la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

²⁶⁹ Destacar en este sentido el esfuerzo de transparencia fiscal realizado por las empresas del IBEX 35, que se pone de manifiesto en Martín Cavanna, J. y Sacristán Sánchez, C., *Informe de Transparencia de la Responsabilidad Fiscal de las empresas del IBEX 35*, Madrid: Fundación Compromiso y Transparencia, 2017 [en línea]. Disponible en: <<https://www.compromisoytransparencia.com/informes/contribucion-y-transparencia-2017-informe-de-transparencia-de-la-responsabilidad-fiscal-de-las-empresas-del-ibex-35>>. En dicho informe se examina el grado de cumplimiento de las empresas del IBEX de los siguientes indicadores de transparencia fiscal: *políticas*: publica su compromiso con todas las leyes y regulaciones en materia fiscal. *OCDE*: se compromete a cumplir los principios de la OCDE en materia tributaria. *Código de Buenas Prácticas*: suscribe y publica el CBPT de la AEAT. *Informe de transparencia*: informa o acredita la presentación del Informe de transparencia a la AEAT. *Impacto local*: explicita sus impactos económicos locales en los países donde está presente. *Impuestos*: desglosa los impuestos pagados y las subvenciones recibidas en los países donde opera. *Litigios*: informa sobre los litigios fiscales pendientes y/o denuncias por evasión fiscal. *Paraísos fiscales*: informa de la presencia en paraísos fiscales. *Blanqueo*: informa de las

poniendo de relieve su contribución a las economías nacionales en forma de creación de puestos de trabajo e ingresos tributarios.

Todo ello está motivando que se exijan nuevos estándares de información y transparencia a las empresas. Tanto los Estados como los ciudadanos quieren conocer la contribución de las empresas multinacionales, a las que están comprando sus productos, a los ingresos tributarios del país; verificar si están tributando en aquellos países donde generan sus beneficios, si desvían sus ingresos a paraísos fiscales o territorios de baja tributación, si utilizan estructuras opacas u *offshore* para ocultar titularidades o ingresos... A su vez, las empresas quieren poner en valor su contribución al bienestar social, resaltando su creación de puestos de trabajo y su contribución a los ingresos tributarios, y no quieren ser asociadas a dichas prácticas, sino ser percibidas como una parte perjudicada más del comportamiento de dichas multinacionales. Quieren ser percibidas como un componente más de la sociedad, al bienestar de la cual contribuyen.

Todas estas nuevas exigencias de información y transparencia, a las cuales aludiremos a continuación, pueden servir a su vez para establecer las bases de una relación más fluida entre estos contribuyentes y la Administración Tributaria. En la medida en que suministren más y mejor información de sus actividades, la Administración Tributaria debería ir adaptando su modelo de relación con las mismas. Se trata de que, a cambio de este suministro de información y un mejor cumplimiento, la Administración establezca una relación de confianza con estas empresas, en la que estas ganen en, la tan demandada por ellas, seguridad jurídica.

políticas para luchar contra el blanqueo de capitales. *Canal de denuncia*: dispone de un canal ético o de denuncia confidencial. *Compliance*: informa de los programas y medidas para prevenir los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. *Exclusividad*: informa que la firma auditora contratada para realizar la auditoría legal no le presta ningún asesoramiento en materia fiscal. *Desglose*: desglosa los servicios adicionales.

Así, se ponen de manifiesto los siguientes resultados: un 77 % de las empresas (es decir, 27 de ellas) hace públicas sus estrategias o políticas fiscales. Un 74 % de las mismas ha suscrito el CBPT de la AEAT. Por el contrario, únicamente 2 empresas (5 %) informan sobre la presentación a la AEAT del Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al CBPT. Un 20 % de las empresas (7 de ellas) comunican con detalle sus impactos económicos en los países donde operan. 16 empresas (46 %) informan sobre los impuestos pagados país por país, pero por el contrario solo 4 de ellas (11 %) informan sobre los litigios fiscales (naturaleza, cuantía, Administración a la que se enfrentan). En relación con su presencia en paraísos fiscales y centros financieros *offshore*, todavía 23 empresas (66 %) no facilitan ninguna información al respecto. Respecto a la existencia de canales de denuncia de comportamientos no éticos, abiertos a todas las partes interesadas, un 69 % de las empresas ya dispone de los mismos. Y, por último, destacar que solo 8 empresas (23 %) cumplen el criterio de exclusividad al no contratar servicios de asesoría fiscal con la misma firma que les realiza la auditoría legal. Destacar el mayor grado de cumplimiento de las empresas respecto a los resultados de los años anteriores.

Como veremos, considero que este debe ser el camino a seguir, que ha de avanzarse en el establecimiento de una relación más fluida, basada en la confianza mutua entre empresas y Administración Tributaria, en la que, a cambio de cumplir ciertos estándares de transparencia, información e historial, las empresas puedan conseguir un clima de tranquilidad y seguridad jurídica para la realización de sus negocios. Con ello aliviaríamos muchos de los problemas expuestos en este trabajo: la falta de seguridad jurídica reclamada por los contribuyentes, y las altas tasas de litigiosidad de los actos tributarios.

He aquí que, si bien nacidas de un movimiento de rechazo al comportamiento de las empresas multinacionales, que en ocasiones son expuestas a la opinión pública como grandes defraudadoras que únicamente buscan su máximo beneficio sin importar cómo, estas exigencias de mayor transparencia puedan derivar en una mejora y cambio de paradigma en las relaciones Administración Tributaria-grandes empresas.

CAPÍTULO VI. EL MODELO COOPERATIVO DE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

1. ORIGEN Y PRINCIPIOS DEL MODELO COOPERATIVO

Sobre la base de los nuevos sistemas de gobierno corporativo en materia fiscal, se ha ido asentando con el tiempo un nuevo modelo de relación con los contribuyentes, el modelo cooperativo²⁷⁰, basado en la confianza, transparencia y revelación de posiciones fiscales por todas las partes implicadas en la aplicación del sistema tributario (Administración Tributaria, contribuyentes y asesores fiscales), con la finalidad de mejorar su aplicación, en un momento en el que están cambiando los fundamentos de la fiscalidad internacional, y dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes a la par que reducir los costes de cumplimiento por parte de los mismos.

1.1. Origen del concepto²⁷¹

Como anteriormente pusimos de manifiesto, el planteamiento de un nuevo modelo de relación con los contribuyentes, el modelo de cumplimiento cooperativo, está íntimamente ligado a la crisis económica y financiera que ha tenido lugar en la primera década del siglo XXI, que ha motivado que gran parte de la sociedad se cuestione en qué medida las grandes corporaciones contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos, bajo la idea de que estas no contribuyen lo que debieran y de que el sistema impositivo no es justo, dado que la mayor parte de la recaudación tributaria procede de las PYMES y de las rentas del trabajo. Esta nueva consciencia fiscal, unida a la constatación de que, dada la globalización e interdependencia de la economía, no es posible abordar los problemas que plantea la tributación de las grandes corporaciones mediante la adopción de medidas nacionales, ha motivado que los Estados traten de encontrar soluciones en organizaciones y foros internacionales como la OCDE.

Y es que los principales retos que plantea la fiscalidad internacional actual no son ya la eliminación de los supuestos de doble imposición de rentas que centraban todos los esfuerzos internacionales hasta no hace demasiado tiempo, sino conseguir que las grandes

²⁷⁰ El Plan Estratégico de la AEAT para el periodo 2020-2023 prevé el fomento del cumplimiento cooperativo como un pilar básico de la estrategia de prevención del cumplimiento voluntario.

²⁷¹ Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A., *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, op. cit., pp. 30-44.

compañías tributen por sus beneficios allí donde se obtienen, y que estas, aprovechando las lagunas e incoherencias de los sistemas tributarios nacionales, no puedan aplicar en varias jurisdicciones sus bases imponibles negativas o deducciones.

Es en este contexto en el que nace la idea de un nuevo modelo de relación con los contribuyentes, particularmente con las grandes empresas, es decir, nace en buena medida como medio para tratar de solucionar los problemas de localización de bases imponibles y el doble aprovechamiento de pérdidas. Así, con esta finalidad se creó en julio de 2002, en el seno de la OCDE, el Foro sobre Administración Tributaria (en adelante FAT), como órgano dependiente del Comité de Asuntos Fiscales, y cuyo objetivo principal es conseguir un incremento de la eficacia, eficiencia y equidad en la organización y funcionamiento de la Administración Tributaria, así como una reducción de los costes del cumplimiento de los contribuyentes.

Desde su constitución hasta la actualidad se han celebrado doce reuniones del FAT, en las que se han ido perfilando las líneas generales del nuevo modelo de relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Así, la *I.ª Reunión del FAT* tuvo lugar en el año 2004 en Sevilla, centrándose en analizar la comunicación existente entre Administración Tributaria y contribuyentes, y en la interrelación entre esta y el nivel de cumplimiento.

La *II.ª Reunión del FAT* se celebró en Dublín en el año 2005, y una de las conclusiones más importantes que se alcanzaron fue la necesidad de segmentar a los contribuyentes, como elemento de gestión del riesgo, en: grandes empresas (*large taxpayers*), PYMES (*small business*) y personas físicas (*individuals*), y que dicha segmentación se reflejara en la forma en que la Administración Tributaria trataba a los mismos, de forma que había que hacer visible la diferencia de trato de la Administración respecto de aquellos profesionales que se regían por determinados estándares de práctica profesional considerados como «deseables», de aquellos que no lo hacían: se propugnaba pues la segmentación de los contribuyentes.

La *III.ª Reunión del FAT*, en Seúl en el año 2006, constató que ante las prácticas de las multinacionales solo era posible lograr una mejora de los niveles de cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de un enfoque supranacional. Asimismo, se señaló la

necesidad de que los Consejos de Administración se hicieran responsables de la política fiscal de las compañías, situando al riesgo fiscal como un componente más de la responsabilidad social de las mismas.

La *IV.ª Reunión del FAT* se celebró en Ciudad del Cabo en 2008, y la misma se dedicó principalmente a estudiar el papel de los intermediarios fiscales en el nuevo modelo cooperativo. Entre las recomendaciones que se hicieron en dicha reunión se pueden destacar:

- La utilización de la gestión de riesgos como elemento de asignación de recursos.
- La necesidad de profundizar en la cooperación e intercambio de información fiscal entre países, y,
- la necesidad de articular medidas de gestión que permitan una diferenciación de trato entre los contribuyentes e intermediarios fiscales que apuesten por el nuevo modelo y los que se sitúen al margen del mismo.

Coincidiendo con dicha reunión se presentó el estudio *Study into the Role of Tax Intermediaries*²⁷², en el que por primera vez se utilizó el término *Enhanced Relationship* o relación cooperativa, para referirse al establecimiento de un nuevo modelo de relación con los contribuyentes basado en la confianza mutua y la cooperación. Como pilares de esta relación cooperativa entre las grandes empresas y las Administraciones Tributarias se señalan:

- Del lado de las Administraciones Tributarias, que han de basar sus relaciones con las grandes empresas en el entendimiento basado en el conocimiento de la realidad empresarial, la imparcialidad, la proporcionalidad y la apertura mediante la comunicación de información, así como en la transparencia y en su reactividad.
- Por parte de los contribuyentes, se les conmina a que comuniquen la información y sean transparentes con la Administración Tributaria.

La *V.ª Reunión del FAT*, en París en 2009, estableció como objetivo «ayudar a los contribuyentes que desean pagar la cantidad adecuada de impuestos en el momento correcto y en el país correcto, y ser estrictos con quienes no cumplen sus obligaciones

²⁷² OCDE, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, París: OECD Publishing, 2008 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264041813-en>>.

fiscales». En el seno de esta reunión vuelve a incidirse en la necesidad de implicar a los Consejos de Administración en la determinación de la política fiscal de las compañías, y se presentan dos trabajos: el informe titulado *Building Transparent Tax Compliance by Banks*²⁷³, sobre los riesgos fiscales de las actividades desarrolladas por los bancos, y el estudio *Engaging with High Net Worth Individual on Tax Compliance*²⁷⁴, sobre el modelo de relación con las grandes empresas o patrimonios.

La VI.^a Reunión del FAT, en Estambul en 2010, volvió a tener como protagonista a los bancos, en su doble vertiente de grandes contribuyentes y facilitadores de estructuras *offshore*. De hecho, en esta reunión se presenta *A Framework for a Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenues Bodies*²⁷⁵, código de conducta voluntario para los bancos, que permitirá discriminar entre aquellos que lo suscriben, basando sus relaciones tributarias en la transparencia y confianza, y aquellos que no lo hagan, que se verán sometidos a comprobaciones más rigurosas. También se incide en la necesidad de mejorar los servicios prestados a los contribuyentes, con el objetivo de reducir los costes indirectos de cumplimiento.

La VII.^a Reunión del FAT, en el año 2012 en Buenos Aires, destacó la necesidad de aumentar la eficacia y eficiencia de las Administraciones Tributarias bajo la premisa de que un aumento de la calidad de los servicios prestados a los contribuyentes redundará en mayores niveles de cumplimiento voluntario. Asimismo, se trata de extender la relación cooperativa a las PYMES, presentándose ese mismo año el documento *Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises*²⁷⁶.

La VIII.^a Reunión del FAT tuvo lugar en Moscú en 2013, y en ella las Administraciones Tributarias pusieron en común sus experiencias con la aplicación del modelo de cumplimiento cooperativo. El resultado de dichas experiencias fue el origen del informe *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative*

²⁷³ OCDE, *Building Transparent Tax Compliance by Banks*, París: OECD Publishing, 2009 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264067851-en>>.

²⁷⁴ OCDE, *Engaging with high net worth individual on tax compliance*, París: OECD Publishing, 2009 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264068872-en>>.

²⁷⁵ OCDE, *A Framework for a Voluntary code of Conduct for Banks and Revenues Bodies*, París: OECD Publishing, 2010 [en línea]. Disponible en: <<http://www.oecd.org/tax/administration/45989171.pdf>>.

²⁷⁶ OCDE, *Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises*, París: OECD Publishing, 2012 [en línea]. Disponible en: <<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/admin/right-from-the-start-influencing-the-compliance-environment-for-smes.pdf>>.

*compliance*²⁷⁷. A partir de dicho informe se cambia la denominación del modelo, que pasa de denominarse *Enhanced Relationship* o relación cooperativa, a denominarse *Co-operative compliance* o modelo de cumplimiento cooperativo, por ser más acorde a la naturaleza del nuevo modelo de relación y para salvar las suspicacias que la antigua denominación suscitaba, dado que la misma podía sugerir una posible desigualdad de trato de los contribuyentes.

Habiendo pasado ya seis años desde el nacimiento del concepto de «relación cooperativa», o del actual «cumplimiento cooperativo», se reafirma la validez de los principios inspiradores expuestos en 2008, si bien la experiencia práctica desde entonces realza la importancia de dos factores para el éxito de este nuevo modelo de relación:

- Es imprescindible que las empresas adheridas al nuevo modelo cuenten con un marco interno de control fiscal (*Tax Control Framework*) que dé garantías a la Administración Tributaria de que los datos declarados son fiables y de que el contribuyente es consciente de cuáles de sus posiciones fiscales son inciertas o controvertidas.
- La voluntad por parte de los contribuyentes de comunicar dichas posiciones. Solo ante la comunicación de dichas posiciones de riesgo a la Administración Tributaria, y ante la fiabilidad de las mismas, se podrá discutir su tratamiento tributario antes de la presentación de la declaración, o incluso, antes de que se realice la transacción, por lo que se evitarán conflictos posteriores.

La IX.^a Reunión del FAT, en Dublín en 2014, vino marcada por la agenda derivada del *Plan de Acción BEPS*, aprobándose acciones dirigidas a desarrollar y facilitar los compromisos alcanzados en el mismo.

En la X.^a Reunión del FAT celebrada en Pekín, se pone de manifiesto la necesidad de una mayor cooperación y coordinación a nivel internacional para luchar contra las prácticas de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, adoptándose numerosas acciones dirigidas a poner en marcha la norma de intercambio automático de información, y la utilización de los datos obtenidos de la declaración país por país. En el

²⁷⁷ OCDE, *La relación cooperativa. Un marco de referencia: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, París: OECD Publishing, 2013 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264207547-es>>.

seno de la misma se aprueba el estudio *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*²⁷⁸. También se vuelve a incidir en la necesidad de mejorar los servicios al contribuyente, reduciendo los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias, y en la necesidad de implantar programas de análisis de riesgos tributarios.

La *XI.ª Reunión del FAT*, en Oslo en 2017, tuvo como resultado un respaldo a los trabajos del G20 y la OCDE, haciendo especial énfasis en la necesidad de implementar el intercambio automático de información, las acciones del plan BEPS y la necesidad de dotar de mayor seguridad jurídica a la aplicación de los impuestos. Asimismo, se trata de poner el foco en la necesidad de poner freno a la economía sumergida y en las potencialidades que ofrecen las tecnologías de la información y comunicación para mejorar los servicios prestados a los contribuyentes.

Por último, en la reciente *XII.ª Reunión del FAT* celebrada en marzo de 2019 en Santiago de Chile, se pone de manifiesto la necesidad de seguir avanzando en la cooperación, colaboración y conocimiento compartido entre las Administraciones Tributarias como claves para alcanzar el éxito en las acciones emprendidas. También se comparten las experiencias de éxito en el uso de las herramientas digitales, como es el caso del asistente virtual del IVA implantado en España, para aumentar la calidad y seguridad de los servicios prestados a los contribuyentes.

1.2. Principios del modelo cooperativo de cumplimiento

Los principios o fundamentos en los cuales se inspira el modelo cooperativo de cumplimiento, en los países en los que ya se han puesto en marcha experiencias de este tipo, suelen ser comunes a todos ellos. Así, como notas comunes a todos los modelos puestos en práctica podemos señalar²⁷⁹:

1. *Voluntariedad*. En la práctica totalidad de los casos, la participación en los mecanismos de cumplimiento cooperativo es voluntaria, sin necesidad de previa invitación. No obstante, en países como Singapur o Nueva Zelanda, la

²⁷⁸ OCDE, *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, París: OECD Publishing, 2016 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>>.

²⁷⁹ OCDE, *La relación cooperativa. Un marco de referencia: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, op. cit., pp. 32-38; e International Fiscal Association, *Initiative on the Enhanced Relationship Key Issue Report* (trads. R. Couzin, S. Dommes, C. Dunahoo, M. Lambooj, W. Nikiel, J. Schwarz y M. Tron), agosto de 2012 [en línea]. Disponible en: <<https://www.ifa.nl>>, p. 17.

participación requiere de previa invitación por parte de la Administración Tributaria. Por excepción, en Italia, el programa de supervisión de la gestión de riesgos es obligatorio para los contribuyentes incluidos en su ámbito. También es común a todos los países que los contribuyentes de mayor riesgo fiscal queden excluidos de participar en estos programas.

2. *La confianza mutua, diálogo, transparencia y búsqueda del entendimiento.* Todas las experiencias de cumplimiento cooperativo se basan en el entendimiento, basado en un mejor conocimiento de la realidad empresarial, y en la apertura de los contribuyentes plasmada en la comunicación de información y la transparencia. Así, por ejemplo, en Estados Unidos y Australia, a la hora de presentar sus declaraciones las empresas están obligadas a informar a la Administración Tributaria de sus posiciones fiscales sobre las que no exista certidumbre.
3. La relación cooperativa no versa sobre el nivel de tributación ni puede ser vista como un mecanismo para minimizar la carga tributaria, *no se refiere al quantum sino a los procedimientos para su mejor determinación.* El objetivo último del modelo es mejorar los niveles de cumplimiento tributario y contribuir a la mejor gestión por parte de la Administración Tributaria de los riesgos fiscales, permitiendo la segmentación de los contribuyentes entre transparentes y colaboradores, frente a los contribuyentes que no colaboran con la Administración y no revelan sus posiciones fiscales. Dicha segmentación de los contribuyentes permitirá, además, la mejor asignación de los recursos de la Administración, derivándolos a la comprobación de este último segmento.
4. En el seno de estos modelos, *el cumplimiento que se exige a los contribuyentes adheridos a los mismos debe ser acorde no solo con la letra sino con el espíritu de la ley*²⁸⁰. Esta, en mi opinión, es la principal exigencia que deriva del modelo

²⁸⁰ OCDE, *Líneas directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*, op. cit., p. 65: «Es importante que las empresas contribuyan a las finanzas públicas de los países anfitriones cumpliendo puntualmente con sus obligaciones tributarias. Concretamente, las empresas deberán cumplir con la letra y con el espíritu de las leyes y regulaciones tributarias de los países en los que operan. Cumplir con el espíritu de la ley significa entender y respetar la intención del legislador. Esta interpretación no significa que una empresa deba pagar un impuesto superior al importe previsto por la ley [...] Una conducta responsable en materia tributaria implica que las empresas deben cumplir tanto con la letra como con el espíritu de las leyes y regulaciones impositivas de los países en los que operan, cooperar con las autoridades y facilitarles la información que sea pertinente o exigida por la ley. Se puede decir que una empresa cumple con el espíritu de las leyes y regulaciones tributarias si toma las medidas razonables para comprender cuál fue la intención del legislador e interpreta dichas normas teniendo en cuenta tal voluntad a la luz del texto legislativo y de los antecedentes legislativos contemporáneos. No deben estructurarse las operaciones de manera que tengan

de cumplimiento cooperativo para los contribuyentes. En nuestro país, dada la tradición jurídica del mismo, las exigencias de mayor transparencia y revelación de posiciones fiscales se suelen traducir, más pronto que tarde, en nuevas obligaciones de información aplicables a todo tipo de contribuyentes, estén o no incluidos en el modelo de cumplimiento cooperativo, por lo que no existen diferencias entre las obligaciones formales exigidas a unos y otros. De ahí que la principal obligación exigida a los *contribuyentes cooperativos* es que estos deben cumplir sus obligaciones fiscales no solo conforme a la letra sino también al espíritu de la ley, lo que exigirá que tengan que realizar interpretaciones teleológicas intentando descubrir cuál es la finalidad del legislador, y que se deban abstener de realizar negocios o articular estructuras societarias que tengan como resultado consecuencias no previstas ni queridas por la ley. Así pues, se reduce el ámbito de la planificación fiscal permitida a estos contribuyentes. No obstante, puede que no exista acuerdo entre la Administración Tributaria y el contribuyente sobre cuál es la finalidad buscada por la ley, sin que surja ningún impedimento para que el contribuyente continúe dentro del modelo de cumplimiento cooperativo. Es decir, la discrepancia dentro del modelo es legítima, pero el contribuyente debe informar y comunicar a la Administración Tributaria dicha posición en la que existen tales dudas. La ocultación o falta de comunicación de tales posiciones fiscales es lo que sí sería incompatible con la aplicación del modelo.

5. La *resolución de las cuestiones planteadas por los contribuyentes en tiempo real*²⁸¹, o en tiempos adaptados a la realidad empresarial, y en todo caso, antes de la presentación de la declaración tributaria. Ello implica que los contribuyentes deben revelar sus operaciones de riesgo para obtener criterios que doten de seguridad jurídica a sus posiciones fiscales. En contrapartida, la Administración debe garantizarles seguridad jurídica si siguen la interpretación administrativa comunicada en el seno de esta relación²⁸².

resultados tributarios incompatibles con las consecuencias económicas subyacentes de la transacción salvo que exista legislación específica diseñada para tal fin».

²⁸¹ El Plan Estratégico de la AEAT para el periodo 2020-2023 dispone que, «en cuanto a las grandes empresas, se apuesta por un control reforzado, a partir de una mayor transparencia de los contribuyentes, que permita anticipar la identificación de las contingencias fiscales y avanzar así hacia un modelo de control preventivo en el caso de los grupos con estándares de cumplimiento y transparencia más avanzados».

²⁸² En este sentido, conviene hacer referencia a la reciente Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019, núm. de recurso 866/2016, donde se critica con dureza la aplicación retroactiva de criterios administrativos por parte de la Administración. En el supuesto planteado, relativo a la aplicación en el IRPF

6. El hecho de que la relación tributaria se base en una *mayor transparencia y confianza mutua* no obsta a que surjan conflictos en su seno, pero la *resolución de los mismos se prevé que sea más rápida y menos conflictiva*, al estar fijadas desde el principio las posiciones de las partes y ser estas conocidas por Administración y contribuyentes.
7. El modelo de cumplimiento cooperativo forma parte de una *estrategia más amplia de gestión del riesgo fiscal*, que permita clasificar a los contribuyentes en función de su perfil de riesgo, centrando su atención en los que presenten mayores riesgos de incumplimiento, bajo la premisa de que los *contribuyentes cumplidores* requieren apoyo, reservando la coerción para los contribuyentes incumplidores que se manejan al margen del sistema.
8. Para que el modelo de cumplimiento cooperativo tenga éxito, *los contribuyentes que participan en el mismo tienen que obtener un beneficio real*. A cambio de su mayor transparencia y exposición, estos tienen que percibir que les es beneficiosa su participación en el modelo en términos de seguridad jurídica, reducción de los

de la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo, la cuestión a dilucidar era dónde habían de cumplirse las condiciones para la aplicación de la misma en el caso de rendimientos obtenidos por una comunidad de bienes, si en sede de la comunidad o en sede del socio o partícipe, estando claro en los ejercicios a los que se refiere la cuestión, de 2010 a 2013, que los requisitos de dicha reducción habían de cumplirse en sede del socio o partícipe, y ello en base a una nota informativa de la propia AEAT de marzo de 2010, de diversas consultas de la DGT de ese mismo año en el mismo sentido, y de lo dispuesto en los propios manuales de IRPF de los años 2010, 2011, 2012 y 2013 elaborados por la AEAT. Siendo este el criterio y habiendo seguido el mismo el contribuyente en su autoliquidación, resulta que el 5 de febrero de 2015 el TEAC dicta resolución en unificación de criterio (núm. de recurso 3654/2013) en el que cambia la interpretación imperante hasta ese momento, para establecer que las condiciones para la aplicación de dicha reducción han de valorarse en sede de la comunidad de bienes. Razón por la cual la AEAT dicta liquidaciones por los periodos 2010-2013, al estimar que no concurren en la comunidad de bienes las condiciones establecidas en la ley para la aplicación de la mencionada reducción. Pues bien, la Audiencia Nacional anula las liquidaciones practicadas con base en el principio de confianza legítima, el cual vincula al principio de seguridad jurídica y del que predica un rango equiparable al de legalidad. Así, dispone que «en determinadas circunstancias la seguridad jurídica prima sobre la legalidad ordinaria», «por ello, si bien es cierto que a partir de la resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 [...] toda la Administración estaba vinculada por el cambio de criterio, y cesó el halo de confianza legítima creado por las anteriores actuaciones, debían respetarse las decisiones que el administrado tomó con anterioridad sustentadas hasta en lo que ese momento era la interpretación dada tanto por la AEAT como por la DGT, lo que inhabilitaba a la Administración Tributaria para iniciar cualquier tipo de procedimiento [...]»; «el principio de seguridad jurídica y el de confianza legítima en los términos que hemos examinado adquieren relevancia en el ámbito de la aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación sobre el que pivota nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1978. El que recaiga sobre el contribuyente la obligación, no solo material del pago del tributo, sino la formal de declararlo, identificarlo, determinarlo, calcularlo, cuantificarlo y, en su caso pagarlo, supone un esfuerzo y una carga nada despreciable [...]»; «resulta manifiestamente contradictorio que un sistema que descansa a espaldas del obligado tributario, cuando el contribuyente haya seguido el dictado o pautas de la Administración Tributaria, un posterior cambio de criterio del aplicado, cualquiera que fuese el ámbito revisor el que tuviera lugar, no deje a salvo y respete lo hasta ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente».

costes indirectos de cumplimiento, y mayor agilidad y rapidez en los posibles procedimientos de control a que se vean sometidos. Si no es así, el modelo puede verse por los contribuyentes como un pretexto para verse más expuestos al control de la Administración Tributaria, por lo que no tendrá éxito.

9. *Carácter institucional de la relación entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.* Para que el nuevo modelo tenga éxito, debe haber una gran interacción entre el personal de la Administración Tributaria y los contribuyentes, lo que en la mayoría de los casos requiere un cambio de cultura y actitud por parte de ambos respecto al esquema clásico de relación Administración-contribuyentes. Las empresas valoran tener un interlocutor único en la Administración Tributaria, al cual dirigir todas las cuestiones y dudas fiscales que puedan ir surgiendo. Ello implica la necesidad de formar equipos de funcionarios expertos en sectores, de forma que puedan atender de forma cierta y rápida dichas cuestiones, y el que tengan que preverse mecanismos de buena gobernanza administrativa, para evitar que esa especial relación de confianza y cercanía no derive en trato de favor.
10. *Con carácter previo a la implantación del modelo, se requiere que las empresas cuenten con robustos sistemas de gobierno corporativo²⁸³ y con sistemas de gestión del riesgo fiscal (marcos de control fiscal o Tax Control Frameworks, en adelante TCF), que ofrezcan garantías de que el contribuyente tiene capacidad y voluntad de cumplir con las exigencias de comunicación de información y transparencia. Los marcos de control fiscal o TCF hacen referencia a los procesos establecidos por la empresa para identificar, controlar e informar de los riesgos fiscales, con el objetivo de que la función fiscal dentro de la empresa sea efectiva, eficiente y transparente; a los mismos haremos referencia más detallada en otro epígrafe de este trabajo.*
11. *Todas las comprobaciones que realice la Administración Tributaria a posteriori deberán centrarse en el examen de la fiabilidad del marco de control de riesgos de la empresa, para verificar la integridad y realidad de las declaraciones presentadas en virtud del mismo. De esta forma, las comprobaciones generales o*

²⁸³ Como hemos visto, en España, tras la aprobación de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital, se ha incorporado plenamente la gestión de los riesgos fiscales dentro del sistema de buen gobierno corporativo, correspondiendo al Consejo de Administración «la determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control» (art. 529 ter.1.b del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

- de rastreo actuales que tantos costes conllevan en términos de tiempo y dinero deberán ser excepcionales.
12. En los países en que se están aplicando experiencias de este tipo, *no se han realizado modificaciones legislativas*, sino que tales experiencias o programas han encontrado encaje en el catálogo de derechos y obligaciones tributarias ya vigentes, y se han basado en acuerdos de intenciones y expectativas de conducta. En la mayoría de los casos lo que sí ha exigido ha sido la formalización de un acuerdo con el contribuyente. Este es el caso por ejemplo del *Acuerdo de Cumplimiento Anual (ACA)* australiano. También en Países Bajos el contribuyente suscribe con la Administración Tributaria un acuerdo individual de cumplimiento en que se explicitan los principios de la supervisión horizontal.
 13. Hasta el presente, todos los países han limitado el *ámbito subjetivo* del modelo cooperativo a los *grandes contribuyentes*, definidos como tales por criterios objetivos como la cifra de negocios. El fundamento de esta limitación estriba en que son estas compañías las que están en mejor disposición de responder a las exigencias de gobierno corporativo, establecimiento de un marco de control de riesgos, y a las exigencias de transparencia que el modelo cooperativo exige. No obstante, Países Bajos está buscando la forma de extender dichos principios a las PYMES y también la OCDE es favorable a extender este modelo al resto de contribuyentes.
 14. En cuanto a la forma de articulación de las mayores *exigencias de comunicación de información y transparencia* que el modelo conlleva, los países han oscilado entre no plasmar dichas obligaciones en normas obligatorias, caso de Países Bajos o Austria, o bien establecer normas obligatorias de revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva, como ha sido el caso de Canadá, Reino Unido y Estados Unidos. Este último parece ser el camino emprendido por la Unión Europea con la aprobación de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo, DAC 6, de Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva, a la que nos referiremos posteriormente. No obstante, esté como esté articulada dicha obligación de transparencia, la comunicación temprana de información acerca de riesgos fiscales es un componente esencial de los programas de cumplimiento cooperativo, al contribuir a la resolución rápida de los conflictos y ofrecer garantías tempranas y en tiempo real.

15. Dada la internacionalización de la economía, y con ello de los conflictos tributarios, sería deseable *hacer posible este tipo de relaciones con distintos países*, de forma que se llegara a la solución armoniosa de la distribución de las bases imponibles a nivel internacional en el seno de estas relaciones. Por ejemplo, Países Bajos y Reino Unido han establecido una relación cooperativa conjunta con grandes empresas que ha permitido el intercambio rápido de información, la más pronta resolución de conflictos y la prevención de litigios innecesarios. Un intento de internacionalización de este nuevo modelo de relación lo constituye el *International Compliance Assurance Programme (ICAP)*, surgido en el seno de la OCDE, al que más adelante aludiremos.

Resumiendo todas las características expuestas, podemos definir la relación cooperativa²⁸⁴ entre la Administración Tributaria y los contribuyentes como una relación voluntariamente aceptada, basada en la confianza mutua, diálogo y transparencia, que busca el entendimiento en la aplicación, no solo de la letra, sino también del espíritu del sistema tributario, y en la que, a cambio de una total transparencia, los contribuyentes obtienen seguridad jurídica *a priori* sobre el coste fiscal de sus operaciones.

1.3. Beneficios para las partes²⁸⁵

Lo primero que hemos de tener claro es que el éxito del nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria dependerá de que del mismo deriven beneficios reales para las partes implicadas, dado que si no, se corre el riesgo de que las empresas lo perciban como una nueva forma de trasladar los costes del cumplimiento tributario de la Administración a los contribuyentes, al verse aquella más liberada de realizar las tradicionales

²⁸⁴ International Fiscal Association, *Initiative on the Enhanced Relationship Key Issue Report*, *op. cit.*, p. 18, la define como «[...] una relación institucional específicamente definida, basada en intenciones expresadas mutuamente y no en reglas detalladas que los contribuyentes y las Administraciones Tributarias asumen voluntariamente más allá de sus obligaciones legales básicas, en el entendimiento mutuo, el respeto y una verdadera cooperación, y que tiene como objetivo la aplicación de las leyes fiscales en relación con las actividades de los contribuyentes de la forma más eficiente y oportuna, asumiendo una revelación completa, oportuna y recíproca de la información tributaria relevante (incluyendo las posiciones adoptadas) y que conduce a la determinación de la cuantía correcta del impuesto correspondiente teniendo en cuenta el espíritu y el propósito de la ley tributaria (en lugar de simplemente la letra de la ley), respetando a su vez los derechos de cada una de las partes así como las obligaciones previstas en las leyes procesales en caso de desacuerdo acerca de lo que constituye la cuantía correcta del impuesto».

Por su parte, la OCDE la define como «una relación del contribuyente con la Administración Tributaria basada en la cooperación y en la confianza mutua entre ambas partes que supone una voluntad de ir más allá del mero cumplimiento de sus obligaciones legales».

