

**MÁSTER UNIVERSITARIO EN DERECHO DE LA EMPRESA  
ESPECIALIDAD: FISCAL**



**TRABAJO FIN DE MÁSTER**

---

**EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO**

**Javier González Mazarías**

**Director: Alfredo García Prats**

**Curso Académico: 2019/2020**



# ÍNDICE DE ABREVIATURAS

ACA: Planes Anuales de Cumplimiento (*Annual Compliance Arrangements*)

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

AEDAF: Asociación Española de Asesores Fiscales

AENOR: Asociación Española de Normalización y Certificación

AFM: Autoridad para el Mercado Financiero (*Authority for Financial Market*)

APA: Acuerdo Previo de Valoración (*Advance Pricing Agreement*)

Art.: Artículo

ATO: Agencia Tributaria Australiana (*Australian Taxation Office*)

BAI: Beneficio Antes de Impuestos

BEPS: Erosión de la Base y Traslado de Beneficios (*Base erosion and Profit Shifting*)

BIAC: Comité Asesor de Negocios e Industria (*Business and Industry Advisory Committee*)

BOCG: Boletín Oficial de las Cortes Generales

BOE: Boletín Oficial del Estado

CAAF: Centro Autorizado de Asistencia Fiscal

CAF: Comité de Asuntos Fiscales

CbCR: Declaración de Información País por País (*Country by Country Reporting*)

CBPT: Código de Buenas Prácticas Tributarias

CDI: Convenio de Doble Imposición

CE: Constitución Española

CMR: Administrador de Relaciones con el Cliente (*Customer Relationship Manager*)

CNMV: Comisión Nacional del Mercado de Valores

CP: Código Penal

DA: Disposición Adicional

DAC 1: Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011

DAC 2: Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014

DAC 3: Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015

DAC 4: Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016

DAC 5: Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016

DAC 6: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018

DGT: Dirección General de Tributos

DL: Decreto Legislativo

DOUE: Diario Oficial de la Unión Europea

EP: Establecimiento Permanente

FACP: Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales

FAT: Foro de Administraciones Tributarias

FGE: Foro de Grandes Empresas

HM: Monitorización Horizontal (*Horizontal Monitoring*)

HMRC: Agencia Tributaria Británica (*Her Majesty's Revenue and Customs*)

ICAP: Programa Internacional de Cumplimiento y Aseguramiento de Riesgos Fiscales  
(*International Compliance Assurance Programme*)

IDS: Cédula de Transacciones Internacionales (*International Dealing Schedule*)

IFA: Asociación Fiscal Internacional (*International Fiscal Association*)

ISO: Organización Internacional de Estandarización (*International Organization for Standardization*)

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades

LO: Ley Orgánica

MAP: Procedimiento de Acuerdo Mutuo (*Mutual Agreement Procedure*)

MCF: Marco de Control Fiscal

MNE: Empresa Multinacional (*Multinational Enterprise*)

NOAB: Asociación holandesa de expertos contables y fiscales (Nederlandse Orde van Administratie en Belastingdeskundigen)

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

PIB: Producto Interior Bruto

PyME: Pequeñas y Medianas Empresas

RIS: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

RPTS: Cédula de Posición Fiscal Reportable (*Reportable Tax Position Schedule*)

SRA: Asociación de censores jurados de cuentas y asesores contables y fiscales (Samenwerkende Registeraccountants en Accountantsadministratieconsulenten)

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

TCA: Tribunal Contencioso Administrativo

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central

TEAR: Tribunal Económico Administrativo Regional

UE: Unión Europea

UNE: Asociación Española de Normalización

WRR: Consejo Científico de Política Gubernamental (*Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid*)

# SUPUESTO DE HECHO

El presente Trabajo de Fin de Máster se ha desarrollado en el seno de la competición *Eucotax Wintercourse 2020* convocada en Varsovia, cuyo tema central versa en torno a la implementación de las acciones BEPS (Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios) de la OCDE; concretándose el objeto del presente trabajo en lo referente a Cumplimiento Cooperativo dentro del ámbito tributario, que en palabras de la OCDE, establece "*una relación que favorece la colaboración sobre la confrontación y está anclada más en la confianza mutua que en las obligaciones exigibles*"<sup>1</sup>, siendo el objetivo principal de estos programas la mejora en el cumplimiento tributario de manera que aporte ventajas no sólo a los gobiernos, sino también a los contribuyentes, incentivando así altos niveles de cumplimiento voluntario.

Para ello, en la primera mitad del presente trabajo, se dará respuesta a la parte del cuestionario perteneciente al sexto subtema (redactado por las universidades de Italia y Austria) con respecto a las políticas de Cumplimiento Cooperativo, enfocado al análisis acerca de los antecedentes internacionales y el grado de adaptación normativa operado a nivel nacional; estructurándose la respuesta en un texto académico que dará contestación a los siguientes 5 bloques de preguntas extraídas del cuestionario:

## **1. Existencia del programa de cumplimiento cooperativo**

¿Hay un programa formal de cumplimiento cooperativo en su jurisdicción? Si no existe un programa formal de cumplimiento cooperativo, ¿tiene la administración tributaria de su país un sistema de gestión de riesgos de cumplimiento basado en principios similares a los de los programas de cumplimiento cooperativo?

## **2. Marco Legal**

¿Cuál es el marco legal que regula el programa? ¿Hay una base legal para ello en las leyes fiscales de su país o sólo existe en la práctica de la administración tributaria? Si se basa en la práctica administrativa, ¿ha emitido la administración tributaria las directrices administrativas generales que establecen el marco del programa?

---

<sup>1</sup> OCDE, Study into the Role of Tax Intermediaries (París: 2008), disponible en: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>, 39.

### **3. Requisitos de elegibilidad**

¿La participación en el programa es voluntaria? ¿Está abierto para cualquier contribuyente que cumpla con las condiciones de participación o la administración tributaria tiene discreción para elegir a los participantes? Si la participación se basa en la selección por parte de la administración tributaria, ¿son públicos los criterios de selección? ¿Cuáles son las condiciones para participar? Matiza si los contribuyentes elegibles son definidos por tamaño (por ejemplo, volumen de facturación, ser parte de un grupo multinacional, etc.) ¿Las condiciones son diferentes para diversas industrias? ¿Las condiciones de participación tienen en cuenta el registro de cumplimiento tributario anterior de los contribuyentes? ¿El programa está abierto sólo para contribuyentes "buenos" o "conformes"? ¿Los requisitos especiales para la participación plantean problemas debido a la creación de desigualdades entre los contribuyentes? ¿Debe tener el contribuyente instaurado un marco de control tributario interno para ser elegible para el programa? ¿Cuáles son las características requeridas de dicho marco de control tributario? ¿Es necesario que este marco de control tributario tenga que estar certificado?

### **4. Derechos y obligaciones de las partes en el marco del programa**

¿Cuáles son los requisitos formales para entrar en el programa? ¿Tiene que firmarse un convenio, un memorando de entendimiento o cualquier otro acuerdo entre el contribuyente y la administración tributaria? ¿Cuál es el efecto jurídico de dicho acuerdo? ¿Las disputas pendientes entre el contribuyente y la administración tributaria, si las hay, tienen que ser resueltas antes de entrar en el programa? ¿Cuáles son las obligaciones del contribuyente bajo el programa? ¿Sólo están relacionados con la divulgación y la transparencia? Por favor, descríbalas ¿Cuáles son las obligaciones de las autoridades fiscales, si las hubiera? Por favor, descríbalas ¿Cómo se modifica el procedimiento administrativo y de inspección en el marco del programa de cumplimiento cooperativo? ¿Cuál es el efecto de participar en el programa de cumplimiento cooperativo en las auditorías fiscales? ¿Los contribuyentes participantes siguen sujetos a auditorías fiscales periódicas? ¿Cuál es el efecto de participar en el programa en las disputas legales suscitadas entre la administración tributaria y los contribuyentes? ¿Existe un mecanismo legal construido en el programa para reducir las disputas legales? Si no existe un mecanismo jurídico, ¿existe tal efecto en la práctica? ¿Hay alguna evidencia sobre tal efecto? ¿Cuáles son las consecuencias procesales si el programa de cumplimiento

cooperativo no tiene éxito? ¿Cómo se fija formalmente el resultado del programa de cumplimiento cooperativo? ¿Es legalmente vinculante para las autoridades fiscales, los contribuyentes y los tribunales de su jurisdicción? ¿Qué ventajas pueden obtener los contribuyentes de participar en el programa? ¿Las ventajas se limitan a una mayor certidumbre y a una mejor accesibilidad a la administración tributaria? ¿Los contribuyentes participantes tienen derecho a procedimientos especiales (por ejemplo, procedimientos rápidos para resoluciones, plazos más cortos para decidir las reclamaciones)? ¿Se puede reducir la obligación fiscal para los contribuyentes participantes? ¿Se pueden reducir las multas o los intereses de pago atrasado? ¿Tienen derecho los contribuyentes participantes a la evaluación de su situación fiscal antes de sus operaciones imponibles? ¿En qué forma (por ejemplo, normas, garantías informales de la administración tributaria, etc.)? Si la situación fiscal de los contribuyentes participantes se evaluó antes de las operaciones imponibles, ¿hay cabida a las acciones fiscales *ex post*? ¿Son totalmente transparentes las ventajas que ofrece el programa de cumplimiento cooperativo a los contribuyentes participantes?

### **5. Evaluación del programa**

¿Existen problemas legales con respecto al programa de cumplimiento cooperativo de su país? Por ejemplo, si el acceso al programa se limita a ciertos contribuyentes, ¿plantea cuestiones bajo la ley constitucional de su país o la ley de la UE? ¿Se discuten esos problemas en la práctica o en la literatura académica? Por favor, descríbalos ¿Cómo se percibe el programa de cumplimiento cooperativo, en general, en su país? ¿Hay alguna crítica con respecto al programa? Por favor, descríbala ¿Se ha realizado alguna evaluación en su país con respecto a la eficacia del programa de cumplimiento cooperativo? ¿Qué metodología se aplicó para la evaluación? ¿Cuáles fueron los resultados de dicha evaluación? ¿Hay algún debate en su país sobre la cuestión de cómo se puede medir el éxito de un programa de cumplimiento cooperativo? Por favor, descríbalos.

Por su parte, en la segunda parte del trabajo se llevará a cabo un análisis de Derecho comparado con respecto a la implantación de Modelos de Cumplimiento Cooperativo llevados a cabo por otros países para, en la conclusión del mismo, exponer de qué adolece el modelo español y qué aspectos de la regulación de otros países podríamos importar para su implantación dentro del marco normativo español.



# SUMARIO

<b>I. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>Pág. 10</b>
<b>II. ANTECEDENTES INTERNACIONALES.....</b>	<b>Pág. 13</b>
<b>II.1. El Impulso de la OCDE .....</b>	<b>Pág. 13</b>
<b>II.1.1. El papel de los Intermediarios Fiscales OCDE.....</b>	<b>Pág. 15</b>
<b>II.1.2. La relación Cooperativa .....</b>	<b>Pág. 19</b>
<b>II.1.3. El Programa Internacional de Cumplimiento y                 Aseguramiento de Riesgos Fiscales.....</b>	<b>Pág. 22</b>
<b>II.1.4. Acciones BEPS de la OCDE.....</b>	<b>Pág. 24</b>
<b>II.2. El impulso de la IFA .....</b>	<b>Pág. 25</b>
<b>II.2.1. El Seminario de Boston.....</b>	<b>Pág. 26</b>
<b>II.3. El impulso de la UE .....</b>	<b>Pág. 26</b>
<b>II.3.1. El Código del Contribuyente Europeo.....</b>	<b>Pág. 27</b>
<b>II.3.2. Las Directivas Europeas.....</b>	<b>Pág. 27</b>
<b>III. EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN ESPAÑA.....</b>	<b>Pág. 33</b>
<b>III.1. Incidencias en el ámbito normativo.....</b>	<b>Pág. 37</b>
<b>III.2. El desarrollo del programa a nivel nacional.....</b>	<b>Pág. 38</b>
<b>III.2.1. El Código de Buenas Prácticas Tributarias.....</b>	<b>Pág. 38</b>
<b>III.2.2. El Código de Buenas Prácticas de Profesionales                 Tributarios.....</b>	<b>Pág. 45</b>
<b>III.2.3. La Norma UNE 19602.....</b>	<b>Pág. 47</b>

<b>IV. ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO.....</b>	<b>Pág. 48</b>
<b>IV.1. Administración holandesa.....</b>	<b>Pág. 49</b>
<b>IV.2. Administración británica.....</b>	<b>Pág. 57</b>
<b>IV.3. Administración australiana.....</b>	<b>Pág. 64</b>
<b>IV.4. Administración francesa.....</b>	<b>Pág. 66</b>
<b>IV.5. Administración italiana.....</b>	<b>Pág. 68</b>
<b>V. CONCLUSIONES.....</b>	<b>Pág. 71</b>
<b>VI. BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>Pág. 75</b>
<b>VI.1. Fuentes Doctrinales.....</b>	<b>Pág. 75</b>
<b>VI.2. Fuentes Normativas.....</b>	<b>Pág. 77</b>

## I. INTRODUCCIÓN

Todo sistema tributario se integra como un conglomerado formado por los distintos agentes físicos y jurídicos, tanto individuales como colectivos, que mediante sus interacciones intervienen en la creación de valor público; de este modo, en toda sociedad organizada, el Estado se encarga de transformar los recursos (*input*) en recaudación (*output*) mediante una serie de procesos que redundan en cada una de las diversas manifestaciones de la difusión de dicho valor público (salud, pensiones, justicia, educación, seguridad, etc.). En última instancia, el *output* es redistribuido al contribuyente con la finalidad de asegurar la prestación de los bienes y servicios públicos.

No obstante, la finalidad primordial del sector público no está constituida únicamente por esta actividad prestacional, sino más bien, por la corrección de ciertas situaciones sociales y vitales en sus administrados, cambios que suelen estar motivados por criterios de política fiscal (*outcome*), generalmente dimanantes de los principios de equidad, solidaridad y reciprocidad. Por lo que, en el ámbito fiscal, ha de diferenciarse entre el Sujeto Activo (Administración) y el Sujeto Pasivo (quien ha de responsabilizarse del cumplimiento de la obligación tributaria), integrando únicamente este último, o sea, el conjunto de los contribuyentes, la cadena de valor fiscal. Aunque cabe resaltar la existencia de otra figura esencial en el sistema que no es otro que el efectivo destinatario del valor público generado (la ciudadanía en su conjunto).

Por desgracia, la recaudación final suele terminar por no corresponderse con la recaudación teórica fijada por la política fiscal, poniéndose de manifiesto la existencia de ciertos errores, fallos, fraudes e ineficiencias que provocan este desfase, conocido entre la doctrina como brecha fiscal (*Tax Gap*), medida de la diferencia entre el *output* y el *outcome* que determina directamente la eficacia de un sistema tributario.

La existencia de esta brecha fiscal acarrea dos principales consecuencias prácticas: de un lado, significa que ciertos contribuyentes están eludiendo el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, dejando de contribuir en la medida que les corresponde, infringiendo los principios de solidaridad y reciprocidad; y por otro lado, significa que el resto de contribuyentes están viéndose damnificados por la quiebra de la equidad del sistema.

Esta situación en los contribuyentes acaba por producir un deterioro en la legitimidad del sistema fiscal que termina derivando en la pérdida de confianza del obligado tributario, fomentando que cada vez sea un número mayor el de sujetos incumplidores y, consecuentemente, se ve mermado el gasto público de carácter prestacional hasta tal punto que el fin mismo del sistema tributario puede llegar a verse comprometido. Esto explica, la adopción por los modelos más actuales de administración tributaria del objetivo principal de minimizar dicho Tax Gap para salvaguardar los principios rectores de la política fiscal, así como la legitimidad entera del sistema. Dicha medida de eficacia de la norma tributaria se ve reflejada directamente en la conciencia coercitiva del obligado tributario que espontáneamente decide cumplir con su obligación y, en su defecto, por la rotundidad con que los órganos de aplicación de los tributos reencauzan a los sujetos infractores dentro de la norma tributaria haciendo uso de sus facultades, aspecto este último que ha de venir necesariamente ligado a la provisión de medios materiales que suponen un aumento del gasto público no prestacional. Por lo que no es extraño ver como cada día está ganando mayor popularidad el desarrollo de modelos de cumplimiento cooperativo.

El objetivo de estos modelos es dejar en un segundo plano la recaudación impositiva para favorecer un ambiente en que se incentive el correcto pago de los tributos desde la fase primera en que el obligado tributario procede a efectuar su autoliquidación. Por ello, este tipo de modelos pone su énfasis en intentar prevenir los fallos en el cumplimiento del contribuyente antes de que estos siquiera lleguen a producirse, en lugar de en reprenderlos una vez estos ya se han manifestado, desplazando la litigiosidad a un último reducto. Así, las administraciones tributarias se han dado cuenta de que el cumplimiento voluntario es una herramienta mucho más económica y atractiva que el tradicional modelo punitivo, reorientando sus regímenes sancionadores a la búsqueda de alicientes para combatir el actual déficit en el grado de cumplimiento impositivo.

Por su parte, la preocupación de la Administración por el grado de cumplimiento tributario tiende a focalizarse, sobre todo, en las grandes empresas, al ser los sujetos pasivos con mayor virtualidad para dotarse de sofisticados recursos y estructuras acordes a través de los cuales poder instrumentar una potencial elusión fiscal. En este marco, las agencias tributarias han puesto especial empeño en apelar a las grandes empresas para que mejoren su gestión fiscal a través de la llevanza de una política de prevención de riesgos fiscales, comprometiéndose recíprocamente a favorecer un clima de seguridad jurídica y transparencia.

En consecuencia, el plan de actuación y las medidas que han de tomar las administraciones tributarias para la implementación de modelos de cumplimiento colaborativo serán las destinadas a profesionalizar los asuntos relacionados con la planificación estratégica, a introducir de una forma satisfactoria las aplicaciones tecnológicas, a equilibrar los costes de eficacia y eficiencia, a lograr el compromiso activo con la totalidad de los agentes implicados, a dar unas directrices claras que guíen la conducta del intermediario fiscal y el contribuyente, a determinar cuáles son los perfiles de riesgo para establecer una respuesta idónea al comportamiento del contribuyente y, sobre todo, aquellas que aseguren la transparencia en la gestión y la información sobre resultados.

Por contraparte, podemos encontrarnos con varios tipos de contribuyente, en función de lo que podría denominarse su personalidad fiscal, ya que, a título ejemplificativo, la Agencia Tributaria no se relacionará igual con una Pyme que con una multinacional. Por lo que, estando integrados todos los agentes en el mismo sistema de gestión tributaria, estos pueden ser clasificados en función de dos relevantes variables de segmentación: por una parte, el perfil contributivo del obligado tributario, definido por las concretas obligaciones tributarias a las que éste ha de hacer frente en virtud de su personalidad jurídica y de los distintos nexos de conexión con la norma tributaria (sociedad mercantil, trabajador por cuenta ajena, autónomo, residente, no residente, etc.); y por otro parte, la conducta contributiva de ese concreto obligado tributario, definida como la predisposición y diligencia que guía el comportamiento del contribuyente.

De este modo, en general, podremos hallarnos ante cuatro tipos de contribuyente: en primer lugar, el diligente, que es básicamente toda persona que cumple adecuadamente con sus obligaciones tributarias (desarrolla una actividad económica, está censado y contribuye al

PIB); en segundo lugar, el negligente, que es aquel contribuyente que no efectúa el pago de la totalidad de sus obligaciones tributarias, bien por error, por el uso inapropiado de algún mecanismo legal para reducir su carga impositiva o simplemente por la convicción de que va a salir indemne (también desarrolla una actividad económica, está censado y contribuye al PIB); en tercer lugar, el defraudador, que es aquel que debiendo contribuir, expresamente, no lo hace, encontrándose aquí enmarcado también el fraude estructural y planificado (lleva a cabo una actividad económica, pero no está censado, por lo que contribuyendo al PIB a través de la economía sumergida); y por último, el delincuente, que es aquel contribuyente que simulando su actividad económica busca engañar a la administración tributaria con la finalidad de obtener devoluciones fiscales (no contribuye al PIB, pues no desarrolla una actividad económica, pero aun así se encuentra censado).

De tal modo, la administración tributaria deberá adaptar su comportamiento atendiendo al concreto perfil del obligado tributario al que se dirige, en aras de poder procurar una respuesta lo más acorde posible, con el fin de maximizar su eficiencia y reducir el coste en la aplicación de los tributos.

## **II. ANTECEDENTES INTERNACIONALES**

### **II.1. El Impulso de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico)**

Los orígenes de la actividad de difusión y fomento de las relaciones cooperativas entre contribuyentes y administraciones se remontan al año 2002, año en que el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) creó el Foro sobre Administración Tributaria (FAT). Como órgano subordinado al CAF, la intención del FAT no era otra que la de dar lugar a un espacio en que, las administraciones tributarias de los países pertenecientes a la OCDE y, también, de los no pertenecientes (entre ellos, todos los que conforman el G-20), fueran capaces de identificar, analizar y debatir sobre las novedades y los acontecimientos más relevantes en el sector, con el fin de gestar nuevas ideas para la optimización de la administración fiscal a nivel global.

Pronto, el cometido principal, pasó a ser la mejora en el servicio prestado al contribuyente, así como el cumplimiento fiscal, socorriendo a las administraciones tributarias

con el objetivo de provocar un aumento de la eficacia, la eficiencia y la equidad en la estructura operativa y la gestión estratégica de la administración de los tributos, para así reducir los costes de cumplimiento de la legislación fiscal.

No cabe duda de que, precisamente, el mundo tan globalizado en el que vivimos ha hecho proliferar, no sólo el desarrollo de las economías, sino también la aparición de nuevos riesgos fiscales, muchas veces encarnados en el fenómeno de la evasión fiscal transfronteriza, poniendo a las administraciones tributarias ante una nueva tesitura derivada de la nueva realidad cada vez más dinámica y cambiante. Precisamente, en este escenario de desafíos es donde el FAT sirve como punto de encuentro para desentrañar las diversas problemáticas y oportunidades que el desarrollo tecnológico puede ofrecer a las administraciones tributarias.

La primera de las reuniones del FAT se produjo en Sevilla en el año 2004, centrándose ésta en la observación e investigación del grado, modo y eficacia de la comunicación entre contribuyentes y administración tributaria, así como la forma en que repercuten estos factores en el nivel de cumplimiento tributario. Un año después, tuvo lugar la segunda reunión del FAT en Dublín, cuya finalidad era estudiar las mejores estrategias para obtener un óptimo equilibrio entre la aplicación de la norma y el trato dispensado a los agentes fiscales para reducir el Tax Gap; fue a raíz de la tercera y cuarta reunión que los esfuerzos del FAT se focalizaron en conseguir una relación reforzada de colaboración entre las administraciones tributarias y, sobre todo, los grandes contribuyentes.

Así, las conclusiones de la cuarta reunión, celebrada en Ciudad del Cabo en el año 2008<sup>2</sup>, supusieron uno de los principales hitos del FAT; en ellas, se ponía de manifiesto el importante papel que jugaban los intermediarios fiscales en el auxilio del contribuyente, además de ser éstos los principales precursores de lo que se conoce como planificación fiscal agresiva. En términos generales, la respuesta de las administraciones tributarias frente a este fenómeno suele ir encarada a la creación de registros para controlar a dichos intermediarios fiscales, o bien a la divulgación de los posibles esquemas de planificación fiscal agresiva junto a la advertencia de su uso; pues, aunque sea el intermediario fiscal quien propone los esquemas fiscales agresivos, en última instancia, la decisión acerca de la estrategia a seguir y la asunción

---

<sup>2</sup> Cuarta reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria. Enero 10/11/2008. Comunicado del Cabo disponible en <https://www.oecd.org/ctp/administration/39887435.pdf>

del riesgo fiscal a ella aparejado corresponde enteramente al contribuyente, decisión de una importancia superlativa en el caso de los grandes contribuyentes.

Tanto es así que la gestión del riesgo se torna en una herramienta fundamental de la Administración para lograr una mejor ordenación de sus recursos y una reacción óptima ante el cambio. Por ello, lo más adecuado para poder gestionar el riesgo fiscal es tener al alcance información veraz, relevante y actualizada, siendo la mejor fuente de información el propio contribuyente, por lo que resultaría de indudable interés poder establecer una fluida relación Contribuyente-Administración fundada en la transparencia, la inmediatez, el entendimiento basado en el conocimiento del entorno empresarial, la proporcionalidad y la imparcialidad.

A esta forma de relacionarse se le bautizó como *enhanced relationship* o cooperación reforzada. En este caldo de cultivo han sido varios los países que se han aventurado a poner en funcionamiento innovadoras iniciativas que tienen como denominador común la persecución de los objetivos marcados en el FAT, favoreciendo un aumento de la responsabilidad de los consejos de administración en la toma de decisiones estratégicas de índole fiscal (*Tax in the Boardrooms*), además, del establecimiento de canales de comunicación directos para establecer un clima de cooperación reforzada con los grandes contribuyentes.

### **II.1.1. El papel de los Intermediarios Fiscales**

Como bien se ha anticipado, el informe publicado en 2008 por el FAT sobre el papel de los intermediarios fiscales<sup>3</sup> supuso un verdadero punto de inflexión, propulsando a las administraciones tributarias a instaurar un marco de relaciones con los grandes contribuyentes fundado en la cooperación y la recíproca confianza. Sin embargo, ello no ha estado exento de crítica, pues a raíz de dicha publicación surgió una línea de opinión entre la doctrina que mostraba su preocupación respecto al posible quebrantamiento del principio de igualdad ante la ley que, en base al trato diferenciado, dispensado a través de estos mecanismos de relación cooperativa, podía darse en los pequeños contribuyentes.

---

<sup>3</sup> OCDE (2008), Study into the role of tax intermediaries. OCDE Publishing. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>

Precisamente, este progreso internacional en la determinación de las relaciones cooperativas es el que fue posibilitando que cada uno de los países implicados poco a poco fueran implementando modelos *sui generis* dentro de su jurisdicción fiscal nacional (por ejemplo, el *horizontal monitoring* holandés o el *adempimento collaborativo* italiano, entre otros) cuya presencia atiende a un gran cúmulo de factores como son la globalización de la economía mundial, la asunción del comercio electrónico o la aparición de innovadores y disruptivos modelos de negocio que han revolucionado por completo los principios de la fiscalidad. Ello sin perjuicio de los concretos efectos ocasionados por la vigente crisis financiera y económica a escala mundial, que ha favorecido que la materia tributaria deje de ser una disciplina técnica aislada de los debates públicos pasando, incluso, a ser considerada como un elemento con tal dimensión ética y social que ha pasado a formar parte nuclear de la discusión política, hasta el punto de constar en la agenda política del G-20. Así, la justicia, la equidad y la legitimidad del sistema fiscal internacional, o la obligación de cumplimiento de deberes tributarios exorbitantes a la norma fiscal, han ido alojándose en la sociedad, potenciando un clima de tolerancia cero con el fraude y la elusión de los tributos; por lo que el grado de cumplimiento de las grandes empresas con sus obligaciones tributarias ha adquirido una importante dimensión reputacional, haciendo de los principios de buenas prácticas en materia fiscal una parte crucial de la responsabilidad social corporativa, manifestándose ello de forma directa en unas mayores cotas de transparencia fiscal por parte de las grandes corporaciones, poniendo de manifiesto la indispensable estructuración de sistemas de gestión y análisis del riesgo fiscal con el consecuente aumento de la responsabilidad o implicación de los consejos de administración y otros órganos análogos de las grandes empresas en la dirección estratégica de su política fiscal.

Si bien, restringir el alcance solamente a un aumento en el pago de los tributos de las grandes empresas, entorpecería la conexión entre cumplimiento diligente, buena gobernanza fiscal y buena fe con la legislación tributaria; por lo que, la planificación fiscal, en su propio sentido, no debería resultar necesariamente incongruente con la buena gobernanza tributaria, pues podría estar ignorando en su justa medida las tensiones que suponen la rentabilidad y la competitividad en la lógica capitalista a la que se hallan subyugadas las grandes empresas.

En particular, cobran una especial importancia práctica las dos admoniciones que hace el citado estudio sobre el papel que desempeñan los intermediarios fiscales, respecto a

aquellos contribuyentes y asesores que rehúsen esta oportunidad de incrementar la transparencia y la divulgación; ya que la administración de los tributos deberá proceder a determinar el perfil de riesgo de los contribuyentes con arreglo a la información que les sea facilitada, para responder en consecuencia, aconsejando fijar la atención de las administraciones en aquellos contribuyentes que presenten un nivel alto de riesgo, dejando patente, que la posición contraria de los asesores fiscales a formar parte de la relación cooperativa puede tener consecuencias. Por lo que cada obligado tributario deberá declarar abiertamente de qué lado está, es decir, si va a ser cooperante o no.

Cabe destacar que para la confección del presente estudio, llevado a cabo por el HMRC (la Agencia Tributaria del Reino Unido) fueron llevados a cabo complejos procesos de consultas que incorporaron desde los directores fiscales y financieros de las MNE (multinacionales), a las firmas de auditoría más prestigiosas a nivel global, hasta al BIAC, a los responsables de las entidades financieras en materia impositiva e, incluso, a portavoces del sector contable, el mundo empresarial y la asesoría fiscal. Haciéndose públicos seis borradores de trabajo para conocimiento general y debate. Por lo que la gran cantidad de agentes implicados, entre los cuales se incluyen casi todos los países de la OCDE (incluida España) conducen a afirmar que dicho informe y las recomendaciones de él dimanantes no son el resultado de un teórico experimento de laboratorio, sino el producto del debate práctico generado en este caldo de cultivo integrado por una gran variedad de profesionales del más alto nivel, por lo que la información en la que se sustenta es de un indudable valor y relevancia.

Por otra parte, el estudio se centra en establecer dos categorías primordiales de intermediarios fiscales: las entidades bancarias y otras instituciones financieras, así como los asesores fiscales. Analizando cómo, el contexto fiscal y sus diferentes factores, afectan a la conducta de estos intermediarios dentro del ámbito tributario.

En cuanto a los asesores fiscales, el estudio reúne conceptos como el de riesgo reputacional, secreto profesional, responsabilidad ética con el cliente y la norma tributaria, sistema retributivo, implementación de la regulación deontológica y estándares de auditoría. Destacando para las grandes corporaciones aspectos como el de la necesidad de seguridad jurídica, total transparencia en las operaciones fiscales de riesgo o conflicto, existencia de una eventual Tasa Fiscal Efectiva muy por debajo de la teórica o la llevanza de un buen Gobierno

Corporativo que dote de un papel principal a los órganos de administración, donde ha de diseñarse la estrategia fiscal y la gestión del riesgo que ésta entraña.

Además, en el estudio, se establecen las principales estrategias empleadas por los diversos miembros del FAT para afrontar los riesgos procedentes del intermediario fiscal, con un especial énfasis en la planificación agresiva, señalando el carácter eminentemente doméstico de las respuestas dadas por los países y la dificultad en la exportabilidad de varias de ellas; poniendo de manifiesto los diferentes roles que desempeña el intermediario fiscal: como promotor de esquemas de planificación fiscal agresiva, como asesor o emisor de dictámenes profesionales sobre la planificación ideada por otros, como diseñador de la propia planificación y como asesor al contribuyente una vez ejecutada la planificación agresiva. Lo que implica un diametral cambio de paradigma en la lucha contra este tipo de planificación, focalizándose más hacia la demanda, en definitiva, tomar acciones sobre el propio contribuyente. De hecho, el estudio sugiere un incremento en el nivel de riesgo en aquellos intermediarios fiscales que toman parte en este tipo de planificación, dedicando un epígrafe completo a la Gestión del Riesgo, donde se expone cómo una gestión eficaz puede favorecer de forma significativa la correcta asignación de los recursos.

Finalmente, se trata la vital trascendencia que tiene la información en la eficiencia del diseño orientado a la gestión del riesgo fiscal, información que debe reunir óptimos estándares de veracidad, actualidad, relevancia y disponibilidad y que puede lograrse mediante dos mecanismos: de un lado, el coactivo, es decir, a través de las potestades coercitivas de la Administración; y del otro, el proactivo, fruto de la confianza del contribuyente y su relación de proximidad con la Administración, quien exorbitando sus obligaciones legales, genuinamente, informa de las contingencias y los problemas que van surgiendo de forma simultánea a su manifestación. Concluyéndose que esta segunda es, sin lugar a dudas, la mejor fuente de información, para la consecución de la cual la Administración ha de ofrecer, en consideración a aquellos intermediarios y contribuyentes que adopten este nuevo enfoque cooperativo: una respuesta ágil, un mayor conocimiento de la realidad empresarial, una comunicación transparente y de calidad, una plena imparcialidad y un trato proporcional.

En conclusión, el estudio del FAT toma partido a favor de este nuevo modelo de administración tributaria, fundamentado en la Relación Cooperativa basada en la confianza entre las grandes empresas y la administración tributaria; por lo que las administraciones tributarias deberán comprometerse a optimizar los cinco elementos mentados en el párrafo anterior, y a su vez, el contribuyente ha de comprometerse a proporcionar la información, por ellas, requerida y a actuar con total transparencia en sus relaciones con la Administración. Aun así, no hay que olvidar que este modelo de relación se gesta poniendo el punto de mira exclusivamente en un tipo de obligados tributarios: las grandes empresas, lo cual no implica, como más adelante se analizará, que ello pueda extenderse a todo tipo de empresa, independientemente de su dimensión.

### **II.1.2. La relación Cooperativa**

Ulteriormente a la divulgación del Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales, en el cual acabó cristalizando el concepto de Relación Cooperativa, han ido emergiendo nuevos aspectos como consecuencia del desarrollo y la propagación de estos enfoques. Uno de ellos ha sido el que plantea que la denominación dada a la relación cooperativa tiene implícita cierta connotación de trato fiscal desigual.

Así, en el año 2013 la FAT emitió un nuevo informe rotulado como “*La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*”<sup>4</sup> que, en respuesta a esta preocupación terminológica, analiza la realidad en ella subyacente, consensuando que más que relación cooperativa, el término ajustado sería el de Cumplimiento Cooperativo al no centrarse éste exclusivamente en el proceso de cooperación (la relación) poniendo énfasis, sin embargo, en su finalidad (el cumplimiento) como parte esencial de la estrategia de gestión de riesgo fiscal llevado a cabo por la Administración.

Esta reconversión pretende apartar a un lado toda sospecha alrededor de los posibles tratos de favor dispensados a cierto tipo de contribuyente en función de su tamaño, por ser, concretamente sobre estos, sobre quienes se proyectaba el andamiaje de la relación

---

<sup>4</sup> OECD (2013), *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OECD Publishing. Disponible en <https://docplayer.es/155898-La-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia.html>

cooperativa; evitando así que ello pudiera desembocar en una relación particularmente favorable con los funcionarios de la administración tributaria, categóricamente incompatible con la igualdad ante la ley de todos los ciudadanos.

Sin embargo, no todas las partes implicadas han mostrado tanta indulgencia con esta interpretación, habida cuenta de que nos encontramos frente a un verdaderamente complejo marco normativo tributario mucho más intrusivo y dinámico, que entorpece sobremanera el correcto cumplimiento de su obligación tributaria al obligado tributario, y en su caso, al intermediario fiscal; pues no se ha de olvidar que nos hallamos, por lo general, frente a contribuyentes que operan a escala mundial, lo cual supone la inevitable interacción entre diversas soberanías fiscales que dan lugar a dispares implicaciones tributarias, manifestadas tanto legal como doctrinalmente, según el concreto ámbito geográfico; sin que, por otro lado, se hayan instrumentado nuevos mecanismos de información, auxilio y asistencia tributaria o de solución de controversias a escala internacional y nacional. Por lo que el estudio hace una completa disertación sobre el problema, justificando el motivo por el cual no se produce ninguna transgresión del principio fundamental conculcado.

El informe concluye que son varios los países que han reportado un significativo incremento en sus ingresos fiscales, sustanciado en la resolución de los litigios contenciosos pendientes con aquellos de sus grandes contribuyentes con los cuales ha emprendido una relación cooperativa; defendiendo la congruencia de esta relación cooperativa con las modernas estrategias de gestión de riesgos y con el principio de igualdad, y haciendo especial hincapié en que el concepto de *cumplimiento cooperativo* deja terminológicamente aparte toda interpretación errónea, reflejando con una mayor verosimilitud el espíritu que entraña la relación cooperativa, dado a que, en lugar de hacer referencia a una relación entablada entre iguales, se persigue dar nombre a esa búsqueda de ayuda por parte del contribuyente a quien ostenta el poder de control para cumplir de forma adecuada con sus obligaciones fiscales. Además, se pone de manifiesto que este tipo de cooperación no excluye por completo la aparición del conflicto contribuyente-Administración en torno a la correcta aplicación de la norma tributaria al supuesto fáctico concreto, reduciendo, eso sí, su frecuencia y el tiempo de resolución del mismo.

En consecuencia, el *Tax Control Framework* o Marco de Control Fiscal (MCF) ha demostrado tener un peso crucial, debido a que el mismo se fundamenta en el examen objetivo y explícito de la facultad y el empeño del obligado tributario para asegurar la transparencia en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Por lo que se hace totalmente patente la necesidad de profundizar acerca de cómo poder potenciar la valoración de estos marcos y cómo orientar a las grandes empresas respecto a lo que las administraciones tributarias pueden esperar de ellas, ya que, es precisamente la existencia de un adecuado MCF el que va a posibilitar que la Administración pueda mantener de forma justificada su confianza en el contribuyente, a la par que, este último, puede tener todos sus asuntos tributarios bajo control.