²⁸⁵ OCDE, *La relación cooperativa. Un marco de referencia: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, *op. cit.*, pp. 38-39.

comprobaciones, a costa de que los contribuyentes implanten modelos de control fiscal y aumenten su transparencia en la toma de decisiones fiscales. Las empresas acogidas a este modelo han de ver reducidos sus costes de cumplimiento, sobre todo los que implican las comprobaciones *a posteriori* y los interminables litigios ante los tribunales, y, ante todo, han de ganar en seguridad jurídica, de forma que a cambio de su mayor transparencia en su toma de decisiones tributarias, comunicando cualquier cuestión controvertida a la Administración Tributaria, puedan tener certeza del coste tributario de sus operaciones, siempre que sigan la interpretación dada por la propia Administración. Por su parte, la Administración Tributaria también ganará en seguridad jurídica en la previsión de los ingresos tributarios, al disminuir las liquidaciones pendientes de cobro en los tribunales, mejorará en la segmentación de los contribuyentes, pudiendo derivar sus recursos a los contribuyentes incumplidores, y el sistema tributario en su conjunto ganará en legitimidad, al percibirse por la sociedad que, de esta forma, también los grandes contribuyentes soportan la carga fiscal que les corresponde.

1.3.1. Beneficios para los contribuyentes

Así, los beneficios esperados para los contribuyentes acogidos al modelo de cumplimiento cooperativo pueden ser:

1. *Mejora reputacional.* En un momento como el actual, donde la sociedad se cuestiona si las grandes corporaciones soportan la carga tributaria que les corresponde, el sometimiento de las empresas a este nuevo modelo de relación, y la publicidad que del mismo se haga, puede beneficiar la reputación de las empresas en cuestión, al ser percibidas por los ciudadanos como empresas responsables, comprometidas con la sociedad en la que obtienen sus beneficios, y que contribuyen fiscalmente en la medida que les corresponde.
2. *Mayor seguridad jurídica sobre el importe de su factura fiscal.* Todo el modelo de cumplimiento cooperativo pivota sobre la necesidad de que se plasme en la realidad que las empresas puedan someter a la Administración Tributaria sus dudas sobre la tributación de sus operaciones empresariales antes de la presentación de la declaración, y de que esta sea capaz de resolver tales dudas en un tiempo adecuado al ritmo empresarial. De esta forma, las empresas han de tener la seguridad de que, si ajustan sus declaraciones a los criterios manifestados por la Administración, esta no cambiará de parecer en un momento posterior. Se trata

- de que, a cambio de sus mayores esfuerzos de transparencia, comunicando a la Administración Tributaria cualquier operación cuya tributación suscite dudas, las empresas ganen en certeza sobre el coste fiscal de dichas operaciones.
3. *Menores controles a posteriori de sus declaraciones, o al menos, más limitados en el tiempo.* No puede ser igual la comprobación de una empresa que coopera, que es transparente, que somete sus dudas a la consideración de la Administración Tributaria antes de la presentación de sus autoliquidaciones, que la comprobación de una empresa no colaboradora y que oculta sus operaciones a la Administración. Aquella ha de dilatarse menos en el tiempo, y ha de requerir menos exigencias documentales, con la reducción de costes que ello conlleva.
 4. *Se ha de lograr que las empresas acogidas al cumplimiento cooperativo tengan el menor número de interlocutores posible dentro de la Administración.* Ello, con los necesarios controles a los que después nos referiremos, favorecerá la relación de confianza mutua que dicha relación precisa, y permite un mayor conocimiento de la realidad empresarial y del sector por parte del equipo de la Administración encargado de llevar a cabo dichas relaciones. Las empresas acogidas al modelo de cumplimiento cooperativo han de saber a quiénes dirigir las preguntas y dudas que se les susciten en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Por su parte, los funcionarios encargados de esta interlocución llegarán a un conocimiento más profundo y certero del sector empresarial y de las operaciones más frecuentes realizadas en el mismo.
 5. *Menor número de litigios.* Todo lo anterior se traducirá en un menor número de litigios tributarios, con la reducción de los costes que los mismos implican, tanto directos, en forma de intereses de demora y necesidad de aportación de garantías, como indirectos, en forma de los honorarios a satisfacer a los asesores que se hagan cargo de los mismos.
 6. *Mayor capacidad de reacción ante problemas en la aplicación de las normas.* Por último, esta relación de confianza y en tiempo real de la Administración Tributaria con las empresas contribuirá a poner de manifiesto los problemas en la aplicación de las normas, sobre todo en una época como la actual de continuos cambios legislativos, permitiendo a la Administración Tributaria tratar de paliar los mismos a través de disposiciones interpretativas de las normas, sesiones formativas, o promoviendo cambios legislativos o desarrollos reglamentarios.

1.3.2. Beneficios para la Administración Tributaria

Por su parte, para la *Administración Tributaria* los beneficios derivados de este nuevo modelo de relación con los contribuyentes serán los siguientes:

1. *Mejora en la segmentación de los contribuyentes*, al disponer de mayor información para poderlos clasificar en función de sus riesgos fiscales, pudiendo distinguir entre contribuyentes de alto riesgo, riesgo moderado y contribuyentes de bajo riesgo.
2. Asociado a lo anterior, posibilidad de *mejorar la eficiencia en la asignación de los recursos*, centrando el control en los contribuyentes que presenten mayores riesgos fiscales y relajando dicho control para los contribuyentes que presenten un perfil más colaborador y menor riesgo de incumplimiento.
3. *Incremento de la recaudación tributaria y mayor certeza en las previsiones de ingresos tributarios*. Al poder centrar los recursos de la Administración en los contribuyentes con mayor perfil de riesgo, y reducirse el número de litigios con los grandes contribuyentes acogidos al modelo de cumplimiento cooperativo, que son al fin y al cabo los que más contribuyen en valores absolutos a la recaudación tributaria, la Administración Tributaria verá incrementar su recaudación y podrá hacer previsiones más realistas de ingresos tributarios, sin esperar al resultado de los litigios fiscales.
4. La mayor transparencia y el mejor conocimiento de los contribuyentes permitirá a la Administración Tributaria *conocer en mayor profundidad la realidad empresarial del país, y conocer las principales cuestiones que suscitan dudas interpretativas en los contribuyentes*, lo cual podrá ser utilizado a futuro en posibles cambios normativos.
5. *El sistema tributario en su conjunto gana en legitimidad*, al trasladarse el mensaje de que también los grandes contribuyentes contribuyen en su justa medida al sostenimiento del gasto público, lo que puede favorecer el cumplimiento voluntario por parte del resto de contribuyentes.

1.4. Desafíos y retos pendientes

A pesar de los avances experimentados en la implantación del modelo de cumplimiento cooperativo en los países que han emprendido programas de este tipo, para el éxito del

mismo todavía se han de resolver ciertas cuestiones, entre las que podemos destacar las siguientes:

- Lo primero que han de hacer las Administraciones Tributarias de dichos países es *trasladar a la opinión pública que el modelo de cumplimiento cooperativo no afecta al quantum sino a la forma de hacer efectivas las obligaciones tributarias*, y que el principal objetivo del mismo es conseguir que las grandes empresas acogidas al nuevo modelo cumplan con sus obligaciones tributarias. El éxito de dicho modelo dependerá, pues, de que no se perciba por los contribuyentes no acogidos al mismo como una forma privilegiada de cumplir las obligaciones tributarias reservada a las grandes empresas. Por otra parte, los contribuyentes acogidos a esta nueva forma de relación con las Administraciones Tributarias no pueden percibirlo como una mera excusa para someterlos a un control más estricto, sino que, a cambio de su transparencia y revelación de operaciones empresariales, comunicando las operaciones de las que dudan de su tratamiento tributario, estas han de obtener beneficios reales en términos de mayor seguridad jurídica *ex ante* y reducción en los costes indirectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias en términos de comprobaciones que no se prolonguen más de lo debido en el tiempo, y de reducción de los costes asociados a los litigios tributarios. Solo así se conseguirá que el modelo no sea contrario al principio de igualdad ante la ley de todos los contribuyentes.
- El nuevo modelo exigirá *cambios culturales* tanto en los contribuyentes como en las Administraciones Tributarias, al pasar la relación tributaria de parecer estar fundada en la confrontación entre ambas partes, a estar basada en la transparencia y confianza mutua entre las mismas.
- A su vez, este cambio de paradigma en las relaciones conllevará también *cambios en la organización de trabajo de la Administración Tributaria*, debiendo pasar efectivos de las áreas de comprobación, que en teoría serán menores en número y más limitadas en su alcance para los contribuyentes acogidos al modelo, a las áreas de asistencia y relaciones con los contribuyentes, dado que, como venimos diciendo, el nuevo modelo exigirá que se formen equipos especializados en los distintos sectores económicos, que puedan hacer de interlocutores únicos entre la Administración y las empresas, y que puedan resolver las cuestiones planteadas por las mismas en tiempo real. Asimismo, el nuevo modelo exigirá que la

Administración Tributaria centre su atención, no en los ejercicios pasados como ocurre en la actualidad, sino en los ejercicios presentes.

- El nuevo modelo exigirá también *cambios en la formación dada a los miembros de las Administraciones Tributarias*, los cuales deberán ser conocedores de todos los nuevos negocios jurídicos y operaciones que puedan surgir en el sector en el que estén especializados, debiendo darse en consecuencia formación, no solo técnico-tributaria, sino también empresarial y económica para poder llegar a entender la operativa del sector.
- Se habrán de *establecer indicadores que puedan medir el éxito y eficiencia del nuevo modelo*, lo cual no será tarea sencilla, al no ser útiles los clásicos indicadores cuantitativos de deuda liquidada o número de comprobaciones realizadas. Los indicadores deberán ir encaminados a detectar variaciones en los ingresos realizados en periodo voluntario por las grandes empresas acogidas al mismo²⁸⁶, medir la eficiencia que resulte de los menores efectivos destinados a la comprobación de dichas empresas y destinados a otras labores y servicios, medir la esperada reducción del número de litigios pendientes, y con ello, de deuda pendiente de cobro en las distintas instancias jurisdiccionales, y medir la satisfacción de las empresas y funcionarios implicados en la aplicación del nuevo modelo.
- Por último, se ha de tener especial cuidado con los posibles riesgos que puede entrañar la aplicación del modelo cooperativo. Al estar basado en una interlocución única, llevada a cabo por un mismo equipo de funcionarios, y en una relación más estrecha, de confianza y continuada en el tiempo, se corre el riesgo de que se pierda la imparcialidad en la actuación administrativa, lo que se ha venido a denominar «riesgo de apego», o la «captura del regulador». Para tratar de solventar dicho riesgo se han establecido distintos métodos de control en los países que han implantado modelos de este tipo. Dichos modelos de control van desde «la participación de un segundo par de ojos»²⁸⁷, en el sentido de que la

²⁸⁶ En este sentido, el Plan Estratégico de la AEAT para el periodo 2020-2023 prevé nuevos indicadores con los que medir la contribución de la AEAT a la mejora del cumplimiento voluntario tanto por la vía de la prevención y asistencia, como por la vía de control. Así, se tratará de medir la capacidad de la AEAT para aflorar actividad no declarada y ensanchar bases, el efecto recaudatorio inducido de la inclusión en los datos fiscales de los contribuyentes de la nueva información disponible en materia de cuentas y rentas en el exterior, alojamientos turísticos y el efecto inducido de las actuaciones inspectoras, del plan de visitas en el IVA, del envío de cartas informativas y de las actuaciones del área de recaudación.

²⁸⁷ Tal es el caso de países como Irlanda, Sudáfrica, Dinamarca y Nueva Zelanda.

interpretación última de las cuestiones complejas planteadas por los contribuyentes no dependen únicamente del equipo de funcionarios que llevan la interlocución directa con los mismos, sino de otros equipos independientes, al «sistema de rotación de los funcionarios encargados de dicha interlocución»²⁸⁸ de forma que no se caiga en ese riesgo de apego, rotando los funcionarios encargados de esa relación directa, y los «sistemas de evaluación o supervisión independiente»²⁸⁹, de forma que se revisen al azar las interpretaciones y cuestiones surgidas con estos contribuyentes por expertos independientes, para examinar si las interpretaciones y soluciones dadas a las empresas son legales, correctas y las ordinarias que se suelen dar al resto de contribuyentes.

1.5. Experiencias internacionales en la aplicación de modelos de cumplimiento cooperativo

A pesar de lo que pueda parecer, el planteamiento de un nuevo modelo de cumplimiento tributario (el cooperativo) no es tan reciente como en principio podría pensarse, y en países como Irlanda, Países Bajos, Estados Unidos y Australia llevan ya desde el año 2005 probando e implementando programas y experiencias de este tipo.

De los programas desarrollados en dichos países, merece la pena destacar la importancia que la *segmentación de los contribuyentes o gestión de riesgos* tiene en los mismos. Bajo la premisa de que es imposible el control de todos los contribuyentes, dados los recursos escasos de las Administraciones Tributarias, estas han de clasificar o segmentar a los mismos para poder destinar mayores recursos y esfuerzos a los contribuyentes que presenten un mayor riesgo de incumplimiento tributario. Para ello se ha de definir qué indicadores son indicativos de riesgo de incumplimiento y se ha de poder valorar los mismos en función de su repercusión.

²⁸⁸ En Reino Unido los gestores de las relaciones con el cliente son trasladados a otro puesto cada cuatro años. En Suecia se ha limitado el mandato de los coordinadores y los adjuntos en el mismo grupo de empresas a cinco años.

²⁸⁹ Por ejemplo, en Reino Unido, en junio de 2012, la Oficina de la Intervención General (*National Audit Office*) publicó el informe La Resolución de los Grandes Contenciosos en Materia Fiscal (*Setting large tax disputes*) en el que se examinaron la racionalidad de las resoluciones de cinco grandes contenciosos y el proceso seguido en HMRC para dictarlas. *Ibid.*, p. 73.

En este sentido, la OCDE²⁹⁰ recomienda como indicadores de riesgo fiscal, entre otros, los siguientes:

- Parámetros o ratios fiscales que varíen sustancialmente de los patrones de la industria.
- Diferencias significativas entre las ratios económicas actuales de la empresa y los datos pasados del propio contribuyente o de las ratios medias de la industria.
- Variaciones inexplicables entre los rendimientos económicos y los importes fiscales satisfechos.
- Pérdidas continuas o inexplicables y empresas cuya factura fiscal es significativamente baja de forma continuada en el tiempo.
- Historial de planificación agresiva de la empresa, grupo empresarial, miembros del consejo e, incluso, de los asesores de la misma.
- Debilidad en la estructura de cumplimiento, procesos o enfoques.
- Resultados fiscales inconsistentes con la finalidad de las leyes tributarias.
- Diferencias entre los datos declarados en los diferentes impuestos (principalmente sociedades e IVA).
- Crecimiento del volumen de negocios que como contrapartida genera una menor contribución impositiva.
- Capacitación e historial del personal integrante del departamento fiscal de la empresa.

Pero no basta con verificar la concurrencia o no de estos indicadores para clasificar a los contribuyentes, dado que es necesario ponderar o cuantificar la importancia de los mismos. En este sentido, la OCDE recomienda como criterios de ponderación del riesgo fiscal:

- Importancia material del ajuste a realizar de verificarse el incumplimiento.
- Impacto del incumplimiento en ejercicios futuros.
- Si los riesgos detectados son indicativos de una problemática concreta y recurrente en la industria.

²⁹⁰ OCDE, *Forum on Tax Administration: Compliance Management of Large Business Task Group. Guidance note. Experiences and Practices of Eight OECD Countries*, París: OECD Publishing, 2009 [en línea]. Disponible en: <<https://www.oecd.org/tax/administration/43241144.pdf>>, p. 18.

- Examen histórico de los factores de incumplimiento; ¿hay prácticas pasadas que vuelven a repetirse?
- Existencia de controles internos en los contribuyentes y estado y funcionamiento de los mismos.
- Concurrencia de factores externos: ¿hay cambios en la industria o sector que puedan afectar al negocio de los contribuyentes?
- Cambios repentinos en los resultados financieros.
- Determinación de la sustancia económica o simple simulación con efectos fiscales de las transacciones realizadas.
- Frecuencia en el cambio de bancos desde los que opera el contribuyente, de asesores o auditores.
- Existencia de transacciones significativas con partes vinculadas y coherencia de los resultados obtenidos por las partes en las mismas.
- Conocimiento de la estrategia fiscal del contribuyente.

Los anteriores indicadores permitirán segmentar a los contribuyentes en función de su riesgo potencial de incumplimientos tributarios y de la trascendencia de los mismos. Así, por ejemplo, la Administración Tributaria australiana²⁹¹ clasifica a los contribuyentes en cuatro grupos, en función de su nivel de riesgo:

- *Contribuyentes de alto riesgo*, los cuales serán sometidos a revisión continuada, siendo los destinatarios preferentes de los recursos de la Administración.
- *Empresas clasificadas como «clave»* por su importancia en la industria o sector, respecto a las cuales se adoptará una supervisión continuada con un enfoque cooperativo que fomente su cumplimiento voluntario.
- *Contribuyentes de riesgo medio*, sometidos a revisiones periódicas más espaciadas en el tiempo y de alcance más limitado.
- *Contribuyentes de riesgo bajo*, que serán sometidos a un control más laxo de la Administración Tributaria, en forma de solicitudes de información sobre operaciones concretas o visitas a las empresas.

²⁹¹ Australian Taxation Office (ATO).

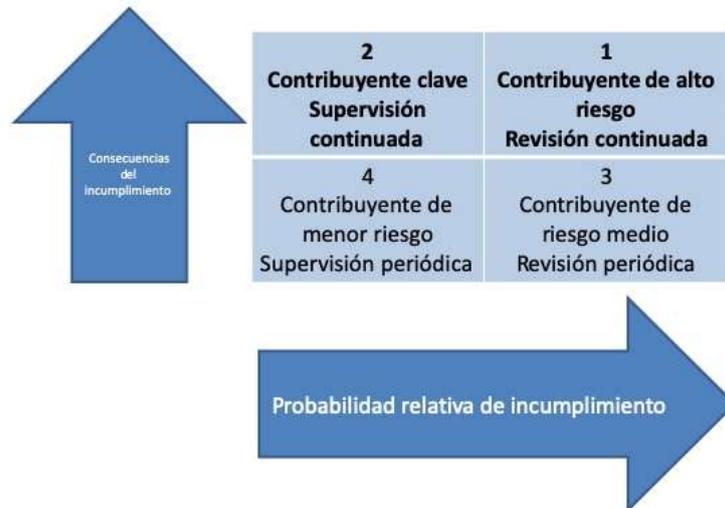


Figura 12. Marco para la diferenciación del riesgo de la Administración Tributaria australiana²⁹²

De lo que se trata, pues, es de poder asignar los recursos de la Administración en función de los riesgos potenciales de incumplimiento de los contribuyentes, de forma que los que sean más transparentes y colaboradores soporten menos costes de comprobaciones y de cumplimiento, centrando los esfuerzos en aquellos contribuyentes que presenten mayores perfiles de riesgo.

El segundo pilar en el que se apoyan las experiencias desarrolladas hasta el momento es la *actitud colaborativa y transparente tanto de los contribuyentes como de sus asesores*, cuya colaboración ha de permitir la correcta identificación y clasificación de los riesgos fiscales, y que se traduce en mayores exigencias de aportación de información y documentación, como es el caso de la nueva obligación de informar sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva que entrará en vigor en los países miembros de la Unión Europea el 1 de julio de 2020, o el caso de Rusia, donde las empresas adheridas a estos programas han de permitir a la Administración Tributaria el acceso *online* a determinados estados financieros, o la exigencia de presentar documentación adicional sobre determinadas operaciones al tiempo de presentar la autoliquidación del Impuesto de Sociedades, como ocurre en países como Italia (cuando se declaran pérdidas patrimoniales), Países Bajos (cuando se deducen gastos financieros por deudas con partes vinculadas), o como en el caso de España, para las empresas

²⁹² Australian Taxation Office, *Risk differentiation fact sheet*, citado en OCDE, *La relación cooperativa. Un marco de referencia: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, op. cit., p. 28.

adheridas al CBPT, a las que la AEAT podrá requerir la presentación de documentación adicional que justifique y detalle algunos de los datos declarados.

Bajo estos fundamentos, podemos destacar los siguientes programas de cumplimiento cooperativo ya puestos en práctica en algunos países²⁹³:

1. *Irlanda*: en este país existen ya varios modelos de cumplimiento cooperativo en marcha, como pueden ser el *The Cooperative Approach to Tax Compliance* y el *Transfer Pricing Compliance Review*, orientados a los grandes contribuyentes que presenten menor riesgo de incumplimientos y basados en el conocimiento *ex ante* por parte de la Administración Tributaria de las transacciones y posiciones fiscales más relevantes de la empresa, y de la estructura del grupo, funciones asumidas por cada una de las empresas y política de precios de transferencia en el segundo caso, de suerte que la Administración Tributaria pueda dar su opinión sobre la concordancia o no de las mismas a las leyes y sobre la necesidad o no de introducir cambios en las mismas.
2. *Países Bajos*: en este caso, desde el año 2005 existe el programa denominado *Horizontal Monitoring*, dirigido, a diferencia de lo que ocurre en Irlanda, a las grandes empresas que presenten un mayor perfil de riesgo de incumplimiento. A partir del acceso de las empresas al programa, previa invitación de la Administración, aquellas se comprometen a una total transparencia en materia fiscal, comunicando a la Administración Tributaria todas aquellas posiciones fiscales en las cuales tengan dudas de su adecuación a la ley. Asimismo, se comprometen a contar con un sistema de gestión de riesgos fiscales (*Tax Control Framework*) y a un diálogo fluido con la Administración acerca de su política fiscal. Por su parte, la Administración Tributaria se compromete a resolver de forma rápida las cuestiones planteadas por las empresas y a reducir los costes de cumplimientos de las mismas, a medida que aumenten su nivel de transparencia y el control de sus riesgos fiscales.
3. *Estados Unidos*: en el año 2005 surge el programa piloto *Compliance Assurance Process (CAP)*, que se convirtió en definitivo en el año 2012. El fundamento de dicho programa es similar a los vistos en el caso de Irlanda, basándose en el

²⁹³ Una lista completa de países que han emprendido proyectos de este tipo se puede encontrar en *ibid.*, p. 25.

conocimiento por parte de la Administración Tributaria, previo a la presentación de la declaración, de aquellas operaciones o transacciones cuyo tratamiento fiscal ofrezca dudas para la empresa, de forma que antes de presentar la misma, empresa y Administración puedan decidir el tratamiento de las mismas, para evitar en lo posible correcciones *a posteriori*.

4. *Australia*: como anteriormente apuntábamos, la estrategia de la Administración Tributaria australiana (en adelante ATO) gira en torno a la segmentación de los contribuyentes en función del riesgo de incumplimiento tributario apreciado en los mismos; de forma que la actitud de la Administración frente al contribuyente estará en función del nivel de riesgo asignado al mismo. Básicamente se trata de ser más eficiente en la asignación de los recursos, de forma que las comprobaciones se centren en los contribuyentes con mayor riesgo de incumplimiento, en tanto que con los contribuyentes más colaboradores, transparentes y que presentan menores riesgos el esfuerzo debe centrarse en facilitar dicho cumplimiento.



Figura 13. Modelo de cumplimiento de la ATO²⁹⁴

En cuanto a los criterios tenidos en cuenta para asignar un nivel de riesgo de incumplimiento a los contribuyentes, son parecidos a los recomendados por la OCDE a los que anteriormente hemos hecho referencia (y a los usados en multitud de países, como España, como criterios de riesgo a tener en cuenta para la selección de los contribuyentes a comprobar), a saber: rendimientos fiscales

²⁹⁴ Australian Taxation Office, *Example of co-operative compliance model*, citado en *ibid.*, p. 28.

sustancialmente diferentes a los de la industria, variaciones incongruentes entre rentabilidad económica, productividad y rentabilidad fiscal, pérdidas continuadas, historial de cumplimientos del contribuyente e incluso de sus asesores²⁹⁵...

En Australia, el programa de cumplimiento cooperativo más avanzado es el Contrato Anual de Cumplimiento o *Annual Compliance Arrangements* (ACA), acuerdo voluntario entre la Administración Tributaria y las empresas, que comprende uno o más impuestos, y que se basa en:

1. Que la empresa haya puesto en práctica procesos de buen gobierno, y,
2. que esté dispuesta a operar dentro de un marco de relaciones transparentes y abiertas y a comunicar todos los grandes riesgos fiscales en tiempo real.

Las ventajas de los ACA para los contribuyentes son:

- Resolución de las dudas tributarias en tiempo real.
- Reducción de los costes de cumplimiento.
- Tener un interlocutor único con la Administración Tributaria a través del cual se canalizarán todas las cuestiones.
- Si el contribuyente ajusta su declaración a la interpretación manifestada por la ATO, dicha posición no será susceptible de posterior revisión.
- Toma en consideración de la conducta del contribuyente a efectos de imposición de posibles sanciones y cálculo de intereses.
- Información acerca del estado de los procedimientos tributarios en los que sea parte.

Con el mismo se trata de superar el esquema clásico de confrontación *a posteriori* entre Administración y contribuyentes, para pasarse a la colaboración *ex ante* entre los mismos.

²⁹⁵ Australian Taxation Office, *Large business and tax compliance*, 2010, pp. 8 y 23, citado en Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A., *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, *op. cit.*, p. 148.

5. *Singapur*: todo el modelo de cumplimiento tributario de la Administración Tributaria de Singapur (IRAS) trata de optimizar el cumplimiento voluntario bajo las siguientes premisas:

- Como regla general la mayoría de los contribuyentes quieren cumplir con sus obligaciones fiscales.
- De ahí que haya que simplificar el sistema tributario: cuanto más sencillo sea, más fácil será su cumplimiento.
- Los contribuyentes han de tener confianza en el buen hacer de la Administración Tributaria, de forma que una Administración Tributaria fiable facilitará el cumplimiento.
- Se ha de crear una conciencia fiscal en la comunidad, de forma que los ciudadanos *crean* en la necesidad de satisfacer sus cargas tributarias, dado que ello redundará, no solo en el beneficio de la comunidad como tal, sino en ellos mismos como miembros de la misma.

Los anteriores principios se plasman en el siguiente plan estratégico:

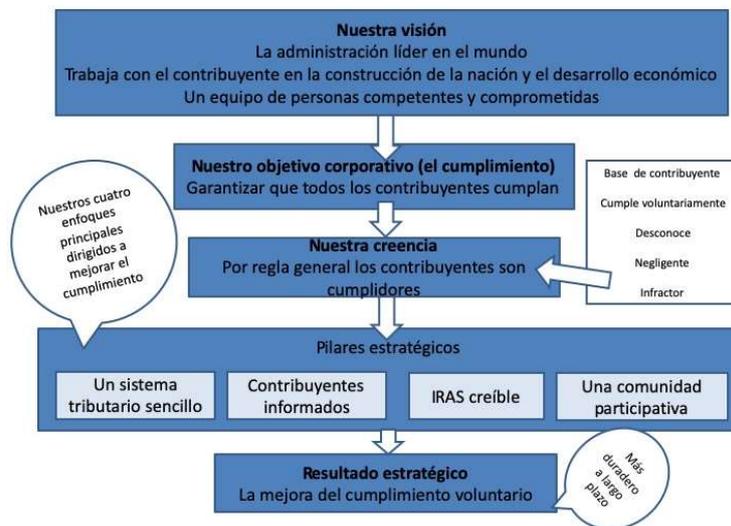


Figura 14. Marco estratégico de cumplimiento de la IRAS²⁹⁶

Bajo la premisa de que la mayoría de contribuyentes tratan de cumplir con sus obligaciones tributarias, se trata de que los mismos dispongan de todas las facilidades para ello, estando debidamente informados de sus obligaciones tributarias, y contando

²⁹⁶ *Inland Revenue Authority of Singapore*, citado en OCDE, *La relación cooperativa. Un marco de referencia: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, op. cit., pp. 30-31.

con servicios como la presentación *online* de declaraciones, servicios de información y asistencia, sistemas de alertas tributarias... tratando que quien quiera pagar sus impuestos pueda hacerlo de la forma más cómoda posible. De esta forma, el uso de los medios coactivos por la Administración será residual, reservado a los contribuyentes manifiestamente incumplidores.

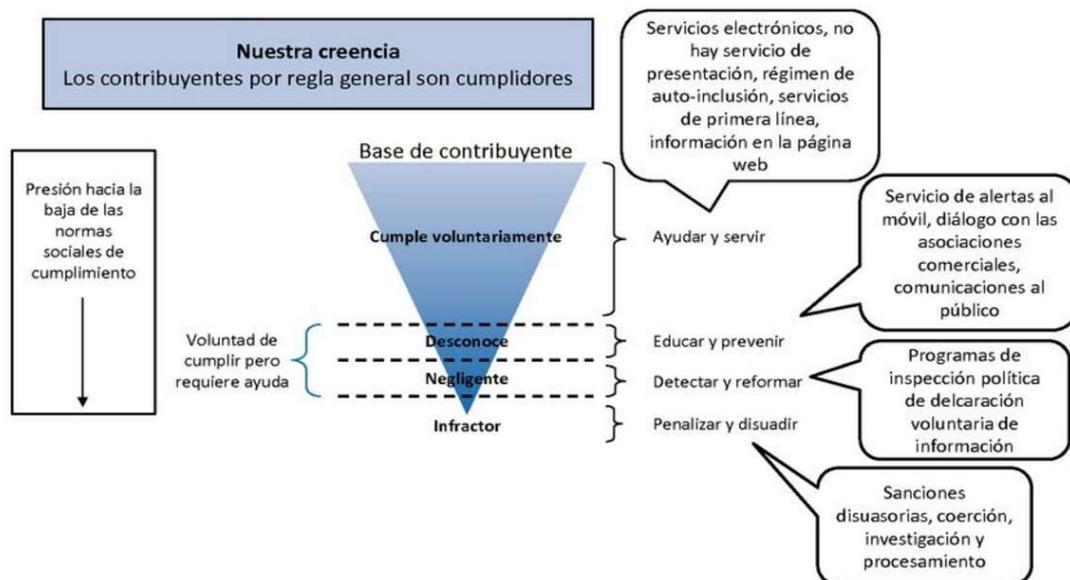


Figura 15. Marco de relaciones con el cliente de la IRAS²⁹⁷

2. MARCOS DE CONTROL FISCAL O TAX CONTROL FRAMEWORK

Ya hemos aludido a la necesidad de que, con carácter previo a la implantación de un modelo de cumplimiento cooperativo, se requiere que las empresas cuenten con robustos sistemas de gobierno corporativo y con sistemas de gestión del riesgo fiscal (marcos de control fiscal o *Tax Control Frameworks*²⁹⁸) que ofrezcan garantías de que el contribuyente tiene capacidad y voluntad de cumplir con las exigencias de comunicación de información y transparencia requeridas por el nuevo modelo de cumplimiento tributario. Y es que, como hemos visto, el buen gobierno fiscal y el cumplimiento de las obligaciones tributarias constituyen elementos importantes de un sistema de gestión de

²⁹⁷ *Ibid.*, p. 31.

²⁹⁸ Entendiendo por estos «la parte del sistema de control interno que asegura la exactitud e integridad de las declaraciones tributarias y de la documentación e información suministrada por las empresas». OCDE, *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, *op. cit.*, p. 7.

riesgos más amplio, dirigido a que las empresas cumplan no ya solo con la letra sino también con el espíritu de las leyes tributarias²⁹⁹.

Antes de entrar en el análisis de las características y sistemas de revisión de los TCF, hemos de partir de la base de que la efectividad de los mismos empieza con los propios valores éticos y morales que transmitan los directivos de la organización y por la forma en que estos velen por la aplicación práctica diaria de dichos valores³⁰⁰.

A partir de ahí, la transparencia a cambio de certeza, en la que se basa el cumplimiento cooperativo, no puede existir sin la declaración de información sobre riesgos fiscales, y sin los marcos de control que ofrezcan la garantía de que estos riesgos afloren. No obstante, llama la atención que a pesar de la importancia que todos los países que tratan de implantar un modelo de cumplimiento cooperativo atribuyen al TCF, la regulación del mismo está basada en recomendaciones y principios de seguimiento voluntario y no en normas de cumplimiento obligatorio. En lo que sí coinciden todos ellos es en reconocer la imposibilidad de implantar un «modelo único», debiendo diseñarse un TCF para cada empresa, en función de las particularidades de la jurisdicción de que se trate y de las características de la misma, y en atribuir la responsabilidad del diseño, aplicación y efectividad del marco de control fiscal al Consejo de Administración de las empresas. También se apunta al carácter dinámico del TCF, entendiéndolo más que como un resultado como un proceso en el tiempo, de forma que nunca estará totalmente terminado, estando sometido a un proceso continuo de revisión, conforme cambie el entorno normativo, económico o la misma organización empresarial.

Además, la transparencia exigida por el modelo de cumplimiento cooperativo empieza por el propio TCF, y es que la empresa deberá ser transparente respecto a su plan y al estado de materialización del mismo, tomando en cuenta la Administración Tributaria dicha información en su análisis de riesgo y en la atribución de recursos coercitivos, bajo la premisa de que las empresas que se esfuerzan por mejorar su control de riesgos fiscales tendrán un perfil de riesgo más bajo. A su vez, también la Administración Tributaria deberá ser transparente con el contribuyente acerca de la opinión o calificación que le merece su TCF y el perfil de riesgo asignado en consecuencia.

²⁹⁹ OCDE, *Líneas directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*, op. cit., p. 65.

³⁰⁰ OCDE, *FTA Information Note Tax Compliance and Tax Accounting Systems*, París: OECD Publishing, 2010 [en línea]. Disponible en: <<http://www.oecd.org/tax/administration/45045662.pdf>>.

Esa actitud de transparencia por ambas partes de la relación, empresas y Administración Tributaria, las primeras poniendo de manifiesto sus operaciones de mayor riesgo fiscal y aquellas en las que dudan acerca del tratamiento tributario de las mismas, y la Administración siendo transparente acerca del nivel de riesgo asignado a las empresas y en su opinión respecto al tratamiento de dichas operaciones, favorece la discusión temprana de las divergencias fiscales y la posibilidad de acercamiento de posturas respecto de las mismas, siendo conocedoras ambas partes de la opinión de la otra, y favoreciendo la resolución consensuada del tratamiento tributario de las más controvertidas. En cualquier caso, si no se llegara a una solución consensuada, debe admitirse la posibilidad de controversia y establecer los mecanismos de resolución de las mismas, que bien pueden ser los recursos establecidos generalmente para resolver los conflictos Administración Tributaria-contribuyentes u otros creados ex profeso, si bien esta segunda solución podría plantear más problemas, al poder ser vista como un trato preferencial para los contribuyentes acogidos al nuevo modelo. En cualquier caso, el hecho de explicitar de forma voluntaria dichas divergencias a la Administración debiera tenerse en cuenta a la hora de calificar y graduar las posibles sanciones que pudieran imponerse³⁰¹.

Por otra parte, al partir de la supervisión de riesgos realizada por el contribuyente, el alcance de las comprobaciones e inspecciones llevadas a cabo por la Administración Tributaria podrá reducirse sensiblemente, al poder confiar en la certidumbre de las declaraciones tributarias presentadas, y en que las dudas o posiciones fiscales inciertas le han sido notificadas de antemano, lo que servirá de punto de partida para la relación de cumplimiento cooperativo.

3.1. Características esenciales de un marco de control tributario

La importancia del TCF reside en su capacidad para proporcionar una seguridad verificable de que la información tributaria y las declaraciones presentadas por los contribuyentes son exactas y completas. En buena medida, el TCF no solo constituye el fundamento de la relación cooperativa, sino que comparten sus principios, al basarse ambos en la *divulgación*, lo que implica la disposición de los contribuyentes de hacer partícipe a la Administración Tributaria de cualquier posición fiscal incierta, más allá de

³⁰¹ Así ocurre por ejemplo en Irlanda.

sus estrictas obligaciones legales, y en la *transparencia*, al compartir con la Administración Tributaria toda la información sobre su TCF, su diseño, aplicación y eficacia.