No obstante, para poder incorporar el cumplimiento cooperativo en la estrategia general se precisan mayores cotas de eficacia; pues las actuaciones basadas únicamente en la inspección y la auditoría no son suficientes. Es preciso que la Administración se centre en fijar un paquete de medidas que ponga el foco en el resultado final, en lugar de solamente en la productividad, de modo que dirija, a nivel táctico y operativo, sus esfuerzos hacia aquellas medidas concretas que resulten de mayor eficacia en cuanto a resultados se refiere; concentrándose especialmente en la fracción de la base imponible consensuada como conforme a Derecho en base a la aplicación de una relación cooperativa.

Asimismo, la información recabada respecto a los conflictos más relevantes que la norma tributaria presenta para los contribuyentes ha de ser empleada por la Administración a fin de formular su plan estratégico de actuación y, sobre todo, de cara al desarrollo de futuras políticas, a través del empleo de medidas reforzadas que den un reflejo transparente del modo en que el modelo de relación cooperativo contribuye a los resultados generales del sistema. Por lo que lo verdaderamente interesante es dar prioridad a las oportunidades que presenta, de forma multilateral, el cumplimiento cooperativo en un ambiente de constante cambio dentro de un mundo cada vez más interconectado en que cada vez son más los países que han optado por implementar su propio modelo de cumplimiento cooperativo. Tanto es así que el compromiso de transparencia, el incremento de la información facilitada y la seguridad *ex ante* se han erigido como invaluable recursos tanto para las multinacionales como para la Administración, dada la evidente obsolescencia del modelo tradicional.

En resumidas cuentas, los actuales sistemas tributarios están presentando retos parecidos tanto a las administraciones tributarias como a los obligados tributarios: por una parte, la autoridad ha de asegurar el pago efectivo de la obligación tributaria concretada en el correcto abono de la deuda tributaria dentro del correspondiente plazo legal; y de otro lado, las grandes corporaciones han de hacer efectivo ese diligente cumplimiento de su obligación tributaria (adecuada determinación de la cuota tributaria y pago en plazo) para así poder ser reputacionalmente percibida como cumplidora por la sociedad. Para ello, las empresas, han de comenzar a cuestionar seriamente la viabilidad de su actual gestión fiscal a través de los denominados Centros de Servicios Compartidos, en términos de eficiencia, dado a su limitado alcance para dar una adecuada respuesta a nivel local, para así comenzar a especializar la función tributaria dentro de su estructura organizativa y aspirar a una función tributaria de excelencia que les garantice unas mayores cotas de transparencia y una óptima gestión de los riesgos fiscales, atendiendo al buen gobierno corporativo.

### **II.1.3. El Programa Internacional de Cumplimiento y Aseguramiento de Riesgos Fiscales**

Es en el año 2018 cuando, la propia OCDE, pone en funcionamiento el *International Compliance Assurance Programme (ICAP)* o Programa Internacional de Cumplimiento y Aseguramiento de Riesgos Fiscales, programa de carácter voluntario destinado a la evaluación del riesgo fiscal a nivel internacional y escala multilateral que está ideado para dar una perspectiva coordinada y eficiente a aquellas empresas multinacionales y grandes grupos que voluntariamente decidan ser parte activa del mismo.

Como bien se ha dicho, es un programa completamente voluntario, sin perjuicio de la potestad que tiene la Administración de ponerse en contacto directamente con una empresa para invitarla a participar, con esto se busca que sea el propio contribuyente quien tome la iniciativa, a la par que el impacto reputacional tan positivo que tiene el uso de este tipo de herramienta puede persuadir a las multinacionales para ofrecer una participación transparente y proactiva. Uno de los requisitos básicos es que, por lo menos participen tres administraciones tributarias, fijando el FAT entre 4 y 8 el rango óptimo en torno al cual debe de oscilar el número de Administraciones Tributarias implicadas para la consecución eficiente de resultados; siendo la Hacienda del país de residencia de la empresa matriz del grupo

empresarial quien habitualmente adopte la función de coordinadora del resto de Administraciones miembros, así como de impulsar el proceso. El programa, al tratarse de una política de cumplimiento cooperativo propicia un clima de mayor seguridad jurídica, pero no brinda una plena certeza, como sí ocurre con los arbitrajes, los *Mutual Agreement Procedures* (MAPs) los *Advance Pricing Agreements* (APAs) o las inspecciones conjuntas, siendo la convicción de que las Administraciones intervinientes no emplearán recursos en la inspección de riesgos calificados en el ICAP con un perfil bajo de riesgo lo máximo que las empresas participantes pueden llegar a esperar. Por su parte, las obligaciones documentales de las empresas participantes son menos gravosas que las de los APAs, los MAPs o las inspecciones ordinarias, ya que se ven reducidas al no requerirse un envío continuo a cada una de las administraciones tributarias intervinientes, sino que se hace a través de un único envío conjunto, usando como base el informe sobre precios de transferencia y el CbCR (Country by Country Reporting) exigido en España (Modelo 231) a partir de ejercicios fiscales iniciados en el año 2016 para grupos empresariales con cifras de negocio mayores a los 750 millones de euros.

Otro aspecto a aclarar es que pese a la tendencia que tiene el ICAP hacia la consistencia en el trato y el examen de los datos aportados por los grupos empresariales, cada Administración Tributaria puede calificar los riesgos según sus propios criterios sin verse vinculada por la posición del resto; siendo las principales áreas de riesgo fiscal las relacionadas con el uso de mecanismos híbridos, los establecimientos permanentes, las retenciones practicadas en origen, los precios de transferencia o los beneficios contemplados en los CDI. Todo ello con un alcance revisor general marcado por el FAT de un periodo impositivo (ampliable por consenso entre administración tributaria y administrado) con un periodo de confianza extensible a los 2 siguientes ejercicios arrojados después de los revisados en el ICAP (siempre y cuando no se hayan producido cambios relevantes en las operaciones del contribuyente que puedan distorsionar el resultado del mismo); articulándose en una concatenación de 4 fases absolutamente definidas que, en su conjunto, no han de durar más de 6 meses.

El primer proyecto piloto se puso en marcha en 2018 e implicó a 8 administraciones fiscales, en concreto: la canadiense, la inglesa, la holandesa, la italiana, la japonesa, la australiana, la española y la estadounidense; llevándose a cabo en Washington DC. Tras

perfeccionar el mismo a través de los resultados obtenidos, se llevó a cabo el segundo programa (ICAP 2.0) el pasado año 2019, que incorporaba a 9 estados más.

No obstante, el programa ICAP tampoco ha estado exento de crítica, surgiendo en el debate doctrinal posturas como la que formuló el departamento de derecho fiscal de la importante firma de servicios jurídicos Garrigues en 2019 que pone de manifiesto la existencia de problemas a la hora de certificar la calidad de la información compartida.

#### **II.1.4. Acciones BEPS**

Sin embargo, el mayor reto para la Administración ha sido la costumbre extendida entre las grandes corporaciones, de implantar estrategias de planificación fiscal agresiva a través de las cuales trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación donde no ejercen su actividad económica de manera efectiva, para así eludir el pago del IS, abusando de las ineficiencias de los sistemas tributarios, las lagunas que presentan los ordenamientos jurídicos y la deficiente interacción entre los mismos.

Es a causa de esto que la OCDE publica en septiembre de 2013, como resultado del trabajo de más de 60 países y el esfuerzo de varios grupos técnicos distribuidos a través de varios foros regionales, un plan de acción integral contra lo que ya se había acuñado como BEPS (Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios) estructurado en un conjunto de 13 informes, que en el año 2015<sup>5</sup> fueron definitivamente respaldados por todos los países del G-20, donde se exponían las de forma concreta, las 15 principales medidas para hacer frente a la planificación fiscal agresiva que estaba dando lugar al fenómeno de la desimposición societaria. Estas 15 acciones consisten, respectivamente, en: abordar los retos que la economía digital plantea a la imposición tributaria, neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, reforzar la normativa sobre transparencia fiscal, limitar la erosión de las bases imponibles por la vía de los gastos financieros, hacer frente a las prácticas fiscales dañinas con énfasis en la sustantividad y la transparencia, evitar el abuso de las disposiciones contenidas en los CDIs, impedir la evasión artificiosa de la condición de establecimiento permanente, garantizar que los precios de transferencia guarden coherencia con la creación de

---

<sup>5</sup> Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Resúmenes Informes Finales 2015 disponible en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

valor, fijar métodos de recopilación y análisis de datos entorno a erosión de la base imponible y traslado de beneficios, obligar a los contribuyentes a comunicar el uso de mecanismos de planificación agresiva, reevaluar los informes sobre precios de transferencia, mejorar la efectividad de los procedimientos amistosos y, por último, elaborar un instrumento multilateral que sirva para reconducir e interpretar los CDIs bilaterales.

Todos estos esfuerzos, como bien se ha señalado, responden a los nuevos retos que han surgido en el ámbito de la fiscalidad internacional como consecuencia de la integración de los mercados en una economía global, donde la normativa existente ha puesto de manifiesto una serie de debilidades que constituyen una oportunidad para las grandes corporaciones en la evasión del Impuesto sobre Sociedades, haciéndose cada vez más evidente la necesidad de gravar a las empresas en el lugar efectivo donde tiene lugar la actividad económica por ellas desarrollada. Tanto es así, que el informe arroja unos datos de elusión fiscal anuales a nivel mundial de en torno los 240.000 millones de dólares, lo cual se corresponde con cerca del 10% del total de la recaudación. De ahí que cobre una importancia cada vez mayor no sólo para la OCDE sino dentro de cada una de las soberanías nacionales dotar impulsos a la lucha contra la planificación agresiva, las lagunas normativas, la insuficiencia de colaboración y transparencia o los recursos económicos que tiene en su poder la Administración de carácter marcadamente limitado.

## **II.2. El impulso de la IFA**

La Asociación Fiscal Internacional es una organización internacional no gubernamental que se rige por los principios de neutralidad e independencia y se centra en el análisis de los asuntos pertenecientes al Derecho fiscal, siendo la única red global de este tipo, la cual comprende a representantes y profesionales de todos los ámbitos del sector fiscal con el fin de entablar debates al más alto nivel sobre las cuestiones suscitadas en torno al derecho tributario y financiero, cuyo objeto de estudio se centra en el avance del derecho internacional y el análisis de derecho comparado en cuanto a políticas públicas fiscales, comparando los aspectos económicos y financieros de los diferentes impuestos. Por lo que, aunque la IFA opera específicamente en un ámbito científico, los temas tratados en sus seminarios son eminentemente de rigurosa actualidad, motivados por los cambios producidos en el sector tanto a nivel global como en las legislaciones locales.

Es a partir de las reuniones celebradas en Bruselas, Vancouver, Roma y París, durante los años 2008, 2009, 2010 y 2011, respectivamente; cuando la IFA comienza a tomar un verdadero interés con respecto a las acciones de la OCDE en torno a la búsqueda de una relación más cooperativa entre contribuyentes y administraciones tributarias, preocupándose especialmente por elaborar cuestionarios de trabajo sobre las concretas manifestaciones de este nuevo enfoque en los países donde tiene presencia esta asociación profesional.

### **II.2.1. El seminario de Boston**

Precisamente, en el año 2012, la IFA lleva a cabo en Boston uno de sus congresos anuales, donde dedica expresamente uno de sus seminarios a lo que por aquel entonces aún se conocía como *Enhanced Relationship*; haciéndose evidente a través de los documentos dimanantes de aquellas discusiones que, pese al planteamiento general de analizar las relaciones entre contribuyentes y administraciones tributarias, los enfoques de forma sistemática se adoptaban en torno a las medidas cooperativas adoptadas con las grandes empresas. Esto, supone un cauto acercamiento del foro con el incipiente movimiento de relaciones cooperativas, que termina suscitando ciertos recelos al considerar que esta suerte de mano tendida por las administraciones tributarias a las grandes empresas difícilmente puede coligarse con la inercia general de los gobiernos, expectantes por detraer la mayor cantidad posible de recursos a las empresas.

Asimismo, otra de las preocupaciones subyacente a este seminario era la forma en que se articulaba la relación cooperativa entre administraciones tributarias e intermediario fiscal, y el modo en que la misma podía generar tensiones en la relación de este último con su cliente que puede percibir dicha relación cooperativa como de complicidad. Ello pone de manifiesto el claro problema de agencia originado en un marco de relaciones de confianza con dos partes con pretensiones diametralmente contrapuestas.

### **II.3. El impulso de la UE**

Por su parte y de forma paralela al desarrollo de la relación cooperativa llevado a cabo por la IFA y la OCDE, la Unión Europea ha ido poniendo en funcionamiento iniciativas dirigidas al fomento de esta nueva visión del cumplimiento con las obligaciones tributarias

desde una actitud más proactiva por parte del contribuyente, a través del desarrollo de varias Directivas tendentes a lograr el intercambio efectivo de información con los intermediarios fiscales y la elaboración de un código de buenas prácticas para el contribuyente europeo, medidas que van a ser expuestas con mayor amplitud en los siguientes epígrafes.

### **II.3.1. El Código del Contribuyente Europeo**

Concretamente, es en noviembre del año 2016 cuando la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea hace públicas entre sus políticas de cooperación en materia de fiscalidad directa unas orientaciones para un modelo de Código del Contribuyente Europeo<sup>6</sup>, cuya esencia ya ha sido traspuesta a nuestro ordenamiento jurídico nacional vía LGT y su desarrollo reglamentario.

En dicho documento se compilan los derechos y obligaciones fundamentales que deben mediar en todas las relaciones entre administraciones tributarias europeas y sus contribuyentes, con la intención de asegurar mayores niveles de transparencia en las relaciones administrador-administrado, instituyéndose como un instrumento de soft-law no vinculante, que deja abierta la posibilidad de que cada uno de los Estados miembros pueda adaptar dichas disposiciones al espíritu de su ordenamiento jurídico.

Para la Unión Europea la existencia de este Código orientativo supone, desde un punto de vista largoplacista, una serie de beneficios como la mejor comprensión de sus derechos y obligaciones por parte de las administraciones y los ciudadanos, una mejora en la transparencia, el fomento de la seguridad, la equidad, el respeto, la eficacia y la responsabilidad en las relaciones contribuyente-Administración, y lo que es más importante, una reducción en la litigiosidad producto de un mejor cumplimiento y la mitigación de los riesgos fiscales.

### **II.3.2. Las Directivas Europeas**

---

<sup>6</sup> Unión Europea, (2016), Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo, disponible en [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines\\_for\\_a\\_model\\_for\\_a\\_european\\_taxpayers\\_code\\_es.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_es.pdf)

A la par que estaban teniendo lugar los foros de debate y se publicaban a nivel internacional los trabajos mencionados en los apartados anteriores, desde la UE se promulgó el 15 de febrero de 2011 la Directiva 2011/16/UE<sup>7</sup> del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito fiscal, que tenía como principal fin poner a disposición de las administraciones tributarias europeas una serie de medios con los que reaccionar ante la planificación fiscal agresiva, atendiendo a la incipiente necesidad de acceso a la información en un clima económico cada vez más globalizado en el que se hacía manifiestamente necesario incrementar la cooperación entre administraciones; por lo que se buscaba, desde un enfoque innovador, superar el impacto negativo de la mundialización en el seno del mercado interior único europeo, haciendo posible una cooperación entre autoridades fiscales más directa, eficaz y rápida.

En consecuencia, los Estados miembros debían intercambiar, cuando así lo peticionase otro Estado de la UE, la información de que dispusieran en relación a casos particulares (relacionados con remuneración de consejeros y administradores, pensiones, rendimientos inmobiliarios, rendimientos del trabajo dependiente, propiedad de bienes inmuebles y productos de seguros de vida) y auxiliar en las investigaciones que fueran necesarias; reconociéndose, de igual modo, la obligación de compartir la información de forma incondicional y automática para poder proceder así a una correcta valoración del pago de los tributos en operaciones transfronterizas y mitigar el fraude fiscal, potenciándose así el intercambio espontáneo de información; además, también se regulaba la autorización a las autoridades de un Estado miembro para que pudieran estar presentes en la jurisdicción de otro.

Tras el discurrir de los años, la citada Directiva ha sufrido varias modificaciones destinadas a incrementar el grado de transparencia fiscal en el ámbito de la UE, de hecho, muchas de ellas han estado directamente influenciadas por el plan BEPS de la OCDE, mencionado con anterioridad. Un ejemplo de ello es la aprobación, el 9 de diciembre de 2014, de la Directiva 2014/107/UE<sup>8</sup> del Consejo por lo que se refiere a la obligatoriedad del

---

<sup>7</sup> Directiva 2011/16/UE del consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=nl>

<sup>8</sup> Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad disponible en <https://www.boe.es/doue/2014/359/L00001-00029.pdf>

intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, en ella se expande el umbral de la información automática para países de la UE, incluyendo esta vez las plusvalías derivadas de la venta de activos financieros, los intereses y los dividendos, intentando con ello quitar trabas tanto a la Administración tributaria como al operador económico.

Tras ella llegó, el 8 de diciembre de 2015, la Directiva 2015/2376<sup>9</sup> del Consejo, que buscaba asegurar, a los Estados miembros, la puesta a disposición de la información requerida para la salvaguarda de sus bases imponibles, y la detección de operadoras transfronterizas que pretendan eludir parte de sus obligaciones tributarias. Para ello, se concretan las definiciones referidas a acuerdos previos con efecto transfronterizo y a acuerdos previos sobre precios de transferencia y se pone en funcionamiento un repositorio central accesible únicamente a la Comisión y a los Estados miembros en sustitución de los envíos digitales para facilitar así el intercambio de la información.

Además, durante el mismo periodo 2015, fue presentado por la Comisión Europea, en parte como respuesta a varios escándalos financieros (como el denominado *LuxLeaks*<sup>10</sup>), un *Paquete sobre Transparencia fiscal*<sup>11</sup> con el fin de facilitar la protección de las bases imponibles concernientes a cada soberanía tributaria de los Estados miembros de la UE; aunque su principal foco de atención estaba puesto en instaurar el intercambio simultáneo de información entre los países miembros, sobre todo, en referencia a las resoluciones y acuerdos fiscales. Respecto a ello, la propia Comisión Europea argüía la insuficiencia de recíproca comunicación sobre las resoluciones adoptadas por los Estados miembros con respecto a los procedimientos tributarios por ellos tramitados que guardan relevancia tributaria para otro Estado miembro, reduciéndose todo a una decisión arbitraria acerca de la relevancia o no relevancia de un asunto para eludir informar a otros países de la UE donde el contribuyente (gran empresa) aprovechando esta situación, termina rebajando de manera artificial su cuota tributaria.

---

<sup>9</sup> Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo de 8 de diciembre de 2015 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad disponible: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=BG>

<sup>10</sup> Escándalo financiero destapado en 2014 que involucraba a 343 empresas multinacionales que evadían impuestos a través de maniobras legales abusivas con la connivencia de las autoridades fiscales luxemburguesas.