Ya se ha comentado anteriormente que no es posible diseñar un TCF único aplicable a todo tipo de contribuyentes, dado que el mismo deberá adaptarse a las características propias del contribuyente en cuestión, del sector de la economía en que se desenvuelva, e incluso de las características de la normativa fiscal del país o países en que opere. No obstante, sí se han identificado siete características que debe reunir un buen TCF:

3.1.1. Necesidad de que la estrategia fiscal del contribuyente esté documentada

El TCF debe reflejar y documentar la estrategia fiscal del contribuyente, su nivel de admisión de riesgo, el grado de compromiso del Consejo con la planificación fiscal, la estrategia de toma de decisiones, los informes tenidos en cuenta para ello, y la política de presentación y pago de los impuestos. Es compatible tener un alto grado de aceptación del riesgo fiscal y estar inmerso en un programa de cumplimiento cooperativo, siempre que el riesgo de cumplimiento del contribuyente (divulgación y transparencia) sea bajo, bajo la premisa de que «solo es posible tener una discusión efectiva sobre la interpretación de la ley si todos los hechos son claros y aceptados por las partes»³⁰². Es decir, lo que es incompatible con el modelo de cumplimiento cooperativo no es la realización de operaciones con riesgo fiscal, sino la ocultación de las mismas a la Administración Tributaria. La estrategia fiscal deberá incluir una hoja de ruta operativa, los objetivos y medidas del negocio, cómo se dirige la empresa y los distintos departamentos y cuáles son los objetivos fiscales de la empresa.

3.1.2. Aplicación integral o completa

La estrategia fiscal de la empresa debe abarcar todas las actividades y transacciones con sus correspondientes impuestos, reflejando los objetivos fiscales de la empresa y los procesos para alcanzar los mismos. También debe incluir los procesos a seguir para recabar opiniones y consejos acerca de sus posiciones fiscales inciertas.

³⁰² OCDE, *La relación cooperativa. Un marco de referencia: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, op. cit., capítulo 3.

3.1.3. El diseño, gestión y evaluación del TCF corresponde al Consejo de Administración

Es fundamental que el órgano de administración asuma la responsabilidad de la estrategia fiscal de la empresa, y que la misma se ejecute con personal capacitado y con la experiencia necesaria. Esta exigencia está en línea con lo plasmado en nuestro derecho de sociedades donde, como hemos visto, se hace responsable al Consejo de Administración de las decisiones tributarias más trascendentes.

3.1.4. Dirección documentada

La aplicación del marco de control fiscal ha de quedar documentada, debiendo plasmarse por escrito las posiciones fiscales inciertas, las normas que pueden verse afectadas, las posibles interpretaciones alternativas, el proceso de toma de decisiones y la responsabilidad de cada una de las personas que intervienen en el mismo.

3.1.5. Pruebas realizadas

La eficacia del TCF debe ser evaluada de forma continua, dado que debe ir adaptándose a los cambios normativos, de la actividad de la empresa, de la cadena de suministros, o a los cambios del propio departamento fiscal. El TCF debe ser capaz de detectar y corregir los errores, debiendo estar dicha evaluación y sus resultados a disposición de la Administración. De igual forma, la propia Administración Tributaria podrá testar la eficacia del sistema y someterlo a pruebas.

3.1.6. El acceso a los datos

Si algo debe facilitar la aplicación práctica del TCF es el acceso de la empresa, y con ello, también de la Administración Tributaria, a datos ciertos de la actividad económica. La aplicación del TCF en el marco de la relación cooperativa debe reducir mucho el margen de desacuerdo entre los contribuyentes y la Administración sobre los hechos, dado que la aplicación del mismo debe proporcionar a ambos datos fiables y ciertos de la actividad, al estar toda la actividad de la empresa debidamente documentada, lo que facilita que las discusiones sobre posiciones fiscales inciertas se anticipen en el tiempo, permitiendo la confrontación de posiciones en tiempo real y sobre datos ciertos.

3.1.7. La importancia relativa

Dado que es imposible que el TCF ayude a prevenir todos los errores que pueden acaecer en la aplicación de la normativa tributaria, su aplicación debe basarse en el principio de importancia relativa del error no detectado, partiendo de la base de que el error será relevante si, habiendo sido conocido, hubiera cambiado el juicio o valoración sobre una operación. La importancia del error no detectado se puede medir por referencia a un aspecto cuantitativo (importancia monetaria respecto a la cifra de negocios de la empresa, por ejemplo), o desde un punto de vista cualitativo, cuando con independencia de su importancia cuantitativa, la comisión del mismo pudiera llevar aparejada una mayor deuda tributaria.

3.2. Necesidad de evaluación del marco de control fiscal

Ya me he ido refiriendo al carácter dinámico de los TCF y a la necesidad de que su eficacia sea puesta a prueba, para verificar su fiabilidad y su capacidad para alertar de forma anticipada sobre las posibles posiciones fiscales inciertas. A efectos de llevar a cabo dicha evaluación, la Administración Tributaria puede partir de alguno de estos enfoques:

- a) *Cuestionar la gestión de la empresa*: preguntarse si los controles están donde debieran estar, y comprobar toda la documentación que la aplicación de los mismos haya generado. Detectar las operaciones o transacciones en las que se detectó algún riesgo fiscal y examinar cómo actuó la empresa frente al mismo, quién tomó las decisiones y cuál fue el proceso de formación de la voluntad de la empresa en esta materia.
- b) *Examinar los cambios en el TCF a los que ha podido dar lugar un cambio normativo, o una reestructuración del negocio*, para detectar cómo se ha adaptado el marco de control fiscal a las nuevas circunstancias para detectar fallos o errores en el proceso.
- c) *Otra forma de evaluación será verificar los resultados de las posibles comprobaciones fiscales que se hayan realizado a la empresa*, para observar en qué medida el TCF había detectado los puntos de fricción entre la empresa y la Administración Tributaria puestos de relieve en la comprobación. También los resultados de auditorías financieras pueden ser un indicativo de la eficacia del TCF.

- d) *Por último, también habrá que verificar la capacitación del departamento tributario de la empresa, la implicación del resto de departamentos de la misma en la detección de posibles riesgos, y la existencia de canales de comunicación de los mismos.*

Dicha evaluación realizada tanto por la propia empresa como por la Administración Tributaria será beneficiosa para ambas, al poder retroalimentarse con los resultados de ambas para la mejora del sistema. No olvidemos que para que la relación cooperativa pueda prosperar, la Administración Tributaria ha de tener seguridad de que el TCF es eficaz y que las declaraciones tributarias presentadas en base a sus resultados son fiables. Por ello, ambas partes de la relación han de ser transparentes con los resultados de su evaluación y especialmente por parte de la Administración Tributaria, que debe revelar las áreas en las que tiene reservas sobre el control logrado en la práctica con el TCF.

En cuanto a las pruebas concretas a realizar por la Administración Tributaria para poner a prueba su alcance y eficacia, esta podrá:

- Verificar los controles internos y externos existentes y sus resultados, como pueden ser auditores externos, autoridades de la competencia o controles realizados por otros reguladores.
- Gestionar los riesgos de ejecución: el TCF debe ser capaz de detectar e identificar los riesgos que puedan sobrevenir en la ejecución de una operación.
- Observar los cambios clave que han podido tener lugar en las operaciones de la empresa y la forma en que dichos cambios han sido detectados y reflejados.
- Comparar los resultados económicos de empresas equiparables del mismo sector empresarial.
- Implantación de regímenes de divulgación obligatoria: en la mayoría de los países donde se han implantado modelos de cumplimiento cooperativo, se han establecido obligaciones de revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva, en desarrollo de lo recomendado por la acción 12 del plan BEPS³⁰³.

Aun con todo ello, aunque el TCF funcione eficazmente, la empresa no estará libre de cometer errores en sus declaraciones fiscales, si bien el buen fin de la relación cooperativa

³⁰³ Este ha sido el caso de la Unión Europea, donde se ha establecido la obligación de revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva, por medio de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo. DAC 6.

exige que la empresa sea transparente con la Administración Tributaria respecto de dichos errores, con su identificación, acciones emprendidas para corregirlos y con sus posibles repercusiones.

4. PROGRAMA DE GARANTÍA DE CUMPLIMIENTO O *INTERNATIONAL COMPLIANCE ASSURANCE PROGRAMME (ICAP)*

4.1. Introducción

Como anteriormente apuntábamos, dada la globalización de la economía, cada vez se está tomando mayor consciencia de que no tiene sentido abordar los problemas que plantea la fiscalidad internacional de las empresas multinacionales a nivel nacional. Se trata de lograr soluciones e interpretaciones armoniosas a los problemas que plantea la tributación de estas empresas, como pueden ser conocer la cadena de valor de las mismas, su política de precios de transferencia o la utilización de instrumentos híbridos³⁰⁴.

Con el objetivo de aumentar la seguridad jurídica en materia tributaria en el tráfico internacional, nace en Washington en 2018, en el seno de la OCDE, el Programa Internacional de Garantía de Cumplimiento³⁰⁵, con la vocación de ser un «modelo multilateral y cooperativo de análisis y aseguramiento de riesgos fiscales internacionales que contribuya a reducir el volumen de controversias fiscales transfronterizas y mejorar el nivel de seguridad jurídica en materia fiscal»³⁰⁶. En esta primera experiencia piloto participaron las Administraciones Tributarias de Australia, Canadá, Italia, Japón, Países Bajos, España, Reino Unido y Estados Unidos, y una serie de empresas multinacionales de dichos países. Partiendo de esa experiencia previa, se anunció en el foro de la OCDE celebrado en Santiago de Chile del 26 al 28 de marzo de 2019 un segundo programa piloto, el denominado ICAP 2.0, en el que participan las Administraciones Tributarias de Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos, Finlandia, Alemania, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Noruega, Polonia y Reino

³⁰⁴ Este apartado fue publicado como artículo: Castro de Luna, M. J., «El International Compliance Assurance Programme», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18 (2019), 15-24.

³⁰⁵ OCDE, *International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0*, París: OECD Publishing, 2019 [en línea]. Disponible en: <<http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-pilot-handbook-2.0.pdf>>.

³⁰⁶ Calderón Carrero, J. M., «El International (Tax) Compliance Assurance Programme (ICAP) desarrollado por la OCDE: ¿Hacia nuevos modelos multilaterales y cooperativos de control fiscal de grandes contribuyentes?», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 423 (2018), 5-32.

Unido, y las empresas multinacionales que, con una entidad matriz en alguna de estas jurisdicciones, comuniquen a la Administración Tributaria su voluntad de participar. Las principales características del programa son:

- Es un programa voluntario tanto para las Administraciones Tributarias como para las empresas multinacionales.
- Trata de beneficiarse de las nuevas obligaciones de información estandarizadas a nivel internacional³⁰⁷ para adoptar un marco relacional de naturaleza colaborativa con grupos de empresas multinacionales, en el que valorar los riesgos de estas de forma coordinada a nivel multilateral y poder segmentar a tales empresas y sus operaciones en función de su riesgo fiscal, de forma que las Administraciones focalicen sus comprobaciones en los casos y operaciones que entrañen mayor riesgo de incumplimiento tributario.

4.2. Factores clave del ICAP

Existen seis factores clave para el desarrollo y éxito del proceso de evaluación y aseguramiento de riesgos en que consiste el ICAP:

4.2.1. Proporcionar mayor seguridad jurídica tributaria a las empresas multinacionales

Hoy en día, dada la globalización de la economía y la complejidad de la actividad de las empresas multinacionales que operan en múltiples jurisdicciones, no tiene sentido abordar los problemas que plantea la fiscalidad internacional a nivel nacional, dado que los problemas a los que se enfrentan tanto los países como las multinacionales suelen ser comunes a todos ellos. De ahí que, aprovechando la nueva era de transparencia, cooperación y colaboración entre las empresas multinacionales y las Administraciones Tributarias, prosperen iniciativas como el ICAP que trata de influir positivamente en el comportamiento tributario de las multinacionales, a la vez que proporciona a estas mayor seguridad sobre sus posiciones fiscales en los diversos países, al unificar el tratamiento tributario de sus actividades y transacciones en todos ellos.

³⁰⁷ Informe fiscal de país por país o *Country by Country Reporting* y documentación de precios de transferencia y complementaria, resultante de la acción 13 del proyecto BEPS.

4.2.2. Resolución de diferencias más eficaz

Si bien como resultado de la acción 14 del plan BEPS se están llevando a cabo procedimientos amistosos más eficientes y eficaces (MAP), una forma de hacer más eficientes los mismos es evitar que surjan conflictos innecesarios, a lo que puede contribuir una evaluación multilateral de riesgos y los programas de garantía de cumplimiento, y es que la manera más eficiente de gestionar los recursos entre Administraciones es, precisamente, evitando que surjan los mismos, mediante el acuerdo de las partes implicadas en el tratamiento a dar a las transacciones económicas más complejas.

4.2.3. Establecimiento adecuado de marcos de control fiscal en las empresas

El Foro de la OCDE sobre Administraciones Tributarias (FTA) ha identificado, desarrollado y puesto de relieve las mejores prácticas en las áreas de cumplimiento cooperativo, comprobaciones conjuntas, marcos de control fiscal y gestión del riesgo. Como consecuencia de ello, las Administraciones Tributarias están en mejor disposición que nunca para explorar nuevos enfoques de evaluación y aseguramiento del riesgo fiscal de forma multilateral. Al realizarse estos análisis en *tiempo real* y estar fundados en la mayor información y documentación empresarial disponible hasta el momento, se facilitará el conocimiento real de la actividad económica de las multinacionales y la clasificación de los riesgos de las mismas.

4.2.4. Los avances en la colaboración internacional

Se debe aprovechar la mayor colaboración internacional resultante del FTA de la OCDE, y de los foros con las grandes empresas como el *Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration* (JITSIC) y el *Large Business and International Programme* (LBIP), para interactuar con las multinacionales y conocer mejor la realidad empresarial y todos los condicionantes de la misma, no solo el tributario.

4.2.5. Mejor y más estandarizada información para la evaluación de riesgos de precios de transferencia

Como resultado de la acción 13 del plan BEPS, las Administraciones Tributarias tienen acceso actualmente a mayor información y documentación estandarizada para evaluar los riesgos de precios de transferencia y otros relacionados con el plan BEPS. Además, pueden utilizar la información fiscal del informe país por país, lo que les permitirá

clasificar a las multinacionales en función de sus riesgos, centrando las comprobaciones en aquellas que mayor riesgo fiscal de incumplimiento presenten.

4.2.6. *Aprovechar las mejores oportunidades para el compromiso multilateral para proporcionar mayor seguridad a las Administraciones Tributarias*

Las Administraciones Tributarias deben aprovechar el creciente volumen de información disponible para responder a los riesgos de incumplimiento de manera más eficiente, a través de programas multilaterales de evaluación de riesgos, que permitirán de forma coordinada con el resto de Administraciones afrontar los nuevos riesgos fiscales internacionales de manera más sólida.

4.3. Etapas del programa

Este mecanismo de evaluación de riesgos tributarios a nivel internacional se estructura en cuatro etapas:

- *Etapa I: preentrada:* comienza cuando una empresa multinacional muestra su interés en participar en el programa, normalmente a la Administración Tributaria donde resida su matriz, o bien es invitada a participar en el mismo. En esta primera etapa se valora cuál sería el alcance del acuerdo, operaciones cubiertas por el mismo, periodos a los que se extendería y jurisdicciones donde opera el grupo empresarial interesado en participar. Para valorar la idoneidad del grupo empresarial para participar en este programa, las Administraciones Tributarias podrán valorar los riesgos conocidos, su historial de cumplimiento en sus jurisdicciones, la documentación disponible en sus países y cualquier información relevante que pueda ser compartida dentro de los parámetros de los instrumentos vigentes que permitan el intercambio fiscal.
- *Etapa II: alcance:* en esta fase, las Administraciones Tributarias participantes revisan las operaciones cubiertas por el programa que afecten a sus jurisdicciones, y determinan si alguna debe ser excluida del ámbito de aplicación de la evaluación de riesgos del ICAP. En esta etapa, se puede requerir al grupo empresarial la aportación de documentación adicional, y el objetivo de la misma es asegurarse de que tanto las Administraciones Tributarias como la multinacional entienden claramente el alcance de la evaluación de riesgos. La duración de esta etapa oscilará entre cuatro y ocho semanas.

- *Etapa III: evaluación del riesgo y resolución de problemas:* es el objetivo del ICAP. En ella, a través de reuniones y encuentros de las Administraciones participantes con la multinacional, se realiza la evaluación de riesgos por todas las Administraciones Tributarias participantes y el aseguramiento de los riesgos fiscales cubiertos. Proporciona una ocasión única a las Administraciones Tributarias para, partiendo de la misma documentación, discutir sus hallazgos con las demás y mejorar la coherencia e integridad en su interpretación. La duración prevista de esta etapa será de no más de veinte semanas.
- *Etapa IV: resultados:* en esta etapa, la matriz del grupo multinacional recibirá una carta con el resultado de su evaluación de riesgos (contenido, alcance, riesgos específicos asegurados, Administraciones Tributarias implicadas y obligación del contribuyente de comunicar cambios relevantes en las estructuras comunicadas) y periodos cubiertos. La forma de recibirla podrá consistir, o bien en una carta de evaluación de la Administración Tributaria principal que englobe las evaluaciones realizadas por el resto de Administraciones Tributarias, o bien en una carta de finalización, tanto de la Administración Tributaria principal (de residencia de su matriz), como de las demás Administraciones implicadas, debiendo recibirlas aproximadamente al mismo tiempo. Si bien cada Administración puede llegar a sus propias conclusiones y ser estas divergentes de las conclusiones del resto de Administraciones participantes, el proceso debe llevar a una mayor convergencia de estas. El plazo de duración de esta etapa se prevé entre cuatro y ocho semanas. Respecto de los riesgos cubiertos no asegurados por el ICAP, el grupo multinacional podrá reaccionar adoptando las recomendaciones propuestas por las Administraciones Tributarias para que pase a ser calificado como de bajo riesgo, y por su parte estas podrán, de forma individual o coordinada, determinar la fórmula a seguir respecto de los mismos: ser objeto de comprobación unilateral o ser objeto de inspecciones simultáneas, o ser objeto de inspecciones conjuntas (*Joint Audits*) o de Acuerdos Previos de Valoración (APA), bilaterales o multilaterales, o de procedimientos amistosos...

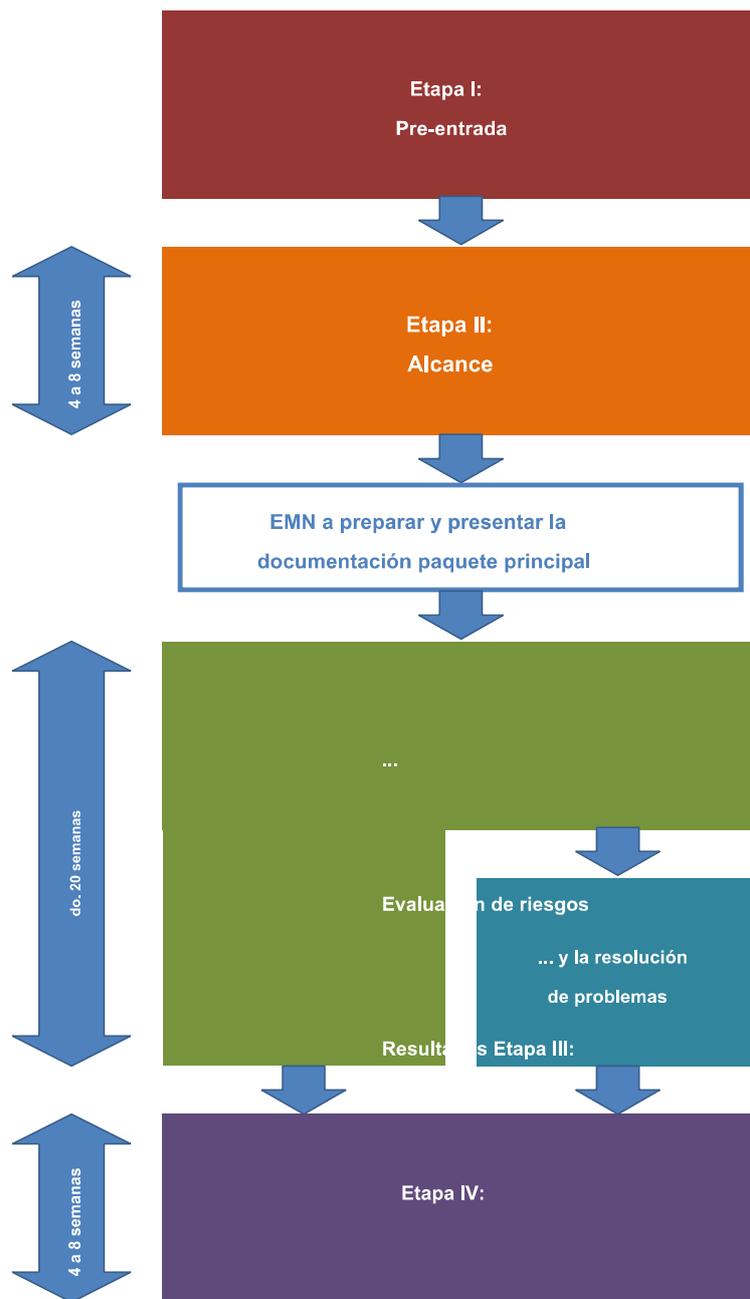


Figura 16. Etapas del ICAP³⁰⁸

4.4. Ámbito subjetivo

Respecto al *ámbito subjetivo* del ICAP, si bien en principio no se circunscribe a un grupo de empresas determinado, sí se parte de la base de que los participantes serán grupos multinacionales de empresas obligadas a presentar el *informe fiscal país por país* durante el periodo cubierto por el ICAP, y cuya matriz sea residente fiscal en uno de los países

³⁰⁸ OCDE, *International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0*, op. cit., p. 46.

participantes en el mismo; y lo principal, que el grupo tenga un perfil de bajo riesgo fiscal, basado en los siguientes criterios³⁰⁹:

- La matriz del grupo es residente fiscal en una de las Administraciones Tributarias miembro del FAT que participe del Programa ICAP 2.0.
- El volumen y materialidad de las transacciones del grupo multinacional en las jurisdicciones miembro del FAT que participen en el Programa ICAP 2.0.
- El grupo está obligado a presentar el informe fiscal país por país en la jurisdicción de su matriz y dicho informe está disponible para los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2016.
- El grupo tiene una estrategia fiscal claramente documentada y bajo la responsabilidad del Consejo de Administración.
- El grupo tiene implantado un mecanismo de control de riesgos fiscales (TCF) que aplica al conjunto de sus operaciones.
- Muestra su predisposición a informar sobre sus posiciones fiscales inciertas y provisiones fiscales, y a aportar la documentación adicional que fuera precisa para su verificación.
- Se compromete a colaborar de forma transparente, abierta y colaborativa con las Administraciones Tributarias.
- En atención a su historial de cumplimiento fiscal, prácticas de buen gobierno y marco de control del riesgo fiscal, es calificado como de bajo riesgo.

Para que la evaluación multilateral de riesgos sea eficaz, las jurisdicciones participantes han de contar con la necesaria cobertura jurídica para permitir el intercambio de información. En muchos casos se prevé que dicha cobertura sea proporcionada por la Convención Multilateral de la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal o *Multilateral Convention for Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, pudiendo también ser proporcionada por los convenios de doble imposición o los acuerdos de intercambio de información fiscal.

³⁰⁹ *Ibid.*, p. 16.

4.5. Riesgos cubiertos

Por lo que respecta a los *riesgos cubiertos* por el ICAP, este es adecuado para la evaluación de una gran variedad de riesgos tributarios internacionales, pero principalmente se centra en aquellos comunes a todas las jurisdicciones, como son:

- Los riesgos de precios de transferencia.
- Los riesgos de establecimiento permanente.
- Otros riesgos fiscales acordados entre el grupo multinacional, la Administración Tributaria de la matriz del grupo y el resto de Administraciones Tributarias cubiertas, como por ejemplo la utilización de instrumentos híbridos, el traslado de beneficios o la utilización de entidades interpuestas para beneficiarse de convenios de doble imposición.

La correcta evaluación de riesgos del grupo requerirá la comprensión de la cadena de valor global del mismo y de su política fiscal en las distintas jurisdicciones en que opere, no limitándose a las transacciones entre las jurisdicciones participantes, sino que también podrá alcanzar a transacciones con jurisdicciones no participantes.

4.6. El paquete de documentación del ICAP o ICAP *documentation package*

Las empresas que participen en el ICAP tienen que estar dispuestas a hacer un gran esfuerzo de transparencia fiscal³¹⁰. Así, la documentación a aportar se clasifica en las siguientes categorías:

4.6.1. Información previa a la entrada o pre-entry information

Durante la etapa de preentrada, se espera que el grupo multinacional proporcione información que ayude a las Administraciones Tributarias a determinar si están dispuestas a participar en la evaluación de riesgos del grupo. Así, deberán aportar información sobre: las Administraciones Tributarias que esperan que participen en el programa, periodos propuestos a los que se espera que alcance la evaluación y cobertura de riesgos, identificación de la entidad principal del grupo en cada una de las jurisdicciones donde opere, si alguna operación, reestructuración o acuerdo de relevancia ha tenido lugar en los doce últimos meses, una lista de las categorías de transacciones que se espera que

³¹⁰ *Ibid.*, pp. 39-43.

estén cubiertas por el programa, las jurisdicciones donde residan las entidades que realizan o reciban pagos intragrupo, si algunas de estas categorías de transacciones plantea un potencial riesgo para algunas de las jurisdicciones participantes o es objeto de un acuerdo sobre precios de transferencia o APA que deba ser tenido en cuenta en la evaluación.

4.6.2. El paquete de documentación de alcance o scoping documentation package

Que debe incluir: una visión general del alcance del riesgo cubierto, incluyendo una indicación del valor de cada categoría de las transacciones cubiertas para cada una de las Administraciones participantes, una copia del último informe fiscal país por país o *country by country*, el archivo maestro del grupo, un resumen de la estructura del grupo, indicando claramente las actividades y entidades cuya cobertura se propone, una lista de todos los acuerdos sobre precios de transferencia unilaterales, bilaterales y multilaterales vigentes o en proceso, y los acuerdos o *Tax ruling* que puedan afectar a los riesgos cubiertos.

4.6.3. El paquete principal de documentación o main documentation package

La entrega de esta documentación marca el inicio de la etapa de evaluación de riesgos. Sin perjuicio de otra documentación cuya aportación pueda ser requerida por la Administración Tributaria principal o por el resto de Administraciones participantes, incluirá: cualquier cambio que haya podido tener lugar en la documentación de alcance, una descripción de las transacciones cubiertas, señalando las entidades que son parte de las mismas, jurisdicciones de residencia de las mismas o jurisdicciones donde se realiza la actividad, si estas están cubiertas por algún acuerdo sobre precios de transferencia, y detalles sobre la política de precios de transferencia aplicados a estas transacciones, informe fiscal país por país del grupo multinacional y una autoevaluación del mismo, archivos locales en la medida en que estos se requieran en las jurisdicciones cubiertas, estados financieros consolidados auditados, documentación que detalle la estrategia fiscal del grupo, incluyendo la gestión de los riesgos cubiertos y una descripción del marco de control tributario, de su control y de su supervisión, una explicación de la cadena de valor de la empresa, de sus fuentes de beneficios externos e internos y de cómo se alinean sus beneficios a las mismas, así como sus cinco principales productos o servicios, documentación sobre todos los establecimientos permanentes existentes en las jurisdicciones cubiertas, una visión general de cómo cumplen sus obligaciones fiscales

estos establecimientos y cómo presentan sus declaraciones tributarias, si el grupo multinacional recurre al asesoramiento fiscal externo o interno, información sobre todos sus establecimientos permanentes no comerciales y de sus actividades, datos financieros de los mismos (ingresos, gastos, activos y pasivos), e información adicional sobre todos los riesgos cubiertos más allá de los riesgos de precios de transferencia y de establecimiento permanente.

Toda esta documentación debe estar disponible al inicio de la etapa de evaluación de riesgos.

4.6.4. Documentación complementaria o supplementary documentation

Esta última documentación se refiere a cualquier otra documentación que las Administraciones Tributarias cubiertas requieran para la evaluación del riesgo; así, por ejemplo, se puede referir a los balances de comprobación del grupo, copias de los acuerdos del grupo relacionados con transacciones cubiertas, un desglose más detallado del informe fiscal país por país o demás documentación relativa a posiciones fiscales inciertas.

4.7. Beneficios esperados del ICAP

Como vemos, el ICAP supone un paso más en la dirección del establecimiento de un nuevo modelo de relación con las grandes empresas, el modelo cooperativo, en este caso a nivel internacional, al implicar a las jurisdicciones donde tales empresas realicen sus actividades. Y es que, en un mundo globalizado, la eficacia de cualquier iniciativa quedará muy limitada si se emprende únicamente a nivel nacional.

Aunque todavía es pronto para evaluar los resultados del ICAP, dado que este todavía está en su fase inicial, se espera que el programa mejore los siguientes ámbitos:

- Las multinacionales podrán *hablar* a través de sus informes país por país (*country by country*) y demás documentación en manos de las Administraciones Tributarias, permitiendo a estas una evaluación de los riesgos más temprana y coordinada, asegurando la coherencia de sus posiciones frente a las multinacionales. Por su parte, estas ganarán en seguridad jurídica, asegurando que sus operaciones o transacciones recibirán igual calificación y tratamiento en las distintas jurisdicciones en que operen.

- Las Administraciones Tributarias compartirán y discutirán en torno a la documentación proporcionada por las multinacionales en el seno del ICAP, permitiendo a las empresas colaborar simultáneamente con varias jurisdicciones, evitando de esta forma los problemas que surgen por la diferente calificación y tratamiento a una misma operación por parte de cada una de las jurisdicciones implicadas.
- El ICAP proporcionará una ruta más rápida y clara hacia la certidumbre fiscal multilateral; es un proceso administrado con plazos claros, para que las multinacionales y las Administraciones Tributarias alcancen una comprensión mutua sobre el nivel de riesgo presente. Al trabajar multilateralmente, las Administraciones Tributarias obtendrán una visión global de las actividades transfronterizas de las multinacionales y podrán estar seguras de que su situación fiscal es satisfactoria, o, por el contrario, podrán identificar claramente sus riesgos fiscales. Esto se comunicará a la multinacional en una etapa temprana, por lo que esta será consciente de su posición de riesgo, pudiendo adaptar la transacción a la interpretación dimanante del ICAP, o bien ser consciente de que la misma es percibida como una operación de riesgo fiscal.
- ICAP incluye un compromiso de relaciones cooperativas entre las empresas multinacionales y las Administraciones Tributarias, para trabajar conjuntamente a través del proceso de evaluación y riesgos, de manera transparente, abierta y cooperativa.
- La evaluación de riesgos multilateral y más cooperativa y colaborativa debería mejorar la forma en que las Administraciones Tributarias perciben el tratamiento de las transacciones económicas de las multinacionales por parte de las otras Administraciones Tributarias implicadas. También brinda una oportunidad para que las Administraciones Tributarias discutan el tratamiento de las transacciones en la etapa de evaluación de riesgos, antes de que se adopten diferentes puntos de vista y que estos se afiancen. Esto puede mejorar la coherencia entre las Administraciones Tributarias en la interpretación y tratamiento de las transacciones, reduciendo el número de casos en que surja la disputa y sea necesario acudir a un procedimiento amistoso (MAP).

Para concluir, considero que, si bien todavía es pronto para valorar el éxito o fracaso del ICAP, el mismo se alinea con el multilateralismo fiscal, sin el cual hoy día es imposible

abordar los problemas de la fiscalidad internacional. En una economía tan globalizada como la actual, no tiene sentido tratar de abordar los problemas que plantea la fiscalidad desde una perspectiva nacional.

También supone un avance en la instauración de un modelo más cooperativo de relaciones con los contribuyentes, permitiendo a los grupos multinacionales relacionarse de forma multilateral con distintas jurisdicciones y plantearles en una fase muy temprana su política fiscal global, su cadena de generación de valor, su política de precios de transferencia y sus posiciones fiscales inciertas, con el fin de conocer el parecer de dichas Administraciones sobre los riesgos fiscales que entrañan y poder adecuar su comportamiento a las recomendaciones que estas les realicen, con lo que ganan en seguridad jurídica sobre el futuro tratamiento fiscal de las mismas.

CAPÍTULO VII. REFLEJO EN ESPAÑA DEL NUEVO MODELO DE RELACIONES ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA-CONTRIBUYENTES

También en nuestro país empieza a reflejarse esta exigencia de mayor transparencia por parte de las empresas, y la demanda por parte, no ya solo de la Administración Tributaria³¹¹, sino de la sociedad en su conjunto, de conocer la contribución fiscal de las grandes corporaciones a los ingresos tributarios del país, lo cual ha tenido reflejo en forma de nuevas obligaciones de información, que considero no han de ser un fin en sí mismas, sino que han de contribuir a poner los cimientos de un nuevo modelo de relación con los contribuyentes: el cooperativo.

1. NUEVAS EXIGENCIAS DE TRANSPARENCIA

1.1. Información país por país o *country by country*. Modelo 231

En desarrollo de lo previsto en la Directiva (UE) 2016/881, de 25 de mayo, del Consejo, que estableció el intercambio automático y obligatorio de información entre las autoridades tributarias sobre los informes país por país³¹² de las empresas multinacionales, y siguiendo las recomendaciones de la acción 13 del plan BEPS de la OCDE de 2013³¹³, se crea en nuestro país una nueva obligación formal, el modelo 231,

³¹¹ Exigencia de mayor transparencia que ya se inició, entre otros, con el acuerdo entre España y Estados Unidos para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA, Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras) hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013 (BOE, 01/07/14), desarrollado por la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre, por la que se modifica la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio, por la que se regulan determinadas cuestiones relacionadas con las obligaciones de información y diligencia debidas establecidas entre el Reino de España y los Estados Unidos de América, y con el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014 (BOE, 13/08/15), que tienen como objetivo avanzar en la lucha contra el fraude fiscal internacional.

³¹² Como prevén tanto el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio de Informes país por país, hecho en París el 27 de enero de 2016 (BOE, 29/09/17), como el Acuerdo administrativo entre la autoridad competente del Reino de España y la autoridad competente de los Estados Unidos de América para el intercambio de Informes país por país, hecho en San Marino y Madrid el 13 y el 19 de diciembre de 2017 (BOE, 26/12/17); el Informe país por país, junto con la documentación específica del grupo (*Master file*) y la documentación específica del contribuyente (*Local file*) representa la posición estándar adoptada en materia de documentación de precios de transferencia, que permitirá a las Administraciones Tributarias evaluar los riesgos principales vinculados a la determinación de precios de transferencia, y otros riesgos relacionados con la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.

³¹³ Acción 13 del plan BEPS de la OCDE de 2013, que exhortaba a los Estados para que desarrollaran las «normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la Administración Tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas», debiéndose incluir en dicha documentación «el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los Gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación y el reparto mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados en los distintos países, aplicando un modelo

Información país por país, en base a lo dispuesto en los arts. 13 y 14 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, exigible para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016, y que viene a responder a las exigencias de conocimiento por parte de la sociedad de saber la contribución de las grandes empresas a la recaudación tributaria en cada uno de los países en los que operan, de forma que se pueda conocer en qué medida las empresas multinacionales contribuyen allí donde obtienen sus beneficios y no trasladan estos a jurisdicciones de menor tributación.

No obstante, el alcance de esta obligación es limitado, puesto que la misma será exigible exclusivamente a las entidades que reúnan los siguientes requisitos³¹⁴:

- Entidades que sean dominantes de un grupo, en los términos del art. 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que sean residentes en territorio español, y no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad sea o no residente, cuando el importe de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades integrantes del grupo sea igual o superior a 750 millones de euros, en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo.
- Entidades residentes en territorio español, que sean dependientes de una entidad no residente que no sea al mismo tiempo dependiente de otra o de establecimientos permanentes de entidades no residentes, cuando el importe de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades integrantes del grupo sea igual o superior a 750 millones de euros, en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo, siempre que, además, concorra alguna de las siguientes circunstancias:
 - Que hayan sido designadas por su entidad dominante no residente para elaborar dicha información.
 - Que la entidad dominante no residente no esté sometida a una obligación análoga en su país de residencia.

común [...]», incluyendo «el nivel de ingresos, beneficios antes de impuestos y cuantía del impuesto sobre sociedades satisfecho y devengado con carácter anual en cada una de las jurisdicciones en que desarrollan».

³¹⁴ Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Nuevo Modelo 231. Declaración de información país por país* [en línea]. Disponible en:

<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Declaraciones_informativas/_INFORMACION/Novidades/Nuevo_Modelo_231__Declaracion_de_informacion_pais_por_pais_.shtml>.

- Que no exista un acuerdo de intercambio automático de información, respecto de dicha información, con el país o territorio de residencia de la entidad dominante no residente.
- O que, existiendo dicho acuerdo de intercambio automático de información respecto de dicha información con el país o territorio de residencia de la entidad dominante no residente, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo que haya sido comunicado por la Administración Tributaria española a las entidades dependientes o a los establecimientos permanentes residentes en territorio español.

No obstante, estas entidades dependientes no tendrán que aportar la información país por país en aquellos casos en los que ya se haya aportado a través de una entidad matriz subrogada, que cumpla las condiciones previstas en la Directiva 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo.

Asimismo, se prevé la obligación de que cualquier sociedad residente en territorio español que forme parte de un grupo obligado a presentar la información país por país, deberá comunicar a la Administración Tributaria la identificación y el país de residencia de la entidad obligada a elaborar la misma.

Pues bien, las entidades que reúnan las condiciones expuestas deberán presentar en los 12 meses siguientes a la finalización del periodo impositivo una declaración informativa, modelo 231, en el que se desglosen, por cada país o jurisdicción en la que tengan presencia, los siguientes datos³¹⁵:

1. Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.
2. Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.
3. Impuestos sobre Sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.
4. Impuestos sobre Sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones.

³¹⁵ Art. 14.2 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

5. Importe de la cifra de capital y otros resultados no distribuidos en la fecha de conclusión del periodo impositivo.
6. Plantilla media.
7. Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.
8. Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas.
9. Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.

De esta forma se da satisfacción no solo a una de las recomendaciones recogidas en el proyecto BEPS, proporcionando una valiosa información a la Administración Tributaria para la realización de sus actuaciones, sino también a la demanda de mayor transparencia requerida por los ciudadanos que exigen conocer en qué medida las empresas multinacionales contribuyen, en forma de ingresos tributarios y empleo, al bienestar de aquellos países en los que desarrollan sus actividades, pudiendo servir también de referencia para analizar en qué medida estas empresas tributan por los beneficios obtenidos en el país y no desvían los mismos a jurisdicciones de baja tributación.

1.2. Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias

Un paso más en el establecimiento de las bases necesarias para la implantación de una relación cooperativa entre Administración Tributaria y contribuyentes, basada en la confianza mutua, transparencia y seguridad jurídica, lo constituye la posibilidad, prevista en el anexo al CBPT³¹⁶ de fecha 2 de noviembre de 2015, y desarrollada en la propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al CBPT, de 28 de octubre de 2016, aprobada en la sesión plenaria de

³¹⁶ Foro de Grandes Empresas, *Código de Buenas Prácticas*, *op. cit.* En el mismo se incluyen una serie de «recomendaciones, voluntariamente asumidas por la Administración Tributaria y las empresas, tendentes a mejorar la aplicación de nuestro sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y confianza legítima entre la Agencia Tributaria y las propias empresas, y la aplicación de políticas fiscales responsables en las empresas con conocimiento del Consejo de Administración». El *Foro de Grandes Empresas*, creado en el año 2008 por la actualización de 19 de noviembre de 2008 del Plan de Prevención del Fraude Fiscal del año 2005, es un foro de discusión entre la Agencia Tributaria y los grandes contribuyentes en el que se «analizan, a través de reuniones conjuntas o sectoriales, los principales problemas que se plantean en la relación entre las grandes empresas y la Administración Tributaria y se valore la extensión del modelo de relación cooperativa». A los trabajos de dicho foro, como dinamizador de las relaciones contribuyentes-AEAT, y al CBPT aprobado en su seno, nos referiremos en otro apartado de este trabajo.

20 de diciembre de 2016, de presentar de forma voluntaria un Informe Anual de Transparencia³¹⁷. A través de dicho informe, las empresas adheridas al CBPT pueden comunicar a la AEAT, preferentemente antes de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, y en todo caso desde el día siguiente a la aprobación de las cuentas anuales hasta 3 meses después a la terminación del plazo de presentación de dicha autoliquidación (es decir, hasta el 25 de octubre en caso de coincidencia del ejercicio social con el año natural), un informe en el que se contenga «toda la información que pueda tener trascendencia fiscal en España, o bien tener un alcance más amplio»³¹⁸.

La AEAT cursará acuse de recibo de la presentación del mismo y realizará una primera valoración de la información suministrada, a efectos de constatar su idoneidad para reforzar las buenas prácticas de transparencia fiscal de la empresa, dando cuenta de dicha valoración a la misma. De común acuerdo con la empresa, se establecerá el canal de comunicación adecuado para que esta pueda explicar de forma más amplia todos aquellos aspectos del informe que por razón de su complejidad, confidencialidad o sensibilidad

³¹⁷ OCDE, *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*, op. cit., p. 14. Prácticas de este tipo ya existen en algunos países (por ejemplo, Nueva Zelanda, Italia) que utilizan cuestionarios dirigidos a ciertos grupos de contribuyentes y se centran en áreas de riesgo particulares, tales como instrumentos híbridos de deuda/capital, compañías de doble residencia y entidades híbridas, como un medio de ayuda para seleccionar a los contribuyentes a los que comprobar o facilitar las mismas.

³¹⁸ Un esquema orientativo del contenido del informe se encuentra en Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Foro de Grandes Empresas, *Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias*, 28 de octubre de 2016 [en línea]. Disponible en:

<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Propuesta_para_el_reforzamiento_de_las_buenas_practicas_de_transparencia_fiscal_empresarial_de_las_empresas_adheridas_al_Codi_ctubre_de_2016_.shtml>. Entre el contenido propuesto destaca que se debiera informar sobre la presencia en paraísos fiscales, estructura de financiación del grupo, principales intangibles y localización de los mismos, servicios intragrupo y determinación de la retribución de los mismos, grado de congruencia del comportamiento fiscal de la empresa con los principios y acciones BEPS, y en particular, todas aquellas operaciones, actos o hechos que puedan dar lugar a dobles deducciones de gasto, doble aprovechamiento de beneficios fiscales, doble aprovechamiento de pérdidas, utilización de entidades o instrumentos híbridos, doble no imposición, cambios significativos en las estructuras *holding* y *subholding* que se hayan ejecutado total o parcialmente en el ejercicio, y operaciones societarias más significativas, incluyendo sucursales y establecimientos permanentes y operaciones de adquisición o transmisión de negocios intra y extragrupo que se hayan ejecutado en el ejercicio, con indicación de las operaciones y sus motivos económicos, la estrategia fiscal del grupo, el catálogo de operaciones fiscales sometidas al Consejo de Administración (art. 529 ter de la Ley de Sociedades de capital), explicación de si dispone de instrucciones internas en materia de prevención de operaciones ilícitas, de blanqueo o de alzamiento de bienes y quién es el responsable y otras cuestiones tales como una explicación de los principales litigios fiscales existentes, si ha planteado alguna consulta tributaria que pudiera afectar a la tributación del ejercicio o si alguna de las entidades integradas en el grupo empresarial participa en un programa de cumplimiento cooperativo. Agencia Estatal de la Administración Tributaria (disponible en:

<https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Grupos_Trabajo/informe_transparencia.pdf>).

comercial, no hubieran quedado lo suficientemente claros en el mismo, pudiendo aportar asimismo la documentación adicional que estime conveniente, o que la AEAT le sugiera, para que los órganos de inspección tributaria puedan determinar el perfil de riesgo de la empresa. A la vista del informe y de la documentación adicional presentada, la inspección dará su valoración sobre el tratamiento fiscal de los hechos y operaciones recogidos en el mismo, trasladándole los criterios administrativos aplicables sobre dichos aspectos. Además, la empresa podrá también obtener dicha valoración mediante la realización de las consultas previstas en el apartado 2.3³¹⁹ del CBPT, desarrollado por el apartado II.2³²⁰ de las Conclusiones del grupo de trabajo sobre el nuevo modelo de relación cooperativa entre la AEAT y las empresas adheridas al CBPT, de 29 de octubre de 2013.

De esta forma las empresas ganan en seguridad jurídica, pudiendo adecuar sus autoliquidaciones a los criterios administrativos manifestados por los órganos de la Inspección de los Tributos; y la Administración Tributaria, por su parte, tiene información detallada de los principales hechos con trascendencia tributaria de las empresas, pudiendo conocer de antemano aquellas operaciones más discutibles, de mayor complejidad, trasladar su criterio sobre las mismas y realizar un adecuado análisis del riesgo tributario de las empresas, de forma que pueda derivar los recursos hacia las empresas que presenten un mayor nivel de riesgo. Otra consecuencia de esta mayor transparencia y comunicación entre las empresas y la AEAT será una previsible menor litigiosidad, con lo que conseguirá aliviar en parte la situación de la justicia tributaria a la que nos referíamos en el primer capítulo, más si tenemos en cuenta la previsión contenida en el apartado 2.4 del CBPT, según la cual la aportación de documentación adicional que complementa,

³¹⁹ Apartado 2.3 del CBPT: «La Agencia Tributaria establecerá procedimientos adecuados para permitir que aquellos contribuyentes que tengan dudas sobre el tratamiento tributario de determinadas operaciones u operativas puedan conocer, con la rapidez requerida por el caso, los criterios que la Administración aplicaría en tales operaciones u operativas».

³²⁰ Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Foro de Grandes Empresas, *Conclusiones del grupo de trabajo sobre el nuevo modelo de relación cooperativa entre la AEAT y las empresas adheridas al CBPT*, 29 de octubre de 2013 [en línea]. Disponible en:

<https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Grupos_Trabajo/Conclusiones_GT_Relacion_cooperativa_Pleno_29_10_2013.pdf>, apartado II.2, según el cual: «en el marco del Código de Buenas Prácticas Tributarias, las empresas adheridas al mismo podrán plantear a la Agencia Tributaria, a través de las respectivas personas de contacto, sus dudas sobre el tratamiento tributario de operaciones de especial complejidad y trascendencia económica. Con la finalidad de facilitar el análisis de la cuestión, la empresa acompañará un informe en el que expondrá el criterio que entiende aplicable a dicha operación. La Agencia Tributaria, a la vista de lo anterior, emitirá un informe sobre las cuestiones planteadas en el plazo de 3 meses. No obstante, cuando el número, complejidad y naturaleza de las cuestiones planteadas por las distintas empresas no permita a la Agencia Tributaria, con los medios disponibles en cada momento, atender en el citado plazo alguna solicitud, se entenderá que la Agencia no ha analizado ni ha formado criterio alguno sobre la cuestión planteada».

explique y justifique los datos contenidos en las autoliquidaciones podrá ser tenida en cuenta a la hora de no apreciar la concurrencia de dolo, culpa o negligencia a la hora de sancionar.

Finalmente, las empresas también se benefician de esta nueva relación en el ámbito de la mejora reputacional de las mismas, dado que aquellas que presenten dicho informe podrán darle a este hecho el nivel de publicidad que consideren oportuno, pudiendo incluirlo en su página web y en cuantos documentos estimen conveniente, y a su vez la AEAT, a petición de la propia empresa, podrá dar a conocer en su página web la información de las empresas que presentan dicho informe de transparencia.

Como vemos, si bien en forma de recomendación voluntaria, dicho informe de transparencia reúne muchas de las características que hemos señalado del modelo de cumplimiento cooperativo: transparencia de las empresas con la Administración Tributaria en la revelación y suministro de sus principales operaciones con trascendencia tributaria, mucho más allá de las obligaciones de suministro de información legalmente exigibles, y compromiso por parte de la Administración Tributaria de dar los criterios administrativos aplicables al tratamiento de dichas operaciones. De forma que las empresas ganan en seguridad jurídica, la Administración Tributaria ve facilitada su labor de segmentación de los contribuyentes en función de su riesgo, permitiendo la optimización en la asignación de los recursos, y previsiblemente, se generará una menor litigiosidad y disminuirá el importe de la deuda tributaria pendiente de cobro en los tribunales.

1.3. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo. DAC 6³²¹

Un paso más en el establecimiento de un modelo de cumplimiento cooperativo lo constituirá la nueva obligación impuesta a los intermediarios financieros de revelar los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva en que participen, con la doble finalidad de servir de instrumento para las actuaciones de comprobación de la Administración Tributaria, que podrá reaccionar frente a los mismos a través de mayores controles o instando cambios legislativos, y de dar cumplimiento a las exigencias de

³²¹ Este apartado fue publicado como artículo: Castro de Luna, M. J., «La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018. DAC 6. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7 (2019), 103-120.

mayor transparencia exigidas por el modelo cooperativo, que obliga a las empresas a ser totalmente transparentes respecto de sus posiciones fiscales inciertas. Y es que la globalización de la economía, el cambio de paradigma de la economía digital donde se han sustituido los movimientos físicos de productos por transacciones *online*, y la facilidad de las empresas multinacionales para localizar sus beneficios en territorios de baja tributación, han hecho que cada vez se ponga más el foco en la forma de actuar de las mismas y ha generado iniciativas como el proyecto BEPS al cual ya hemos aludido en reiteradas ocasiones. Asimismo, ha motivado que se estudie la relación existente entre ciertos intermediarios financieros y el empleo de complejas estructuras fiscales por parte de las multinacionales, máxime dada la participación que los intermediarios fiscales tienen en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes³²².

De hecho, en un reciente estudio financiado por el Parlamento Europeo, titulado *The Big Four*³²³, *a study of opacity*³²⁴, se ponen de manifiesto los siguientes datos:

³²² En las conclusiones de la II.ª Reunión del Foro de Administraciones Tributarias de la OCDE (Dublín 2005), se estimaba que los intermediarios fiscales participaban en al menos un 30 % en la elaboración y presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ascendiendo dicho porcentaje hasta el 50 % en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

³²³ Bajo la denominación *Big Four* nos estamos refiriendo a las firmas de servicios financieros: Deloitte, PriceWaterhouseCoopers, Ernst&Young y KPMG.

³²⁴ Murphy, R. y Stausholm, S. N., *The Big Four, a study of opacity*, Cambridgeshire: European United Left; Nordic Green Left, 2017. Disponible en: <http://www.guengl.eu/uploads/publications-documents/GUENGL_Big_Four.pdf>.

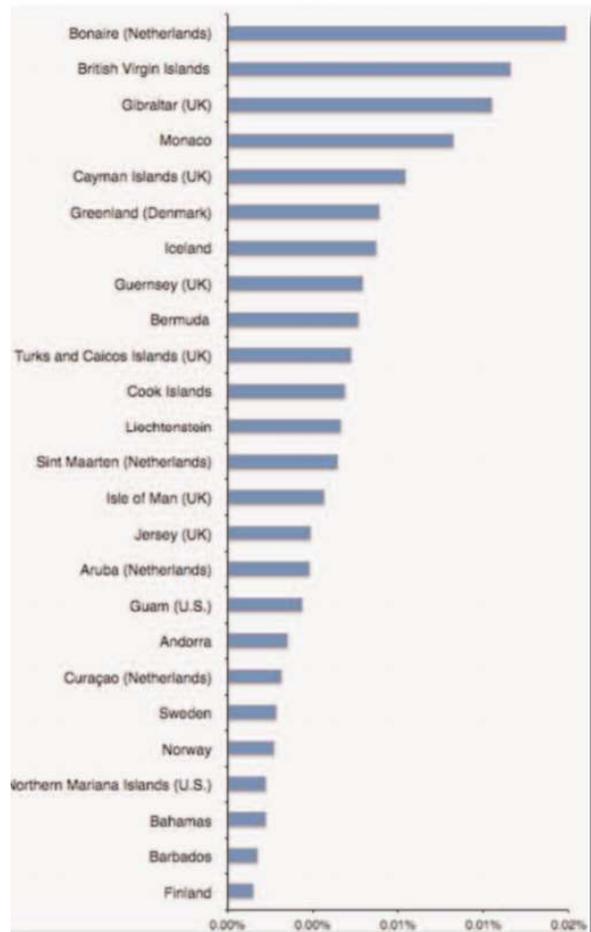


Figura 17. Oficinas de las Big Four vs. Población. Top 25 jurisdicciones por tamaño de la población.

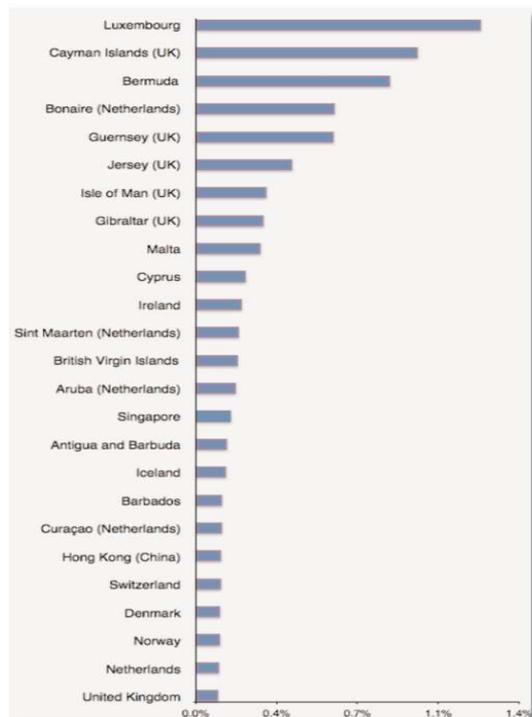


Figura 18. Primeras 25 ciudades por empleados y tamaño de la población.

De los resultados que se desprenden de dicho estudio, llama la atención el hecho de que los territorios donde mayor número de oficinas tienen abiertas y mayor es el número de trabajadores de estos intermediarios financieros sean aquellos territorios históricamente considerados como paraísos fiscales o territorios poco dados al intercambio de información. Y es que, en algunos de dichos territorios como Luxemburgo o las Islas Caimán, los empleados de dichas firmas financieras representan casi el 1,5 % de la población total del territorio. Asimismo, los autores de dicho estudio lamentan las dificultades que han tenido para conocer las jurisdicciones donde dichas firmas están presentes y su estructura poco transparente, dado que, si bien se presentan como una única empresa global, jurídicamente sin embargo son entidades independientes, pertenecientes a distintos dueños y que únicamente se relacionan bajo acuerdos contractuales³²⁵.

Ante esta realidad, algunos autores³²⁶, considerando que la relación entre estas firmas financieras y el uso de estructuras fiscales opacas está más que demostrada, sugieren que se eleve el riesgo fiscal, y en consecuencia sean sometidos a mayores y más exhaustivos controles, a los contribuyentes que contraten los servicios de dichas empresas financieras.

Dejando al margen la viabilidad de esta propuesta en concreto, interesa destacar que desde hace ya un tiempo se ha puesto la atención, no ya solo en el comportamiento tributario de las empresas multinacionales, sino también en el de los intermediarios financieros que les proporcionan las estructuras o mecanismos necesarios para ocultar o desviar parte de sus beneficios a territorios de baja tributación.

³²⁵ *Ibid.*, ponen de manifiesto las dificultades existentes para conocer la estructura y titulares de dichas compañías dada «la configuración adoptada por las Big Four, que por un lado se presentan como empresas integradas globalmente y, por otro, como un conjunto de entidades independientes jurídicamente que no están bajo una propiedad común sino ligadas por acuerdos contractuales para operar bajo normas y una marca común, se ha adoptado para reducir el coste y el riesgo regulatorio, blindarse frente al riesgo legal, proteger a sus clientes de los requerimientos legales y proyectar opacidad sobre la escala de sus actividades al tiempo que se aprovechan de sus ventajas».

³²⁶ Jones, C., Temouri, Y. y Cobham, A., «Tax haven networks and the role of the Big four accountancy firms», *Journal of World Business*, vol. 53, núm. 2 (2018), 177-193. Disponible en: <<https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S1090951617303553?token=CFD8E1CEB45DC7C19E19ED7B16830F01D8B42DEC4DAE024FCE19696C10BFF07194C186757DBFF1686A04CA77D6D8F376>>, citado en el Informe Contribución y Transparencia 2017: Informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35, p. 33, al que anteriormente nos hemos referido, en los siguientes términos: «si los responsables políticos consideran que el uso de los paraísos fiscales por las empresas multinacionales constituye un riesgo, y si estiman que la relación entre el uso del paraíso fiscal y la contratación de los servicios de contabilidad de las Big Four está firmemente acreditada, entonces, la consecuencia lógica es que las autoridades fiscales eleven el riesgo fiscal de una empresa si está asesorada por una de las Big Four. Si así se hiciese, concluyen, se proporcionaría un fuerte incentivo empresarial para que las Big Four demuestren que ya no promueven estructuras de paraíso fiscal».

Así, ante esta situación, los ordenamientos tributarios de los diferentes países están reaccionando de muy diversas formas, desde regular y controlar administrativamente la profesión de los asesores o intermediarios fiscales (como puede ser el caso de Reino Unido, Australia o Estados Unidos, donde se asigna un número de identificación a cada uno de ellos), a imponer sanciones y multas, no solo a los contribuyentes, sino también a los intermediarios que participen, suministren o promocionen esquemas de planificación fiscal sancionados por la Administración Tributaria (caso de Australia o Nueva Zelanda, y que parece ser el camino emprendido por la jurisprudencia en España, siendo paradigmática en este sentido la Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2017, en la que se recrimina tanto a la Abogacía del Estado como al Ministerio Fiscal que hayan excluido a los asesores fiscales de la posible responsabilidad penal por la comisión del delito contra la Hacienda Pública, apelando a la responsabilidad penal de los asesores que participaron en el esquema defraudatorio³²⁷), o imponiendo a los mismos la obligación de revelar e informar acerca de los esquemas de planificación fiscal agresiva en los que participen, como ha hecho la Unión Europea a través de la nueva

³²⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2017, núm. de recurso 1729/2016, núm. de resolución 374/2017, fundamento de derecho sexto: «De ello cabe concluir que cuando el acusado acude al despacho profesional no es para que este le informe sobre cuál sea su obligación tributaria y cómo darle adecuado cumplimiento, sino para que le indiquen cómo lograr eludir, pues solamente desde este designio se comprende los actos materialmente ejecutados por el acusado y que, como ya hemos dicho, realizan el elemento del tipo objetivo del delito [...]. Ciertamente resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado. Pero tan insólita actitud de esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado». Y añade que: «El resto del argumento decae si se atiende a la falacia consistente en equiparar el conocimiento de que un comportamiento es ilícito con el conocimiento de la norma concreta de que deriva esa ilicitud. Y es que una cosa es conocer que se infringe el deber tributario y otra saber cómo se logra ese objetivo. La ignorancia de este “cómo” es lo que hace que quien pretende aquel objetivo acuda a quien le ilustre sobre el camino a seguir. El motivo predica que debió estimarse concurrente error en el acusado porque el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado debieron considerar que en tal error incurrieron incluso en los asesores. Así lo infiere el recurrente ya que aquellos no formularon acusación contra los asesores. La perplejidad de la parte recurrente puede compartirse por este tribunal. Y es que no se acierta a encontrar coherencia entre esa estrategia procesal, que garantiza impunidad a tales profesionales, y funda la acusación al recurrente en el empleo de las fórmulas que estos crearon y suministraron al acusado, incluso hasta gestionar su puesta en práctica. Pero la impunidad acarreada a los asesores no puede erróneamente incrementarse con su reiteración respecto del acusado, sin claudicación del deber de sancionar los hechos constitutivos de delito». Y es que hay que recordar que según el art. 28 del Código Penal (en adelante CP) aprobado por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, «Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. También serán considerados autores: a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo. b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado», mientras que según el art. 29: «son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos», figuras en las que bien pueden encajar los asesores fiscales (en sentido amplio) que idean, suministran, proporcionan o promueven las estructuras a través de las cuales se cometen los delitos contra la Hacienda Pública (arts. 305 y 305 bis CP).

obligación de revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva que pasamos a estudiar.

Conviene señalar que, si bien esta obligación será nueva en nuestro ordenamiento jurídico a partir del 1 de julio de 2020³²⁸, la misma ya existe desde hace años en países como Canadá³²⁹, Irlanda³³⁰, Portugal³³¹, Reino Unido³³² y Estados Unidos³³³, siendo la valoración de su existencia muy positiva. Así, por ejemplo, en Reino Unido desde su puesta en marcha el 1 de agosto de 2004 hasta el 31 de marzo de 2010, se han revelado 2938 esquemas de planificación fiscal agresiva (2035 relativos a impuestos directos y 893 relativos a impuestos indirectos), motivando dicha información la adopción de 49 medidas legislativas para evitar la evasión fiscal, que se estima han podido evitar la evasión de hasta 12 000 millones de libras esterlinas³³⁴.

En este contexto, siguiendo las recomendaciones de la acción 12 del plan BEPS y con fundamento en el art. 115³³⁵ del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, se aprueba la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo³³⁶, 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. Como es propio de las directivas, la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo, establece únicamente los resultados a conseguir, remitiendo a las leyes nacionales el establecimiento de los medios adecuados para su consecución y la regulación de las consecuencias de su incumplimiento.

³²⁸ Fecha prevista de entrada en vigor de las disposiciones nacionales de transposición.

³²⁹ Palao Taboada, C., *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, junio de 2015 [en línea]. Disponible en: <<http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/02/Cláusula-General-Antiabuso-Tributaria-en-España-Propuestas-para-una-mayor-seguridad-jur%C3%ADdica.pdf>>. Aprobada con carácter federal a través de la *Income Act* de 26 de junio de 2013, si bien ya existía en la provincia de Quebec desde 2010.

³³⁰ Regulada en la *Finance Act* de 2010, sigue un régimen muy parecido el régimen británico.

³³¹ Real Decreto Ley 29/2008, de 25 de febrero.

³³² Introducido para los impuestos directos en 2004 por la *Finance Act*, es conocido como *Disclosure Of Tax Avoidance Schemes*, o su acrónimo DOTAS.

³³³ En Estados Unidos, la obligación de declarar las operaciones que entrañan riesgo fiscal, conocidas como *tax shelters*, está regulada en reglamentos de desarrollo de las secciones 6011, 6111 y 6112 del *Internal Revenue Code*, secciones que fueron modificadas, y también sus reglamentos de desarrollo, por la *American Jobs Creation Act* de 2004.

³³⁴ OCDE, *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*, op. cit., p. 17.

³³⁵ Art. 115 del TFUE: «Sin perjuicio del art. 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior».

³³⁶ Publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) el 5 de junio de 2018.

En este sentido, dicha directiva tiene como objetivos principales la lucha contra la planificación fiscal agresiva transfronteriza y el aumento de la transparencia fiscal, poniendo el foco en el papel que desempeñan los asesores e intermediarios financieros en cuanto que facilitadores de dichos esquemas de planificación fiscal. Además, establece un mecanismo de intercambio automático de dicha información entre las autoridades tributarias de todos los Estados miembros de la Unión, con lo que se busca que dicha obligación de información tenga efectos disuasorios tanto en los asesores como en los contribuyentes, dado que los mismos se verán sometidos al examen de la Administración Tributaria.

Con el conocimiento en una fase temprana de estos mecanismos de planificación fiscal por parte de las autoridades tributarias se busca que estas puedan reaccionar, ya sea a través de cambios normativos o mediante un especial control de los contribuyentes que se acojan a los mismos, mejorando la evaluación de riesgos y haciendo un uso eficiente de los recursos disponibles, mejorando así el cumplimiento general. Y es que las comprobaciones tradicionales se han revelado como insuficientes para luchar contra este tipo de prácticas. Las distintas jurisdicciones implicadas, la complejidad de conocer los entresijos de las legislaciones fiscales de países diferentes al que practica la comprobación y el tiempo que transcurre en disponer de la información y documentación cuando son varios los países implicados, restan eficacia a estas comprobaciones.

Entrando ya a analizar el contenido de la directiva, ante la dificultad de definir qué se entiende por planificación fiscal agresiva y el carácter dinámico de estas estructuras que se va adaptando a los cambios normativos y tecnológicos, la directiva renuncia a dar un concepto o definición de la misma y, siguiendo las recomendaciones de la acción 12 del plan BEPS, opta por indicar una serie de características o *señas distintivas*, según la terminología de la propia directiva, cuya concurrencia se considera reveladora de planificación fiscal agresiva. Así, se obliga a comunicar a las autoridades tributarias cualquier *mecanismo transfronterizo*³³⁷ en el que concurra alguna de las *señas*

³³⁷ Nuevo art. 3.18 de la Directiva 2011/16/UE, introducido por la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo, que define *mecanismo transfronterizo* como: un mecanismo que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país cuando se cumpla, como mínimo, una de las condiciones siguientes: a) no todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción; b) uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción; c) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente; d) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residentes a

*distintivas*³³⁸ que figuran en el anexo IV de la misma. Dentro de estas señas distintivas se ha de distinguir entre aquellas cuya mera concurrencia en el mecanismo transfronterizo implica la obligación de declarar el mismo, y aquellas otras cuya concurrencia debe venir acompañada de que se aprecie el *criterio del beneficio principal*³³⁹ para hacer nacer la obligación de declaración.

Conviene señalar que la directiva solo obliga a revelar estos mecanismos de planificación fiscal cuando los mismos tengan un componente internacional, es decir, afecten a más de una jurisdicción, ya sean dos o más Estados miembros de la Unión Europea, o un Estado miembro y un tercer país. Pero nada impide que una norma nacional amplíe dicha obligación a mecanismos exclusivamente nacionales.

1.3.1. Señas distintivas

a. Señas distintivas que requieren la concurrencia de la cláusula de propósito principal

La mera concurrencia de estas *señas distintivas*³⁴⁰ no es suficiente para generar el nacimiento de la obligación de información, sino que han de venir acompañadas del *criterio del beneficio principal* para que surja la misma. Es decir, la concurrencia de alguna de estas *señas distintivas* en un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal solo hará nacer la obligación de declaración si se demuestra que el beneficio principal, o uno de los beneficios principales del mismo, es la obtención de una ventaja fiscal.

Si a lo largo del presente trabajo hemos hecho referencia a la poco deseable utilización en la normativa de conceptos jurídicos indeterminados, ahora nos referimos a uno de los conceptos jurídicos indeterminados por antonomasia: que el beneficio principal, o uno de los mismos, sea el ahorro fiscal. La utilización de este concepto recuerda, y mucho, a

efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción; e) dicho mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

³³⁸ Nuevo art. 3.20. «Seña distintiva»: una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal, enumerada en el anexo IV.

³³⁹ Parte I del anexo IV. Criterio del beneficio principal: este criterio se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal.

³⁴⁰ Ver parte I del anexo IV de la directiva. Las señas distintivas generales de la categoría A y las señas distintivas específicas de la categoría B y de la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) y d), solo pueden tenerse en cuenta cuando se atengan al «criterio del beneficio principal».

conceptos como el utilizado en el régimen de diferimiento³⁴¹ de las operaciones societarias, que supedita la aplicación del mismo a que se aprecie un «motivo económico válido» distinto del ahorro fiscal, y que está siendo origen de numerosas controversias. Mucho me temo que también será así en este caso.

a.a. Generales

Este grupo de señas distintivas va ligado a la imposición de una cláusula de confidencialidad al cliente o al cálculo de los honorarios del intermediario en función de la obtención de un beneficio fiscal o del importe del mismo³⁴².

- Confidencialidad: el contribuyente se compromete a respetar una cláusula de confidencialidad en virtud de la cual se le puede exigir que se abstenga de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarle una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias.
- Forma de cálculo de los honorarios: si la cuantía de los honorarios se calcula en función del beneficio fiscal derivado del esquema de planificación, o si el derecho a percibir dichos honorarios se supedita a la existencia efectiva de una ventaja fiscal.
- Existencia de documentación normalizada: aquellos mecanismos que cuentan con una documentación o estructura estándares, estando a disposición de los contribuyentes que lo deseen, sin que su aplicación requiera una adaptación significativa.

a.b. Específicas

En este caso las señas distintivas se refieren a la adquisición de una entidad con pérdidas con la única finalidad de beneficiarse de las mismas, a operaciones realizadas con la finalidad de cambiar la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto con las mismas y a la simulación de operaciones sin sustrato real.

³⁴¹ Conocido como el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. Arts. 76 a 89 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

³⁴² Este tipo de operaciones también están sujetas al deber de declaración en Estados Unidos.

- **Compra de sociedades con pérdidas:** se trata de aquellos mecanismos consistentes en la adquisición de sociedades con bases imponibles negativas, en las que, tras el cese de actividad de las mismas, se utilizan las mismas para reducir la deuda tributaria mediante la transferencia de dichas pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de su utilización.
- **Recalificación de rentas:** se trata de esquemas que permiten la recalificación de la renta para beneficiarse de una menor tributación, ya sea renta en capital, donaciones u otras categorías de renta.
- **Operaciones circulares:** que dan lugar a «idas y vueltas» de fondos mediante la utilización de sociedades interpuestas de existencia solo aparente, que no desarrollan funciones comerciales, o mediante la utilización de operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares.

a.c. Específicas vinculadas a operaciones transfronterizas:

Se trata de mecanismos que implican la deducibilidad de pagos transfronterizos efectuados entre empresas asociadas³⁴³, siempre que:

- **No sujeción a IS:** el destinatario de dichos pagos resida en una jurisdicción que no aplica Impuesto sobre Sociedades o lo hace a un tipo nulo o casi nulo.
- **Exención total:** en la jurisdicción de residencia fiscal del perceptor dicho pago se beneficie de una exención total.