<sup>11</sup> Proyecto de Dictamen del Comité de las Regiones Europeo — Paquete de medidas de transparencia fiscal disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015IR2697&from=ES>

Al mismo tiempo, en este paquete se incorporan propuestas como la cuantificación efectiva del grado de evasión fiscal existente en colaboración con los países miembros y Eurostat, la reforma del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas<sup>12</sup> o la introducción de nuevas exigencias de transparencia para empresas transnacionales. El mentado Código de Conducta constituye una herramienta al alcance de la UE para asegurar una leal competencia en lo que al Impuesto sobre Sociedades respecta, en el cual se plasman los criterios que definen un determinado régimen fiscal como pernicioso o no pernicioso; requiriendo a los Estados de la UE la revocación de las medidas fiscales calificadas como perniciosas en aplicación de dicho Código. Asimismo, cabe resaltar que las medidas contempladas en este paquete estaban inspiradas por las acciones del Proyecto BEPS de la OCDE, pudiéndose constatar la voluntad de la UE de contribuir al progreso de medidas encaminadas a la consecución de este tipo de relaciones basadas en la transparencia y el cooperativismo.

Seguidamente es aprobada, el 25 de mayo de 2016, la Directiva 2016/881<sup>13</sup> del Consejo, con nuevas reformas encaminadas a lograr que los grupos empresariales multinacionales, según los términos recogidos en el texto normativo, comuniquen con periodicidad anual al territorio fiscal en que ejerzan su actividad económica información como su número de trabajadores, los beneficios no distribuidos, los ingresos, los activos físicos ubicados en cada territorio, el BAI o la cuota tributaria devengada y pagada. Aplicándose dichas medidas cuando las cuentas anuales consolidadas superasen el umbral de los 750 millones de euros.

Aunque antes de la finalización del año 2016, con motivo de la entrada en vigor de la Directiva 2015/849<sup>14</sup> sobre prevención del blanqueo de capitales, se produce una nueva

---

<sup>12</sup> Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados Miembros, relativa a un Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas. [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:d2cdddef-e467-42d1-98c2-31b70e99641a.0010.02/DOC\\_2&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:d2cdddef-e467-42d1-98c2-31b70e99641a.0010.02/DOC_2&format=PDF)

<sup>13</sup> Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L0881&from=ES>

<sup>14</sup> Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de mayo de 2015 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) no 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión disponible: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L0849&from=ES>

reforma de la Directiva 2011/16/UE a través de la Directiva del Consejo 2016/2258<sup>15</sup> de fecha 6 de diciembre de 2016 en el sentido de dotar a las autoridades tributarias de un efectivo acceso a aquellos datos que puedan garantizar el eficaz control de la puesta en circulación de dinero procedente de actividades ilícitas mediante el uso del sistema financiero.

Por último, el 5 de junio del año 2018 se publica en el DOUE la última de las reformas, efectuada a través de la Directiva 2018/822<sup>16</sup> del Consejo, tendente a imponer la obligación a los intermediarios fiscales de comunicar en el ámbito tributario, el uso de mecanismos transfronterizos de planificación agresiva.

La principal finalidad de esta última reforma es la de disuadir del uso de mecanismos agresivos de planificación fiscal transfronterizos, incidiendo precisamente en los sistemas destinados a sacar partido de las ineficiencias generadas por la interacción de la normativa tributaria de los diferentes países de la UE. La Directiva, sin afán de exhaustividad, dota de un marco común al que cada Estado miembro ha de dar forma por la vía de la transposición, algo que parece que está costando en algunos países, entre los que se encuentra España.

Esta última Directiva es el reflejo directo de la decimosegunda acción BEPS consistente en el requerimiento de información al contribuyente acerca del uso de los mecanismos de planificación fiscal catalogados como agresivos, siendo ésta el punto de origen o el principal reclamo a las distintas administraciones tributarias para la adopción de obligaciones legales que impliquen declaración preceptiva sobre las transacciones que impliquen el uso de estructuras abusivas u opacas, entre las cuales en el ámbito de la UE

---

<sup>15</sup> Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo de 6 de diciembre de 2016 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales disponible <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L2258&from=ES>

<sup>16</sup> Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información disponible en <https://www.boe.es/doue/2018/139/L00001-00013.pdf>

podemos citar como ejemplos representativos el “sándwich holandés”<sup>17</sup> o el “doble irlandés”<sup>18</sup>, de las cuales han sacado partido grandes empresas tecnológicas.

Por ello, una de los hitos de la Directiva es la imposición a los denominados intermediarios fiscales, noción definida con amplitud que principalmente hace referencia a los asesores tributarios y, en ciertos casos, al propio contribuyente, del deber de poner en conocimiento de la Administración los esquemas o modelos que presenten ciertos aspectos distintivos que manifiesten su virtualidad para eludir impuestos de forma artificiosa; basándose la medida en la transparencia, pues esta fuente de información privilegiada sirve a los Estados para poder detectar las ineficiencias de los sistemas tributarios para así poder modificarlos, siendo este un enfoque sin precedentes en la legislación española, donde la detección y respuesta suele articularse mediante la inspección tributaria, como contrapunto a lo que ocurre en los países nórdicos.

Dicha obligación que no ha estado exenta de polémicas busca, por tanto, un doble resultado, en primer lugar, desincentivar el uso de esquemas extravagantes de planificación fiscal por parte de los contribuyentes y de sus asesores fiscales y, en segundo lugar, identificar de forma temprana dichos esquemas de planificación agresiva mediante la elaboración de un listado de los elementos de las operaciones que manifiestan evidencias claras de fraude fiscal en aras a una mejor preparación de la fase inspectora y de proporcionar una respuesta normativa inmediata para zanjar los agujeros de la política fiscal, impidiendo así que posteriormente puedan sacar partido de ellos otros contribuyentes defraudadores.

Por su parte, la transposición de dicha normativa a los ordenamientos nacionales de los Estados miembros debía de realizarse antes del 31 de diciembre de 2019, para desplegar plenos efectos a partir del 1 de julio de 2020 según el artículo 2 de la DAC 6; no obstante, ha sido el pasado 12 de mayo cuando se ha aprobado por el Consejo de Ministros<sup>19</sup> el inicio de

---

<sup>17</sup> Esquema de planificación fiscal agresiva basado en licencias de propiedad intelectual que aprovecha las ineficiencias del código tributario holandés como puerta trasera al sistema tributario comunitario para transferir los beneficios empresariales de forma legal a paraísos fiscales como Bermudas a través del pago de cánones.

<sup>18</sup> Esquema de planificación fiscal agresiva usado por grandes empresas tecnológicas con sede en Irlanda y administración en un paraíso fiscal que emplea una tercera compañía holandesa para mover los beneficios empresariales hasta la empresa irlandesa evitando así la sujeción a retenciones.

<sup>19</sup> Gabinete de prensa Ministerio de Hacienda. Consejo de ministros: *El Gobierno aprueba la transposición de la Directiva DAC 6 que obliga a los intermediarios a informar sobre la planificación fiscal agresiva*. 12 de mayo de 2020.

la tramitación del anteproyecto de Ley por el que se incorporará a la LGT el contenido de dicha Directiva.

### **III. EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN ESPAÑA**

Dentro del ámbito nacional, la cultura de la autorregulación ha tenido una incidencia más bien endeble, remontándose en sus orígenes al surgimiento del Código Olivencia, y produciéndose un verdadero apogeo tras la reforma del Código Penal efectuada el 29 de abril de 2010 por la LO 5/2010 vía reconocimiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, y posterior incorporación del artículo 31 bis del CP con la reforma operada por la LO 2/2015 que trajo una importante actividad de *compliance penal* destinada a la prevención y exoneración de la responsabilidad penal de la empresa en ciertos tipos delictivos.

Sin embargo, el sistema español de cumplimiento cooperativo en el ámbito tributario, que es el marco que aquí nos ocupa, tiene su base, como bien se ha indicado en epígrafes anteriores, en el cambio de paradigma obrado a raíz del plan BEPS de la OCDE que ha impulsado la aprobación a nivel europeo de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011 (DAC 1) relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y sus sucesivas reformas, entre las cuales destaca la Directiva 2018/822/UE<sup>20</sup> del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC 6), referente al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, cuyo artículo 2, como bien se ha indicado con anterioridad, establece un mandato para que los Estados miembros realicen la trasposición de su contenido, a más tardar, el 31 de diciembre de 2019 y procedan a la aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias necesarias para dar cumplimiento a partir del 1 de julio de 2020.

Por otro lado, el pilar de dicho sistema se asienta sobre los artículos 103.1 y 105.a) de la Constitución Española, cuyo reflejo directo puede encontrarse en el artículo 92 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y más específicamente en la reforma operada

---

<sup>20</sup> CAMPANON GALIANA, L. «Análisis de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Directiva sobre Intermediarios Fiscales (DAC 6)». 2019

por el apartado dieciséis del artículo único<sup>21</sup> de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la misma, que entró en vigor el 12 de octubre de 2015; pero también en el Derecho Mercantil, pues 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 ha introducido los arts. 529 ter, 529 quaterdecies y 540<sup>22</sup> en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, viniendo a extender la responsabilidad social corporativa de las sociedades cotizadas en bolsa a los sistemas de control del riesgo fiscal. Sin olvidar, las transposiciones ya realizadas de las Directivas Europeas, citando como ejemplo el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que introduce en su artículo 13.1 la obligación formal de presentar el modelo 231 aprobado por la Orden HFP/1978/2016 referente a información país por país para grupos empresariales con cifras de negocios consolidadas de al menos 750 millones de euros.

Más allá de estas pocas referencias legales, el desarrollo doméstico del cumplimiento cooperativo en materia fiscal se ha llevado a cabo a través de instrumentos de *soft-law* tanto públicos como privados.

Así pues, en atención a las conclusiones extraídas por el Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE en sus ya mencionadas reuniones celebradas en Seúl y Ciudad del Cabo, en 2006 y 2008 respectivamente, la Agencia Tributaria española inició el 10 de julio del año 2009 el Foro de Grandes Empresas, destinado a la discusión y el análisis de los principales retos que se dan en las relaciones entre administración tributaria y empresa, a través de sesiones plenarios y sectoriales; siendo éste un órgano de colaboración de la AEAT formado por veintisiete grandes empresas españolas elegidas según factores como la deuda tributaria ingresada, el volumen de facturación, el número de trabajadores en nómina, la

---

<sup>21</sup> «92.2. 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.»

<sup>22</sup> «Las sociedades anónimas cotizadas deberán hacer público con carácter anual un informe de gobierno corporativo (...) Dicho informe 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: (...) Sistemas de control del riesgo, incluido el fiscal.»

distribución geográfica, el sector de actividad y la información suministrada a la Administración tributaria.

Precisamente, es en la sesión plenaria del 20 de julio de 2010 de dicho foro donde se acordó el primer Código de Buenas Prácticas Tributarias<sup>23</sup>, publicado por la AEAT, cuya principal meta era la mejora en la observancia de las disposiciones contenidas en las normas tributarias con el fin de reducir la litigiosidad a través de recomendaciones destinadas tanto a la administración tributaria como a las empresas; pudiendo adherirse al mismo todas las empresas que lo deseen (formen parte o no del Foro). Así, el código plantea un escenario de mayor seguridad en materia tributaria que facilita la toma de decisiones empresariales a la par que implica un incremento de la eficacia y eficiencia del control tributario, beneficiando tanto a empresas como a autoridades tributarias.

A mayor abundamiento, en desarrollo del citado Código, se acordó el 2 de noviembre de 2015 la introducción de un anexo<sup>24</sup> para el reforzamiento de la relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas adheridas a este instrumento de buena gobernanza fiscal y, con posterioridad, el 28 de octubre de 2016, se aprobó una propuesta para favorecer las buenas prácticas de transparencia fiscal de las empresas adheridas al Código, articulando el contenido y los requisitos del llamado *“Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al CBPT”*. Cabe decir que, a fecha 18 de mayo de 2020, son ya 155 empresas y grupos de empresas los que están adheridos al Código de Buenas Prácticas Tributarias.

Del otro lado, en cuanto a iniciativa privada, es especialmente reseñable, la publicación, el pasado 27 de febrero de 2019, de la norma 19602<sup>25</sup> sobre sistemas de gestión

---

<sup>23</sup> Foro de Grandes Empresas. Ministerio de Economía y Hacienda. Agencia Tributaria (2010) *Código de Buenas Prácticas Tributarias* 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](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)

<sup>24</sup> Foro de Grandes Empresas. Ministerio de Economía y Hacienda (2015) *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* 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](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)

<sup>25</sup> Esta norma no es un instrumento recíproco como el CBPT, sino que plantea un modo autónomo para evitar que las organizaciones: incurran en responsabilidad penal por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública (art. 305 CP), incurran en responsabilidades administrativas por la comisión de infracciones que dan lugar a

del *compliance tributario* por la Asociación Española de Normalización (UNE). Esta norma, elaborada por el comité técnico CTN165/SC4, está redactada como un estándar de prevención y gestión de los riesgos tributarios que, por una parte, da pautas concretas para la correcta implantación de un sistema de cumplimiento tributario y, por otra parte, en caso de riesgo fiscal, facilita la creación de mecanismos de detección y corrección, así como pautas de aprendizaje para evitar su aparición en el futuro; siendo certificable, el cumplimiento eficaz de la misma, por una tercera parte independiente (AENOR, EQA, etc.).

Por lo tanto, en el marco del cumplimiento cooperativo dentro del sistema español, se presenta un escenario heterogéneo en que coexisten obligaciones de diferente índole y calado. De un lado, existen obligaciones de derecho positivo impuestas por la normativa europea que exige a los intermediarios fiscales la comunicación a las administraciones tributarias de las operaciones que presenten señales o indicios de planificación fiscal agresiva, con un régimen de responsabilidad jurídica propio para los profesionales del asesoramiento tributario<sup>26</sup>; y habiendo normas internas como las del Derecho Mercantil español que imponen la obligación, aunque sólo a las sociedades cotizadas en bolsa, de elaborar un informe anual de gobierno corporativo que incluya la gestión del riesgo fiscal. Del otro lado, existen obligaciones asumidas mediante la autorregulación de las empresas adherentes al Código de Buenas Prácticas Tributarias, que constituye un compendio de directrices emitidas por la Administración Tributaria dentro del programa de cumplimiento cooperativo basado en la transparencia y confianza recíproca; además, la norma UNE:19602<sup>27</sup> (de elaboración privada) ha supuesto un paso hacia adelante en lo que respecta a cumplimiento cooperativo, por cuanto fija de una forma concreta, los estándares para la implantación y aplicación de lo que ha de entenderse por sistema de *compliance tributario*, sirviendo de referente tanto para las empresas que vienen positivamente obligadas por la ley, así como para las que voluntariamente han asumido dicha responsabilidad.

---

sanciones tributarias de acuerdo al procedimiento sancionador (capítulo IV LGT), generen deudas inesperadas por la regularización de liquidaciones tributarias efectuadas deficientemente que den lugar a recargos e intereses de demora y asuman deudas tributarias de terceros por derivación (arts. 41 y ss. LGT).

<sup>26</sup> Esto ha dado lugar a la aprobación del controvertido Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios por el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, entidad colaboradora con la AEAT.

<sup>27</sup> ROZAS, J.A. «Desde el *compliance tributario* (UNE 19602:2019) hacia las relaciones cooperativas». Marzo de 2019.

### **III.1. Incidencias en el ámbito normativo**

Como bien ha sido explicado ya, en el ámbito normativo español, la implantación del *compliance* en cuanto al buen gobierno corporativo y la responsabilidad social de los Consejos de Administración ha tenido sus orígenes en el Código Olivencia de 1997, evolucionando en lo que más adelante serían el Informe Aldama y el Código Conthe hasta el hoy conocido como Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas publicado en 2015 por la CNMV, aunque los resultados no se han visto de una forma patente hasta que las consecuencias jurídicas no se han materializado con plena rotundidad en la realidad por la vía de la positivación normativa, teniendo una mayor acogida en materia penal, ello debido al reconocimiento tras la reforma del CP de 2010 de la responsabilidad penal de la persona jurídica y del mecanismo de exoneración de la misma definido en el artículo 31 bis del CP tras la reforma de 2015, no siendo obligatoria la instauración de un programa de este tipo, si bien la existencia del mismo puede suponer la mitigación de riesgos y la no exposición de la empresa a fuertes sanciones económicas ni del consejo de administración a penas que pueden incluir la privación de libertad.

De hecho, ya ha habido pronunciamientos del Tribunal Supremo a través de sentencias<sup>28</sup> en las que aconseja fervientemente la instauración de los mismos programas de cumplimiento normativo y prevención de delitos en el seno de la empresa, haciendo hincapié en *“la importancia de que en las sociedades mercantiles se implanten estos programas de cumplimiento normativo, no solo para evitar la derivación de la responsabilidad penal a la empresa en los casos de delitos cometidos por directivos y empleados, que serían los casos de ilícitos penales ad extra , que son aquellos en los que los perjudicados son terceros/acreedores que son sujetos pasivos por delitos tales como estafas, alzamientos de bienes, etc, sino, también, para evitar la comisión de los delitos de apropiación indebida y administración desleal, es decir, ad intra. Estos últimos, aunque no derivan la responsabilidad penal a la empresa por no estar reconocido como tales en sus preceptos esta derivación y ser ad intra, sí que permiten obstaculizar la comisión de delitos como los aquí cometidos por los administradores que no dan rendición pautada de cuentas a sus socios o*

---

<sup>28</sup> SSTS 154/2016 (Rec. 10011/2015), 316/2018 (Rec. 2036/2017), 365/2018 (Rec. 2184/2017) y 35/2020 (Rec. 2062/2018)

*administradores solidarios y que cometen irregularidades, que en algunos casos, como los aquí ocurridos, son constitutivos de ilícitos penales.”*

Así pues, para la correcta instauración de dicho mecanismo, se ha de iniciar un proceso secuencial con una fase de consultas a desarrollar en cada uno de los departamentos de la empresa, para seguidamente, poder elaborar un mapa de actividades y conductas delictivas de riesgo; posteriormente, a partir de este mapa se configurarán las concretas políticas corporativas, es decir, el conjunto de normas y prohibiciones en el seno de la organización empresarial. Además, de nada sirven estas políticas corporativas si no se garantiza el cumplimiento por la organización, para ello se deben implementar procesos de seguimiento, vigilancia y control. El propio CP establece que la empresa elabore un plan de denuncias para estar en conocimiento de aquellas conductas que pueden ser cometidas en el seno de la empresa y de las que puedan derivarse responsabilidades penales para la propia empresa o para su administrador y un protocolo de acciones post delictivas.

En conclusión, por las específicas características diferenciales de nuestro país, regido históricamente por el Derecho Continental, parece confirmarse que la eficacia de la norma viene determinada en gran medida por su tipificación legal y, por lo tanto, parece que en el caso español no se consiguen resultados patentes hasta que no se definen claramente en una ley las consecuencias jurídicas, perdiendo protagonismo los mecanismos de *soft law*. No obstante, en el siguiente epígrafe, va a hacerse un análisis pormenorizado de la implantación del programa de *compliance* en el ámbito tributario, con las incidencias que se han ido produciendo.

### **III.2. El desarrollo del programa a nivel nacional**

#### **III.2.1. El Código de Buenas Prácticas Tributarias**

A continuación, va a acotarse el objeto de estudio a las herramientas de autorregulación y, en concreto, al mentado Código de Buenas Prácticas Tributarias<sup>29</sup> aprobado por la AEAT, sobre el cual pivota el programa de cumplimiento cooperativo español; estructurado en tres grandes grupos de buenas prácticas tributarias: las encaminadas a conseguir un incremento de

---

<sup>29</sup> JUAN LOZANO, A.M. «El Compliance Tributario y los Códigos de Buenas Prácticas». Julio de 2019.

la transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal, las destinadas a mejorar la transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia Tributaria y, finalmente, las destinadas a la reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos.

En primer lugar, se debe resaltar que la adhesión al CBPT es completamente libre para las empresas (sin restricción alguna por tamaño, dimensión, localización, etc.), pero esta adhesión exige ciertos requisitos formales, pues se requiere un acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente de la entidad adherente, que posteriormente debe ser comunicado a la Agencia Tributaria mediante su remisión a la Secretaría Técnica del Foro de Grandes Empresas (Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales) bien a través del registro de la Delegación Especial de adscripción de la empresa o de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, o bien a través del correo electrónico (stecnica.foroempresas@correo.aeat.es); seguidamente, la Secretaría Técnica del Foro de Grandes Empresas es la encargada de comunicar a la Delegación Especial de adscripción o, en su caso, a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes la adhesión al Código de Buenas Prácticas Tributarias de la entidad. Y una vez realizado todo lo anterior, la entidad adherente podrá autorizar a la AEAT para que haga pública su condición de empresa adherida al CBPT.

Del mismo modo, la empresa puede comunicar en cualquier instante su baja; siendo tanto la adhesión como la baja a la totalidad del Código, por lo que en ningún caso es admisible una adhesión parcial a apartados específicos del mismo, debiendo dar cumplimiento al texto en bloque.

Con su adhesión al CBPT, el contribuyente se obliga voluntariamente a seguir aquellas prácticas tendentes a la erradicación de los riesgos fiscales significativos y a la prevención de las conductas susceptibles de producirlos, adquiriendo la obligación de soslayar el uso de estructuras opacas constitutivas de planificación fiscal agresiva y, especialmente debiendo abstenerse de la ocultación de la identidad del responsable final de las actividades o el titular último de los bienes o derechos implicados a través de la interposición de sociedades instrumentales mediante paraísos fiscales o territorios no cooperantes con las autoridades fiscales; además, colaborará con la Agencia Tributaria en la detección y búsqueda de

soluciones acerca de las prácticas tributarias fraudulentas que se desarrollen dentro de los mercados en los cuales actúen para poder resolver las ya existentes y evitar su proliferación.

Adicionalmente, el Consejo de Administración u órgano equivalente deberá permanecer informado sobre las políticas fiscales seguidas por la entidad durante el ejercicio, siendo ésta, labor del responsable de los asuntos fiscales de la empresa, de forma directa o mediante la Comisión de Auditoría y con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales y la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades; debiendo, en todo caso, informar de las consecuencias fiscales de aquellas operaciones que tengan que aprobarse por el Consejo cuando constituyan un factor relevante.

Por su parte, la Agencia Tributaria adquiere un compromiso recíproco con las empresas adherentes al CBPT, por lo que deberá garantizar el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes en su actividad de aplicación de los tributos, tomando medidas que garanticen la seguridad jurídica en el ámbito tributario como lo son el respeto a los precedentes administrativos y a la unidad de criterio de la Administración tributaria en la interpretación de las normas, debiendo aplicar los criterios interpretativos dimanantes de la doctrina jurisprudencial y administrativa y, en ausencia de los mismos, pedir informe a la Dirección General de Tributos. Para aquellas cuestiones de especial trascendencia, susceptibles de generar controversia y en las que no exista un criterio fijado por los Tribunales de Justicia, el Tribunal Económico-Administrativo Central o la Dirección General de Tributos, los directores de departamento de la Agencia Tributaria deberán informar al Comité Permanente de Dirección de los criterios interpretativos que pretendan aplicarse en sus actuaciones.

La Agencia Tributaria también deberá hacer públicos aquellos criterios que puedan ser aplicados con carácter general en sus procedimientos de control, estableciendo cauces adecuados para posibilitar que los obligados tributarios puedan resolver aquellas cuestiones acerca del tratamiento fiscal que les sean suscitadas en sus respectivas operaciones conforme a los criterios que la Administración aplicaría en su caso, todo ello con las debidas exigencias de celeridad y eficacia. Pudiendo los contribuyentes presentar un anexo explicativo a las declaraciones de los tributos, especificando los criterios seguidos en la elaboración de las mismas, por lo que si los hechos se ciñen a la realidad y los criterios están razonablemente

fundamentados la AEAT podrá valorar favorablemente este hecho a efectos de la determinación del grado de diligencia, dolo o culpa contemplado en la legislación tributaria.

En conclusión, tanto las empresas adherentes al código como la Agencia Tributaria tienen el objetivo común de favorecer relaciones transparentes y constructivas, basadas en la mutua confianza, para la consecución de las cuales, ambos, han de minorar las controversias derivadas de la aplicación e interpretación de la norma, dando prioridad a los instrumentos que pone a su disposición el ordenamiento jurídico tributario con una finalidad preventiva.

Así pues, los sujetos al CBPT han de agotar todas las posibilidades que brinda el carácter contradictorio del procedimiento inspector, con el fin de favorecer el acuerdo en todas las instancias procedimentales en que resulte factible. Para ello, en primer lugar, la Agencia Tributaria pondrá en conocimiento del contribuyente, a la mayor brevedad posible, los hechos susceptibles de regularización, de modo que pueda haber un mayor intercambio de pareceres entre las partes, posibilitando así la corrección de las actuaciones de forma anticipada. En segundo lugar, comunicará en el trámite de audiencia previo a las actas de inspección los hechos que determinen la propuesta de regularización, indicando si así lo pidiera el contribuyente, los conceptos objeto de regularización y la cuantificación orientativa de la liquidación resultante de acuerdo con los datos disponibles. En tercer lugar, en la motivación de sus actos se incluirá un pronunciamiento expreso respecto a cada una de las alegaciones del contribuyente, para lo cual este último intentará informar al órgano tramitador tan pronto como sean presentadas sus alegaciones, indicando el lugar de presentación y adjuntando copia de las mismas (preferentemente por medios electrónicos), igualmente informará de eventuales ampliaciones de plazo para alegar tan pronto como se presenten dichas solicitudes, indicando el lugar de presentación. En cuarto lugar, la Agencia Tributaria pondrá un especial énfasis en atender de manera efectiva las alegaciones que pudieran formularse, en las inspecciones de grupos, contra diligencias incoadas a las sociedades dominadas previas al acta consolidada. En quinto lugar, la Agencia Tributaria deberá asegurar una entera transparencia con respecto a las cuestiones de hecho relevantes para practicar la liquidación y, consecuentemente, con la correlativa prueba practicada, facilitando su conocimiento y discusión en el curso de las actuaciones inspectoras previas a la firma del acta o, en su caso, las actuaciones complementarias. Asimismo, empresas y administración tributaria favorecerán, en todo momento, las conformidades y acuerdos en el procedimiento inspector, procurando que todas

las cuestiones para instruir el expediente sancionador hayan sido discutidas adecuadamente antes de la resolución del mismo.

Por último, para lograr mitigar las cargas fiscales indirectas respecto a la atención de determinados procedimientos, la Agencia Tributaria acotará lo máximo posible el objeto de sus requerimientos y declaraciones informativas, procurando limitar la duración de los procedimientos de comprobación e investigación al estrictamente necesario para llevar a cabo una diligente actividad de control; debiendo las empresas, por su parte, aportar de la forma más rápida y completa que les sea posible la información y documentación solicitada o que pueda ser relevante para el desarrollo del procedimiento.

Entre las principales ventajas que brinda la adhesión al CBPT podemos encontrar la mejora reputacional, una mayor agilidad en el control tributario y la reducción de la conflictividad en las relaciones con la AEAT. Además, la adhesión al CBPT de la AEAT (o la certificación, en su caso, de acuerdo con la norma UNE 19602 de *compliance tributario*), son útiles de cara a prevenir la imposición de sanciones administrativas.

Esto último se debe a que pese a la ausencia en la Ley General Tributaria de una disposición análoga a la del artículo 31.bis.2<sup>30</sup> del Código Penal (exención de la responsabilidad penal de la persona jurídica que tenga implantado un programa de *compliance penal*), en tanto en cuanto todavía no se ha establecido un precepto legal que exima de responsabilidad administrativa a aquellas organizaciones que tengan implantado un sistema de gestión del riesgo fiscal y que acrediten que lo están aplicando de forma efectiva; ello no obsta a que se atempere la responsabilidad de la entidad cuando ésta ha empleado la diligencia

---

<sup>30</sup> «Si el delito fuere cometido por las personas indicadas en la letra a) del apartado anterior, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen las siguientes condiciones:

- 1.<sup>a</sup> el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen 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;
- 2.<sup>a</sup> la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica;
- 3.<sup>a</sup> los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención y
- 4.<sup>a</sup> no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2.<sup>a</sup>

En los casos en los que las anteriores circunstancias solamente puedan ser objeto de acreditación parcial, esta circunstancia será valorada a los efectos de atenuación de la pena.»

debida ex art. 179.2.d)<sup>31</sup> LGT y, tanto la adhesión al CBPT, como la certificación de la norma 19602, son muestras fehacientes de haber aplicado la debida diligencia.

En lo referente a la evaluación del nivel de cumplimiento con el programa, el Foro de Grandes Empresas aprobó en el año 2015 un anexo al Código de Buenas Prácticas, de modo que establecía 22 indicadores con la finalidad de poder realizar un correcto seguimiento al respecto, 11 para medir el grado de cumplimiento de las empresas y 11 para medir el grado de cumplimiento de la AEAT. Del mismo modo, se estableció un procedimiento concreto para la evaluación permanente, cabiendo la posibilidad de dejar constancia de ese resultado, tanto en supuestos de inobservancia como de observancia, por lo que en caso de que se produjera un incumplimiento por parte de la empresa, la AEAT podría trasladar su evaluación al Consejo de Administración de la entidad adherente, reclamando compromisos concretos; pudiendo reclamar también, las entidades, respecto a aquellos incumplimientos del Código de Buenas Prácticas que sean cometidos por la agencia tributaria.

Por lo tanto, para poder medir objetivamente la observancia del CBPT por parte de las empresas adherentes al código se pondrá especial atención sobre: la efectiva documentación de la estrategia fiscal de la empresa, fijada por el Consejo de Administración y conocida por los directivos de la entidad; la aprobación por el Consejo de las operaciones e inversiones de especial riesgo tributario; la contemplación de medidas para la mitigación de riesgos fiscales identificados en la política de gestión del riesgo a través de normas internas de gobierno corporativo; la no utilización de estructuras opacas con finalidad fiscal; la colaboración en la detección de soluciones para aquellas prácticas fraudulentas que se hubieren detectado en los mercados de actuación; el uso de sistemas eficaces de información y control interno del riesgo fiscal; la remisión a la AEAT de información veraz; la minoración de los conflictos derivados de la interpretación de la norma; la puesta de manifiesto al inicio del procedimiento inspector

---

<sup>31</sup> «Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: 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 artículos 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 éstos no hayan sido modificados»

del mantenimiento del compromiso con su adhesión al CBPT, así como de la actividad empresarial con especial mención de la repercusión de los aspectos fiscales de la misma; y la facilitación de la información solicitada por la AEAT, en el seno del procedimiento inspector, de forma rápida y completa, utilizando con preferencia medios electrónicos cuando sea posible.

Por su parte, para la correcta valoración del grado de cumplimiento de la Agencia Tributaria con el código, se deberá de prestar atención, dentro del ámbito del procedimiento general sobre: la aplicación efectiva de los criterios administrativos y jurisprudenciales en sus resoluciones, la puesta en conocimiento y publicación en su página web de los criterios seguidos con la debida antelación, la respuesta a los planteamientos de las empresas y la minoración de los conflictos derivados de la normativa aplicable.

Dentro del procedimiento inspector, se deben tomar en consideración: la aplicación por parte de la AEAT de los criterios hechos públicos, la delimitación del objeto de sus requerimientos, la rápida puesta a disposición de los hechos susceptibles de regularización, la puesta en conocimiento de la entidad de los hechos en que se fundamentan sus actuaciones y la prueba de los mismos, la celebración de reuniones previas al expediente entre los responsables fiscales de la AEAT y los de la entidad en que se pongan de manifiesto las principales cuestiones controvertidas a los efectos de que el contribuyente pueda aportar información adicional en aras de evitar el litigio, la comunicación al contribuyente con anterioridad a las actas de inspección de los hechos que motivan la propuesta de regularización y la cuantía prevista con aportación de los datos necesarios para determinarla, la incorporación de una motivación congruente en que se dé respuesta expresa a cada planteamiento de la entidad, la discusión previa con la empresa de los hechos motivadores de procedimiento sancionador, y el uso del tiempo imprescindible en el procedimiento sin dilaciones.

Tema aparte es el de la evaluación de la incidencia que ha tenido la implantación del Código de Buenas Prácticas Tributarias en la consecución de sus objetivos y la reducción efectiva de la litigiosidad. Y ello porque según los datos hechos públicos por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en el año 2011, año siguiente a la aprobación del CBPT,

tuvieron entrada 216.747 reclamaciones<sup>32</sup>, cifra récord de los 18 años anteriores, manteniéndose estos alarmantes números durante los años sucesivos.

Las principales explicaciones para este fenómeno son, por una parte, la limitación del cumplimiento del CBPT a las empresas adheridas al mismo, 155 a 18 de mayo de 2020, en su totalidad, empresas de grandes dimensiones, estando compuesto el tejido empresarial español en más de un 99%<sup>33</sup> por PYMES y trabajadores autónomos que carecen de los recursos o la motivación necesarios para implantar sistemas de gestión de riesgos fiscales; de otro lado están los objetivos recaudatorios de la AEAT que guarda un especial celo en la defensa de su criterio interpretativo, criterio que termina siendo tumbado en el 48,94%<sup>34</sup> de los casos por los tribunales económico-administrativos.

Por todo ello, la principal crítica de la doctrina especializada<sup>35</sup> respecto al programa doméstico de cumplimiento cooperativo en materia tributaria es la evidente falta de sistemática de la normativa española, que pone de manifiesto la imperiosa necesidad de una norma legal que ordene los preceptos que lo regulan, pues no es baladí el hecho de que nuestra tradición jurídica responde al Derecho continental caracterizado por la taxatividad, al contrario que los sistemas de *Common Law* de los países anglosajones donde la autorregulación tiene una mejor cabida. Buen ejemplo de la experiencia internacional es el Código del Contribuyente Europeo propuesto por la Comisión.

### III.2.2. El Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios

Por otra parte, el 2 de julio de 2019, se aprobó dentro de la sesión plenaria del Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales, adscrito a la AEAT, en línea con los esfuerzos

---

<sup>32</sup> Ministerio de Hacienda. Memoria Tribunales Económico-Administrativos (2011) Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/Memoria%20TEAC%202011.pdf>

<sup>33</sup> Ministerio de Industria. Cifras PYMES diciembre de 2019. Disponible en: <http://www.ipyme.org/es-ES/ApWeb/EstadisticasPYME/Documents/CifrasPYME-diciembre2019.pdf>

<sup>34</sup> Ministerio de Hacienda. Memoria Tribunales Económico-Administrativos (2018) Disponible en: [https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/MEMORIA\\_TEAC-2018.pdf](https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/MEMORIA_TEAC-2018.pdf)

<sup>35</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J. «Cumplimiento Cooperativo en materia tributaria. Claves para la implementación de un manual de Buenas Prácticas (Compliance)». Septiembre de 2018.

seguidos por el Foro de Grandes Empresas, un Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios<sup>36</sup>. La aprobación del mismo no ha tenido un voto unánime, granjeando la abstención de la AEDAF y la oposición del Consejo General de la Abogacía y, ello, por los problemas suscitados en torno al secreto profesional y al conflicto de intereses surgidos en la relación de agencia entre un asesor cuyo cliente tiene pretensiones opuestas a las de la AEAT, contenidas en el citado código.

El mismo texto tiene vocación de servir para la regulación deontológica de una profesión definida, de por sí, de una forma muy difusa, cuya delimitación profesional es muy heterogénea; siendo únicamente vinculantes dichos códigos para las agrupaciones de profesionales fiscales adheridas voluntariamente al mismo. La principal influencia del mismo ha sido el papel de los intermediarios fiscales, definido ampliamente, como ya se ha explicado, en el informe del FAT de la OCDE expuesto en su reunión de Ciudad del Cabo y, por otra parte, la aprobación de la DAC 6 a nivel europeo.

De este modo, el Código funciona como un compendio de buenas prácticas cuya observancia ha de garantizar el colegio u organización profesional en su propio seno, sirviendo principalmente como un canal de información privilegiado para la AEAT, quien aparentemente sólo reporta a cambio la aceleración de algunos plazos y la mejora de la transparencia y confianza en sus relaciones con el contribuyente; precisamente esta falta de seguridad jurídica con respecto a la determinación de los beneficios y retornos que se pueden obtener de la adhesión a dicho código, instituidos de una forma totalmente informal y muchas veces reducidos a aspectos meramente reputacionales, es la que ha levantado mayor revuelo.