³⁴³ Entendiendo por tales según el art. 3.23, una persona vinculada a otra persona, como mínimo, en una de las siguientes formas: a) participa en la gestión de otra persona por estar en situación de ejercer una influencia notable sobre esta última; b) participa en el control de otra persona a través de una participación que supere el 25 % de los derechos de voto; c) participa en el capital de otra persona mediante un derecho de propiedad que, directa o indirectamente, sea superior al 25 % del capital; d) tiene derecho al 25 % o más de los beneficios de otra persona. Si más de una persona participa, a tenor de las letras a) a d), en la gestión, el control, el capital o los beneficios de la misma persona, todas las personas implicadas se considerarán empresas asociadas. Si las mismas personas participan, a tenor de las letras a) a d), en la gestión, el control, el capital o los beneficios de más de una persona, todas las personas implicadas se considerarán empresas asociadas. A efectos del presente punto, la persona que actúe conjuntamente con otra persona respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital de una entidad será tratada como el titular de una participación en la totalidad de los derechos de voto o de la propiedad del capital de dicha entidad correspondientes a la otra persona. En las participaciones indirectas, el cumplimiento de los requisitos de la letra c) se determinará multiplicando los porcentajes de participación en los niveles sucesivos. Se considerará que una persona que posea más del 50 % de los derechos de voto posee el 100 % de dichos derechos. Una persona física, su cónyuge y sus ascendientes o descendientes directos se considerarán una sola persona.

- Régimen fiscal preferente: el pago se beneficie de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción de residencia del destinatario.

Vistas las señas distintivas que requieren la concurrencia del criterio del beneficio principal para que surja la obligación de declaración, pasemos ahora a analizar aquellas *señas distintivas*³⁴⁴ cuya mera concurrencia determina el nacimiento de la obligación de información del mecanismo transfronterizo, sin necesidad de que se aprecie que su propósito principal es beneficiarse de un beneficio fiscal.

b. Señas distintivas específicas vinculadas a operaciones transfronterizas

Este grupo de señas distintivas se caracteriza por implicar un doble aprovechamiento de beneficios fiscales en más de una jurisdicción.

- Son mecanismos que implican la deducibilidad de pagos transfronterizos efectuados entre empresas asociadas, siempre que:
 - El destinatario del pago no resida a efectos fiscales en ninguna jurisdicción.
 - El destinatario del pago resida en una jurisdicción calificada por los Estados miembros de la UE o por la OCDE como no cooperadora.
- Doble deducción de la amortización de activos en distintas jurisdicciones.
- Aplicación de la deducción por doble imposición en más de una jurisdicción.
- Diferentes valoraciones de activos en las jurisdicciones implicadas: mecanismos que implican transferencias de activos y en los que hay diferencias significativas en el importe considerado pagadero como contrapartida por los activos en las jurisdicciones implicadas.

³⁴⁴ Palao Taboada, C., *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, op. cit. En Estados Unidos, las operaciones sujetas al deber de declarar son: 1) Aquellas operaciones iguales o sustancialmente similares a uno de los tipos de operaciones respecto de los cuales el *Internal Revenue Services* (IRS) ha establecido que tienen carácter elusivo e incluidas en una lista al efecto (*listed transactions*). 2) Operaciones confidenciales, definidas como operaciones que se ofrecen a un contribuyente bajo condición de confidencialidad y por las que este ha pagado al asesor una retribución que exceda del mínimo establecido. 3) Operaciones contractualmente protegidas, entendiéndose por tales aquellas en las que el contribuyente tiene derecho a un reembolso total o parcial de la retribución en el caso de que no se produzcan las consecuencias fiscales pretendidas, o en las que la retribución está condicionada a la obtención por el contribuyente de los beneficios fiscales de la operación. 4) Operaciones con pérdidas. 5) Operaciones «interesantes», que son aquellas que sean iguales o sustancialmente similares a uno de los tipos de operaciones identificados como tales por el IRS, alguna disposición o instrucción.

c. Señas distintivas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real

Este grupo de señas distintivas se refiere a aquellos mecanismos de planificación que pueden dificultar el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, mediante la utilización de productos o cuentas que, sin recibir la denominación formal de cuenta financiera, reúnen los requisitos de las mismas. Asimismo, se refiere a todas aquellas estructuras que, mediante la utilización de sociedades pantalla o la interposición de distintas jurisdicciones dificulten el conocimiento del titular real de los activos o bienes. En virtud de este grupo de señas distintivas habrán de declararse:

- *Aquellos mecanismos que impliquen la elusión de las obligaciones de intercambio de información sobre cuentas financieras establecidas en la Unión Europea, o con terceros países, incluyendo:*
 - La utilización de cuentas, productos o inversión que, sin recibir la denominación de cuenta financiera, reúnan los requisitos de las mismas.
 - El traslado de cuentas financieras o activos a jurisdicciones donde no exista la obligación de intercambio automático de información sobre cuentas financieras con el Estado de residencia del contribuyente interesado.
 - La reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre cuentas financieras.
 - La transferencia de cuentas financieras, activos o instituciones financieras a otras cuentas, activos o instituciones no sujetas a la obligación de intercambio automático de información sobre cuentas financieras.
 - La utilización de entidades, instrumentos o estructuras que impidan o dificulten el cumplimiento de la obligación de intercambio automático de información de las personas que ejercen el control de las mismas.
 - La utilización de mecanismos que burlen la aplicación de los procedimientos de diligencia debida por las instituciones financieras para el cumplimiento de sus obligaciones de información sobre cuentas financieras, incluyendo el traslado a jurisdicciones donde la legislación sobre el blanqueo de capitales se haya revelado inadecuada o insuficiente.

- *Mecanismos que impliquen una cadena de titularidades formales o reales no transparente*, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras:
 - Que no cuenten con una estructura empresarial suficiente para desarrollar una actividad sustantiva.
 - Que estén constituidos, establecidos, gestionados, domiciliados o controlados en una jurisdicción distinta a la jurisdicción de residencia de los titulares reales de tales personas, instrumentos, o estructuras jurídicas; y,
 - que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras, según la definición que de los mismos realiza la Directiva (UE) 2015/849, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo³⁴⁵, no sean identificables.

d. Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia

Este grupo de señas o indicios hace referencia expresa a supuestos de aplicación de precios de transferencia, utilizando conceptos jurídicos indeterminados que, mucho me temo, darán lugar a conflictos entre la Administración Tributaria y los intermediarios o contribuyentes interesados, sobre la necesidad o no de declaración de los mismos. Así, hace referencia a *transmisión de activos intangibles difíciles de valorar*³⁴⁶, entendiéndose por tales, entre otros supuestos, aquellos respecto a los cuales no existan *comparables fiables* en el momento de su transmisión.

Estas señas distintivas son:

- *Mecanismos que conlleven la utilización de un régimen de protección unilateral*. Se trata de mecanismos que impliquen la utilización de los denominados *safe harbours* o puertos seguros.
- *Mecanismos que impliquen la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar entre empresas asociadas*, entendiéndose por tales:
 - Aquellos sobre los que no existan comparables fiables.

³⁴⁵ Directiva 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo.

³⁴⁶ OCDE, *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias*, París: OECD Publishing, 2017, capítulo VI, pp. 284-358.

- Aquellos en los que, en el momento de realización de la transmisión, las proyecciones sobre flujos de caja o las hipótesis utilizadas para la valoración de tales activos sean sumamente inciertas, por lo que resulte difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de su transmisión.
- *Mecanismos que impliquen la transferencia entre sociedades de un mismo grupo, residentes en distintas jurisdicciones, de funciones, riesgos o activos, cuando impliquen que el resultado neto de explotación de los tres años posteriores a la transferencia del o de los transmitentes, sea inferior al 50 % del resultado neto previsto si dicha transmisión no hubiera tenido lugar.*

Respecto a estas características o *señas distintivas* reveladoras de planificación fiscal agresiva cabe poner de manifiesto, como así lo hace Diego Martín-Abril y Calvo³⁴⁷, que no se establece límite cuantitativo alguno en cuanto a la obligación de declaración, ni relativo al importe de la operación ni al tamaño de la empresa, por lo que siempre que se den estas circunstancias deberán declararse independientemente de la importancia relativa de las mismas o del tamaño de las empresas implicadas.

Quizá, en aras de encontrar el equilibrio entre el legítimo interés de la Administración Tributaria en conocer dichas estructuras de planificación fiscal, y los costes derivados de una nueva obligación formal impuesta a los intermediarios y contribuyentes, hubiera sido deseable fijar, si bien se es consciente de su dificultad, algunos límites por debajo de los cuales no surgiera la obligación de comunicación³⁴⁸.

También merece la pena destacar que, si bien no se prevé en ningún apartado de la directiva que ante la comunicación de uno estos esquemas transfronterizos de planificación fiscal agresiva la Administración deba hacer pronunciamiento alguno, se prevea que la no reacción por parte de las autoridades tributarias respecto de algún mecanismo del que hayan recibido información no implica la aceptación de la validez del mismo ni de su tratamiento fiscal.

³⁴⁷ Martín-Abril, D., «Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva: Una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes», *Centro de Estudios Financieros. Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 427 (2018), 69-110.

³⁴⁸ Por ejemplo, en Reino Unido se establece que las empresas cuya facturación anual sea inferior a 600 000 libras quedan exoneradas de revelar sus esquemas de planificación relativos al IVA.

1.3.2. Sujetos obligados a la presentación de la información

En cuanto a *quién tiene que presentar dicha información*, dicha obligación recae en primer lugar en los *intermediarios*³⁴⁹, si bien para el caso de que estos no fueran residentes fiscales o establecidos en el Estado miembro de que se trate, o no existieran, por haber sido ideado el mecanismo por el propio contribuyente, o los mismos estuviesen amparados por una prerrogativa de secreto profesional³⁵⁰ que les impidiera la comunicación de la misma, dicha obligación recaerá sobre cualquier otro *intermediario* no amparado por dicho secreto profesional, o sobre el mismo *contribuyente interesado*³⁵¹.

En este punto, la directiva sigue las normas ya existentes en los países en los que esta obligación ya existe, donde principalmente se hace recaer dicha obligación sobre el *promotor del mecanismo o asesor*, recayendo sobre el *usuario o contribuyente* si el mecanismo fuera exclusivamente nacional³⁵² o el promotor estuviera o bien amparado en el secreto profesional o bien situado en una jurisdicción *offshore*³⁵³.

No obstante, tanto el intermediario³⁵⁴ como el contribuyente tendrán derecho a presentar pruebas de que no sabían o no cabía razonablemente suponer que sabían que estaban implicados en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Piénsese por ejemplo en aquel intermediario que únicamente asesora sobre un aspecto

³⁴⁹ Entendiendo por tales, según el nuevo punto 21 del art. 3, cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución. Incluye asimismo a cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información (el conocido como test del conocimiento). Para ser intermediario, una persona deberá cumplir, como mínimo, una de las siguientes condiciones adicionales: a) residir a efectos fiscales en un Estado miembro; b) disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo; c) haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado miembro; d) estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro.

³⁵⁰ En el caso de España, reconocido expresamente en el art. 24.2 de la Constitución: «[...] la ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos», y desarrollado en el art. 542.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, según el cual «los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional».

³⁵¹ Art. 3.22: cualquier persona a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o ha ejecutado la primera fase de tal mecanismo.

³⁵² Caso de Irlanda y Portugal.

³⁵³ Caso de Reino Unido.

³⁵⁴ En Estados Unidos la condición de intermediario, o promotor del mecanismo, se liga a que el mismo obtenga determinados umbrales de ingresos por su asesoramiento.

parcial de la operación, o sobre aspectos no tributarios de la misma, como pueden ser mercantiles o contables³⁵⁵.

Cuando hubiera varios obligados a la presentación de dicha información, quedará exento de presentar la misma aquel que pruebe de conformidad con el derecho nacional que otro intermediario o contribuyente interesado ya la ha presentado.

1.3.3. *Dónde ha de presentarse la información*

Respecto a *en qué Estado ha de presentarse la información*, cuando la obligación de presentación recaiga sobre el *intermediario*, la misma se presentará en el Estado miembro que figure el primero de la siguiente lista:

1. el Estado miembro de residencia fiscal del intermediario;
2. el Estado miembro en que el intermediario tenga un establecimiento permanente a través del cual se faciliten los servicios en relación con el mecanismo;
3. el Estado miembro en el que el intermediario se haya constituido o por cuya legislación se rija;
4. el Estado miembro en el que el intermediario esté colegiado o registrado en un colegio o asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría.

Por su parte, cuando la obligación de información recaiga sobre el *contribuyente interesado*, este deberá presentarla solo ante las autoridades competentes del Estado miembro que figure el primero en la siguiente lista:

1. el Estado miembro donde sea residente fiscal;
2. el Estado miembro en el que el contribuyente interesado tenga un establecimiento permanente desde el que se beneficie del mecanismo;
3. el Estado miembro en el que el contribuyente interesado perciba rentas o genere beneficios, aunque no sea residente fiscal ni tenga establecimiento permanente en el mismo;

³⁵⁵ Tales excepciones también están previstas en la normativa de Reino Unido, expresadas como *benign test*, *non-adviser test*, o *ignorance test*.

4. el Estado miembro en el que el contribuyente interesado realice la actividad que se beneficie del mecanismo, a pesar de que no sea el Estado de su residencia fiscal ni tenga en el mismo establecimiento permanente.

1.3.4. Plazo de presentación

Respecto al *plazo de que se dispone para presentar la declaración*³⁵⁶, la directiva distingue según esta recaiga en el intermediario o en el contribuyente interesado. En el caso de que la obligación recaiga sobre el intermediario, este deberá presentarla en un plazo de 30 días a contar desde, lo que ocurra primero, el día siguiente a:

1. aquel en que el mecanismo se ponga a disposición para su ejecución, o
2. esté listo para su implantación, o
3. se haya realizado el primer paso para su implantación.

En el caso de intermediarios que resulten obligados en función del *test del conocimiento*³⁵⁷, el plazo de 30 días comenzará el día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento.

Además, en ambos casos, cuando el objeto de la comunicación sea un *mecanismo transfronterizo comercializable*³⁵⁸, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para exigir que el intermediario presente un informe periódico cada tres meses en el que se facilite una actualización que contenga la nueva información que deba comunicarse.

Cuando la obligación de información recaiga sobre el *contribuyente interesado*, este deberá presentarla en un plazo de 30 días a partir del día siguiente a aquel en el que se produzca la primera de estas circunstancias: el mecanismo se haya puesto a su disposición para su ejecución, o en que sea ejecutable por este, o en que ya se haya realizado la primera fase de su ejecución.

³⁵⁶ En la Propuesta de Directiva de 21 de junio de 2017, el plazo de presentación previsto era de solo 5 días. Durante su tramitación se consideró que dicho plazo era demasiado breve y se amplió a los 30 actuales. En Irlanda el plazo de presentación previsto es de 5 días y también en el caso de Reino Unido cuando la obligación recae sobre el promotor, ampliándose hasta 30 días cuando la obligación recae sobre el usuario.

³⁵⁷ Nuevo art. 3, punto 21, segundo párrafo, de la Directiva 2011/16/UE: «porque saben o debieran saber que se han comprometido a prestar asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición o gestión de un mecanismo transfronterizo de planificación».

³⁵⁸ Art. 3.24: «mecanismo comercializable», un mecanismo transfronterizo diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial.

1.3.5. Intercambio de información

Dado el carácter transnacional de los mecanismos sujetos a comunicación, y el objetivo de lucha contra la planificación fiscal agresiva y el efecto disuasorio que dichas exigencias de transparencia persiguen, las mismas perderían toda su eficacia si quedaran limitadas al ámbito nacional del Estado donde se comunique dicha información. De ahí que en la propia directiva se prevea el intercambio automático de dicha información a todos los Estados miembros de la Unión.

Así, una vez comunicado por el *intermediario* o *contribuyente interesado* el mecanismo transfronterizo a las autoridades tributarias del Estado que corresponda, estas deberán comunicar, mediante intercambio automático, la siguiente información a las autoridades competentes de todos los demás Estados miembros:

1. la identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados, incluidos su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, NIF y, en su caso, las personas o entidades que sean empresas asociadas al contribuyente interesado;
2. información pormenorizada sobre las señas distintivas que figuran en el anexo IV, que hacen que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse;
3. un resumen del contenido del mecanismo sujeto a comunicación, que incluya una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos generales de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público;
4. la fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo;
5. información sobre las disposiciones nacionales que constituyen la base jurídica del mecanismo sujeto a comunicación;
6. el valor del mecanismo transfronterizo;
7. identificación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo;

8. identificación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo, y de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

Dicho intercambio de información se debe realizar a través de un directorio central desarrollado por la Comisión Europea, debiendo tener lugar en el plazo de un mes a partir del final del trimestre en que la declaración se haya presentado, por lo que, como veremos a continuación, la primera información se comunicará, a más tardar, el 31 de octubre de 2020.

1.3.6. Régimen sancionador

En caso de incumplimiento de dicha obligación, ¿qué consecuencias se prevén?

Está claro que, si no se vincula el incumplimiento de la obligación de información a una sanción, la misma perdería toda su eficacia³⁵⁹. Sin embargo, la directiva nada prevé sobre tal régimen sancionador, dado que se limita a establecer en el nuevo art. 25 bis que:

«Los Estados miembros establecerán el régimen de sanciones aplicable a las infracciones de las disposiciones nacionales...» adoptadas en transposición de la presente Directiva, y que «las sanciones previstas serán eficaces, proporcionadas y disuasorias»³⁶⁰.

Es decir, las únicas pautas que da al legislador nacional es que el régimen sancionador que se implante sea eficaz, proporcionado y disuasorio. Ante ello cabe plantearse: ¿tendrá cabida este régimen sancionador en el régimen general de la LGT, o se establecerá un régimen sancionador específico? A la vista de los arts. 198 y 199 de la vigente LGT, que actualmente regulan las infracciones y sanciones ligadas a los incumplimientos de obligaciones de información, quizá la misma pudiera tener cabida en dichos artículos,

³⁵⁹ En todos los países en los que ya existe esta obligación se imponen sanciones pecuniarias en caso de incumplimiento, las cuales suelen ser más agravadas en caso de incumplimiento por parte del promotor/asesor (caso de Portugal y Estados Unidos). Así, en el caso de Estados Unidos, la sanción a imponer es de 10 000 \$ en caso de incumplimiento por el contribuyente persona física y de 50 000 \$ en el caso de incumplimiento por persona jurídica, salvo que la operación esté incluida en la lista de operaciones elusivas, en cuyo caso la sanción será de 100 000 \$ y 200 000 \$ respectivamente. En el caso de incumplimiento por el asesor la sanción será de 50 000 \$ por cada omisión, salvo que se trate de una operación incluida en la lista de operaciones elusivas, en cuyo caso será la mayor: 200 000 \$ o el 50 % del ingreso obtenido por el asesor. En el caso de Canadá, el importe de las sanciones se liga al beneficio fiscal que se esperaba obtener del mecanismo de planificación.

³⁶⁰ Respecto a la proporcionalidad de las sanciones establecidas para impedir el incumplimiento de normas que pudieran ser restrictivas del mercado interior, como lo es la directiva que analizamos, la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, puede ser interesante recordar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus Sentencias de 13 de julio de 2016 (C 18/15), asunto *Brisal*, y de 15 de mayo de 1997 (C 250/95), asunto *Futura Participations*.

dado que en los mismos se prevén las sanciones derivadas de la no presentación en plazo o de la presentación incorrecta de, entre otras, declaraciones informativas. En todo caso sería deseable que, si se establece un régimen sancionador específico, el mismo se recoja en la LGT³⁶¹, para evitar la dispersión normativa y no deteriorar el carácter de ley general de la misma.

También habrá que tener presente que la gran mayoría de las *señas distintivas* que originan la obligación de declaración no son de carácter objetivo, sino que se prestan a interpretación y que no siempre será fácil determinar si deben declararse o no, máxime si tenemos en cuenta que en muchos casos no basta la mera concurrencia de la señal distintiva, sino que habrá que demostrar el criterio del beneficio principal. De ahí que, no siendo nuestro régimen sancionador de carácter objetivo, debiendo probarse el dolo, culpa o negligencia en la comisión de la infracción, no serán pocos los casos que tengan cabida en el art. 179 2.d) de la LGT³⁶².

Por último, hemos de preguntarnos qué tratamiento merecerán aquellos supuestos en los que, habiéndose declarado el mecanismo transfronterizo de planificación fiscal que pueda ser calificado como potencialmente agresivo, se considere que el mismo puede ser constitutivo de infracción tributaria. Diego Martín-Abril, en el artículo citado anteriormente³⁶³, y dada la coincidencia entre algunas de las *señas distintivas* y el contenido propuesto por la AEAT para el informe de transparencia, a presentar

³⁶¹ Lo deseable sería que, si se opta por implantar un régimen sancionador específico, el mismo se tipificara en el título IV de la LGT, o, cuando menos, como mal menor en una disposición adicional de la misma, como ocurre con la actual disposición adicional 18.^a que regula el régimen sancionador aplicable en caso de incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, o en la disposición adicional 22.^a que prevé el régimen sancionador en el caso de incumplimiento de las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

³⁶² Art. 179.2 de la LGT: «Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: [...] d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los arts. 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados».

³⁶³ La Directiva sobre revelación obligatoria de mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresivos.

voluntariamente por las empresas adheridas al CBPT³⁶⁴, parece decantarse por la posibilidad de no sancionar dichos comportamientos si los mismos han sido declarados, no solamente como resultado de la obligación dimanante de la legislación nacional que transponga la presente directiva, sino también voluntariamente en el informe de transparencia. Desde luego considero que, si estos mecanismos únicamente se han declarado como consecuencia de la nueva obligación de información, no cabe plantearse la no sancionabilidad de los mismos, dado que su declaración no es reflejo de una mayor transparencia o cooperación del contribuyente sino de la obligación impuesta. Ahora bien, si los mismos ya habían sido declarados voluntariamente, al margen de toda obligación, en el informe de transparencia, coincido con el autor citado en que difícilmente se podrán sancionar, máxime si tenemos presente la previsión contenida en el apartado 2.4 del CBPT, según la cual la aportación de documentación adicional que complementa, explique y justifique los datos contenidos en las autoliquidaciones podrá ser tenida en cuenta a la hora de no apreciar la concurrencia de dolo, culpa o negligencia a la hora de sancionar, y porque seguramente encontrarían encaje en los supuestos del art. 179.2 de la LGT que excluyen el elemento subjetivo de la infracción. Para el resto de casos, es decir, esquemas declarados únicamente en cumplimiento de la nueva obligación de información, no cabe duda de que, caso de apreciarse su ilegalidad, y que deriven en un dejar de ingresar acreditación impropia de créditos tributarios, u obtención o solicitud indebida de devolución, deberán ser sancionados conforme a los tipos previstos con carácter general en la LGT.

1.3.7. *Entrada en vigor*

Según establece el art. 2.º de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo, los Estados miembros tienen de plazo hasta el 31 de diciembre de 2019 para aprobar la legislación nacional que transponga la presente directiva. Además, se prevé que la misma entre en vigor a partir del 1 de julio de 2020. No obstante, no hay que perder de vista la previsión

³⁶⁴ Así, en lo que ahora respecta, este informe hace referencia a que se debiera informar sobre la presencia en paraísos fiscales, estructura de financiación del grupo, principales intangibles y localización de los mismos, servicios intragrupo y determinación de la retribución de los mismos, grado de congruencia del comportamiento fiscal de la empresa con los principios y acciones BEPS, y en particular, todas aquellas operaciones, actos o hechos que puedan dar lugar a dobles deducciones de gasto, doble aprovechamiento de beneficios fiscales, doble aprovechamiento de pérdidas, utilización de entidades o instrumentos híbridos, doble no imposición, cambios significativos en las estructuras *holding* y *subholding* que se hayan ejecutado total o parcialmente en el ejercicio, y operaciones societarias más significativas, incluyendo sucursales y establecimientos permanentes y operaciones de adquisición o transmisión de negocios intra y extragrupo que se hayan ejecutado en el ejercicio, con indicación de las operaciones y sus motivos económicos.

del apartado 12 del nuevo art. 8 bis ter, según la cual los Estados tomarán las medidas necesarias para que los intermediarios y contribuyentes interesados presenten la información relativa a aquellos mecanismos que hayan empezado a ejecutarse desde la entrada en vigor de la directiva (a los 20 días de su publicación en el DOUE, que tuvo lugar el 5 de junio de 2018, es decir, a partir del 25 de junio de 2018) hasta la fecha de aplicación de la legislación nacional de transposición, 1 de julio de 2020. Dicha información deberá presentarse antes del 31 de agosto de 2020.

Es decir, si bien se prevé que la normativa interna de transposición entre en vigor a partir del 1 de julio de 2020³⁶⁵, los *intermediarios* y los *contribuyentes interesados* han de tener

³⁶⁵ A la fecha de cierre del presente trabajo, se encuentra en tramitación la normativa nacional de transposición de la presente directiva, plasmada en el *Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018*, que introducirá dos nuevas disposiciones adicionales en la LGT, Ley 58/2003, de 17 de diciembre: la disposición adicional 24.^a «Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal», y la disposición adicional 25.^a «Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal», y en el Proyecto de Real Decreto de modificación del 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, Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que vuelve a dotar de contenido a la subsección 5.^a de la sección 2.^a del capítulo V del título II, arts. 45 («Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal»), 46 («Contenido y nacimiento de la declaración de determinados mecanismos de planificación fiscal»), 47 («Señas distintivas»), 48 («Obligación de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables»), 49 («Obligación de información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación») y 49 bis («Resultados de la información obtenida de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal»). El fundamento de esta normativa se encuentra en el art. 149.1.3.^a de la Constitución, relativo a las relaciones internacionales, que son competencia exclusiva del Estado y, en consecuencia, la nueva normativa será de aplicación a todas las Administraciones Tributarias, incluidas las forales. A nivel legal, la nueva disposición adicional 24.^a de la LGT establece las directrices básicas de la nueva obligación de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, la obligación de los intermediarios de actualizar la información de los mecanismos transfronterizos comercializables, así como el deber de informar sobre la utilización de los mecanismos transfronterizos por parte de los obligados tributarios interesados. Además, regula la exención de la eventual responsabilidad en que pudieran incurrir los intermediarios por la declaración de los datos impuestos por la nueva obligación y el ámbito subjetivo del deber de secreto profesional. Por último, establece el régimen sancionador asociado al incumplimiento de dichas obligaciones, calificando las mismas de muy graves, y estableciendo una sanción de 1000 € por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma declaración con un mínimo de 3000 € y un máximo de los honorarios percibidos o a percibir (si la obligación de declaración recae sobre el intermediario), o del valor del efecto fiscal derivado del mecanismo (si la obligación de declaración recae sobre el obligado tributario interesado), previéndose, al igual que hace el art. 198.2 de la LGT, la reducción a la mitad de dichos importes en caso de presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración; tipificándose igualmente como infracción la presentación de dicha declaración por medios distintos de los telemáticos.

Por su parte, la disposición adicional 25.^a regula las obligaciones de comunicación entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos de planificación objeto de declaración, de forma que, en caso de existencia de varios obligados a la presentación de la declaración, los mismos sean conscientes de si esta se ha presentado ya por alguno de ellos, quedando eximidos el resto de su presentación, o de si el intermediario está eximido de su presentación por el deber de secreto profesional, debiendo presentarla el resto de intermediarios que hayan intervenido o los obligados tributarios interesados.

En cuanto a la regulación del futuro reglamento, en el mismo se precisan algunas de las señas distintivas que obligarán a la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación en los que concurran, reconociendo expresamente como criterios interpretativos de las mismas, según los casos, los principios

presente que habrán de informar sobre aquellos mecanismos transfronterizos que hayan empezado a ejecutarse desde la fecha de entrada en vigor de la directiva, 25 de junio de 2018, hasta el 1 de julio de 2020, y además que el plazo de esta declaración terminará el 31 de agosto de 2020, es decir, apenas dos meses después de la entrada en vigor de la normativa nacional y sin apenas tiempo de reacción.

1.3.8. Conclusiones

Antes de la entrada en vigor de esta nueva obligación formal, he de decir que en los países en los que esta obligación de información lleva ya años existiendo, la valoración de la misma es muy positiva. Así, se considera que:

- Ha contribuido a reducir significativamente el tiempo de reacción de la Administración Tributaria para detectar estos esquemas, normalmente ligados a las estructuras de elusión más complejas.
- Como consecuencia de lo anterior, ha permitido una más eficiente selección de riesgos fiscales, pudiendo ordenar los recursos en función de los mismos, sometiendo a los usuarios de estos esquemas a mayores y más profundas comprobaciones.
- Ha permitido una respuesta rápida de la Administración Tributaria, ya sea a través de cambios legislativos o de comprobaciones administrativas.
- Ha reducido el periodo durante el cual los promotores pueden obtener honorarios profesionales de esos esquemas y los usuarios pueden acumular ventajas fiscales

emanados de las normas tipo de comunicación obligatoria de información y los criterios interpretativos de las directrices de precios de transferencia de la OCDE y las recomendaciones del Foro conjunto de precios de transferencia de la OCDE, reconociéndose expresamente como ahorro fiscal el diferimiento en el devengo de la obligación tributaria en las señas distintivas ligadas al criterio del beneficio principal. Se determina el ámbito objetivo de la declaración, el cual comprende todos los impuestos, excepto el IVA, los impuestos especiales y los aranceles. Se reconoce como obligado principal a la presentación de la declaración a los intermediarios, y en su defecto al obligado tributario interesado. Se especifican los datos que habrá de contener la declaración, estableciéndose a imagen y semejanza de lo que ocurre en Reino Unido, que, comunicado el mecanismo a la AEAT, esta le asignará un número de referencia, identificándose tanto a los intermediarios intervinientes como a los obligados tributarios interesados. Al margen de esta declaración principal se regulan dos tipos de declaración adicionales, relacionadas con la declaración principal pero independientes: la primera es la declaración trimestral de la actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables por parte de los intermediarios, y la segunda se refiere al deber de declaración anual de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos por parte de los obligados tributarios interesados en los mismos. Por último, se prevé la publicación en la Sede electrónica de la AEAT de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal más relevantes que hayan sido declarados, y, en su caso, del régimen, calificación o clasificación tributaria que les corresponda.

La fecha de entrada en vigor de dicha normativa será el 1 de julio de 2020, sin perjuicio de la obligación de declarar los mecanismos que hayan empezado a ejecutarse desde la entrada en vigor de la directiva, el 25 de junio de 2018, a la entrada en vigor de la normativa nacional.

de los mismos. Esto tiene un efecto disuasorio significativo y reduce el atractivo de la planificación fiscal agresiva.

- Para los contribuyentes, los principales beneficios de esta nueva obligación formal derivan de que, en buena medida, se eliminan las distorsiones a la libre competencia, creando igualdad de condiciones entre las grandes multinacionales, con más posibilidades de utilización de estos esquemas, y las PYMES, alentando a todos a pagar el impuesto correcto en el momento adecuado. La nueva obligación de información hará posible que aquellos que recurran a estos esquemas no pasen desapercibidos, y que sean fruto de mayor atención por parte de la Administración Tributaria. Y, por el contrario, los contribuyentes que cumplan con estas nuevas exigencias de transparencia deben verse menos sometidos a comprobaciones de rutina, o por lo menos, estas deberían ser más ágiles en el tiempo.
- No obstante, para algunos autores³⁶⁶, estas exigencias de revelación de «posiciones fiscales agresivas», en países como Estados Unidos, únicamente han provocado que las multinacionales adapten sus estrategias fiscales a las nuevas exigencias. Es decir, lejos de suponer su renuncia a la planificación fiscal agresiva, las grandes empresas han readaptado sus esquemas de planificación fiscal, de forma que no surja la obligación de declararlos, pero sin renunciar a las prácticas que se trataban de combatir.

A pesar de esta valoración positiva, también la mencionada directiva es objeto de críticas. Entre las principales podemos citar:

- Hubiera sido deseable una mayor concreción tanto de las señas distintivas que originan el nacimiento de la obligación de declarar, como de los sujetos obligados a tal declaración³⁶⁷. Dichas señas distintivas están repletas de conceptos jurídicos

³⁶⁶ Towery, E. M., *How do disclosures of tax aggressiveness to tax authorities affect reporting decisions? Evidence for Schedule*, Austin: The University of Texas, 2012.

³⁶⁷ Sánchez López, M. E., «La obligación de declaración obligatoria y el Compliance. La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 22 (2019), 15-38, según la cual «el problema radica en las importantes deficiencias que presenta dicha disposición en orden a la consecución de los objetivos de disuasión, transparencia y control del fraude fiscal debido, fundamentalmente, a la indefinición en relación a la información que debe aportarse, la incertidumbre de los derechos de los sujetos afectados y las asimetrías a que puede conducir la aplicación de la misma en base al margen otorgado a los Estados miembros a la hora de llevar a cabo la transposición de la misma, y que, en último término, pueden llevar a su práctica ineficacia».

indeterminados³⁶⁸, lo cual no parece casar demasiado bien con la tan ansiada seguridad jurídica por parte de los obligados tributarios y con el deseo de contribuir a la reducción de la conflictividad.

- Si uno de los pilares en los que se basa la relación cooperativa es tratar de implicar a los asesores e intermediarios fiscales en la aplicación del sistema tributario, estableciendo una relación de confianza entre Administración Tributaria, contribuyentes y asesores e intermediarios fiscales, sería deseable que la norma de transposición de la mencionada directiva³⁶⁹ reconociese el secreto profesional de estos³⁷⁰, y que delimitara su contenido en relación con el deber de aportación de información que dicha directiva les impone. En caso contrario, los obligados tributarios desconfiarán de asesores e intermediarios al no saber hasta qué punto la información que les transmitan será suministrada a la Administración Tributaria, perjudicando la tan necesaria implicación de estos en la aplicación del sistema tributario³⁷¹.

Por último, debe destacarse que los países que han emprendido tales iniciativas, generalmente lo hacen como una medida más dentro de una estrategia de cumplimiento más amplia, que busca el equilibrio entre la orientación, la colaboración y la asistencia, y el apoyo a la gestión de riesgos de los contribuyentes, y las comprobaciones administrativas y otras actividades dirigidas a lograr un cumplimiento más efectivo por parte de los grandes contribuyentes a través de una mayor cooperación. Entre los países que han emprendido estas estrategias podemos citar Australia, Países Bajos, Nueva Zelanda y Estados Unidos.

Me gustaría finalizar este apartado indicando que creo que este debe ser el enfoque a seguir en nuestro país. Dadas las nuevas obligaciones de información y exigencias de transparencia impuestas a empresas e intermediarios (información sobre bienes y

³⁶⁸ Fundación Impuestos y Competitividad, *Observatorio BEPS: Seguimiento de la acción 12 sobre la transposición al Ordenamiento español de la DAC 6* [en línea]. Disponible en: <<http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2018/04/TRASPOSICION-DAC-6-2.pdf>>, con ocasión de la consulta pública promovida por la Administración Tributaria de 11 de diciembre de 2018.

³⁶⁹ Dada la omisión en la misma de tal regulación.

³⁷⁰ Martínez Muñoz, Y., *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019, p. 139.

³⁷¹ Castanedo García, E., «La Directiva sobre intermediarios fiscales. Obligaciones y responsabilidades de los asesores fiscales», en *XIV Congreso Tributario. Encuentro entre Magistrados y Asesores Fiscales* organizado por AEDAF los días 9, 10 y 11 de mayo 2018 en León, p. 17, según la cual «la pérdida de los efectos del secreto profesional y la obligación de suministro de información sería en perjuicio del derecho de los contribuyentes a ser asesorados sobre las normas y procedimientos tributarios».

derechos situados en el extranjero, información país por país, posibilidad de presentación del informe de transparencia para empresas adheridas al CBPT, y la obligación de revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva), debe aprovecharse esta mayor información disponible para tratar de diferenciar entre contribuyentes *transparentes o colaboradores* y *contribuyentes no cumplidores*, de forma que estas nuevas obligaciones de información no sean percibidas únicamente como nuevos costes de cumplimiento impuestos sin más a los contribuyentes, sino que a cambio de ese esfuerzo que se exige a los mismos, estos deben percibir que existen diferencias de trato ante la Administración Tributaria entre los contribuyentes colaboradores y los que no lo son. Los primeros deben tener una relación preferencial con la Administración, con interlocutores identificables, con vías de comunicación con la Administración para que esta les reporte más seguridad jurídica en el tratamiento de sus operaciones, deben verse sometidos a menos comprobaciones o que las mismas sean más ágiles y de alcance más limitado, centrando la selección de riesgos y las comprobaciones en los contribuyentes no colaboradores o incumplidores. Es decir, debe buscarse el equilibrio entre el interés legítimo de la Administración Tributaria a disponer de más y mejor información y el derecho de los contribuyentes a no verse sobrecargados de costes indirectos de cumplimiento que hagan todavía más gravoso el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2. HACIA UN MODELO DE CONTRIBUYENTE CERTIFICADO

Como mencionaba anteriormente, considero que las nuevas obligaciones de información impuestas a los ciudadanos no deben verse únicamente como un aumento de los costes indirectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias, que lo son, sino como algo más. Para que los ciudadanos asuman de buen grado estas nuevas obligaciones formales, estas deben ir acompañadas de una diferenciación de trato ante la Administración Tributaria entre los obligados tributarios colaboradores y aquellos que no lo son. Si no es así, cada nueva obligación formal que se imponga a los mismos se percibirá como una nueva losa que impide a los empresarios y profesionales centrar su atención en el desarrollo de su negocio, o que les obliga a contratar los servicios de profesionales para delegar en ellos su cumplimiento. Es por ello que cada nueva exigencia de transparencia, cada nueva obligación formal, debe verse como un paso más para el establecimiento de otro tipo de relaciones con la Administración Tributaria. Unas relaciones que tengan en

cuenta el perfil de cada obligado tributario, el historial del mismo en el cumplimiento de sus obligaciones, para tener una mayor y mejor relación con los mismos y someterlos a menos controles *a posteriori* o, al menos, que los mismos sean más laxos.

Un paso más en esta dirección lo podemos encontrar en figuras ya existentes en nuestro derecho, como la figura del *operador económico autorizado*, propia del ámbito aduanero, y la del *contribuyente certificado* a efectos del IVA, prevista en la Directiva 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CEE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros. Veamos cada una de estas figuras.

2.1. El operador económico autorizado

No nos interesa en este punto hacer un estudio detallado de la figura del operador económico autorizado (en adelante OEA), por exceder del ámbito de este trabajo, sino sacar a relucir la filosofía que está detrás de esta figura. Dicho estatuto³⁷² atribuye a aquellos *operadores económicos*³⁷³ considerados como *operadores de confianza*, por la verificación *a priori* del cumplimiento por parte de los mismos de una serie de criterios objetivos, una serie de ventajas en forma de menores controles físicos y documentales de las mercancías objeto de comercio internacional, calificando a los mismos como contribuyentes de menor riesgo y, en consecuencia, con mayor rapidez en el cruce de las fronteras.

Se trata de que, a cambio de cumplir determinadas exigencias, los contribuyentes obtienen un trato preferencial respecto de aquellos que no las cumplen, al ser considerados como contribuyentes de confianza.

Los criterios³⁷⁴ a cuyo cumplimiento queda supeditado el otorgamiento del estatuto de OEA son:

³⁷² Regulado en la sección 4.ª del capítulo I del título I del Código Aduanero de la Unión (en adelante CAC), arts. 38 a 41, y desarrollado en la sección 3.ª del capítulo II del título I de las normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión (en adelante DACAC), aprobado mediante el Reglamento (UE) núm. 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de diciembre, arts. 23 a 30.

³⁷³ Operador económico: una persona que, en el ejercicio de su actividad profesional, intervenga en actividades a las que se aplique la legislación aduanera (art. 5.5 CAC).

³⁷⁴ Art. 39 del CAC.

1. *Historial*: que el contribuyente no haya sido sancionado por la comisión de infracciones graves o reiteradas de la legislación aduanera y de la normativa fiscal, y, en particular, que no haya sido condenado por un delito grave en relación con la actividad económica del solicitante.
2. *Adecuado sistema de gestión*: demostración por el solicitante de un alto nivel de control de sus operaciones y del flujo de mercancías, mediante un sistema de gestión de los registros comerciales y, en su caso, de los registros de transporte, que permita la correcta realización de los controles aduaneros.
3. *Solvencia*: solvencia financiera, la cual se considerará acreditada cuando el solicitante tenga un buen nivel financiero que le permita cumplir sus compromisos, teniendo en cuenta las características del tipo de actividad de que se trate.
4. *Competencia profesional*: que el contribuyente acredite un nivel adecuado de competencia o de cualificaciones profesionales directamente relacionadas con la actividad que ejerza.
5. *Niveles adecuados de seguridad y protección*: por último, que el contribuyente acredite niveles de seguridad y protección adecuados, los cuales se considerarán satisfechos cuando el solicitante demuestre que mantiene las medidas adecuadas para garantizar la seguridad y la protección de la cadena de suministro internacional, incluso en los ámbitos de la integridad física y los controles de acceso, los procesos logísticos y el tratamiento de determinados tipos de mercancías, el personal y la identificación de los socios comerciales.

Dejando al margen las diferencias existentes entre las tres categorías de OEA reguladas (de simplificaciones aduaneras, de seguridad y protección, y la conjunta de ambas, de simplificaciones aduaneras y de seguridad y protección), interesa destacar que una vez verificado por parte de la Administración Tributaria el cumplimiento de los requisitos anteriormente expuestos, el OEA se beneficiará de una serie de ventajas:

- Será calificado como contribuyente de bajo riesgo y, en consecuencia, estará sometido a un menor número de controles físicos y documentales en la aduana (art. 38.6, Código Aduanero Comunitario).
- Se beneficiará de un tratamiento prioritario de sus envíos, si estos se seleccionan para inspección (art. 24.4, Disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario).

- Podrá elegir el lugar donde esta inspección ha de llevarse a cabo (art. 24.4 párrafo 2.º DACAC).
- Gozará de mayores facilidades para acogerse a procedimientos aduaneros simplificados (art. 38.5 CAC).
- Se limita el número de datos que tiene que aportar en las declaraciones sumarias (art. 23 DACAC).
- En caso de que el envío haya sido seleccionado para ser sometido a control físico, la aduana de primera entrada se lo notificará antes de la llegada de las mercancías al territorio aduanero de la Unión (art. 24.1 DACAC).
- Disfrutará de un trato prioritario ante las autoridades aduaneras, «quienes deberán llevar con carácter prioritario, la gestión, las formalidades y los controles necesarios» (art. 24.4 DACAC).
- Será reconocido como un socio o colaborador, que garantiza la seguridad y la protección del comercio internacional (art. 25 DACAC).
- Una vez reconocido por la autoridad aduanera de un Estado miembro, gozará de dicho estatus no solo en el resto de Estados miembros, sino incluso en países terceros que apliquen un programa equivalente al del OEA (art. 38.4 CAC).
- De forma indirecta, al ser más ágiles sus envíos internacionales y estar sometidos a menos controles, podrá planificar mejor los mismos, sufrirá menos robos y pérdidas, soportará menos costes de inspección de sus proveedores, y aumentará la seguridad de los mismos.
- Contará con un interlocutor único en la aduana.
- Y disfrutará de un despacho centralizado en el lugar de establecimiento del declarante.

De esta forma, la figura del OEA reúne muchas de las características que demandamos para el nuevo modelo de cumplimiento cooperativo. Y es que el éxito del mismo dependerá de que su aplicación reporte beneficios reales a los contribuyentes que se acojan al mismo. Dadas las mayores exigencias de transparencia y aportación de documentación que el mismo conlleva, y los mayores controles *a priori* a que verán sometidas sus operaciones, los contribuyentes han de percibir con claridad cuáles serán los beneficios que el modelo les reporta y las diferencias entre ellos y los contribuyentes no acogidos al nuevo modelo de cumplimiento.

Estas exigencias se cumplen en la figura del OEA, propia del ámbito aduanero, en la que el operador económico tiene grandes incentivos para cumplir de la mejor manera posible con los niveles de seguridad, solvencia y gestión exigidos por la normativa aduanera, dado que él será el primer beneficiado por dicho cumplimiento.

2.2. El sujeto pasivo certificado del Impuesto sobre el Valor Añadido³⁷⁵

También en el futuro IVA que resulte de la reforma de la Directiva 2006/112/CE, emprendida por el Consejo y promovida por la Comisión Europea en el conocido *Plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA. Es hora de decidir*³⁷⁶, tendrá gran importancia el ser considerado como sujeto pasivo de confianza, cumplidor y fiable debido al cumplimiento de unos requisitos previos.

Como sabemos, cuando el Consejo de la Comunidad Europea adoptó en 1967 el sistema común del IVA por medio de las Directivas 62/227/CEE³⁷⁷ y 67/228/CEE³⁷⁸ del Consejo, se adquirió el compromiso de establecer un sistema definitivo del IVA que gravara los intercambios entre los Estados miembros de manera similar a como se gravan los intercambios dentro de un único Estado miembro. Teniendo en cuenta que aún no se daban las condiciones técnicas y políticas necesarias para el establecimiento de un sistema de ese tipo, cuando las fronteras fiscales entre los Estados miembros se suprimieron a finales de 1992, se adoptó un régimen transitorio del IVA que sigue en vigor 27 años más tarde. Por lo que respecta a las operaciones comerciales entre empresas, dicho régimen divide la circulación transfronteriza de bienes en dos operaciones distintas: una entrega exenta en el Estado miembro de partida de los bienes y una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de destino. Sin embargo, la práctica ha demostrado que

³⁷⁵ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros, Bruselas, de 4 de octubre, COM (2017) 569 final, 2017/0251 CN; y Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo del IVA de tributación de los intercambios entre Estados miembros, Bruselas, de 25 de mayo, COM (2018) 329 final, 2018/0164 CNS.

³⁷⁶ Comisión Europea, Plan de Acción sobre el IVA, *Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la IE. Es hora de decidir. COM (2016) 148 final*, de 7 de abril.

³⁷⁷ Primera Directiva 62/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 7 de 14/04/1967, p. 1301).

³⁷⁸ Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 71 de 14/04/1967, p. 1303).

este régimen transitorio ocasiona múltiples problemas, dado que permitir la adquisición y circulación de bienes exenta del IVA dentro de la Unión ha dado lugar a un gran número de operaciones fraudulentas y a aumentar la complejidad del sistema, lo que puede desincentivar el comercio transfronterizo.

En su *Plan de acción sobre el IVA*, la Comisión aborda las modificaciones que deben introducirse en el régimen del IVA para establecer un sistema basado en el principio de la tributación en destino para las entregas transfronterizas de bienes dentro de la Unión. El Consejo ratificó dichas conclusiones señalando que, en su opinión, el principio de tributación en origen previsto inicialmente para el régimen definitivo del IVA debía sustituirse por el principio de tributación en el Estado miembro de destino³⁷⁹.

Prescindiendo del estudio detallado de la reforma propuesta en el Plan de acción sobre el IVA, se hace necesario poner de manifiesto las principales características de la misma, dado que parece ir en la línea propuesta en este estudio de distinguir entre el tratamiento dado a los contribuyentes en función de su historial de cumplimientos y de la estructura administrativa y de gestión con la que cuenten, y, en consecuencia, en función de que sean considerados o no *sujetos pasivos certificados*³⁸⁰.

De esta forma, el actual régimen transitorio, que contempla una entrega de bienes exenta en el Estado miembro de partida y una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de destino, por el que el adquirente está obligado al pago del IVA, será sustituido por el régimen definitivo, que contempla una entrega de bienes gravada a efectos del IVA en el Estado miembro de destino (la denominada entrega de bienes dentro de la Unión), debiendo el proveedor repercutir el impuesto al tipo vigente en el Estado miembro de destino de la mercancía.

De esta forma, con el fin de garantizar la igualdad de trato entre las operaciones nacionales y las operaciones dentro de la Unión, la tributación a efectos del IVA de las operaciones relacionadas con bienes entre empresas dentro de la Unión debería basarse en un único hecho imponible, a saber, la *entrega de bienes dentro de la Unión*. Dicho nuevo hecho imponible deberá incluir sin ningún tipo de restricción en forma de umbral, las entregas a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo, las entregas

³⁷⁹ Conclusiones del Consejo de 25 de mayo de 2016.

³⁸⁰ *Certified Taxable Person*.

a un sujeto pasivo exento, las entregas a un sujeto pasivo que se acoja al régimen especial aplicable a las pequeñas empresas y las entregas a los productores agrícolas en régimen de tanto alzado. De igual modo, en aras de asegurar la tributación en destino de las entregas de bienes entre empresas dentro de la Unión, el lugar de entrega respecto de una entrega de bienes dentro de la Unión debe estar situado en el Estado miembro de llegada de los bienes en el momento en que finaliza la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.

No obstante, se es consciente de la dificultad de implantación del nuevo régimen y de la supresión de lo que han sido las prácticas comerciales durante más de 25 años. De ahí que se utilice el concepto de *sujeto pasivo certificado* para permitir una puesta en práctica gradual del régimen definitivo del IVA, puesto que, en la primera fase de aplicación de este régimen, se aplicará una inversión del sujeto pasivo (es decir, la sujeción al IVA del adquirente y no del proveedor, no debiendo repercutir este el impuesto, lo que en la práctica genera una situación similar a la que existe en la actualidad en el marco del régimen transitorio) cuando el adquirente, en el caso de las entregas dentro de la Unión, sea un *sujeto pasivo certificado*³⁸¹.

De esta forma, en esta primera fase los *sujetos pasivos certificados* se ahorrarán el coste financiero que existirá en el régimen definitivo por el tiempo transcurrido entre el momento en el que se satisface la cuota de IVA al proveedor, y el momento de deducción del mismo al tiempo de presentación de la autoliquidación correspondiente. Por el contrario, el sujeto pasivo certificado no sufrirá dicho coste, al aplicar el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, autorepercutirse el impuesto y no tener que satisfacer dicho importe al proveedor.

La justificación de esta diferencia de trato es que no debe producirse ningún fraude como consecuencia de no haberse aplicado el IVA a las entregas dentro de la Unión efectuadas a un *sujeto pasivo certificado*, dado que el sujeto pasivo certificado es, por definición, un contribuyente fiable.

³⁸¹ Según lo anunciado en el Plan de Acción del IVA, en una futura segunda fase legislativa del régimen definitivo del IVA, la fiscalidad cubriría todas las entregas transfronterizas de bienes y servicios (y, por ende, el proveedor, y no el cliente, estaría obligado al pago del IVA por todos los bienes y servicios adquiridos en otros Estados miembros), de modo que todas las entregas de bienes y servicios en el mercado único, ya sean nacionales o transfronterizas, reciban el mismo trato.

El concepto de *sujeto pasivo certificado* permitirá certificar que una determinada empresa puede ser considerada globalmente como un sujeto pasivo fiable. El concepto es importante además porque algunas de las normas de simplificación, que podrían ser sensibles al fraude, solo se aplicarán cuando un sujeto pasivo certificado participe en la operación en cuestión.

En cuanto al estatuto de *sujeto pasivo certificado*³⁸², cabe decir:

- Dado que la certificación de sujeto pasivo certificado implica obligaciones de información y pago con respecto al IVA, no podrán optar a ella las personas que no tengan la condición de sujeto pasivo. Por la misma razón, la propuesta excluye de la posibilidad de obtener el estatuto de sujeto pasivo certificado a los sujetos pasivos que se beneficien del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas, a los sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia para las pequeñas empresas, a los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios respecto de las cuales el IVA no sea deducible y a los sujetos pasivos que efectúen una entrega ocasional de un medio de transporte nuevo, o que lleven a cabo una actividad ocasional. No obstante, cualquier pequeña y mediana empresa que no aplique el sistema de exención podrá solicitar el estatuto de sujeto pasivo certificado en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo.
- Respecto a los requisitos o criterios a cumplir para la concesión de este estatuto, existe una similitud entre los criterios que deben utilizarse para la concesión del estatuto de sujeto pasivo certificado y los ya vistos en relación con el estatuto de OEA, tal y como aparece definido en el Código Aduanero de la Unión (art. 39). También pueden hallarse criterios similares, basados en el estatuto de OEA, en la reciente propuesta sobre el IVA aplicable al comercio electrónico³⁸³. Dichos criterios son:

³⁸² Nuevo art. 13 bis contenido en la Propuesta de Directiva de reforma de la Directiva 2006/112/CE.

³⁸³ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes (COM (2016) 757 final de 01/12/2016); véase el art. 369 *quaterdecies*, apartado 1, letra c) de la Directiva 2006/112/CE, si bien finalmente no se introdujo dicho apartado 1, letra c) del art. 369 *quaterdecies*, en la Directiva 2017/2455 del Consejo de 5 de diciembre, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE.

- Inexistencia de infracción grave o reiterada de la legislación aduanera y de la normativa fiscal, así como de condena por un delito grave en relación con la actividad económica del solicitante.
- Demostración, por el solicitante, de un alto nivel de control de sus operaciones y del flujo de los bienes, bien mediante un sistema de gestión de los registros comerciales y, en su caso, de los registros de transporte, que permita la correcta realización de los controles fiscales, bien mediante un sistema de auditoría interna fiable o certificada.
- Prueba de la solvencia financiera del solicitante, la cual se considerará acreditada bien cuando el solicitante tenga una capacidad financiera adecuada que le permita cumplir sus compromisos, teniendo debidamente en cuenta las características del tipo de actividad empresarial de que se trate, bien mediante la presentación de garantías aportadas por empresas de seguros u otras entidades financieras, o por otras terceras partes económicamente fiables.
- En cuanto a la autoridad competente para su concesión, sin perjuicio de que una vez concedido el estatuto en un Estado miembro será reconocido por las autoridades tributarias de todos los Estados miembros, se entiende autoridad tributaria competente:
 - la del Estado miembro en que el solicitante haya establecido la sede de su actividad económica;
 - la del Estado miembro donde se encuentre el establecimiento permanente del solicitante en el que se conserve o esté disponible su contabilidad principal dentro de la Unión a efectos fiscales, cuando el solicitante haya establecido la sede de su actividad económica fuera de la Unión, pero tenga uno o varios establecimientos permanentes situados dentro de la Unión;
 - la del Estado miembro en el que el solicitante tenga su domicilio permanente o su residencia habitual, cuando no disponga ni de un centro de actividad ni de un establecimiento permanente.

Por último, se establece que el sujeto pasivo al que se haya concedido el estatuto de *sujeto pasivo certificado* informará sin demora a las autoridades tributarias de cualquier circunstancia posterior a la adopción de la decisión que pueda afectar o influir en el mantenimiento de dicho estatuto, y que las autoridades tributarias retirarán el estatuto fiscal cuando dejen de cumplirse los criterios que motivaron su concesión.

Así pues, se abre camino en la normativa europea la clasificación de los contribuyentes y de sus riesgos en función del historial y estructura de gestión de los mismos. Atribuyendo a los contribuyentes considerados *fiabiles*, y certificados como tales por las propias autoridades tributarias, ventajas en forma de cumplimiento de requisitos formales y de acceso a regímenes simplificados.

Considero que este estatuto supone un paso más en la dirección que defiendo en el presente trabajo. Los obligados tributarios no pueden percibir a la Administración Tributaria como una Administración que, además de exigirles el pago de los tributos debidos, les ahoga con una sucesión de obligaciones formales a cuyo cumplimiento deben dedicar su tiempo y dinero. Este cumplimiento no debe verse únicamente compelido bajo la amenaza de la imposición de sanciones en caso de incumplimiento, sino que los ciudadanos deben ver reconocido y recompensado el mismo en forma de mayores facilidades para acceder a regímenes privilegiados y menores exigencias formales, siendo percibidos como colaboradores en la aplicación del sistema tributario y basando las relaciones con la Administración Tributaria en la transparencia, confianza y seguridad, siendo clasificados como contribuyentes de menor riesgo y estando sometidos a menores comprobaciones *a posteriori* y de menor rigor y duración.

3. EXPERIENCIAS EN ESPAÑA

Como veremos a continuación, nuestro país no ha permanecido al margen de las experiencias emprendidas por la OCDE y la Unión Europea, o por diversos países como pudieran ser principalmente Australia, Países Bajos o Estados Unidos, en el establecimiento de un nuevo modelo de cumplimiento tributario, el cooperativo. Por ello, estudiaremos cuáles han sido los avances en nuestro país en este sentido, que, si bien todavía no han sido demasiado decididos, sí han sido continuos.

3.1. El Foro de Grandes Empresas³⁸⁴

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 estableció entre sus medidas organizativas la creación de una Delegación Central de Grandes Contribuyentes, la cual

³⁸⁴ Sus orígenes y normas de funcionamiento pueden verse en Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Foro grandes empresas* [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Foro_Grandes_Empresas.shtml>.

desarrollaría todas las funciones de aplicación de los tributos respecto de las grandes empresas adscritas a la misma, actuando en consecuencia como único interlocutor de las mismas.

Ahondando en la misma dirección de establecer una interlocución continuada y flexible con los principales contribuyentes del país, la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal llevada a cabo en 2008 previó la puesta en marcha de un nuevo tipo de relación cooperativa con un número reducido de grandes empresas, la cual se llevaría a cabo en dos fases:

1. Primera. En un primer momento, mediante la creación de un foro de discusión con los grandes contribuyentes en el que se analizaran los principales problemas que se plantean en la relación entre las grandes empresas y la Administración Tributaria y se valorara la extensión del modelo de relación cooperativa.
2. Segunda. En un momento posterior, mediante la posible implantación de un marco especial a través del cual la Administración proporcionaría, en plazos acordes con las necesidades de las empresas, un criterio sobre las consecuencias fiscales de sus operaciones a cambio de una total transparencia de las mismas, siempre que las empresas que voluntariamente se acogieran a ese marco especial ofrecieran cuanta información fuera necesaria para que la Administración pudiera fijar su criterio.

Asimismo, el Acuerdo del Consejo de Ministros de 14 de agosto de 2008 aprobó determinadas medidas para reducir las cargas administrativas de las empresas, entre las que se señaló el establecimiento de contactos directos con los Consejos de Administración de las grandes empresas y la creación de un foro de empresas para debatir los temas que más puedan interesar a este tipo de contribuyentes.

Pues bien, con la creación del Foro de Grandes Empresas se da cumplimiento a la primera de las fases indicadas.

De este modo, y siguiendo las conclusiones del Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE en sus reuniones de Seúl (2006) y de Ciudad del Cabo (2008), el 10 de julio de 2009 la Agencia Tributaria puso en marcha el Foro de Grandes Empresas, como órgano de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y un grupo de 27 grandes empresas españolas seleccionadas en función de factores objetivos tales como su volumen de

facturación, deuda tributaria ingresada, información suministrada a la Administración Tributaria, número de trabajadores, sector de actividad y distribución geográfica.

Dicho Foro de Grandes Empresas pretende ser un foro de discusión en el que se analicen, mediante reuniones conjuntas o sectoriales, los principales problemas que se planteen en la relación entre las grandes empresas y la Administración Tributaria. El objetivo es que el mismo sea el germen de una relación cooperativa para promover una mayor colaboración entre las grandes empresas y la Administración Tributaria del Estado, basada en los principios de transparencia y confianza mutua, a través del conocimiento y puesta en común de los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario.

Siguiendo la tradición de cómo ha sido el aterrizaje de las normas sobre RSC en nuestro país, el funcionamiento del foro se establece en base a normas de *soft law*, es decir, normas no vinculantes, de adhesión y seguimiento voluntario y caracterizadas por el funcionamiento informal del mismo. Así, los criterios que rigen su funcionamiento son³⁸⁵:

- El foro tiene carácter informal, asociativo, flexible y desburocratizado.
- Funciona en pleno y en grupos de trabajo. El pleno identifica los problemas y adopta los acuerdos y los grupos de trabajo analizan los problemas y proponen las soluciones.
- La participación en el pleno se configura al máximo nivel de representación: secretario de Estado de Hacienda y Consejo de Dirección de la AEAT por un lado y miembros de los Consejos de Administración de las empresas por el otro.
- La participación en los grupos de trabajo se establece a un nivel más técnico y flexible.

En el seno del foro se crearon varios grupos de trabajo, uno de ellos dedicado a la elaboración de un CBPT.

³⁸⁵ Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Foro grandes empresas. Nota informativa* [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Nota_informativa_es_es.pdf>.

Fruto de estos trabajos fue la aprobación, en la sesión plenaria del foro celebrada el día 20 de julio de 2010, del CBPT³⁸⁶. De dicho CBPT cabe decir que, si bien fue aprobado en el Foro de Grandes Empresas, la adhesión al mismo no es exclusiva de estas, dado que se pueden adherir al mismo todas las empresas que lo deseen, participen o no en el foro³⁸⁷.

Respecto al contenido del CBPT, aunque ya he hecho referencia en varios apartados de este estudio a algunas de las recomendaciones previstas en el mismo (al tratar de un posible cambio de filosofía de la AEAT dentro del procedimiento inspector, y al abordar las nuevas exigencias de información en el Informe Anual de Transparencia Fiscal), merece la pena detenernos en el cambio de filosofía que este código representa en las relaciones entre la AEAT y los obligados tributarios.

El CBPT establece una serie de recomendaciones voluntarias a seguir por la AEAT y las empresas, que tratan de insertar la política tributaria de estas dentro de su RSC, lo que implica seguir una serie de conductas que van más allá del respeto y estricto cumplimiento de las leyes y las normas, para adoptar posturas de contribución activa y voluntaria de la mejora social y económica, haciendo responsable de dicha política tributaria a los Consejos de Administración³⁸⁸. De esta forma las empresas se comprometen a seguir todos aquellos comportamientos que conduzcan a la reducción de sus riesgos fiscales más significativos, y a tratar de prevenir y evitar las conductas y operaciones susceptibles de generar tales riesgos.

El objetivo del CBPT es que tanto empresas como Administración Tributaria contribuyan a la aplicación del sistema tributario, asumiendo como un objetivo fundamental en sus relaciones el evitar los conflictos en la aplicación de las normas tributarias y, por tanto, evitar los elevados costes que de la resolución de dichos conflictos se derivan para ambas partes. Para ello, todo el contenido del código, y las recomendaciones hechas a ambas partes de la relación jurídico-tributaria, pivotan sobre la necesidad de las empresas de conseguir un mayor grado de seguridad jurídica en sus relaciones con la Administración Tributaria. Y es que el principal reproche de las empresas no es ya el importe de la factura fiscal, sino la incertidumbre sobre la misma. A cambio de dicha seguridad jurídica, la

³⁸⁶ En el marco del Plan Estratégico de la AEAT para el periodo 2020-2023, se está tratando de aprobar un Código de Buenas Prácticas para PYMES y otro para autónomos.

³⁸⁷ A 18 de diciembre de 2019 estaban adheridas al CBPT 150 empresas y grupos de empresas.

³⁸⁸ En este sentido el código, al situar la política tributaria entre las responsabilidades de los Consejos de Administración, se anticipa en casi cinco años a la actual regulación de la Ley de Sociedades de Capital.

AEAT demanda mayor transparencia por parte de estas, de manera que cuente con más y mejor información para poder pronunciarse sobre la tributación de las operaciones más complejas. De ahí que buena parte de las recomendaciones realizadas a la AEAT vayan en este sentido. Entre estas merece la pena destacar que:

- La Agencia Tributaria procurará que se tengan en cuenta los precedentes administrativos en todas sus actuaciones y velará por que todos los órganos de la misma respeten la unidad de criterio en la interpretación de las normas.
- Hará públicos los criterios que aplica en sus procedimientos de control en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general.
- Establecerá los procedimientos necesarios para permitir que aquellos contribuyentes que tengan dudas sobre el tratamiento tributario de determinadas operaciones puedan conocer, con la rapidez requerida por el caso, los criterios que la Administración aplicaría a las mismas. Dicha recomendación fue desarrollada en las *Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del CBPT en el marco del modelo de relación cooperativa entre la AEAT y las empresas*, de 2 de noviembre de 2015, en el que se establecen como requisitos para el desarrollo de esta relación cooperativa:
 - El establecimiento de un canal de comunicación que permita canalizar todas las cuestiones de naturaleza tributaria o aduanera que pudieran surgir. Para ello se considera necesario la designación por ambas partes de personas de contacto con el nivel de responsabilidad adecuado para ello (inspectores jefes sectoriales de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o personas designadas como tales en las Delegaciones Especiales y responsables del área fiscal por parte de las empresas).
 - Asimismo, se prevé que las empresas adheridas al CBPT podrán plantear a la Agencia Tributaria, a través de las mencionadas personas de contacto, sus dudas sobre el tratamiento tributario de operaciones de especial complejidad y trascendencia económica, acompañando a tales cuestiones un informe sobre el criterio que las mismas estiman aplicable al caso planteado. La AEAT emitirá un informe sobre las cuestiones planteadas en un plazo de tres meses, entendiéndose que, si dicho informe no ha sido emitido en dicho plazo, la AEAT no ha podido analizar la cuestión planteada y no ha podido formar un criterio sobre la misma. Interesa

destacar que, en este caso, al margen del mecanismo de las consultas tributarias que se pueden plantear a la DGT, se prevé que sean los propios órganos encargados de la aplicación de los tributos los que establezcan un criterio para el caso concreto planteado, valorando la aplicación de la norma a los hechos planteados.

Pero esta demanda de mayor seguridad jurídica a la AEAT tiene como contrapartida la mayor exigencia de transparencia de esta a las empresas. Estas deben facilitar, no ya la información legalmente exigible o requerida, sino toda aquella que pueda ser necesaria para la formación de juicio o criterio por parte de la AEAT.

De esta forma se dispone que:

- Se prevé la posibilidad de que las empresas presenten junto a sus declaraciones tributarias un anexo explicativo de los criterios que han seguido en su confección y una explicación detallada de los hechos en los que se basan, lo cual, si los hechos son ciertos y los criterios aplicados son fundados, se tendrá en cuenta por la AEAT a efectos de apreciar el dolo, culpa o negligencia a efectos de apreciar la comisión de una infracción.
- Asimismo, se establece que, al margen de las potestades de obtención de información previstas con carácter general en los arts. 93 y 94 de la LGT, la AEAT podrá requerir a las empresas adheridas al CBPT información adicional sobre sus operaciones más relevantes y el tratamiento tributario dado a las mismas³⁸⁹. Merece la pena destacar este punto dado que se establece que, al margen de la obligación de presentar las declaraciones informativas legalmente previstas, y de la obligación de aportar la documentación individualmente requerida a las empresas, la AEAT, prescindiendo de cualquier procedimiento legalmente establecido, y en base a la relación de confianza construida con las empresas, podrá realizar peticiones adicionales de información y documentación.

³⁸⁹ Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Foro de Grandes Empresas, *Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del CBPT en el marco del modelo de relación cooperativa entre la AEAT y las empresas*, 2 de noviembre de 2015 [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Grupos_Trabajo/Conclusiones_GTR_C.pdf>.

- Por último, tenemos que recordar la posibilidad³⁹⁰ de que las empresas adheridas al CBPT presenten un *Informe Anual de Transparencia Fiscal* (informe de transparencia), a través del cual las empresas pueden comunicar a la AEAT, preferentemente antes de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, y en todo caso hasta 3 meses después de la terminación del plazo de presentación de la misma, un informe en el que se contenga toda la información que pueda tener trascendencia fiscal en España, y sobre el cual la inspección deberá dar su valoración sobre el tratamiento fiscal de los hechos y operaciones recogidos en el mismo, trasladándole a la empresa los criterios administrativos aplicables sobre dichos aspectos. De esta forma las empresas ganan en seguridad jurídica, pudiendo adecuar sus autoliquidaciones a los criterios manifestados por la Administración; y la Administración Tributaria, por su parte, tiene información detallada de los principales hechos con trascendencia tributaria de las empresas, pudiendo conocer de antemano aquellas operaciones más discutibles y de mayor complejidad técnica.

De esta forma, el CBPT pretende avanzar en la idea de ver la aplicación del sistema tributario, no como una confrontación entre Administración y ciudadanos y empresas, sino como una colaboración entre todas las partes implicadas de la cual todas pueden salir beneficiadas. La aplicación del sistema tributario se concibe como un elemento destacado del marco institucional del país, pudiendo ser un elemento incentivador o desincentivador de la economía del mismo, favoreciendo o no su actividad empresarial. Nos referimos no tanto al importe de la factura fiscal sino a la necesidad de contar con un sistema tributario estable, y que genere certidumbre y seguridad jurídica. De ahí la necesidad de que todas las partes implicadas colaboren en su aplicación bajo los principios de buena fe y confianza legítima, lo que debe traducirse en una total transparencia de las empresas sobre su actividad y una actitud colaboradora ante la Administración, y en la necesidad de que esta última genere seguridad jurídica y certidumbre sobre el resultado de sus actuaciones.

³⁹⁰ Prevista en el anexo de Foro de Grandes Empresas, *Código de Buenas Prácticas Tributarias*, 2 de noviembre de 2015 [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf>, y desarrollada en Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Foro de Grandes Empresas, *Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias*, op. cit., aprobada en la sesión plenaria de 20 de diciembre de 2016.

3.2. El Foro de Profesionales Tributarios

Con una filosofía similar a la vista para el Foro de Grandes Empresas, el 30 de marzo de 2011 tiene lugar la primera sesión del Foro de Profesionales Tributarios (en adelante FPT). Dicho foro está pensado para aquellas empresas y contribuyentes que, por tamaño, no disponen de un departamento fiscal propio, y recurren a los servicios de los asesores e intermediarios fiscales para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El objetivo del mismo es hacer partícipes a los contribuyentes, por medio de las asociaciones y colegios de profesionales y asesores a través de las cuales cumplen sus obligaciones tributarias y que les representan en los procedimientos tributarios, en la aplicación del sistema tributario, en el bien entendido de que el buen funcionamiento del mismo dependerá, en gran medida, de que se logre garantizar el equilibrio entre los derechos y obligaciones de los contribuyentes y de la Administración Tributaria. El FPT nace con la vocación de constituir un lugar de encuentro entre los colegios y asociaciones profesionales y la Agencia Tributaria, en el que debatir en torno a nuevas propuestas y sugerencias³⁹¹ de colaboración social en la aplicación de los tributos, en el que explorar nuevas vías que permitan reforzar la seguridad jurídica en la aplicación de los tributos, y en el que explicitar el rechazo al fraude fiscal, en el entendido de que la correcta aplicación de los tributos es una tarea compartida entre Administración Tributaria, empresas, contribuyentes y asesores fiscales.