La principal divergencia se halla en la consideración del papel que juega el intermediario fiscal, quien a ojos de la Agencia Tributaria supone un importante apoyo, imponiéndole unas obligaciones profesionales que en muchos casos ya vienen impuestas por la norma legal tanto específica como penal, y más aún cuando se produzca la plena entrada en

---

<sup>36</sup> AEAT. Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. 2019: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos/Colaboradores/Foro\\_de\\_Asoociaciones\\_y\\_Colegios\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios/Codigos\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_Tributarias/Codigo\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_de\\_Asoociaciones\\_y\\_Colegios\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios.shtml#:~:text=El%20C%C3%B3digo%20de%20Buenas%20Pr%C3%A1cticas%20de%20las%20Asociaciones%20y%20Colegios,cada%20uno%20de%20ellos%20en](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos/Colaboradores/Foro_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios.shtml#:~:text=El%20C%C3%B3digo%20de%20Buenas%20Pr%C3%A1cticas%20de%20las%20Asociaciones%20y%20Colegios,cada%20uno%20de%20ellos%20en)

vigor de las disposiciones de la DAC 6 con respecto al intercambio de información sobre esquemas de planificación fiscal agresiva. Dicha transposición supondrá, a ciencia cierta, la limitación del secreto profesional de los profesionales tributarios, quienes deberán proceder a la comunicación a la AEAT de estos esquemas abusivos aun cuando simplemente se trate de indicios, el único caso exento es el de los intermediarios que presten un servicio de asesoría neutral con la única meta de evaluar la adecuación a derecho de la estrategia fiscal, sin favorecer la implantación de este tipo de estrategia agresiva de planificación tributaria. Además, el propio anteproyecto<sup>37</sup> introduce a la LGT la DA vigesimotercera donde establece un régimen sancionador en que la no presentación en plazo o de forma incompleta de las declaraciones contenidas en la DAC 6 estarían contempladas como muy graves, consistiendo la sanción en multa pecuniaria por importe de 2.000 € por cada dato o conjunto omitido, con una cuantía mínima de 4.000 €

En definitiva, el código sigue la vertiente emprendida por la AEAT y el FGE de reducir los contenidos de los fundamentos de la relación cooperativa (voluntariedad, bilateralidad, transparencia, mutuo acuerdo, confianza, colaboración, facilidad en la comunicación, confidencialidad y privacidad) a un suministro continuo por parte de los colegios profesionales y sus colegiados de información a la propia AEAT; todo ello sin reforzar las garantías del contribuyente de una forma verdaderamente significativa.

### **III.2.3. La norma UNE 19602**

Como se ha anticipado, la Asociación Española de Normalización (UNE) publicó el 27 de febrero de 2019 la normativa técnica 19602 para la estandarización de los requisitos a seguir por un programa de *compliance* tributario, que van más allá de las disposiciones contempladas en los CBPTs y que, en cierta medida, siguen las premisas ya contenidas en la norma 19601 sobre *compliance* penal, pero poniendo el foco, no sólo en la detección y prevención de los riesgos de comisión de ilícitos penales sino para la gestión integral del riesgo tributario de la organización.

---

<sup>37</sup> BOCG: Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Disponible: [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-16-1.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-16-1.PDF)

Por lo tanto, no estamos ante un instrumento recíproco como lo estábamos cuando hablábamos de CBPTs, sino que se nos presenta un método autónomo para la implantación de principios y normas de conductas corporativas destinados a la implementación de una ética de buen gobierno que erradique los riesgos de comisión delictiva de delitos socioeconómicos contra la Hacienda Pública, la comisión de infracciones tributarias que den lugar a sanciones, la generación espontánea de recargos e intereses de demora en la regularización tributaria y la derivación de deudas con la Administración tributaria por parte de terceros.

De este modo, la citada norma técnica define el alcance de dicho sistema de gestión a través de una evaluación de los riesgos tributarios mediante un complejo y pormenorizado proceso de detección, estudio, valoración y revisión de los mismos. También es de crucial importancia la determinación del órgano de cumplimiento tributario, al que además habrán de dotar de los recursos necesarios para la correcta implantación del sistema de *compliance*, por esto último, es indispensable la participación activa del órgano de administración y la gerencia, siendo de especial utilidad la planificación de un calendario con las acciones a realizar.

La norma también contempla un canal de denuncias, así como, los principales principios de diligencia respecto a concretas operaciones, reforzando los controles tanto financieros como no financieros y dedicando buena parte del cuerpo normativo a la evaluación del desempeño a través del uso de medidores fiables. Además, se da peso a los informes de *compliance* cuyo tenor se yergue como medio de prueba básico del cumplimiento en futuros procedimientos administrativos y judiciales, pues no hay que olvidar que la certificación o acreditación del seguimiento de un programa de gestión de riesgos sirve para modular la responsabilidad tributaria ex art. 179.2.d) LGT.

Por último, se incorporan las revisiones periódicas del programa y auditoría, en tal sentido, resulta esencial la calidad de la información documentada y la creación de evidencias del cumplimiento, ya sean efectuadas por la gerencia como por el órgano de administración al efecto.

#### **IV. ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO**

#### **IV.1. Administración holandesa**

Vamos a comenzar analizando el caso de Holanda, por revestir éste un especial interés, y ello debido no solo al hecho de que pese a ser uno de los países más pequeños del mundo, albergando alrededor de dieciséis millones de personas, constituye la 18ª economía mundial en lo que a tamaño respecta, la 6ª en exportaciones y la 5ª en *PIB per capita* e inversiones en el extranjero; sino porque estando integrada por 12 provincias y las Antillas, coexisten hasta 5 sistemas fiscales diferentes.

El gran peso que tiene el comercio en la economía holandesa y su enclave marítimo privilegiado ha hecho brotar un modelo tributario con una amplia vocación de impulso a las empresas y a su internacionalización, procurando así que el mismo resultase atractivo, siendo un país puntero en cuanto a *tax ruling* (contestación de consultas tributarias) y APAs (acuerdos previos de valoración de precios de transferencia); lo que ha estado a punto de valerle la clasificación como paraíso fiscal por parte de las Autoridades estadounidenses.

La organización social del sistema desde finales del pasado siglo se ha cimentado sobre el llamado *polder model*<sup>38</sup> cuyo principal engranaje es lo que en nuestra lengua podría llamarse “consenso”, pero no es hasta el año 2002 con las conclusiones del WRR (Consejo Científico de Política Gubernamental, por sus siglas en holandés) cuando comenzó a instaurarse la “horizontalización” de las relaciones entre contribuyentes y Administración mediante la adopción de un plan concreto de reformas<sup>39</sup> para la modernización del Gobierno.

Dicho plan contemplaba un sistema de inspección basado en los principios de autonomía, transparencia, cooperación, selectividad, carácter decisivo y profesionalidad; instrumentando un régimen adaptado por categorías de obligados tributarios dependiendo de sus características, lo que dio pie en 2005 a los procedimientos conocidos como *horizontal monitoring* concebidos en sus orígenes como programas pilotos destinados únicamente a grandes empresas, que en 2007 se extendieron al ámbito de la mediana empresa.

---

<sup>38</sup> Modelo de gestión pública basado en el principio de participación de todos los agentes implicados, aplicado en Holanda desde el Acuerdo de Wassenaar de 1982.

<sup>39</sup> Programma Andere Overheid.

De este modo, el programa es definido gráficamente como las diferentes capas de una cebolla, en tanto en cuanto, a la obligación interna de auditar y controlar la situación fiscal, se sobreponen las auditorías externas y, finalmente, el control por la Administración; por eso, según el grado de cumplimiento de los obligados tributarios con los tres controles, la Administración tributaria puede eximirles de un control más profundo e invasivo mediante procedimientos exhaustivos de inspección, pudiendo reasignar estos recursos para auditar a aquellos obligados tributarios que no cumplen.

Por lo tanto, el modelo de *horizontal monitoring*<sup>40</sup> es un protocolo por el que las empresas residentes fiscales en Holanda pueden optar, para así favorecer que la Administración pase a controlarlas a priori, mediante la evaluación de los mecanismos de gestión del riesgo fiscal llevados a cabo por las empresas (*system approach*), en lugar de a posteriori, a través de la comprobación minuciosa de los ejercicios fiscales no prescritos (*substantive approach*). Además, presenta dos modalidades: una primera, dirigida a las grandes empresas, y otra destinada a PyMEs; ello a través de la clasificación holandesa (*target group approach*<sup>41</sup>).

El primer paso, una vez que la empresa ha pedido su inclusión en el modelo HM, es la designación por el órgano de gestión de un *account management team*, liderado por el denominado *client coordinator*, quien examina su historial tributario con la finalidad de decidir sobre la inclusión o no inclusión en el programa.

Si la Administración determina que la empresa puede enmarcarse en un procedimiento de HM, tiene lugar una reunión con la alta dirección de la misma en la cual se concretan las fases que se seguirán, las condiciones, los principios rectores y las expectativas, responsabilidades y riesgos asumidos por las partes implicadas durante la tramitación del mismo.

---

<sup>40</sup> ROZAS VALDÉS, J.A. 2016. P.71

<sup>41</sup> Dicha clasificación distingue entre grandes empresas (VLB), medianas y pequeñas empresas (SME) y, en 2007, se incluyó la categoría para negocios de pequeña dimensión (MSB) en la cual se incorporan también los contribuyentes de perfil complejo (OCC). De hecho, uno de los principales problemas del programa es la falta de determinación de los criterios seguidos para considerar a un obligado tributario como MSB, ya que, a diferencia de en España, no se siguen criterios cuantitativos, lo cual genera graves problemas de incentivos.

Seguidamente, se lleva a cabo un estudio acerca de la capacidad efectiva de la organización para poder emprender este procedimiento, por la cantidad de recursos que la entidad habrá de comprometer o los cambios que deberá acometer. Esto no significa tanto evaluar la forma en que la empresa gestiona el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sino más bien medir la viabilidad de implantación del plan en la misma y la predisposición de su gerencia. Si, como consecuencia de lo anterior, la entidad considera que puede y está dispuesta a seguir las pautas marcadas, ello se refleja en una declaración.

Pero antes de iniciar el programa, el contribuyente ha de resolver con la Administración sus asuntos pendientes (liquidaciones provisionales, aplazamientos pendientes, procedimientos ejecutivos, etc.) en un ambiente de confianza y proactividad. Para ello, el equipo de gestión de la Administración tributaria designado a tal efecto tiene un significativo margen de discrecionalidad, tanto en la calificación de los hechos como en la interpretación normativa; aunque siempre en los límites que marca la legalidad y pudiendo acordar, ante una eventual discrepancia, el mantenimiento de la diferencia de criterio, así como la reserva de acciones legales para su defensa ante los tribunales. También puede, voluntariamente el contribuyente regularizar su situación tributaria sin sanciones.

La siguiente fase es la culminación y firma del llamado “pacto de caballeros” o *compliance agreement*, suscrito por el consejero delegado de la empresa o consejeros si son un grupo de empresas y por el jefe del equipo de gestión de la Administración, además, si dicha empresa ejecuta importaciones u exportaciones el acuerdo puede estar suscrito conjuntamente con la División de Aduanas Holandesas<sup>42</sup>

Tras la firma del acuerdo, viene el diseño del llamado marco de control fiscal, que no es más que el concreto sistema de detección y gestión de riesgos fiscales que ha de implementar la empresa y en el que se basará el control tributario por parte de la Administración, quien renuncia a comprobar en detalle todos los pormenores y datos relacionados con las obligaciones tributarias no prescritas para centrarse en cómo funciona la organización y en qué sistemas internos de control tiene. Por lo que, por ejemplo, en lugar de

---

<sup>42</sup> Ello no es obligatorio, y si se hace, se lleva a cabo a través del formato *blue*.

estudiar todas las tablas amortizativas de cada uno de los activos empresariales, se conocerán los protocolos seguidos por la entidad para la contabilización y amortización de sus bienes.

Dicho marco de control fiscal es diferente para cada empresa y se fija entre empresa y Administración en atención a las características individuales de cada entidad. El proceso de aceptación del mismo es, de hecho, muy parecido a cómo la ANECA verifica los estudios universitarios ofertados en las universidades españolas.

La implantación de este marco de control fiscal implica, por ende, tanto la evaluación pormenorizada de las necesidades que surgen en la actividad de la empresa, como el diseño más adecuado para combatir dichas exigencias, la efectiva implementación y gestión diaria, y lo que es más importante, la detección de incidencias y revisión del mismo. Así pues, mientras en las fases anteriores se llevaba a cabo la mera evaluación de la capacidad y disposición de la entidad para acometer un proceso de HM, aquí se pretende perfilar con la máxima precisión tanto la política fiscal de la empresa como sus medidas de control de riesgos y cumplimiento tributario.

Por último, una vez instaurado el marco de control fiscal, la Administración ajustará sus protocolos a la nueva situación, por lo que ya no se regirá por las normas anteriores a la asunción del programa de HM por parte de la entidad, basadas en la indagación y la regularización, y ello por la relación de confianza fraguada con una entidad que se ha esforzado en demostrar su ánimo de cooperar. En este aspecto cobran una particular trascendencia los procedimientos previos de consulta, pues la Administración apunta a que el obligado tributario le formule con antelación las dudas interpretativas susceptibles de generar una discordancia de criterio, y éste aspira, a su vez, a que le sean resueltas en un plazo razonable. Por todo ello es importante la figura del *client coordinator*<sup>43</sup>, ya que es el principal eslabón en la comunicación entre empresa y Administración tributaria, al tratarse del tramitador que encauzará todas las comunicaciones con la entidad y las pondrá en conocimiento de la correcta dependencia administrativa.

---

<sup>43</sup> Figura sustancialmente parecida al CMR británico, explicado en el siguiente epígrafe.

Por otra parte, la inspección y control a posteriori se producirán en base a la intensidad de los controles internos de la empresa y de las auditorías de terceros independientes que estén contempladas en el plan de control de riesgos, por lo que el procedimiento inspector se reducirá a cerciorar que dichos controles se efectúan correctamente y que las muestras obtenidas son suficientes. Es más, la Administración tributaria holandesa no se opone a compartir con el obligado tributario suscrito a un programa de HM su política de inspección a 5 años vista. Todo lo anterior sin perjuicio de que en base a acontecimientos sobrevenidos que desestabilicen el plan de HM evidenciando conductas de incumplimiento por parte del contribuyente puedan poner fin a dicho procedimiento, volviendo a la situación anterior.

Tampoco el procedimiento sancionador es igual para el contribuyente cooperador que para el contribuyente que no forma parte de un programa de HM. Contando que en cualquier momento pueden surgir errores materiales en las liquidaciones tributarias, la Administración espera que sea la propia empresa quien, en aplicación de su plan de gestión de riesgos y de sus auditorías, efectúe la corrección vía declaración complementaria. No obstante, si la Administración tributaria descubre uno de estos errores, pondrá en práctica una de sus medidas responsivas, es decir, que según la actitud del contribuyente se tomarán cartas en el asunto con mayor o menor contundencia; para ello se estará a si el contribuyente ha reaccionado ante el error, si es reincidente, si obedece a un fallo en el plan de control de riesgos o a una incidencia puntual, etc.

A este respecto, la Agencia Tributaria holandesa ha acuñado un concepto de error material objetivo en su versión cuantitativa, de modo que ha especificado en una serie de tablas las cifras<sup>44</sup> en torno a las cuales se considera que el margen de error es tolerable, de modo que no dejen de tenerse por aceptables las declaraciones. Sin embargo, este límite no es una “patente de corso”, es decir, todo error ha de ser, naturalmente, corregido, además de que el marco de control fiscal ha de ser suficiente para poder ubicarlo y erradicarlo.

Además, también se toma en consideración el hecho de que el error sea meramente material o responda a una determinada interpretación de la ley aplicable, y se analiza la intencionalidad de los responsables de la dirección de la entidad y su voluntad al respecto. Son precisamente, las indeterminaciones en esta fase las que mayor incertidumbre generan y,

---

<sup>44</sup> Dichas cuantías oscilan en torno al 5% de la cantidad de referencia.

en consecuencia, mayores dudas acerca de los beneficios del modelo HM para los contribuyentes que participan en el mismo.

Obviamente, el espíritu de un programa de HM no es su finalización una vez transcurrido el plazo del acuerdo suscrito, sino que lo normal es que se retroalimente y se vaya adaptando a las circunstancias concretas de la entidad, entrando y saliendo partes en los sucesivos acuerdos (por el devenir de la composición de la organización de la empresa y del cambio del equipo administrativo de gestión), incluso pudiendo surgir acontecimientos que lleven a denunciar dicho pacto.

De otro lado, el modelo para las PyMEs cubre objetivamente los 4 impuestos principales: sociedades, salarios, IVA y renta, integrándose el programa en las divisiones regionales de la Agencia Tributaria, coordinadas por una oficina central que se encarga de dirigir el proceso.

La categoría intermedia entre grandes empresas y pequeñas empresas y trabajadores autónomos es el de las entidades de tamaño mediano, estando aquí comprendidos aquellos obligados tributarios que, por determinados motivos, son calificados como contribuyentes de perfil complejo, en tales supuestos la Administración tiende a concertar un convenio específico (*compliance agreement*), aunque también está contemplado que puedan gestionar su actividad fiscal a través de un intermediario homologado como *tax service provider* que es la opción que rige para las empresas de reducida dimensión.

Por lo tanto, lo que la Administración holandesa hace en estos casos es relacionarse con las PyMEs a través de un intermediario fiscal acreditado, que a su vez tiene un acuerdo (*covenant*) suscrito en relación con el sistema de gestión del cumplimiento tributario de sus clientes. Dichos intermediarios son elegidos mediante las asociaciones de profesionales en que se agrupan<sup>45</sup>, las cuales tienen también un acuerdo *covenant* de modo que se aseguren unos ciertos niveles de ética y profesionalidad exigibles a sus asociados.

Para los intermediarios fiscales no afiliados a ninguna de las asociaciones profesionales, en vista de que quedaban excluidos de la elección para la prestación de sus

---

<sup>45</sup> La SRA y la NOAB.

servicios en el marco del HM, la Administración ha instaurado un programa gestionado por la dependencia central de la *National Service Provider Account Team*, a través de las delegaciones regionales. Esto último no deja de entrañar riesgos, pues mientras que las compañías de auditoría están sometidas al control administrativo de la AFM (*Authority for Financial Market*) los asesores fiscales no lo están; además, al ser tres las partes implicadas (contribuyente, intermediario y Administración) y no dos como en el caso de las grandes empresas, resulta más complicado la determinación y atribución de responsabilidades.

Del mismo modo, los agentes de la Administración encargados de relacionarse con los *tax service providers* ya no son los *client coordinators* sino los *relationship managers*, de modo que la comunicación no se establece directamente con cada PyME por resultar ello tremendamente complejo en cuanto a infraestructura, sino con el proveedor de servicios fiscales que lleva a una multitud de empresas. De este modo no es la entidad la que suscribe un *compliance agreement* con la Administración, sino ésta la que suscribe un *covenant* con el proveedor acreditado de servicios tributarios cuyos servicios contrata, en última instancia, el obligado tributario, sometiéndose a las reglas del juego. Las fases del proceso, en consecuencia, también son diferentes, resumiéndose en: resolución de asuntos pendientes, discusión y firma de *covenant*, validación de cartera de clientes, consultas preliminares, presentación de declaraciones, comprobaciones aleatorias<sup>46</sup> y reevaluación del acuerdo.

Una de las cuestiones más peculiares, teniendo en cuenta la normativa fiscal española, es que de las consultas hechas por el proveedor de servicios tributarios a la Administración puede emanar un acuerdo de desacuerdo (*agree to disagree*), en cuyo caso, el *tax service provider* lo hace constar en la concreta declaración para que lo revise un funcionario distinto al que ha mostrado su disconformidad, para que en su caso, posteriormente, el obligado tributario pueda interponer la pertinente reclamación. Además, en el marco del *covenant* se contempla una rebaja de las obligaciones formales.