En el seno de dicho foro, el 2 de julio de 2019, se aprueba el *Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios*³⁹², estando también prevista la aprobación de un *Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios*³⁹³, con el

³⁹¹ Acta de la I.ª Sesión de 30 de marzo de 2011. El Foro de Profesionales Tributarios nace «[...] con el objetivo de avanzar en las posibilidades que ofrece la colaboración social, reforzar la seguridad jurídica en la relación de contribuyentes y asesores con la Agencia, y explicitar el compromiso de todos con la prevención y lucha contra el fraude». Todo ello bajo la premisa de que «la prevención y lucha contra el fraude es una tarea de todos [...] entendiendo que la discrepancia también es legítima y valorando la importancia de dar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes para el cumplimiento responsable de sus obligaciones fiscales».

³⁹² Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios* [en línea]. Disponible en:

<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Profesionales_Tributarios/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Profesionales_Tributarios.shtml>.

³⁹³ Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios* [en línea]. Disponible en:

<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios.shtml>.

objetivo de proponer líneas de actuación que permitan avanzar en el desarrollo del modelo de cumplimiento cooperativo³⁹⁴ entre los Colegios y Asociaciones de Profesionales Tributarios y la AEAT, y superar la tradicional posición de confrontación que en la aplicación del sistema tributario ha existido entre Administración Tributaria por un lado, y contribuyentes e intermediarios fiscales por otro³⁹⁵. De lo que se trata es de que, ante la mayor transparencia y comunicación de información por parte de los intermediarios fiscales, la actuación de la AEAT sea predecible y otorgue certidumbre y certeza a los contribuyentes en su toma de decisiones fiscales, con lo que se logrará una recaudación tributaria más justa y eficiente y una reducción significativa de los riesgos fiscales.

Los principios en los que se inspiran ambos códigos son comunes:

- *Voluntariedad*. La adhesión a dichos códigos es voluntaria.
- *Bilateralidad*. Los códigos recogen compromisos tanto para los intermediarios fiscales y las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios como para la Administración Tributaria.
- *Transparencia y confianza*, que supone la entrega de información más allá de los requerimientos legales. Por su parte, la Agencia Tributaria procurará que en sus actuaciones se tengan en cuenta los precedentes administrativos y velará por la aplicación uniforme del criterio de la Agencia Tributaria, para lo cual cumple un papel esencial la divulgación de los mismos.
- *Mutuo acuerdo* en el alcance y contenido de la información suministrada.
- *Colaboración*. La eficacia del sistema tributario depende de la conducta de los intermediarios fiscales, como representantes de los contribuyentes, y de la Agencia Tributaria.
- *Confidencialidad y privacidad* de la información suministrada.

³⁹⁴ Tras la reforma llevada a cabo en el art. 92 de la LGT por medio de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se recoge por primera vez en un texto legal de nuestro país el término cumplimiento cooperativo, lo cual, si bien su alcance es muy limitado, viene a reconocer expresamente el camino emprendido en nuestro país.

1. «Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.

2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones Públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal».

³⁹⁵ Con la aprobación de dichos códigos se pretende «transformar la tradicional posición de confrontación entre el contribuyente y los intermediarios fiscales con la Administración Tributaria, en una relación de cooperación capaz de adoptar soluciones conjuntas en defensa de un fin superior como es el interés común».

- *Facilidad en la comunicación*, mediante el establecimiento de un canal *online* que permita agilizar la relación entre los intermediarios fiscales, a través de las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y la Agencia Tributaria.

Bajo dichos principios, la adhesión a dichos códigos conlleva compromisos para todas las partes. Así, surgen compromisos para las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, para los intermediarios fiscales individualmente considerados y para la AEAT.

3.2.1. *Compromisos a asumir por parte de las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios*

Los Colegios y Asociaciones de Profesionales Tributarios se comprometen a:

- Disponer de un código deontológico de adhesión voluntaria para sus asociados, que esté accesible en la web de la asociación o colegio.
- Canalizar las cuestiones a formular a la Agencia Tributaria y difundir entre sus asociados los criterios generales aplicados por la misma.
- Fomentar entre sus asociados las relaciones con la Agencia Tributaria en formato electrónico, así como el uso de los instrumentos existentes en el ordenamiento jurídico tributario para evitar conflictos (información con carácter previo a la adquisición o transmisión de inmuebles³⁹⁶, acuerdos previos de valoración³⁹⁷, actas con acuerdo³⁹⁸...).
- Proporcionar formación permanente y actualización de conocimientos técnicos a sus asociados.
- Establecer estándares de calidad de los servicios prestados por sus asociados, disponiendo para ello de manuales de cumplimiento voluntario que establezcan los pasos a seguir para minimizar, detectar e impedir los riesgos fiscales (parece estar anticipando la existencia de programas de cumplimiento, o en la denominación inglesa, de *compliance*, a los que posteriormente aludiremos, a imagen y semejanza de los incluidos en el art. 31 bis del CP para exonerar de responsabilidad penal a las personas jurídicas, por medio del art. único 20 de la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo).

³⁹⁶ Art. 90 de la LGT.

³⁹⁷ Art. 91 de la LGT.

³⁹⁸ Art. 155 de la LGT.

- Trasladar a la Agencia Tributaria las incidencias detectadas tras los cambios legislativos, así como propuestas de mejora de actuaciones generales de la Agencia Tributaria.
- Promover encuentros periódicos, para evaluar la realidad económica empresarial.
- Facilitar a la Agencia Tributaria las irregularidades que detecten los asociados o sus clientes, cuando estas afecten al normal funcionamiento del sistema tributario, respetando los límites que impone el deber de secreto profesional.

3.2.2. *Compromisos asumidos por parte de los intermediarios fiscales*

Por su parte, los intermediarios fiscales, de forma individual, se comprometen a:

- Adherirse al código deontológico de la asociación o colegio al que pertenezcan.
- Informar a sus clientes de la necesidad de evitar y prevenir prácticas tributarias y aduaneras fraudulentas.
- Velar para que la actuación de sus clientes sea leal y conforme con la legislación fiscal vigente, impidiendo conductas engañosas, fraudulentas o maliciosas.
- No poner a disposición de sus clientes estructuras opacas³⁹⁹.
- Prevenir y corregir las conductas de sus clientes encaminadas a provocar riesgos fiscales importantes, de conformidad con el manual de cumplimiento voluntario que establezca la asociación o colegio profesional.
- En el marco de los procedimientos de aplicación de los tributos en los que intervengan en el ejercicio de su profesión, se comprometen a colaborar con la AEAT para clarificar las cuestiones controvertidas y a aportar toda información que pueda ser relevante para el desarrollo del procedimiento, en aras de agilizar la tramitación del mismo y reducir la litigiosidad.
- Al igual que ocurriría con los colegios y asociaciones profesionales, los intermediarios fiscales también se comprometen a promover las relaciones con la

³⁹⁹ Entendiendo por tales aquellas en las que, mediante la interposición de sociedades instrumentales situadas en paraísos fiscales o territorios no cooperantes con las autoridades fiscales, estén diseñadas con el propósito de impedir el conocimiento por parte de la Agencia Tributaria de los responsables finales de las actividades o los titulares últimos de los bienes o derechos implicados. Asimismo, se considerarán estructuras opacas la utilización de sociedades instrumentales en operaciones de importación o intracomunitarias, aun cuando no estén radicadas en paraísos fiscales, constituidas o utilizadas con el fin de impedir o dificultar el conocimiento por parte de la Agencia Tributaria de los responsables finales de las operaciones.

Agencia Tributaria en formato electrónico, así como a mantener actualizados los datos censales propios y de sus clientes.

- Difundir entre sus clientes el uso de los instrumentos previstos en el ordenamiento jurídico tributario para evitar conflictos.
- Poner en conocimiento de la asociación o colegio las irregularidades que detecten los asociados o sus clientes respecto de conductas fraudulentas generalizadas en un sector.
- Mantener actualizados sus conocimientos.
- Cumplir con los estándares de calidad establecidos por la asociación o colegio profesional al que pertenezcan.

3.2.3. Compromisos asumidos por parte de la Agencia Tributaria

Pero de dichos códigos también resultan obligaciones para la Administración Tributaria. Así, respecto de las asociaciones y colegios profesionales, la AEAT se compromete a:

- Establecer un canal de comunicación en la web de la AEAT, a través del cual las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios puedan formular cuestiones.
- Impulsar la mejora de los procedimientos en orden a evitar la verificación presencial de documentación y evitar desplazamientos a las oficinas de la AEAT.
- Publicar los criterios que aplica en sus procedimientos de control, en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general.
- Mejorar la aplicación del sistema tributario, reduciendo las cargas fiscales indirectas, fomentando el uso de la Administración electrónica y favoreciendo el uso de los instrumentos que establece el ordenamiento jurídico tributario tendentes a la minoración de conflictos.
- Garantizar el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes.
- Participar en cursos o jornadas de tratamiento de temas de interés para las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios.
- El reconocimiento de los intermediarios fiscales y las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios que voluntariamente se adhieran al código.
- Establecer junto con las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios estrategias tendentes al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, así como el desarrollo y fomento de una educación cívico-tributaria.

- Analizar las solicitudes de unificación de criterio que planteen las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios.

Por su parte, respecto de los profesionales tributarios individualmente considerados, adheridos al Código de Profesionales Tributarios, la AEAT se compromete a:

- Singularizar y personalizar la atención a los intermediarios fiscales adheridos al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios, mejorando las funcionalidades de la aplicación de la cita previa.
- Reconocer a los intermediarios fiscales que voluntariamente se adhieran al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios.
- Identificar las declaraciones tributarias presentadas por los intermediarios fiscales adheridos al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios.
- Y, en el curso de los procedimientos en los que el intermediario fiscal ponga de manifiesto su condición de persona adherida al código y su voluntad de agilizar la tramitación y reducir la litigiosidad, la AEAT facilitará al intermediario fiscal, lo antes posible, el conocimiento de los hechos susceptibles de regularización, con el fin de que este pueda desarrollar toda la actividad probatoria necesaria en defensa de los derechos de su representado, y celebrará reuniones tendentes a poner de manifiesto y aclarar las cuestiones de relevancia que se hubieran podido suscitar en el procedimiento.

Interesa destacar de estos compromisos cómo se busca dar un trato diferenciado a los intermediarios fiscales que asumen las exigencias derivadas del Código de Buenas Prácticas, de forma que estos, a cambio de actuar de forma más transparente y rechazar las prácticas artificiosas de planificación fiscal, se vean beneficiados por un trato preferente y personalizado, fundado en la confianza mutua, ante la AEAT.

En cuanto a la adhesión a dichos códigos, que es voluntaria, ha de ser por partida doble, dado que ha de producirse la adhesión general de la asociación o colegio profesional, y posteriormente la adhesión de cada uno de los miembros de la asociación o colegio.

La AEAT, salvo manifestación en contrario, podrá informar en su página web de las asociaciones, colegios e intermediarios fiscales adheridos, beneficiándose así ambos de la mejora reputacional en cuanto que compromiso con las buenas prácticas tributarias supone.

Por último, se creará en ambos casos una Comisión de Seguimiento compuesta por seis miembros, de composición paritaria, en representación de la AEAT y de las asociaciones y colegios profesionales, cuya principal función será someter a la consideración del pleno nuevas materias a incluir en el código y solventar la interpretación del mismo.

Para terminar este apartado, cabe decir que los Códigos de Buenas Prácticas a los que nos hemos referido no son más que un paso más en la plasmación de ese cambio de filosofía en la aplicación del sistema tributario que estamos propugnando. La aplicación del sistema tributario no puede verse como una confrontación entre partes enfrentadas, sino como una colaboración entre partes que comparten el objetivo de construir y aplicar un sistema tributario justo, predecible, que contribuya al sostenimiento del gasto público bajo los principios de certidumbre y seguridad jurídica. Relación que ha de basarse en los principios de buena fe y confianza legítima de todas las partes involucradas en su aplicación: ciudadanos, agentes sociales y autoridades. Dicha relación debe asentarse en la total transparencia de las empresas y asesores fiscales sobre su actividad, dispuestos a dar toda la información y documentación que sobre la misma dispongan, bajo el presupuesto de que nada tienen que ocultar a la Administración Tributaria. Esta, por su parte, se compromete a que sus actuaciones y criterios sean predecibles, a pronunciarse sobre el criterio a seguir en la presentación de las autoliquidaciones, y a tratar de interferir lo mínimo posible en el desenvolvimiento empresarial. Si a pesar de este cambio de actitud de ambas partes surge el conflicto, ambas deben comprometerse a abordarlo desde una actitud abierta, de confianza en la otra parte, dialogando abiertamente sobre los hechos e interpretaciones en los que existan discordancias y tratando de llegar a puntos de encuentro asumibles por ambas partes. De esta forma todas las partes implicadas se verán favorecidas. Las empresas al ganar certidumbre sobre su factura fiscal, y no verse sometidas a interminables procedimientos de comprobación que distorsionan y distraen a las mismas de lo que debe ser su preocupación principal, su actividad económica; y la Administración al poder hacer una adecuada valoración de los riesgos fiscales de las empresas y destinar sus recursos en función de la misma, destinándolos a la comprobación de los contribuyentes realmente incumplidores y que se manejan al margen del sistema. Por otro lado, también la Administración gana en seguridad jurídica al poder cuantificar con más exactitud los recursos de los que dispone, minorando el importe de las deudas suspendidas en los tribunales, y dotando al país de un escenario estable, de certidumbre y seguridad jurídica que pueda servir de estímulo para la atracción de inversiones.

No obstante, sin dejar de reconocer los avances que suponen el Foro de Grandes Empresas y el Foro de Profesionales Tributarios, quizá echo en falta la plasmación legal de las recomendaciones y principios previstos en los mismos para pasar del ámbito de las buenas intenciones y propósitos al reconocimiento de derechos y obligaciones de las partes implicadas. Solo así estimo que se conseguiría un avance significativo en la consecución del modelo cooperativo y, además, su plasmación en textos positivos lo consideraría más apegado a nuestra tradición jurídica, más dada a la plasmación de los derechos y obligaciones en textos legales que en normas de *soft law*. Es cierto que con esta regulación se perdería la flexibilidad y el carácter informal con que se desarrollan en la actualidad estos foros, pero también lo es que solo así se daría un impulso definitivo al nuevo modelo. Ahora bien, esta plasmación en derecho positivo del modelo cooperativo ha de ser gradual, plasmando en textos legales únicamente aquellos derechos y obligaciones sobre los cuales ya exista consenso previo en el seno de dichos foros. En caso contrario dicha regulación nos podría llevar a la paradoja de que, siendo el objetivo de la misma impulsar el modelo de cumplimiento cooperativo, provocara el rechazo del modelo, al imponerse la participación en el mismo y las nuevas obligaciones de forma coactiva.

4. ¿ES POSIBLE EN NUESTRO DERECHO TRIBUTARIO LA IMPLANTACIÓN DE *MODELOS DE ORGANIZACIÓN Y GESTIÓN* QUE EXONEREN DE RESPONSABILIDAD POR LA COMISIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS?⁴⁰⁰

Nos planteamos ahora si viendo las experiencias previas ya existentes en nuestro país, cabe plantearse la posibilidad de implantación en nuestro derecho tributario de programas de cumplimiento o *compliance*⁴⁰¹, cuya implantación y seguimiento minimice los riesgos tributarios de los contribuyentes que lo implanten, reduciendo la posibilidad de comisión de infracciones tributarias, o contribuyendo a la detección temprana y corrección de dichas conductas. Dicha posibilidad se ha hecho aún más presente a raíz de la introducción en nuestro CP de la responsabilidad penal de las personas jurídicas⁴⁰², por

⁴⁰⁰ Fiscalía General del Estado, *Circular 1/2016 sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015*, op. cit.

⁴⁰¹ Santana Lorenzo, M. y García Novoa, C. (dirs.), *Practicum Compliance Tributario 2020*, Barcelona: Thomson Reuters, 2019.

⁴⁰² Banacluche Palao, J., Zarzalejos Nieto, J., Gómez-Jara Díez, C., *Responsabilidad penal de las personas jurídicas, aspectos sustantivos y procesales*, Madrid: La Ley, 2011.

medio de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio⁴⁰³, y más aún tras la reforma de la misma por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo⁴⁰⁴, que modifica el art. 31 bis, reforma el art. 66 bis, e introduce los nuevos arts. 31 ter, 31 quater y 31 quinquies. Ha sido tras esta reforma, que introduce en nuestro derecho penal los «modelos de organización y gestión»⁴⁰⁵, cuya observancia permite exonerar de responsabilidad penal a las personas jurídicas, cuando se ha planteado la posibilidad de extender este modelo al ámbito de los ilícitos tributarios.

El sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas instaurado en nuestro derecho es un sistema de responsabilidad por *transferencia, indirecta, o vicarial*. No se prevé que las personas jurídicas sean autoras de los correspondientes delitos, sino que lo que dispone el art. 31 bis del CP es que las personas jurídicas «serán penalmente responsables de los delitos cometidos» por las personas físicas previstas en el art. 31 bis.1.a)⁴⁰⁶ y art. 31 bis.1.b)⁴⁰⁷, en beneficio directo o indirecto de las mismas. Así, el propio art. 31 bis.2.º.3.ª dispone que son «los autores individuales» los que «han cometido el delito» y el art. 310 bis que «cuando de acuerdo con lo establecido en el art. 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título...». De esta forma pues, las personas jurídicas no son las autoras del delito, sino que habrá unas personas físicas que actúen y una persona jurídica que asuma la responsabilidad de tal actuación, cuando se verifiquen los criterios de transferencia de responsabilidad a la persona jurídica.

⁴⁰³ Que introduce el art. 31 bis del CP, que se completa con las disposiciones de los arts. 33.7 (penas imponibles a las personas jurídicas), 50.3 y 4 (extensión y cuota diaria de la pena de multa), 53.5 (posibilidad de pago fraccionado), 52.4 (multas sustitutivas de la multa proporcional, cuando no sea posible el cálculo de esta), 66 bis (determinación de la pena aplicable), 116.3 (responsabilidad civil) y 130 (supuestos de transformación y fusión de sociedades).

⁴⁰⁴ Cuyo objetivo, según establece su preámbulo, es «llevar a cabo una mejora técnica en la regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas [...], con la finalidad de delimitar adecuadamente el contenido del “debido control”, cuyo quebrantamiento permite fundamentar su responsabilidad penal».

⁴⁰⁵ No obstante, estos modelos de cumplimiento o *compliance* ya se preveían en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales, desarrollada por el Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, y en normativa sectorial como las Circulares de la CNMV núm. 6/2009, de 9 de diciembre, *sobre control interno de las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva y sociedades de inversión*, y núm. 1/2014, de 26 de febrero, *sobre los requisitos de organización interna y de las funciones de control de las entidades que prestan servicios de inversión*, y el Código de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas, publicado por la CNMV el 24 de febrero de 2015.

⁴⁰⁶ Art. 31 bis.1.a), el CP hace referencia a los delitos cometidos por «Representantes legales», «quienes actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica», y por «quienes ostenten facultades de organización y control».

⁴⁰⁷ Art. 31 bis.1.b), el CP se refiere a los delitos cometidos por «quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquellos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso».

Además, hay que tener presente que esta responsabilidad penal de las personas jurídicas no es una responsabilidad general para todos los tipos de delitos, sino que únicamente será exigible en aquellos tipos delictivos que expresamente lo prevean, entre los que se encuentran los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social⁴⁰⁸, por expresa previsión del art. 310 bis.

Es la previsión, en los apartados 2 y 3 del art. 31 bis del CP, de la posibilidad de adoptar «modelos de organización y gestión que incluyan las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión», como causa de exoneración de dicha responsabilidad penal o como atenuante de la misma⁴⁰⁹, la que lleva a parte de la doctrina⁴¹⁰ a tratar de exportar dicho modelo al ámbito de los ilícitos tributarios, de forma que también en el ámbito de las sanciones tributarias administrativas se prevea como causa de exoneración o atenuación de la responsabilidad la implantación de dichos modelos.

Así, dispone el art. 31 bis.2.º que, «si el delito fuere cometido por las personas indicadas en la letra a) del apartado anterior (representantes legales, quienes están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica, y quienes ostenten facultades de organización y control), la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen las siguientes condiciones⁴¹¹:

1. Que el órgano de administración hubiera adoptado, antes de la comisión del delito, un modelo de gestión de riesgos que incluya medidas de vigilancia y control para prevenir la comisión de delitos de la misma naturaleza que el enjuiciado o que reduzca de forma significativa el riesgo de su comisión.
2. Que el funcionamiento y supervisión del modelo de prevención esté confiado a un órgano de la persona jurídica autónomo e independiente, o a quien

⁴⁰⁸ Título XIV del libro II del CP, arts. 305 a 310 bis.

⁴⁰⁹ El art. 31. quater.1 prevé como circunstancia atenuante de dicha responsabilidad «haber establecido antes del comienzo del juicio oral medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que, en el futuro, pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la organización». También el art. 66 bis del CP prevé una atenuación de la pena cuando la responsabilidad penal de la persona jurídica, en los casos del art. 31.1.bis.b), derive de un incumplimiento de los deberes de supervisión, vigilancia y control que no tenga carácter grave.

⁴¹⁰ Entre la que destaca D. Javier Martín Fernández, catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid.

⁴¹¹ Dichas condiciones, excepto la tercera, también son aplicables para que se pueda apreciar la exención de responsabilidad penal de las personas jurídicas por los delitos cometidos por las personas señaladas en el art. 31 bis.1.b) del CP.

corresponda la supervisión de la eficacia de los controles internos de la persona jurídica.

3. Que las personas físicas que han cometido el delito, lo hayan realizado eludiendo fraudulentamente los modelos de control de riesgos, y
4. Que el órgano de control al que se refiere la segunda condición no haya actuado negligentemente, ya sea mediante omisión o por ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control».

Pudiendo también ser valoradas dichas circunstancias como atenuantes de la pena en los casos de acreditación parcial de las mismas.

Por su parte, el apartado 4.º del art. 31 bis establece que, «si el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b) del apartado 1 (quienes, estando sometidas a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, hayan realizado los hechos por haberse incumplido gravemente por aquellos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad), la persona jurídica también quedará exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, hubiera adoptado un modelo de organización y gestión adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión».

Respecto de las personas jurídicas de pequeñas dimensiones⁴¹², el único matiz que se introduce en el apartado 3.º del art 31 bis del CP es que las funciones de supervisión del funcionamiento y cumplimiento del modelo de prevención podrán ser confiadas, no a un órgano autónomo, sino al propio órgano de administración.

Por su parte, el apartado 5.º del art. 31 bis del CP recoge los requisitos que han de cumplir dichos modelos de organización y gestión, para que surtan eficacia exigente. Así, dichos modelos:

⁴¹² Entendiendo por tales aquellas autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviadas, que según el art. 258 del TRLSC serán «las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes: a) Que el total de las partidas de activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros. c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a doscientos cincuenta». En su primer ejercicio social, «las sociedades podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior».

1. Deben identificar las actividades en cuyo ámbito puedan cometerse los delitos que deben ser prevenidos.
2. Deben identificar el proceso de formación de la voluntad de las personas jurídicas, de toma de decisiones y de ejecución de las mismas en relación a los delitos a prevenir.
3. Establecerán el modelo de gestión de los recursos financieros que impida la comisión de los delitos que deben ser prevenidos.
4. Establecerán la obligación de informar sobre posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención (canal de denuncias interno).
5. Deben prever un sistema disciplinario que sancione el incumplimiento del modelo.
6. Establecerán la revisión periódica del modelo, y preverán su modificación cuando se hayan constatado incumplimientos graves del mismo, o cuando se produzcan cambios relevantes en la organización o actividad desarrollada.

Estos modelos de gestión y organización, cuando superen el juicio sobre su idoneidad y eficacia⁴¹³, que corresponde en exclusiva a la judicatura, rompen esa transferencia o nexo

⁴¹³ La Circular 1/2016 de la FGE, de 22 de enero de 2016, establece como pautas para realizar dicho juicio de idoneidad las siguientes: *primera*: la regulación de los modelos de organización y gestión debe interpretarse de manera que el régimen de responsabilidad penal de la persona jurídica no quede vacío de contenido y sea de imposible apreciación en la práctica. *Segunda*: los modelos de organización y gestión no solo tienen por objeto evitar la sanción penal de la empresa sino promover una verdadera cultura ética empresarial. Por eso, la clave para valorar su verdadera eficacia no radica tanto en la existencia de un programa de prevención sino en la importancia que tiene en la toma de decisiones de sus dirigentes y empleados y en qué medida es una verdadera expresión de su cultura de cumplimiento. *Tercera*: las certificaciones sobre la idoneidad del modelo expedidas por empresas, corporaciones o asociaciones evaluadoras y certificadoras de cumplimiento de obligaciones, mediante las que se manifiesta que un modelo cumple las condiciones y requisitos legales, podrán apreciarse como un elemento adicional más de su observancia, pero en modo alguno acreditan la eficacia del programa, ni sustituyen la valoración que de manera exclusiva compete al órgano judicial. *Cuarta*: cualquier programa eficaz depende del inequívoco compromiso y apoyo de la alta dirección de la compañía. El comportamiento y la implicación del Consejo de Administración y de los principales ejecutivos son claves para trasladar una cultura de cumplimiento al resto de la compañía. *Quinta*: aunque, como se ha expuesto, cabe un beneficio indirecto de la persona jurídica, la responsabilidad corporativa no debe valorarse igual en los supuestos en los que la conducta criminal redunde principalmente en beneficio de la sociedad que en aquellos otros en que dicho beneficio resulta secundario o meramente tangencial al perseguido por el delincuente. *Sexta*: si bien la detección de delitos no está expresamente incluida en la enunciación ni en los requisitos de los modelos de organización y gestión, forma parte, junto con la prevención, de su contenido esencial. *Séptima*: si bien la comisión de un delito no invalida automáticamente el modelo de prevención, también es cierto que este puede quedar seriamente en entredicho a tenor de la gravedad de la conducta delictiva y su extensión en la corporación, el alto número de empleados implicados, la baja intensidad del fraude empleado para eludir el modelo o la frecuencia y duración de la actividad criminal. *Octava*: el comportamiento de la corporación en relación con anteriores conductas es relevante para deducir la voluntad de cumplimiento de la persona jurídica y en qué medida el delito representa un acontecimiento puntual y ajeno a su cultura ética o, por el contrario, evidencia la ausencia de tal cultura, desnudando el modelo de organización como un mero artificio

causal entre la comisión de un delito por las personas físicas mencionadas anteriormente y la atribución de la responsabilidad por el mismo a las personas jurídicas a quienes beneficien directa o indirectamente y a cuya estructura pertenecen dichas personas. La idoneidad de tales modelos como causa de exclusión o atenuación de la responsabilidad deberá ser alegada y probada por la persona jurídica, en quien recae la carga de la prueba. Así, sin perjuicio de las responsabilidades que quepa exigir a las personas responsables de tales actos, si la persona jurídica ha implantado uno de estos modelos de cumplimiento, lo ha actualizado debidamente, ha designado un responsable de su supervisión, ha identificado las actividades en las que mayor es el riesgo de comisión de los mismos, ha establecido claramente el procedimiento de toma de decisiones en el seno de la empresa, identificando las responsabilidades de cada uno de los intervinientes, ha creado un canal de comunicación o denuncias de tales incumplimientos y el correspondiente régimen disciplinario, y ha colaborado en su detección y persecución, la responsabilidad de los autores no se transferirá a la persona jurídica.

Vistas las características que han de reunir los *modelos de gestión y control* en el ámbito penal para tener eficacia eximente o atenuante, cabe preguntarse: ¿se puede exportar este modelo al ámbito de los ilícitos tributarios? Antes de plantearnos la aplicación de este modelo a las infracciones tributarias conviene hacer las siguientes precisiones:

- Lo primero que debemos tener presente es que, si se pretende exportar este modelo al ámbito de las infracciones tributarias, el mismo precisa de expreso reconocimiento legal, a imagen y semejanza de lo previsto en el CP. De nada vale instar a las empresas a implantar y gestionar estos modelos sin el previo reconocimiento legal de los mismos. Se debería incluir expresamente en la LGT⁴¹⁴ la existencia de estos modelos como causa de exoneración de la responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria, recayendo el juicio sobre la idoneidad y eficacia de los mismos en la inspección en función de las condiciones concretas del caso en cuestión, sin que la certificación de la idoneidad del modelo por una empresa o certificadora supla la valoración de la inspección. No obstante, si bien

exculporio. *Novena*: las actuaciones llevadas a cabo por la persona jurídica tras la comisión del delito han de ser igualmente evaluadas. La adopción de medidas disciplinarias contra los autores o la inmediata revisión del programa para detectar sus posibles debilidades, introduciendo en su caso las necesarias modificaciones, son muestra del compromiso de los dirigentes de la corporación con el programa de cumplimiento.

⁴¹⁴ Por ejemplo, en el art. 179 de la LGT, que regula las causas de exoneración de responsabilidad por la comisión de infracciones tributarias.

en última instancia el juicio sobre la idoneidad y eficacia recaería en la inspección, a la vista del sentido de los fallos de los tribunales en los recursos sobre sanciones, y de su tendencia a anular las mismas por falta de acreditación del elemento subjetivo (*dolo, culpa o negligencia*) en su comisión, en la mayoría de los casos la implantación de estos *modelos de gestión y organización* y la certificación de su idoneidad por una empresa especializada llevarían a que, en la práctica, fuera difícil la imposición de sanciones a las empresas que hubieran adoptado los mismos, siempre y cuando estos reunieran las características vistas.

- El objetivo de dichos modelos no debe ser evitar la sanción tributaria (también es predicable del delito) sino instaurar en las empresas una verdadera cultura de cumplimiento. Su finalidad debe ser crear una verdadera ética empresarial de cumplimiento de la legalidad en general, lo que debe tenerse presente en todos los ámbitos de su actividad: relaciones con clientes y proveedores, con intermediarios financieros, en su política de nombramientos y ascensos, en la gestión de los riesgos tributarios, presencia en paraísos fiscales o territorios de nula tributación...
- No debe caerse en la práctica, detectada ya en otros ámbitos como en determinados casos de auditoría, de que el modelo de gestión de riesgos se convierta en una mera formalidad más, un mero *proforma* realizado por las grandes empresas de servicios financieros, en el que apenas sí se realizan adaptaciones formales para implantarlo en las diferentes empresas. El modelo, para que cumpla su función, debe ser fruto de un análisis de los riesgos específicos de la empresa en cuestión, de su diferente estructura y esquema de decisiones, y de los ámbitos en los que la empresa opere. Si no, corre el riesgo de convertirse en una *nueva obligación formal para las empresas*, un nuevo coste para las mismas, que en nada las ampararía frente a una comprobación administrativa.
- También hemos de tener presente que, para su implantación en el ámbito del derecho tributario, ha de cambiarse la perspectiva y filosofía que lo inspira en el derecho penal. Como hemos analizado, en el derecho penal se parte de la base de que los autores del delito son las personas físicas que actúan en nombre o beneficio de la empresa, y esta responde pues por hechos ajenos. En este esquema, los modelos de gestión y organización actúan como elemento que rompe el nexo causal entre los hechos de las personas físicas y la responsabilidad de las personas jurídicas, como impedimento de la transferencia de la responsabilidad a las

mismas. Por el contrario, en el derecho tributario en general, y en el ámbito de las infracciones tributarias en particular, son las personas jurídicas las que tienen la condición de obligados tributarios⁴¹⁵, las que son contribuyentes por realizar el hecho imponible⁴¹⁶, y los sujetos infractores⁴¹⁷, y son determinadas personas físicas las que son responsables solidarias⁴¹⁸ o subsidiarias⁴¹⁹ de la deuda tributaria y sanciones impuestas a las mismas.

Pues bien, siguiendo el esquema de los modelos de organización y gestión previstos en el CP, en febrero de 2019 se aprueba la *Norma UNE⁴²⁰ 19602, de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario: Requisitos con orientación para su uso*, cuyo objetivo es proporcionar los instrumentos y orientaciones precisas para la implantación y evaluación de un sistema de control de riesgos tributarios, de forma que permita detectar, prevenir y remediar los mismos en las organizaciones que lo implanten. Su fin último, como en el caso de los modelos de gestión previstos en el CP, es implantar una auténtica cultura de cumplimiento en la organización, implicando a todos los miembros de la misma, de forma que el respeto a la letra y espíritu de las leyes, en este caso de las tributarias, sea la regla general de la organización y sus trabajadores, y que su desviación o incumplimiento se persiga por la misma, instaurando un canal de comunicación y denuncias de tales incumplimientos.

Se dispone que la aprobación de dicho modelo corresponde, como en el ámbito penal, al órgano de dirección, sin perjuicio de que su implantación, revisión y actualización se encomiende a un órgano específico.

Para la implantación de tales modelos se prevé asimismo que la organización haga un *mapa de riesgos*, distinguiendo entre aquellos que son comunes a cualesquiera de ellas y aquellos específicos de la organización en función de las actividades que desarrolle. Ha

⁴¹⁵ Art. 35 de la LGT: «1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias».

⁴¹⁶ Art. 36 de la LGT: «1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma [...] 2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible».

⁴¹⁷ Art. 181 de la LGT: «1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del art. 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes».

⁴¹⁸ Art. 42 de la LGT.

⁴¹⁹ Art. 43 de la LGT.

⁴²⁰ Asociación Española de Normalización, *Norma UNE 19602, de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario: Requisitos con orientación para su uso*, Madrid: Asociación Española de Normalización, 2019.

de quedar claro y documentado el proceso de formación de la voluntad de la organización, y las responsabilidades de cada uno de los intervinientes en dicho proceso, correspondiendo la responsabilidad última de la política fiscal de la organización al órgano de administración, quien también deberá aprobar las operaciones de mayor relevancia o que impliquen un mayor riesgo fiscal. Se establece que se han de realizar controles tanto financieros como no financieros que puedan poner de manifiesto la robustez del sistema, y el sometimiento del mismo a procesos de auditoría que permitan detectar posibles errores o ineficacias del mismo. Asimismo, con el fin de minimizar los riesgos tributarios derivados de errores en la interpretación de la normativa o jurisprudencia vigente, se prevé el uso de los mecanismos de información y asistencia ya previstos en el ordenamiento tributario. Así, se insta a las organizaciones a que hagan uso del mecanismo de las consultas tributarias escritas⁴²¹ a la DGT, por el cual se requiere a esta que se pronuncie sobre la tributación de las operaciones más complejas, que se solicite a la Administración competente la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles antes de la compra o venta de los mismos⁴²², y que, cuando la normativa del impuesto así lo prevea, se someta a la Administración Tributaria la «valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria»⁴²³.

Por otro lado, la norma trata de extender la filosofía del cumplimiento, no solo a la organización que lo implanta, sino a los terceros con los que se relaciona esta, tomando en consideración a la hora de contratar con ellos, el perfil de riesgos y de incumplimientos tanto de proveedores como de posibles candidatos a trabajar en la organización.

Más allá de los requisitos concretos de la norma, interesa destacar que la misma supone un nuevo paso en el camino de crear las condiciones y presupuestos necesarios para el establecimiento de una verdadera relación cooperativa entre contribuyentes y Administración Tributaria. En la medida en que los contribuyentes se comprometan firmemente con el cumplimiento de las leyes tributarias, en letra y espíritu, y demuestren que ponen todo de su parte para el cumplimiento de las mismas, siendo los incumplimientos tributarios consecuencia de simples errores y no de estrategias que busquen tal finalidad, la Administración Tributaria podrá cambiar su planteamiento en la

⁴²¹ Arts. 88 y 89 de la LGT.

⁴²² Art. 90 de la LGT.

⁴²³ Art. 91 de la LGT y arts. 18.9 LIS y 21 a 30 RIS.

aplicación del sistema tributario, orientándose más a la colaboración y servicio a las empresas que a la comprobación posterior.

Para terminar, cabe decir que la Norma Une 19602 recoge muchos de los principios y recomendaciones ya previstas en el CBPT, y por lo demás, como anteriormente mencionaba, cabe hacer respecto a dicha norma la misma reflexión que hacía respecto del CBPT, y es que si se quiere que tales programas de *compliance* tengan virtualidad real, deben reconocerse expresamente en la LGT como causa de exoneración o atenuación de la responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria. En caso contrario, se corre el riesgo de que generen aún mayor desapego con el sistema tributario dado que se pueden generar situaciones en que, habiendo el contribuyente implantado un modelo de prevención y gestión de riesgos, y habiendo certificado la idoneidad del mismo por una empresa habilitada al efecto, sea sancionado por la Administración, ante la falta de previsión legal de tales modelos, pudiendo generar mayor desasosiego en el contribuyente, que ve como a pesar de la inversión realizada todos sus esfuerzos son inútiles y acaba siendo sancionado.

CONCLUSIONES

Cabe terminar este trabajo diciendo que un país moderno como España, con una Administración Tributaria que es referente mundial en muchos aspectos, no puede asumir como normales las cifras de conflictividad y el clima de inseguridad e incertidumbre que sobre el coste fiscal de las operaciones empresariales reina en la actualidad. Siendo el tratamiento tributario uno de los aspectos más determinantes en la toma de decisiones empresariales, nuestro sistema tributario no puede generar desconfianza e incertidumbre sobre el coste fiscal de las mismas. Y es que más allá del importe de la factura fiscal, los contribuyentes en general, y las empresas en particular, buscan certidumbre en cuanto a dicho importe, sin temor a verse sometidas *a posteriori* a interminables inspecciones y al tortuoso camino de impugnación de las liquidaciones tributarias.

Para tratar de aliviar dicha situación, lo primero que debemos hacer es dotarnos de una normativa estable, redactada con una buena técnica legislativa, que fundamente el objetivo que pretende alcanzar y la situación que trata de solucionar, y en la que con carácter previo a su aprobación se escuche a los principales sectores implicados por la misma. Una vez aprobada se debe comprobar el impacto de la norma, si su aplicación está siendo problemática y tratar de solventar las principales dudas de los contribuyentes en su aplicación. Dicha normativa ha de aprobarse con una *vacatio legis* lo suficientemente amplia como para que los contribuyentes puedan prepararse para su aplicación y, una vez aprobada, ha de ser lo más estable posible, reformándola únicamente cuando sea indispensable y evitando en lo posible los efectos retroactivos de dichas reformas.

Pero también los procedimientos de comprobación han de ser revisados. Dichos procedimientos, especialmente el de inspección, han de ser más limitados en cuanto a su alcance y duración, tratando de interferir lo menos posible en el funcionamiento normal de la empresa, y, en los mismos, ha de primarse la transparencia por ambas partes. El contribuyente ha de aportar la documentación solicitada en el formato y plazo solicitados, ha de informar sobre todas las operaciones que tuvieron lugar en los ejercicios inspeccionados y ha de explicar la interpretación y fundamentación en base a la cual confeccionó sus autoliquidaciones. Por su parte, la inspección debe poner en conocimiento del contribuyente, tan pronto como sea posible, los hechos de cuyo

tratamiento tributario duda, para, de esta forma, entablar un diálogo abierto y sincero sobre el tratamiento fiscal de los mismos, escuchando y tratando de comprender la postura del contribuyente y, cuando no esté conforme con dicha interpretación, trasladando y explicando la suya al contribuyente. De esta forma, conociendo ambas partes la postura de la otra y los fundamentos de la misma, se pueden solventar muchos malentendidos y se pueden agotar las posibilidades de llegar a un consenso sobre la fijación de los hechos y el tratamiento fiscal de los mismos. Así pues, se deben agotar todas las posibilidades de diálogo con el contribuyente, trasladándole las razones que justifican que la inspección no esté conforme con la interpretación dada por el mismo y haciéndole ver cuáles son los antecedentes jurisprudenciales existentes en su caso. En este sentido, podría ser deseable la intervención de un *segundo par de ojos*, un funcionario, distinto al que instruye el procedimiento y que bien pudiera pertenecer a la Oficina Técnica del inspector jefe, que, de forma imparcial e independiente, se pronunciara sobre ambas posturas haciendo ver a la parte que correspondiera la poca justificación de su interpretación y el escaso éxito que la misma tendría en los tribunales. Asimismo, abriría la posibilidad de que aún en fase de liquidación, una vez incoada el acta, se volviera a escuchar al contribuyente y se trataran de comprender sus razones, siempre con el fin de intentar evitar el conflicto.

Continuando con el procedimiento inspector, trataría de flexibilizar su regulación, haciéndolo menos rígido y más abierto al diálogo y a la contraposición de posiciones. Por otra parte, flexibilizaría los supuestos de hecho que permiten la incoación de las actas con acuerdo, permitiendo su incoación siempre que sobre los hechos discutidos no hubiera una interpretación firme y consolidada de la propia Administración o de los tribunales.

Respecto del procedimiento sancionador, tradicional fuente de conflictividad y donde mayor es el porcentaje de resoluciones favorables a los contribuyentes en los tribunales, trataría de ponderar el historial del contribuyente a la hora de su imposición, reservando las sanciones graves y muy graves para los contribuyentes manifiestamente incumplidores, y no sancionando lo que bien pueden ser simples errores aritméticos o de hecho.

De esta forma, considero que lograríamos reducir sustancialmente la conflictividad, pero como a pesar de estas reformas es inevitable que surjan estos conflictos, también introduciría determinadas reformas en la vía de revisión. Por un lado, establecería el arbitraje para los asuntos de menor importe, que por otra parte son los más numerosos, y

reforzaría el papel de unificador de doctrina del TEAC, más que el de segunda instancia como ocurre en la actualidad. Por su parte, en la vía jurisdiccional creo imprescindible la creación de tribunales especializados en el orden tributario, dado que no es de recibo que se obligue a jueces sin la especialización necesaria a pronunciarse sobre complicadas operaciones empresariales.

Asimismo, trataría de cambiar la perspectiva desde la que se contempla al contribuyente en los procedimientos de aplicación de los tributos, para que más que contemplarlos como partes enfrentadas sean vistos como colaboradores en la aplicación del sistema tributario, dado que los contribuyentes son los primeros interesados en que se logre una aplicación efectiva y justa del sistema tributario, poniendo fin a la competencia desleal que implican los casos de elusión fiscal, principalmente de las grandes empresas que se benefician de las incoherencias y rigideces de la legislación fiscal internacional.

De esta forma ha de conseguirse que, a cambio de la total transparencia y colaboración de las empresas, estas ganen en seguridad jurídica y en tranquilidad para poder centrarse en su actividad, sin temor a la intervención posterior de la Administración Tributaria. El objetivo es lograr la certeza y seguridad sobre el tratamiento de las operaciones *a priori*, con carácter previo a la presentación de la declaración, ganando las empresas en seguridad sobre el coste fiscal de sus operaciones y la Administración en el importe de los ingresos tributarios, sin verse sometidas ambas partes a interminables comprobaciones y litigios.

Así pues, el fin último sería llegar a un modelo de cumplimiento cooperativo, principalmente con los grandes contribuyentes, que realizan complejas operaciones empresariales en diferentes jurisdicciones fiscales, y que son los que cuentan con más medios para cumplir los requisitos que dicho modelo exige: disponer de un robusto sistema de RSC, un mecanismo de control de riesgos fiscales y cumplir con las mayores demandas de información y documentación que la AEAT exigirá a los contribuyentes adscritos al modelo. Para el resto de contribuyentes considero que bastaría con potenciar los mecanismos ya existentes en nuestro ordenamiento para proporcionar mayor seguridad jurídica, como son las *consultas tributarias a la DGT*⁴²⁴, la petición de

⁴²⁴ Arts. 88 y 89 de la LGT.

*información con carácter previo a la adquisición o transmisión de inmuebles*⁴²⁵, los *acuerdos previos de valoración*⁴²⁶ o las *actas con acuerdo*⁴²⁷.

Y todo ello con el objetivo último de que el sistema tributario logre alcanzar el equilibrio entre su principal función, cual es la generación de los ingresos tributarios necesarios para la sostenibilidad del Estado del bienestar, y el hecho de que el mismo no sea un freno a la iniciativa empresarial, debiendo proporcionar seguridad y certeza sobre el coste fiscal de las operaciones empresariales.

⁴²⁵ Art. 90 de la LGT.

⁴²⁶ Art. 91 de la LGT.

⁴²⁷ Art. 155 de la LGT.

BIBLIOGRAFÍA

- AA. VV., *Declaración de Granada de 18 de mayo de 2018* [en línea]. Disponible en: <https://garcia-berbel.com/_files/200000147-a4861a574a/DECLARACION_DE_GRANADA.pdf>.
- Abel Lluch, X., *Las medidas preventivas de conflictos jurídicos en contextos económicos inestables*, Barcelona: José María Bosch, 2014.
- Agencia Estatal de la Administración Tributaria. *Memoria del ejercicio 2017*.
- Agencia Estatal de la Administración Tributaria. *Plan Estratégico de la AEAT para el periodo 2020-2023*.
- Alonso González, L. M., Andrés Aucejo, E., Cañal García, F., Casanellas Chuecos, M., Ferreiro Serret, E., García Frías, A., Pagés i Galtés, J., Rozas Valdés, J. A., Sartorio Albalat, S., Serrat, M. y Tovillas Morán, J. M., *Propuestas para disminuir la litigiosidad en España a la luz del Derecho comparado*, Barcelona: Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, 2014.
- Asociación Española de Asesores Fiscales, *La conflictividad tributaria. Diagnóstico sobre sus causas y sobre su condición de enfermedad endémica*, Madrid: AEDAF, 2012 (Papers, 6).
- Asociación Española de Normalización, *Norma UNE 19602, de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario: Requisitos con orientación para su uso*, Madrid: Asociación Española de Normalización, 2019.
- Banacloche Palao, J., Zarzalejos Nieto, J., Gómez-Jara Díez, C., *Responsabilidad penal de las personas jurídicas, aspectos sustantivos y procesales*, Madrid: La Ley, 2011.
- Bour, E., «Responsabilidad Social de la Empresa. Análisis del Concepto», *Estudios Económicos*, vol. XXIX, núm. 59 (2012), 1-30.
- Bowen, H. R., *Social Responsibilities of the Businessman*, Nueva York: Harper & Row, 1953.
- Calderón Carrero, J. M., «El International (Tax) Compliance Assurance Programme (ICAP) desarrollado por la OCDE: ¿Hacia nuevos modelos multilaterales y cooperativos de control fiscal de grandes contribuyentes?», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 423 (2018), 5-32.

- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A., *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Zizur Menor: Aranzadi, 2015.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A., «Una aproximación al concepto de “planificación fiscal agresiva” utilizado en los trabajos de la OCDE», *Revista de Contabilidad y Tributación y CEF*, núm. 394 (2016).
- Carroll, A. B., «A three-dimensional conceptual model of corporate performance», *Academy of Management Review*, vol. 4, núm. 4 (1979), 497-505.
- Castanedo García, E., «La Directiva sobre intermediarios fiscales. Obligaciones y responsabilidades de los asesores fiscales», en *XIV Congreso Tributario. Encuentro entre Magistrados y Asesores Fiscales* organizado por AEDAF los días 9, 10 y 11 de mayo 2018 en León.
- Castro de Luna, M. J., «La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018. DAC 6. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7 (2019), 103-120.
- Castro de Luna, M. J., «El International Compliance Assurance Programme», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18 (2019), 15-24.
- Checa González, C., «La injustificable obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa a la contenciosa en la nueva Ley General Tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XXII (2004), 15-28.
- Chico de la Cámara, P., Espejo Poyato, I., García Novoa, C., Martínez Mico, J. G., Roza Valdés, J. y Serrano Acitores, A., *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2015.
- Coello de Portugal Martínez del Peral, I., «Contra los tribunales económico-administrativos», *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, núm. 11 (2017), 50-58.
- Cruz Amorós, M., «Seguridad Tributaria», *El Confidencial*, 27 abril de 2017 [en línea]. Disponible en: <https://blogs.elconfidencial.com/espana/blog-fide/2017-04-27/seguridad-tributaria_1370778/>.
- Davis, K., «The case for and against Business Assumption of Social Responsibilities», *The Academy of Management Journal*, vol. 16, núm. 2 (1973), 312-322.

- Díez Sastre, S. (dir.) y Martínez Sánchez, C. (coord.), *Informe sobre la justicia administrativa 2019*, Madrid: Universidad Autónoma de Madrid; Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa; Consejo General del Poder Judicial y Ministerio de la Presidencia (CEPC), 2019.
- Embid Irujo, J. M. y Val Talens, P. del, *La responsabilidad social corporativa y el Derecho de sociedades de capital: entre la regulación legislativa y el soft law*, Madrid: Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, 2016.
- Ferreiro Lapatza, J. J., «Poder tributario y tutela judicial efectiva», en *Tres lecciones magistrales*, Madrid: Marcial Pons, 1998.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (dir.), *La reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes* [proyecto de investigación] (Programa Nacional sobre estudios Sociales y Económicos), Comisión Interministerial de Ciencia y Tecnología (CICYT). Ref.: SEC1999-0469, 1999-2002.
- Gascón Catalán, J., «Los Consejos de Administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas», *Documentos* (Instituto de Estudios Fiscales), núm. 19 (2014).
- Gil Cruz, E. M.^a, «La componenda del crédito tributario por parte de la hacienda pública en los procedimientos concursales», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 14 (2008), 15-24.
- Gil Cruz, E. M.^a, *Las actas con acuerdo en el procedimiento inspector tributario*, Zizur Menor: Aranzadi, 2009.
- Huelin Martínez de Velasco, J., «La nueva casación contencioso-administrativa (primeros pasos)», *Revista general de derecho constitucional*, núm. 24 (2017), 41-46.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, «Informe Cadbury», *Boletín del Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas*, núm. 18 (1994), 93-139.
- International Fiscal Association, *Initiative on the Enhanced Relationship Key Issue Report* (trads. R. Couzin, S. Dommès, C. Dunahoo, M. Lambooi, W. Nikiel, J. Schwarz y M. Tron), agosto de 2012 [en línea]. Disponible en: <<http://www.ifa-jb.com/media/ER%20Key%20Issue%20Report%20final.pdf>>.
- Jones, C., Temouri, Y. y Cobham, A., «Tax haven networks and the role of the Big four accountancy firms», *Journal of World Business*, vol. 53, núm. 2 (2018), 177-193. Disponible en: <<https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S1090951617303553?token=CFD8E1C>>

EB45DC7C19E19ED7B16830F01D8B42DEC4DAE024FCE19696C10BFF07194C186757DBFF1686A04CA77D6D8F376>.

Juan Lozano, A. M. y Fuster Asensio, C., «Buena Administración Tributaria y Seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad», *Documentos* (Instituto de Estudios Fiscales), núm. 5 (2016).

Juárez Gallego, M., Huesca Gonzáles, A. M., López Ruíz, J. A., Casero Barrón, R. *et al.*, *La percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español*, Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad; Universidad Pontificia ICAI-ICADE, 2012.

Lago Montero, J. M.^a, «De la litigiosidad y la justicia tributaria», en C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel y A. Yábar Sterling (coords.): *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Madrid: Dykinson, 2007, pp. 511-552.

Lago Montero, J. M.^a (dir.), *Litigiosidad tributaria: Estado, causas y remedios*, Zizur Menor: Aranzadi, 2018.

Martín-Abril, D., «Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva: Una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes», *Centro de Estudios Financieros. Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 427 (2018), 69-110.

Martín Cavanna, J. y Sacristán Sánchez, C., *Informe de Transparencia de la Responsabilidad Fiscal de las empresas del IBEX 35*, Madrid: Fundación Compromiso y Transparencia, 2017 [en línea]. Disponible en: <<https://www.compromisoytransparencia.com/informes/contribucion-y-transparencia-2017-informe-de-transparencia-de-la-responsabilidad-fiscal-de-las-empresas-del-ibex-35>>.

Martínez Muñoz, Y., *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.

Martínez Rico, J. G., «La reclamación económico-administrativa y el previo recurso de reposición: vías específicas de impugnación de los actos tributarios: su configuración actual como presupuesto procesal», *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 28 (2012), 107-118.

- Martín Fernández, J., «Riesgo fiscal y Buen Gobierno Corporativo», *Cinco Días*, 18 de agosto de 2014.
- Martín Fernández, J., «Derecho al error sin ser sancionado por Hacienda», *El País*, 7 de febrero de 2018 [en línea]. Disponible en: <https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/06/mercados/1517936284_261540.amp.html>.
- Martín Fernández, J. y Lozano, J., «Los conflictos tributarios en España: propuestas para la conciliación en vía económico-administrativa y jurisdiccional» [entrada de blog], *Elderecho.com*, 3 de mayo de 2017. Disponible en: <<https://elderecho.com/los-conflictos-tributarios-en-espana-propuestas-para-la-conciliacion-en-via-economico-administrativa-y-jurisdiccional>>.
- Martín Queralt, J., «El derecho de defensa en materia tributaria», *Tribuna Tributaria*, núm. 277 (2015), 4-8.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 27.^a ed., Madrid: Tecnos, 2016.
- Míguez Macho, L., «Autotutela administrativa y tutela judicial efectiva: nuevas perspectivas para el proceso contencioso-administrativo», *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 38 (2015).
- Murphy, R. y Stausholm, S. N., *The Big Four, a study of opacity*, Cambridgeshire: European United Left; Nordic Green Left, 2017. Disponible en: <http://www.guengl.eu/uploads/publications-documents/GUENGL_Big_Four.pdf>.
- Nuez Sánchez-Cascado, E. de la y Pérez Torres, E., *La Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, Madrid: Aranzadi, 2000.
- Olivencia Ruiz, M., *Documento de la Comisión Especial para el estudio de un Código Ético de los Consejos de Administración de las Sociedades: el gobierno de las sociedades cotizadas («Informe Olivencia»)*, 1998, Madrid: Ministerio de Economía.
- Olivencia Ruiz, M., «El Gobierno corporativo como instrumento al servicio del accionista minoritario», *Cuadernos de Derecho para ingenieros*, núm. 10 (2011), 49-62.
- Palao Taboada, C., *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, Madrid: Fundación Impuestos y competitividad, junio de 2015 [en línea]. Disponible en: <<http://www.fundacionic.com/wp->

content/uploads/2016/02/Cláusula-General-Antiabusos-Tributaria-en-España-Propuestas-para-una-mayor-seguridad-jur%C3%ADdica.pdf>.

Palumbo, G., Giupponi, G., Nunziata, L. y Mora-Sanguinetti, J., «Judicial performance and its determinants: a cross-country perspective», *OCDE Economic Policy Papers* (París: OCDE Publishing), núm. 5 (2013) [en línea]. Disponible en: <<http://www.oecd.org/economy/growth/judicial-performance.htm>>.

Pastor Prieto, S. y Marín-Barnuevo Fabo, D., *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

Romero Flor, L. M., *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho comparado*, Cuenca: Editores de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2010.

Rosal, P. de, «Los recursos de casación tributarios, al borde de colapsar el Supremo», *Cinco Días*, 30 de abril de 2018 [en línea]. Disponible en: <https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/04/30/legal/1525079568_428405.html>.

Sánchez López, M. E., «La obligación de declaración obligatoria y el Compliance. La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 22 (2019), 15-38.

Santana Lorenzo, M. y García Novoa, C. (dirs.), *Practicum Compliance Tributario 2020*, Barcelona: Thomson Reuters, 2019.

Sanz Gómez, R., «Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea)», *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, núm. 13 (2017), 251-259.

Serrano Antón, F., «Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 419 (2018), 5-58.

Towery, E. M., *How do disclosures of tax aggressiveness to tax authorities affect reporting decisions? Evidence for Schedule*, Austin: The University of Texas, 2012.

Zornoza Pérez, J. J., «Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español: Análisis desde el Derecho comparado», en M. Pont Mesetres y J. F. Pont Clemente (coords.): *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Madrid: Marcial Pons, 2003.

Otros documentos de consulta

Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Foro de Grandes Empresas, *Conclusiones del grupo de trabajo sobre el nuevo modelo de relación cooperativa entre la AEAT y las empresas adheridas al CBPT*, 29 de octubre de 2013 [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Grupos_Trabajo/Conclusiones_GT_Relacion_cooperativa_Pleno_29_10_2013.pdf>.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Foro de Grandes Empresas, *Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del CBPT en el marco del modelo de relación cooperativa entre la AEAT y las empresas*, 2 de noviembre de 2015 [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Grupos_Trabajo/Conclusiones_GTRC.pdf>.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, «Introducción», *Memoria 2015* [en línea]. Disponible en: <http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2015/1__INTRODUCCION/1__INTRODUCCION.html>.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Foro de Grandes Empresas, *Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias*, 28 de octubre de 2016 [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Propuesta_para_el_reforzamiento_de_las_buenas_practicas_de_transparencia_fiscal_empresarial_de_las_empresas_adheridas_al_Codi_ctubre_de_2016_.shtml>.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, «Plantilla y presupuestos», *Memoria 2016* [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2016/2__INFORMACION_INSTITUCIONAL/2_2__Plantilla_y_presupuesto/2_2__Plantilla_y_presupuesto.html>.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, «Cuadro 25. Evolución de la deuda pendiente», *Memoria 2017* [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2017/ANEXO__CUADROS_Y_GRAFICOS/Cuadro_n__25__Evolucion_de_la_deuda_pendiente/Cuadro_n__25__Evolucion_de_la_deuda_pendiente.html>.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Asistente virtual: IVA* [en línea]. Disponible en: <<https://www2.agenciatributaria.gob.es/avaeat/AVaeat.nsf/Inicio?OpenForm&ambito=IVA>>.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios* [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios.shtml>.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios* [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Profesionales_Tributarios/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Profesionales_Tributarios.shtml>.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Foro grandes empresas* [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Foro_Grandes_Empresas.shtml>.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Foro grandes empresas. Nota informativa* [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Nota_informativa_es_es.pdf>.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Propuesta_para_el_reforzamiento_de_las_buenas_practicas_de_transparencia_fiscal_empresarial_de_las_empresas_adheridas_al_Codi_ctubre_de_2016.shtml>.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Información institucional* [en línea]. Disponible en:

<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Informacion_institucional.shtml>.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Localizador de Prestación de Servicios* [en línea]. Disponible en: <<https://www2.agenciatributaria.gob.es/soporteaeat/Localizador.nsf/Localizador?OpenForm>>.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Nuevo Modelo 231. Declaración de información país por país* [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Declaraciones_informativas/_INFORMACION/Novedades/_Nuevo_Modelo_231__Declaracion_de_informacion_pais_por_pais_.shtml>.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Plan Estratégico de la AEAT para el periodo 2019-2022* [en línea]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_componentes_/Notas_de_prensa/La_Agencia_Tributaria_reforzara_la_asistencia_al_contribuyente_con_un_proyecto_piloto_de_borrador_de_IVA_y_remision_de_datos__s_en_Sociades.shtml>.

Comisión Europea, *Libro Verde: Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*, 18 de julio de 2001. Disponible en: <<https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0366&from=ES>>.

Comisión Europea, Plan de Acción sobre el IVA, *Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la IE. Es hora de decidir. COM (2016) 148 final*, de 7 de abril.

Comisión Europea, *Código del Contribuyente Europeo*, 2016.

Comisión Nacional del Mercado de Valores, *Informe de la Comisión Especial para el Fomento de la Transparencia y Seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas («Informe Aldama»)*, 2003 [en línea]. Disponible en: <<https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/INFORMEFINAL.PDF>>.

Comisión Nacional del Mercado de Valores, *Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas 2006 («Código Conthe»)*, 19 de mayo de 2006 [en línea]. Disponible en: <https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/Codigo_unificado_Esp_04.pdf>.

Comisión Nacional del Mercado de Valores, *El gobierno en las sociedades cotizadas* [en línea]. Disponible en: <https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/govsocot.pdf>.

Comisión Nacional del Mercado de Valores, *Guía para la elaboración del Informe de Gestión en las sociedades cotizadas*, junio de 2013 [en línea]. Disponible en: http://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/Grupo/Guia_Gral.pdf.

Comisión Nacional del Mercado de Valores, *Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas 2013* [en línea]. Disponible en: https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/CUBGrefundido_JUNIO2013.pdf.

Comisión Nacional del Mercado de Valores, *Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas 2015*, 18 de febrero de 2015 [en línea]. Disponible en: http://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/Codigo_buen_gobierno.pdf.

Consejo General del Poder Judicial, *Memoria sobre el estado, funcionamiento y actividades del Consejo General del Poder Judicial y de los Juzgados y Tribunales en el año 2018*, Madrid: Secretaría General del Consejo General del Poder Judicial, 2018 [en línea]. Disponible en: <http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPI/Memorias/Memoria-anual-2018--correspondiente-al-ejercicio-2017->.

Editorial del Centro de Estudios Financieros, *En un procedimiento de gestión, dictar una nueva resolución en sustitución de una anulada por cuestiones de fondo forma parte de la ejecución, no cabiendo la retroacción de actuaciones*, 14 de febrero de 2018 [mensaje en un foro]. Disponible en: <https://www.fiscal-impuestos.com/no-cabe-aplicar-retroaccion-actuaciones-procedimientos-gestion-sentencia-tribunal-supremo.html>.

European Justice (página web), *Órganos jurisdiccionales especializados*. Disponible en: https://e-justice.europa.eu/content_specialised_courts-19-de-es.do?member=1.

Fiscalía General del Estado, *Circular 1/2016 sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015*. Ref. FIS-C-2016-00001.

Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, *Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios*, 2 de julio de 2019 [en línea]. Disponible en:

<https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=LE0000648073_20190702.html>.

Foro de Grandes Empresas, *Código de Buenas Prácticas*, 20 de julio de 2010 [en línea]. Disponible en:

<https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=LE0000648075_20100721.html>.

Foro de Grandes Empresas, *Código de Buenas Prácticas Tributarias*, 2 de noviembre de 2015 [en línea]. Disponible en:

<https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf>.

Fundación Impuestos y Competitividad, *Informe sobre la Reforma Tributaria de 2014. La seguridad jurídica, clave para mejorar el sistema* [en línea]. Disponible en:

<<http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2015/02/InformeReformaTributaria20141.pdf>>.

Fundación Impuestos y Competitividad, *Observatorio BEPS: Seguimiento de la acción 12 sobre la trasposición al Ordenamiento español de la DAC 6* [en línea]. Disponible

en: <<http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2018/04/TRASPOSICION-DAC-6-2.pdf>>.

Fundación para la Investigación sobre el Derecho y la Empresa, *Conclusiones sobre el proceso de elaboración de la normativa tributaria: situación actual y su necesaria evolución*, 3 de abril de 2017 [en línea]. Disponible en:

<<https://www.fidefundacion.es/docs/Sesiones2016/FIDE%20Conclusiones%20Grupo%20de%20Trabajo%20Fiscal%20El%20proceso%20de%20elaboraci%20n%20de%20la%20normativa%20tributaria%20situaci%20n%20actual%20y%20su%20necesaria%20evoluci%20n%203%20Abril%202017.pdf>>.

IMF/OCDE, *Tax Certainty. Report for the G20 Finance Ministers*, marzo de 2017 [en línea]. Disponible en: <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>>.

INE, *Cifras de Población 1-1-2017 y Estadística Migraciones 2016 (provisionales)*, 29 de junio de 2017 [en línea]. Disponible en:

<https://www.ine.es/prensa/cp_2017_p.pdf>.

Ministerio de Empleo y Seguridad Social, *Estrategia 2014-2020 para empresas, administraciones públicas y el resto de organizaciones para avanzar hacia una sociedad y una economía más competitiva, productiva, sostenible e integradora*, Madrid: Subdirección General de Información Administrativa y Publicaciones del Ministerio de Empleo y Seguridad Social [en línea]. Disponible en: <<http://www.mitramiss.gob.es/ficheros/rse/documentos/eerse/EERSE-Castellano-web.pdf>>.

Ministerio de Hacienda, *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario español («Informe Lagares»)*, 2014 [en línea]. Disponible en: <<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>>.

Ministerio de Justicia, Comisión General de Codificación, *Informe explicativo y propuesta de Ley de Eficiencia de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Madrid: Ministerio de Justicia, 2013 [en línea]. Disponible en: <http://cija-uam.org/wp-content/uploads/2014/05/Informe_explicativo_APL_Jurisdic._Contenc.Admva-3.pdf>.

Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, *Informe de 12 de julio de 2007, del Foro de Expertos en materia de Responsabilidad Social Empresarial* [en línea]. Disponible en: <https://observatoriorsc.org/wp-content/uploads/2013/07/foroexpertos_rse_informe.pdf>.

OCDE, *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE 2004*, Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, 2006 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9788485482726-es>>.

OCDE, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, París: OECD Publishing, 2008 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264041813-en>>.

OCDE, *Informe de la Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie «información comparada» (2008)*, s. 1.: Centro de Política y Administración Tributarias (CPAT), 28 de enero de 2009 [en línea]. Disponible en: <<http://www.oecd.org/ctp/administration/46668703.pdf>>.

OCDE, *Building Transparent Tax Compliance by Banks*, París: OECD Publishing, 2009 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264067851-en>>.

OCDE, *Engaging with high net worth individual on tax compliance*, París: OECD Publishing, 2009 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264068872-en>>.

- OCDE, *Forum on Tax Administration: Compliance Management of Large Business Task Group. Guidance note. Experiences and Practices of Eight OECD Countries*, París: OECD Publishing, 2009 [en línea]. Disponible en: <<https://www.oecd.org/tax/administration/43241144.pdf>>.
- OCDE, *A Framework for a Voluntary code of Conduct for Banks and Revenues Bodies*, París: OECD Publishing, 2010 [en línea]. Disponible en: <<http://www.oecd.org/tax/administration/45989171.pdf>>.
- OCDE, *FTA Information Note Tax Compliance and Tax Accounting Systems*, París: OECD Publishing, 2010 [en línea]. Disponible en: <<http://www.oecd.org/tax/administration/45045662.pdf>>.
- OCDE, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie «información comparada» (2010)*, s. 1.: Centro de Política y Administración Tributarias (CPAT), 3 de marzo de 2011 [en línea]. Disponible en: <<https://www.oecd.org/tax/administration/CIS-2010-ESP.pdf>>.
- OCDE, *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*, París: OECD Publishing, 2011 [en línea]. Disponible en: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>>.
- OCDE, *Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises*, París: OECD Publishing, 2012 [en línea]. Disponible en: <<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/admin/right-from-the-start-influencing-the-compliance-environment-for-smes.pdf>>.
- OCDE, *La relación cooperativa. Un marco de referencia: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, París: OECD Publishing, 2013 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264207547-es>>.
- OCDE, *Líneas directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*, París: OECD Publishing, 2013 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264202436-es>>.
- OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, París: OECD Publishing, 2014 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264207813-es>>.
- OCDE, *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, París: OECD Publishing, 2016 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>>.

OCDE, *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20*, París: OECD Publishing, 2016 [en línea]. Disponible en: <<https://doi.org/10.1787/9789264259171-es>>.

OCDE, *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias*, París: OECD Publishing, 2017.

OCDE, *International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0*, París: OECD Publishing, 2019 [en línea]. Disponible en: <<http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-pilot-handbook-2.0.pdf>>.

ONU, *Pacto Mundial de Naciones Unidas sobre responsabilidad social de las empresas, de 26 de julio de 2000*, Foro Económico Mundial celebrado en Davos (Suiza) el 31 de enero de 1999.

Parlamento Europeo, Resolución de 21 de mayo de 2013, sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales (2013/2060(INI)).

PriceWaterhouseCoopers, *Building Trust and Growth* [en línea]. Disponible en: <<https://www.pwc.com/gx/en/tax/publications/assets/ceo-survey-tax-perspectives.pdf>>.

RobecoSAM AG, *Dow Jones Sustainability Index* [en línea]. Disponible en: <<https://www.sustainability-indices.com/index-family-overview>>.

Secretaría de Estado de Hacienda, Consejo para la Defensa del Contribuyente, *Memoria 2017*, Madrid: Centro de Publicaciones de la Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, 2017 [en línea]. Disponible en: <<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/MemoriaCDC2017.pdf>>.

Tribunal de Cuentas, *Informe de fiscalización de la actividad realizada por la AEAT para el cobro efectivo de las deudas tributarias durante los ejercicios 2012 y 2013* [informe núm. 1084], 2015 [en línea]. Disponible en: <http://www.congreso.es/docu/inf_fiscTC/LegXII/251-77.pdf>.

Tribunal Económico-Administrativo Central, *Memoria 2017. Tribunales Económico-Administrativos*. Madrid: Centro de Publicaciones de la Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, 2017 [en línea]. Disponible en:

<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/teac_mem_17.pdf>.

White House, *Your 2014 Taxpayer Receipt* [en línea]. Disponible en: <<https://obamawhitehouse.archives.gov/2014-taxreceipt>>.

Resoluciones judiciales

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Sentencia de 15 de mayo de 1997 (C 250/95), asunto Futura Participations.

Sentencia de 21 de marzo de 2000, C 110/98 a C 147/98, Gabalfrisa S.L./Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Sentencia de 13 de julio de 2016 (C 18/15), asunto Brisal.

Tribunal Constitucional

Sentencia de la Sala Primera 75/2008, de 23 de junio.

Sentencia 140/2016, de 21 de julio.

Tribunal Supremo

Auto de 11 de abril de 2019, núm. de recurso 126/2019.

Auto de 20 de junio de 2019, dictado en recurso núm. 80/2019.

Auto de 20 de junio de 2019, dictado en recurso núm. 8095/2018.

Sentencia de 5 de abril de 2006, procedimiento núm. 2883-2002.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 12 de marzo de 2015, núm. de recurso 1106/2013, Id Cendoj: 28079130022015100139.

Sentencia de 24 de mayo de 2017, núm. de recurso 1729/2016, núm. de resolución 374/2017.

Sentencia de 31 de octubre de 2017, núm. de recurso 572/2017.

Sentencia de 19 de enero de 2018, núm. de recurso 1094/2017.

Sentencia de 3 de junio de 2019, núm. de recurso 84/2018.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 3 de junio de 2019, núm. de referencia 760/2019, Rec. 84/2018.

Audiencia Nacional

Sentencia de 17 de abril de 2019, núm. de recurso 866/2016.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 22 de abril de 2019, núm. de recurso 688/2015.

Tribunal Superior de Justicia de Asturias

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 5 de abril de 2006, procedimiento núm. 2883-2002.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución de 29 de marzo de 1990.

Resolución de 6 de febrero de 1991.

Resolución de 2 de octubre de 1991.

Resolución de 2 de abril de 1992.