El impacto del programa de HM se ha visto reflejado en el ámbito de la litigiosidad, sobre todo, en lo que a calificación fáctica se refiere, surgiendo el grueso de las controversias en torno a cuestiones de índole material o interpretativa de la norma.

---

<sup>46</sup> Sólo una pequeña cantidad de liquidaciones son objeto de comprobación por la Administración, en el 2011 fueron el 1%. Cuando se halla un error es resuelto de forma amistosa por el *tax service provider* y el *relationship manager*.

Respecto a la evaluación sobre la implantación del sistema de *horizontal monitoring* en Holanda, un Comité coordinado por el profesor Stevens de la Universidad Erasmus de Rotterdam realizó en 2012 un informe<sup>47</sup> para identificar los cuellos de botella del programa y dar recomendaciones.

Entre las principales conclusiones destaca el cambio institucional, ya que la Administración precisa de una gran cantidad de fondos públicos para formar y proveer los medios personales pertinentes para materializar de forma satisfactoria los fines del programa de HM, lo cual también se traduce en una necesidad temporal de adaptación para el contribuyente, pues se pretende pasar de una dinámica administrativa de “desconfianza saludable” a otra de “confianza justificable”; poniendo el informe en serias dudas el momento y la medida en que la confianza deja de ser saludable y resulta justificado desconfiar.

Otro de los puntos en los que se incide es en la borrosa segmentación de los grupos de empresas susceptibles de acceder al programa de HM, así como en la definición turbia de ciertos conceptos jurídicos indeterminados en los que se apoya el modelo (*acceptable return*, *responsive enforcement*, etc.) máxime cuando la legitimidad completa del sistema se sostiene sobre el principio de transparencia, dotando a la fase de rendición de cuentas de la máxima importancia.

Precisamente, respecto a la rendición de cuentas se hace necesario el establecimiento de unos indicadores objetivos que puedan valorar fidedignamente la virtualidad en términos de eficacia y eficiencia del modelo de HM, así como la forma en que han de registrarse y tratarse dichos parámetros, cuya introducción en el sector público puede terminar por ocasionar un aumento de la burocracia sin una clara contrapartida en lo que a eficiencia administrativa respecta.

En conclusión, se hace patente la necesidad de definir con transparencia los costes y beneficios del modelo, exponiendo cuales son los beneficios concretos que reporta la inclusión en el sistema de HM para el contribuyente y lo que logra con ello la Administración tributaria.

---

<sup>47</sup> STEVENS COMMITTEE: «*Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration: Tax supervision - Made to measure*». 2012. P.163.

De lo contrario, los contribuyentes cumplidores pueden acabar percibiendo la medida como una externalización de los servicios tributarios, como ya pasó anteriormente con el régimen de las autoliquidaciones, generando incentivos indeseados tendentes a la defraudación.

#### **IV.2. Administración británica**

La Administración Tributaria británica ya llevaba unos cuantos años ocupándose del diseño de una política encargada de las relaciones cooperativas con las grandes empresas, pero no es hasta el año 2006 cuando estas ideas obtuvieron una verdadera importancia. El encargado de ello fue Sir David Varney quien realizó el “*2006 Review of Links with large Business (Varney Report)*”. Este informe, publicado meses después de la declaración de Seúl dentro de la OCDE, junto con otros dosieres y estudios posteriores forman el “*Varney Delivery Plan*”. Sir David en este documento habla de la importancia de que exista en el Reino Unido un “sistema tributario equitativo, fiable, competitivo y estable” necesario para atraer a los grandes negocios a este país.

Para elaborar el informe, Sir David Varney, abrió un periodo de consultas con gran cantidad de empresas con el objetivo de diseñar estrategias de forma cooperada. Las empresas que participaron, casi 15.000, tenían empleada a prácticamente el 52 % de la población y reunían las siguientes características: más de doscientos cincuenta empleados, una cifra de negocios superior a cincuenta millones o cuarenta y tres millones de balance. Además de estos requisitos numéricos, se exigía certidumbre y profesionalidad y todo ello, en aras de conseguir la confianza de los contribuyentes. Así pues, la Agencia Tributaria habla de la importancia de adaptar los recursos y la organización conforme al riesgo de incumplimiento: “*allocation resources according with risk*”.

Los primeros dos objetivos de esta política fueron lograr y ofrecer un servicio superior que se adecue a las necesidades de las empresas y conseguirlo en un tiempo razonable, ello se traslada en el compromiso, por parte de la Agencia, de contestar las consultas de los contribuyentes en veintiocho días o en la creación de la *Advance Agreements Unit*, oficina encargada de negociar la interpretación de algunas cuestiones que puedan resultar controvertidas por no estar clara la jurisprudencia o sobre aquellas novedosas en las que no existe, todavía, un criterio.

Otro de los objetivos era crear, en un periodo de dos años, una estrategia relacionada con la organización de los riesgos de incumplimiento, “*Tax Risk Management*”, y diseñar una guía de “*transfer pricing*” para conseguir finalizar todos los procedimientos en un periodo de dieciocho meses. Del mismo modo, se pretendía implantar tanto los CMR (“*Customer Relationship Manager*”), como los *Sector Leader* (oficial sénior encargado de organizar a los CRM dentro de cada sector) y los *Senior Management*.

Posteriormente a esto, con el fin de dotar al sistema tributario de mayor certidumbre, se diseñó un plan de cooperación con las grandes empresas de forma que éstas participaran en la creación de las guías y demás formularios tributarios. Se creó, además, un plan de propuestas que sería controlado por un “*Advisory Board*” y dos reuniones al año, estableciéndose al final como “*Large Business Advisory Board*”.

Meses más tarde de haber publicado el primer informe, apareció otro documento con catorce propuestas novedosas entre las cuales destacan: el establecimiento claro y preciso de cuáles son las funciones de los *CMR*, *Sector leader* y del *Local Compliance*; el cierre de todo aquello que no se hubiera finalizado en el plazo de 18 meses; y la implantación del “*Tax Professionalism Programme*”, plan cuyo objetivo era formar al personal.

En este mismo documento se desarrollan una serie de iniciativas con el fin de lograr una mejor relación con las grandes empresas. En primer lugar, en lo relativo a la evaluación de los riesgos de incumplimiento, se posponen las inspecciones de aquellas empresas con un riesgo más bajo en plazos de tres años como mínimo y además, se les reduce la cantidad de documentación requerida. En segundo lugar, con el fin de garantizar una mayor claridad y transparencia del sistema, se crea la “*Consultation framework*”, política basada en la información pública cuyo objetivo es solucionar cualquier consulta que verse sobre algún aspecto cuyo impacto sea relevante.

A raíz del *Varney Report*, el Reino Unido crea el llamado “*Simplification Progress Report*” y la “*Office for Tax Simplification*”, comisión encargada de superar la compleja y específica normativa antielusión (“*black letter aproach*”) y conseguir una legislación más abierta, basada en principios interpretativos (“*principles based aproach*”). El problema que surgía de esa complejidad y concreción normativa era que la legislación finalmente afectaba a muy pocas empresas financieras y que realmente lo único cierto era que estábamos ante una

regulación compleja totalmente innecesaria, opinión compartida por la gran parte de empresas con mayor cotización de la Bolsa de Londres. De hecho, muchos cuando hablaban de la legislación antielusión del “*Her Majesty’s Revenue and Customs*”, la calificaban como “*la manifestación de una manía obsesiva por el bricolaje normativo*”<sup>48</sup> que suponía estar constantemente modificando disposiciones.

El objetivo del legislador para resolver esa complejidad normativa era conseguir una mayor precisión, que no hubiera ningún tipo de fisura y todo estuviera bien detallado para así poder tener una mayor certidumbre, aunque para algunos sectores críticos, se conseguía totalmente lo contrario. Es por ello que, a raíz de los informes anteriormente mencionados, se pretende lograr una política fiscal mucho más simplificada y transparente.

Cabe aclarar que la normativa tributaria del Reino Unido, a diferencia de la española, no cuenta con una LGT, ni con un Código general que recoja toda la regulación existente en el país sobre esta materia. No podemos hablar de un régimen jurídico uniforme, sistemático e integrado de las consultas tributarias. Aunque bien es cierto, que este país ofrece un amplio servicio de consultas e información para el contribuyente relativo a la interpretación de la regulación tributaria. Servicio que tiene en cuenta tanto el objeto, como la materia como el modo de plantear la consulta y que ofrece cinco tipos de actuaciones: servicios de información, publicaciones, “*Advance Clearances*”, “*Non Statutory Clearances*” y “*Post-transaction Rulings*”.

En primer lugar, los servicios de información tienen como finalidad aclarar cualquier tipo de cuestión relativa a las obligaciones tributarias que pueda tener el contribuyente, el HMRC proporciona por todo el Reino Unido centros de consulta llamados “*enquiry centers*”. Se trata de un servicio tanto presencial como telefónico que no produce efectos vinculantes para aquellas autoliquidaciones que se hubieran presentado en base a la información que estos centros de consulta otorgaron.

En segundo lugar, las publicaciones constituyen un conjunto diverso de documentos e informes que el “*Her Majesty’s Revenue and Customs*” pone a disposición del contribuyente de forma electrónica con el objetivo, nuevamente, de orientarlo a la hora de cumplir con las obligaciones tributarias. Se trata de un servicio que se ha ido desarrollando con el paso de los

---

<sup>48</sup> ROZAS VALDÉS, J.A. 2016. P.53

años aumentando cada vez más la cooperación y colaboración de grandes empresas en la elaboración de informes, documentos y publicaciones. Entre estas publicaciones se pueden encontrar: protocolos de actuación, interpretaciones acerca de cuestiones controvertidas, boletines de novedades, resúmenes de prensa, folletos informativos, *Vademecums* y mementos de prácticas administrativas, guías y manuales. No obstante, este servicio no está exento del debate doctrinal relacionado con la vinculación de la actuación de la Administración en base a los criterios o cuestiones recogidas en estas publicaciones, concluyendo, la mayor parte de la doctrina, que no podemos hablar de una protección absoluta del contribuyente.

En tercer lugar, los “Advance Clearances” suponen la obligación por parte de la Administración, prevista en la legislación tributaria, de informar previamente al contribuyente acerca de diferentes cuestiones o actuaciones que el mismo debe realizar. Sería el equivalente al contenido existente en los artículos 90<sup>49</sup> y 91<sup>50</sup> de la LGT española. Encontrándose entre las materias para las cuales está prevista esta información anticipada: los precios de transferencia, las pólizas de seguros de vida, los planes de adquisición de participaciones por empleados, las transferencias de participaciones y obligaciones y las pensiones. Por lo que, el carácter de la cuestión es el que determina la preceptividad o no preceptividad de la consulta.

En cuarto lugar, los “Non Statutory Clearances” son, a diferencia de los Advance Clearances, consultas recogidas en reglamentos y no en normas con rango de ley; guardando gran similitud con las consultas recogidas en los artículos 88<sup>51</sup> y 89<sup>52</sup> de nuestra LGT. Se trataría de cuestiones que se plantean previamente, admitidas para las siguientes materias: operaciones de reestructuración empresarial, traslado de empresa, estructuras de financiación, capital riesgo y transparencia fiscal internacional. Las también llamadas “formal rulings” no servirán para resolver algunas cuestiones, por ejemplo, las relativas a la cláusula general antielusión (“*General Antiavoidance Rule, GAAR*”) para algunos negocios.

Es importante señalar el compromiso de la Administración de responder todas las cuestiones a la mayor brevedad, sin llegar a superar los veintiocho días. Este servicio ha

---

<sup>49</sup> Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles.

<sup>50</sup> Acuerdos previos de valoración.

<sup>51</sup> Consultas tributarias escritas.

<sup>52</sup> Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.

evolucionado con el tiempo, o más bien, el objetivo que con éste se pretende, ya que, con anterioridad, la Administración, otorgaba información no muy explícita al contribuyente para así evitar limitar o influir su juicio posterior relativo a las actuaciones del contribuyente. En la actualidad, se da muchísima más importancia a garantizar la seguridad y certeza acerca de los resultados tributarios derivados de las actuaciones del contribuyente, considerando que, de esta forma, se atrae mucho más capital empresarial.

En quinto y último lugar tendríamos los “Post-transaction Rulings” también llamados “informal ruling”, que son consultas planteadas con anterioridad o posterioridad a la ejecución de la actuación por parte del contribuyente. La Administración británica responde a estas cuestiones por escrito y al igual que en el caso anterior, existe el objetivo de resolver cualquier consulta en un plazo de veintiocho días. La regulación establece sobre qué materias se pueden llevar a cabo las preguntas resultando, en la práctica, una lista moldeable: aplicación de CDIs, disposiciones incorporadas a las 4 leyes presupuestarias más, supuestos en que puede considerarse al contribuyente como autónomo o empleado y, en definitiva, cualquier área de interés para los sectores financiero e industrial. El criterio seguido por la Administración tendrá en cuenta las interpretaciones que la misma ha realizado en ocasiones anteriores, garantizando cierta seguridad en el contribuyente, salvo que, la regulación o jurisprudencia hubieran cambiado o simplemente, la propia Administración hubiera modificado su criterio, en cuyo caso, se debe dar publicidad a dicho cambio.

Hay que tener en cuenta que determinados asuntos no pueden resolverse mediante este servicio, entre los cuales encontramos: la valoración de bienes y derechos, los casos donde no se puede determinar o establecer la cuestión controvertida, las actuaciones que, según criterio de la Administración, tienen como único objetivo eludir impuestos, cuando se haya sustanciado un procedimiento formal de interpretación auténtica, los temas relacionados con contratos fiduciarios que tengan ánimo de lucro y aquellos casos donde se ha realizado una consulta formal acerca de una autoliquidación o ha vencido el plazo de presentación.

Por otra parte, al contrario que en España, en Reino Unido no existe un único órgano administrativo competente para solucionar y resolver cualquier cuestión o consulta que realice el contribuyente a la Administración, ni para “clearances”, ni para “rulings”. De hecho, para presentar o tramitar cualquier solicitud o pregunta, el contribuyente se dirige a una dependencia administrativa o departamento y sería la propia Administración la que se

encargaría de enviarle la consulta a la persona más competente para resolverla teniendo en cuenta la materia u objeto al que se refiere. Gracias a esta forma de actuar, a lo largo de los años ha ganado gran importancia la figura del “*Customer Relationship Manager (CRM)*”, mencionada al principio del apartado, encargado de la comunicación entre la Administración y la empresa.

Las respuestas que da la Administración son privadas y el único destinatario es el contribuyente salvo que, se considere que el criterio utilizado tiene o puede tener gran relevancia para más personas. En este último caso, se trasladará la resolución de la Administración a un documento público o un folleto con el objetivo de hacerlo público y que llegue a más destinatarios.

La jurisprudencia británica ha creado el principio general “*legitimate expectations*” (confianza legítima) en base al cual, la Administración no puede apartarse de los criterios que ha ido utilizando en casos precedentes salvo que motive y razone suficientemente su cambio. Aparecen confrontadas la confianza legítima y la discrecionalidad administrativa, siendo cuestión muy controvertida encontrar el equilibrio entre ambas. Aun así, la conclusión es clara y el principio de confianza legítima supone que cualquier cambio de criterio por parte de la Administración debe estar motivado, especificado y únicamente debe ser utilizado en situaciones futuras.

Como bien se ha ido mencionando a lo largo de este apartado, uno de los objetivos de la Agencia tributaria británica era conseguir una mayor cooperación entre las grandes empresas y la Administración, de forma que, se pudiera ir moldeando el sistema tributario conforme a las necesidades de los contribuyentes. Para lograr lo anterior, el HMRC abre una serie de periodos que duran aproximadamente tres meses y en los cuales tienen lugar diversas actividades cuyo objetivo es conocer la opinión de las, ya mencionadas, grandes empresas y asociaciones. Las actividades consisten principalmente en “*road shows*”, “*confidential discussions*” o “*workshops*” y se engloban bajo el nombre de “*Public Consultation*”.

Se trata, pues, de una política que quiere lograr eliminar del sistema tributario todos aquellos aspectos poco eficientes o que suponen para el último destinatario una carga innecesaria y así conseguir un modelo muchísimo más eficaz. Cabe señalar, que aunque estas medidas han mejorado el sistema británico, siguen habiendo dificultades que muchos

atribuyen a la falta de personal del *HMRC* con suficientes conocimientos sobre el ámbito comercial, sobre todo, en su esfera internacional.

Una de las reformas más importantes que se ha llevado a cabo como consecuencia de la evolución de la regulación tributaria tras la publicación del “*informe Varney*” guarda relación con los llamados “productos tributarios” con riesgo de poder considerarse ilegales, de forma que se prevé cierta sanción para aquellos contribuyentes que no adviertan a la Administración de ese riesgo y omitan la obligada información. A este respecto, el legislador desarrolla el régimen jurídico del IVA y del *DOTAS* (“*Disclosure tax avoidance schemes*”) y establece para los mismos un sistema de sanciones pudiendo ser éstas aplicadas tanto por el *HMRC*, como por los Tribunales.

El objetivo que tiene la Administración británica con este sistema de sanciones, y así lo establece expresamente, es lograr la concienciación de las empresas (más bien, de sus Consejos de Administración) y conseguir de esta forma, que todas cumplan con la política fiscal, ya que, eludir el pago de impuestos no solo afectaría a la reputación empresarial, si no también, podría influir en su equilibrio financiero.

Para conseguir la concienciación de los Consejos de Administración, el *HMRC*, los hace responsables directos y los obliga a actuar de forma diligente. Por ejemplo: el encargado de un departamento de contabilidad de una gran empresa debe asegurar que el sistema de contabilidad es correcto y cumple con todos los requisitos que establece la regulación tributaria, de forma que de no ser así, se le aplicaría a él mismo una sanción.

Otros instrumentos que han ido apareciendo en el sistema tributario de Reino Unido en aras de cumplir con esa política de cooperación empresarial y administrativa son el “*Business Tax Forum*” (“Foro de comunicación de grandes empresas”) y un “Código de buenas prácticas tributarias” para bancos, suscrito por más de doscientos.

En otro orden de cosas, en lo que respecta a estrategias de gestión, dentro de la política de cooperación con las grandes empresas, la actuación más relevante llevada a cabo por el *HMRC* ha sido la calificación de las mismas conforme al criterio del riesgo de incumplimiento. La evaluación de las empresas empezó en el año 2008 y prácticamente dos años después, la Administración había conseguido clasificar al 97%. Pese a que la calificación

es un aspecto confidencial, el HMRC afirmó que el 40% de las empresas analizadas eran consideradas de bajo riesgo.

A rasgos generales, se puede entender como “riesgo de incumplimiento” la siguiente manifestación: “*the right tax at the right time*”<sup>53</sup>. Para poder evaluar a las empresas se tienen en cuenta tanto criterios estructurales como conductuales. En relación con el primer tipo, se consideran como aspectos importantes: la estabilidad o modificación de la estructura accionarial, la complejidad de su modelo de negocio, el entorno de actividad en el que se mueve la empresa y la repercusión tributaria del mismo, el tráfico intracomunitario, operaciones exteriores, etc. En cuanto a los criterios conductuales, se tienen en cuenta: la transparencia y delimitación de su gobernanza corporativa, el historial de cumplimiento de obligaciones tributarias materiales y formales con el HMRC, la composición contable e informática y sus sistemas de gestión, y su nivel de contribución, expresado este último como la diferencia entre el pago efectivo y las expectativas del HMRC.

El sistema de evaluación y calificación llevado a cabo por el HMRC no es ajeno a las críticas, de hecho, la importancia de ser clasificada como una empresa “low risk” es bastante discutida por muchos asesores empresariales. Muchos entrevistados consideran que las ventajas que se obtendrían por ser calificado de esta manera no compensan el perjuicio que podría ocasionar un cambio en la planificación fiscal y en el examen de riesgos. Otra de las críticas gira en torno a la dimensión empresarial, de forma que muchos asesores consideran que es muy complejo que una gran empresa pueda ser calificada como de “low risk”, aspecto rechazado por parte del HMRC.

### **IV.3. Administración australiana**

Entre las medidas relacionadas con el cumplimiento cooperativo que podemos hallar en Australia, hay que destacar la obligación impuesta por la ATO (la Agencia Tributaria australiana) a los contribuyentes del IS, quienes tienen que informar a través del IDS<sup>54</sup> (*International Dealing Schedule*) sobre los riesgos fiscales y, en definitiva, las operaciones transnacionales susceptibles de entrañar una posición de riesgo.

---

<sup>53</sup> ROZAS VALDÉS, J.A. 2016. P.61

<sup>54</sup> FUSTER ASECIO C et JUAN LOZANO AM. 2016. P. 23

No cabe duda de que Australia es uno de los países que posee una mejor concepción del modelo de relaciones cooperativas, de modo que el cumplimiento cooperativo allí rebasa los acuerdos individuales de cumplimiento fiscal, para diseñarse de forma que englobe el ciclo tributario entero.

Muestra de ello es la articulación de dicho modelo alrededor del grado determinado por la ATO de riesgo fiscal que presenta cada contribuyente y la actitud de éste. En consecuencia, se efectúa la clasificación de dichas organizaciones en cuatro niveles según su perfil de cumplimiento.

En el presente modelo de cumplimiento cooperativo tienen una crucial relevancia los ACAs (Annual Compliance Arrangements)<sup>55</sup> que vienen a ser acuerdos suscritos entre la ATO y las grandes empresas que se revisan anualmente, según los cuales las empresas asumen el compromiso de seguir las directrices establecidas por la Administración Tributaria en lo que al cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias se refiere, lo cual abarca también la puesta en conocimiento de la ATO de las posiciones fiscales que entrañan incertidumbre, al igual que en lo que respecta a buena gobernanza corporativa; a cambio, las empresas obtienen diversas ventajas.

Por otro lado, el RPTS (Reportable Tax Position Schedule) es el mecanismo empleado por la ATO para que las empresas le declaren el Company Tax Position Return, lo cual implica que dichas corporaciones informen de sus operaciones fiscales y posiciones discutibles. De modo que este programa tiene diversas metas, entre las cuales se pueden destacar: la mejor comprensión del riesgo fiscal para los obligados tributarios y el entorno empresarial, el perfeccionamiento de los grupos en que se enmarcan las organizaciones en función del riesgo de modo que pueda optimizarse el uso de los recursos, la mejora en la comunicación de la Administración con las grandes empresas acerca de la evaluación e identificación de los riesgos y del gobierno corporativo, la detección de lagunas en la norma tributaria de modo que puedan realizarse aclaraciones y modificaciones de dichas disposiciones de una forma precoz y el aumento de la atención y asesoramiento.

---

<sup>55</sup> Guide to reportable tax positions 2015: <https://www.ato.gov.au/forms/guideto-reportable-tax-positions-2015/>

Asimismo, las Tax Position susceptibles de reporte son aquellas que supongan una postura o plan fiscal que se halle en la frontera entre la legalidad y la ilegalidad tributaria o, para mayor claridad, que tenga menos probabilidades de ser correcta que de incurrir en una incorrección (clasificación A del RTPS), operaciones sobre las cuales el contribuyente adopta una posición de incertidumbre con respecto a sus obligaciones tributarias, pudiéndose apreciar dicha falta de transparencia en sus estados contables.

Por todo ello se puede concluir que los pronósticos enfocados en esta línea de actuación son un escenario de futuro, pertenecientes a futuros devengos de obligaciones tributarias, de los cuales debería derivar una merma en la litigiosidad, una disminución del Tax Gap y una mejora en la aplicación de la normativa fiscal.

#### **IV.4. Administración francesa**

En línea con las políticas basadas en relaciones de cooperatividad y confianza entre administraciones y administrados, una de las medidas que ha causado especial revuelo es el proyecto sujeto a debate en la Asamblea Nacional francesa respecto a una norma acerca de “un Estado al servicio de una sociedad de confianza”<sup>56</sup>. En palabras del Ministro de Presupuesto, Cuentas Públicas y Función Pública dicha propuesta se sustenta en 2 bases: por un lado, la implantación de un derecho a cometer errores, con la finalidad de alcanzar una Administración de consejo y servicio y, por otro lado, la agilización y facilitación de los procedimientos tributarios, rectificando el afán regulador, cuyo exceso es perjudicial, a la par que se promueven mecanismos de control de la actuación de la Administración.

De ello se deduce la integración del derecho a una determinación concluyente por parte de la postura administrativa como partícipe en el modelo de cumplimiento cooperativo. Por otra parte, se promueve el empleo de figuras ajenas a la práctica normativa convencional a través de la adopción de actuaciones experimentales, susceptibles de analizar y revisar para una correcta evaluación del resultado.

---

<sup>56</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J: El derecho al error en las relaciones con las Administraciones Tributarias. 2018

En lo referente al derecho al error, el mismo alude a un criterio de sentido común, es decir, la oportunidad de que cada obligado tributario francés yerre en sus declaraciones fiscales sin exponerse a una sanción desde la primera de las infracciones. Consecuentemente, se le ha de dar la ocasión para poder corregir, de forma espontánea o una vez iniciado el control, cuando dicha equivocación no venga determinada por la mala fe.

Para la consecución de lo mismo se produce una reversión en la carga probatoria, siendo obligación de la Administración tributaria, por tanto, probar que el obligado tributario no obró de buena fe. Sin embargo, y como es lógico, dicha medida no puede ser de aplicación a sujetos defraudadores o a incumplidores reincidentes, no siendo tampoco de aplicación para el cumplimiento tardío.

El derecho a equivocarse constituye un verdadero viraje en la forma de relacionarse entre la Agencia Tributaria francesa y sus contribuyentes, con respecto a un valor clave como es la confianza recíproca; poniéndose de manifiesto la necesidad de auxiliar antes de castigar. Al mismo tiempo, su estructuración técnica posibilita una realidad a la que los sistemas tradicionales permanecen impermeables: la diferenciación en el trato a cada contribuyente según su historial de cumplimiento tributario. Por ello, este modelo francés ha de despertar la atención en nuestro país, pues son varias las posiciones doctrinales que advierten de la necesidad de atajar los efectos negativos dimanantes del inquisidor automatismo con el que responde el régimen sancionador.

Hay que poner énfasis en que para la comisión de infracciones es necesario lesionar o poner en riesgo un bien jurídico protegido, y para ello, además, ha de mediar culpa o dolo, renunciando a un régimen de responsabilidades objetivas. Del mismo modo, las acciones y omisiones tipificadas en la norma tributaria no pueden dar lugar a una sanción en ausencia de responsabilidad si, de forma efectiva, se han seguido las exigencias de la debida diligencia en el pago de los tributos; pues nuestro sistema tributario sitúa al contribuyente como primer aplicador del Derecho, compeliéndole muchas veces a ostentar un conocimiento técnico exorbitado de la ley tributaria y, lo que es más complejo, a interpretarla según la finalidad perseguida por la norma, que incluso puede ser contraria a la de la Agencia Tributaria.

Es por ello que la LGT prevé ciertos supuestos en que ha de asumirse que el contribuyente ha obrado en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, esto sucede básicamente cuando su criterio pueda ampararse en una interpretación sensata de la norma, pero termina incurriendo en error de derecho. En este sentido se ha venido pronunciando la jurisprudencia de nuestro alto tribunal<sup>57</sup>, imponiendo a la Agencia Tributaria la obligación de probar y acreditar que los criterios hermenéuticos seguidos por el contribuyente no podían hallarse en modo alguno bajo el amparo de la norma.

No obstante, esto sucede en la teoría, pero no en la práctica, ya que la proliferación del sistema de autoliquidaciones ha tenido como principal consecuencia que la más mínima falta de ingreso termine siendo castigada, sin prestar atención tan siquiera al historial de cumplimiento del obligado tributario. Y por si no fuera poco, tanto los TEA como los TCA han cambiado su criterio, comenzando a desestimar los recursos contra la imposición de sanciones por la falta de acreditación de la buena fe.

En conclusión, estando en plena época de buenas prácticas tributarias, ha de atenderse a modelos como el gallo, pues la buena fe, como premisa que incorporó en nuestra legislación tributaria la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ha de pesar más ante un eventual error.

#### **IV.5. Administración italiana**

En primer lugar, es necesario aclarar que en comparación con lo que sucede en el sistema tributario español (de corte germánico) en el ordenamiento jurídico-tributario italiano no hay una LGT que regule los elementos materiales y procedimentales que resultan de aplicación a la totalidad de los tributos; encontrándonos, entonces, ante una regulación de los procedimientos tributarios más bien dispersa.

De un lado, dichos procedimientos son descritos en las diversas normas que rigen cada uno de los tributos que componen el sistema tributario italiano, recopiladas en gran parte por un *testo unico* (una suerte de texto refundido) que reúnen de forma separada las disposiciones

---

<sup>57</sup> STS de 28 de enero de 2013

de aplicación a la imposición directa, a la imposición indirecta, a los impuestos especiales, de registro o sobre sucesiones y donaciones.

Del otro lado, existen varias leyes y reglamentos que disponen ciertas cuestiones concretas de carácter procedimental de aplicación general a todos los impuestos, con sus debidos matices.

Finalmente, tendríamos las disposiciones reguladoras del Derecho sancionador tributario y contencioso tributario, que constituye jurisdicción especial en sede italiana. Siendo la única norma de aplicación abiertamente general en dicho sistema, el conocido como *statuto del contribuente*. Cabe reseñar que la figura predominante en el sistema regulatorio tributario de Italia es el Decreto Legislativo de modo que el marco legal suele componerse de textos articulados con fuerza de ley mediante la *legge delega* (delegación, del desarrollo normativo de la Ley de Bases aprobada por el legislativo, al Gobierno)

Ahora bien, centrándonos en el marco concreto de nuestro objeto de estudio, a principios de 2014, se hizo pública una ley de reforma tributaria mediante la cual se delegaba en el Gobierno el desarrollo de un conjunto de preceptos legales conducentes a forjar un sistema tributario “más equitativo, transparente y orientado al crecimiento (económico)”<sup>58</sup>.

Ello no significa que las medidas en torno a las relaciones de transparencia y confianza entre la Administración tributaria y los contribuyentes en el marco del cumplimiento cooperativo se hayan demorado hasta el año 2014, pues por citar dos ejemplos de mecanismos transalpinos en los que el obligado tributario participa de forma activa en la determinación del acto administrativo a través de la formula convencional tenemos el *accertamento con adesione* en sede administrativa y la *conziliazione tributaria* en sede judicial.

La rúbrica de la citada Ley italiana no es baladí, pues alude a términos como *equidad* o *transparencia*; las cortes españolas llevan desde finales de los setenta del siglo pasado amarradas a una terminología radicalmente contrapuesta, caracterizada por expresiones como *lucha o prevención*, asumiendo la hipótesis de que del obligado tributario sólo puede esperarse conductas fraudulentas a las que es necesario hacer frente constantemente por la vía represiva,

---

<sup>58</sup> Ley núm. 23, de 11 de marzo de 2014 Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale piu' equo, trasparente e orientato alla crescita.

reforzando las potestades administrativas indiscriminadamente, redundando ello en el deterioro de las garantías de los derechos de los contribuyentes.

Las iniciativas legislativas italianas acerca de los nuevos desafíos que plantea el panorama tributario de vanguardia va en sintonía con las Agencias Tributarias de las relaciones cooperativas instituidas por los países punteros a este respecto en el seno de la OCDE. A través de la autocrítica se confiesa la existencia de considerables déficits en cuanto a transparencia y equidad del sistema de modo que éste pueda orientarse a la atracción de inversores extranjeros, contribuyendo así en mayor medida al aumento de la productividad. Así se señala un conjunto de principios organizativos, procesos y políticas, orientadas más que a combatir de forma represiva el presupuesto fraude, a edificar un sistema tributario más simple y balanceado en cuyo seno todos los agentes fiscales puedan relacionarse en un ambiente de confianza recíproca

Es por ello que el modelo de Italia enumera una gran cantidad y variedad de acciones<sup>59</sup> normativas con el fin de poder llegar a un clima de relaciones realmente cooperativas, entre las cuales pueden destacarse: el afán por simplificar el ordenamiento tributario, los esfuerzos por reorganizar los gastos fiscales, la mitigación de las obligaciones formales exorbitadas, el refuerzo de los borradores de declaración y de las tareas de los intermediarios fiscales, conectando esto último con la adhesión a programas de *adempimento collaborativo*, en la misma tónica que el mecanismo de *horizontal monitoring* para PyMES o de los CAAF franceses, en cuya ley está prevista una reducción fija por gastos de difícil justificación del veinticinco por ciento de los ingresos brutos para aquellos que tramiten su contabilidad a través de los mismos.

La forma en que la Agencia Tributaria de Italia se acerca a la respuesta para los problemas que posee el sistema se evidencia en la institución de la denominada “*Comisión para la evaluación de la evasión fiscal y la estimación de los resultados de la lucha contra la economía sumergida*”, en tanto en cuanto no centra sus fuerzas en la erradicación del fraude sino en la mitigación de la economía informal (economía sumergida) ya que se trata de un problema multilateral que está muy arraigado y que precisa, para combatirla, el examen exhaustivo de dicho fenómeno desde las diferentes perspectivas, empezando por la

---

<sup>59</sup> ROZAS VALDÉS, J.A.2016. P.86.

implantación de un único sistema objetivo de ajuste de su cuantía y desarrollo a lo largo del tiempo.

El meta de la Agencia Tributaria es pues la reducción de la brecha fiscal (*tax gap*), o franja entre la economía censada y la informal; lo cual no es sinónimo de subida en el número de regularizaciones y sanciones tributarias por presuntos incumplimientos que acaban siendo tumbados en vía de revisión administrativa o judicial en casi la mitad de las ocasiones. Por lo tanto, para aminorar el *tax gap*, es preciso prestar atención y converger en el modo más efectivo para analizarlo y en las diversas medidas (no solo las tributarias) que puedan servir de utilidad para moderarlo.

A este respecto, la disposición 6<sup>a</sup> de la citada legge delega aprobada en el 2014, es la que más íntimamente está ligada con el término estricto de relación cooperativa, ya que, en desarrollo de la misma, ha sido promulgado por el Gobierno de la Nación un Decreto Legislativo en que se contempla el *adempimento collaborativo*<sup>61</sup>, procedimiento administrativo que importa al ordenamiento italiano una versión del HM neerlandés.

Ideado en su fase embrionaria como un instrumento potestativo enfocado a las multinacionales, con origen en un proyecto piloto llevado a cabo durante el 2013, ha sido reelaborado con el objetivo de ampliarse paulatinamente a otros muchos obligados tributarios. Dicho DL<sup>62</sup> establece una reglamentación en detalle de las principales metas del sistema (art. 3), de las exigencias para adherirse al mismo (art. 4) las obligaciones de cada parte implicada (art. 5), las consecuencias dimanantes de su ejecución (art. 6) y el procedimiento y competencia para la instauración (art. 7)

## V. CONCLUSIONES

---

<sup>60</sup> “Medidas en relación a la gestión del riesgo, el gobierno cooperativo, la tutela, el aplazamiento de las deudas tributarias y la modificación del régimen de consultas”

<sup>61</sup> Regime di adempimento collaborativo o di “*Cooperative compliance*”. Disponible en: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/infogen-reg-adempimento-collaborativo>

<sup>62</sup> Decreto legislativo del 05/08/2015 n. 128. Disponible en: [https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/240914/Decreto+leg+05082015+n128\\_Decreto+legislativo+del+05\\_08\\_2015+n\\_128+art\\_3\\_7.pdf/81a126f4-f3e2-38a3-3ede-5534c04e0963](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/240914/Decreto+leg+05082015+n128_Decreto+legislativo+del+05_08_2015+n_128+art_3_7.pdf/81a126f4-f3e2-38a3-3ede-5534c04e0963)

Una vez estudiados los antecedentes internacionales que han impulsado el desarrollo a nivel nacional de los diversos modelos de cumplimiento cooperativo en materia tributaria, y una vez estudiados los programas desarrollados por España y por otros de los países punteros en dicha materia, va a procederse a la exposición de las conclusiones que se han extraído del examen y análisis del estado de la cuestión, todo ello, con la finalidad de emitir propuestas en el ámbito regulatorio español.

Respecto a la mejora en la salvaguarda de la seguridad jurídica cabe resaltar que existe una facultad en el artículo 12.3 de la Ley General Tributaria para la fijación de los criterios administrativos de interpretación en la aplicación de los impuestos, según la cual las disposiciones interpretativas o aclaratorias a la norma tributaria que realicen el Ministro de Hacienda en el caso de la administración estatal, el Consejero de Hacienda en el caso de la administración autonómica, o el Concejal/Diputado de Hacienda en el caso de la administración local son enteramente vinculantes para cada una de las administraciones tributarias; sorpresivamente, esta facultad se encuentra bastante en desuso, por cuanto los criterios de la administración tributaria y de los TEA (quienes no están sujetos a este efecto vinculante) no se encuentran coordinados, cosa que torpedea directamente las líneas maestras del principio de seguridad jurídica que ha de regir en todo Estado de Derecho. Por esto último sería interesante modificar el procedimiento de revisión de modo que hubieran fijados criterios claros, incorporando a la vía económico-administrativa un precepto análogo a la transacción prevista en el art. 77<sup>63</sup> de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

También ostentan dicha prerrogativa para formular aclaraciones vinculantes los órganos competentes para la elaboración, propuesta o interpretación de disposiciones en el orden tributario, es decir, la Dirección General de Tributos en el ámbito estatal y los organismos análogos de las Comunidades Autónomas y las entidades locales; en cuyo caso solo tienen efectos vinculantes para las entidades encargadas de la gestión, inspección y recaudación de los tributos, pudiendo ser dichas aclaraciones, con carácter previo a su

---

<sup>63</sup> «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. Los representantes de las Administraciones públicas demandadas necesitarán la autorización oportuna para llevar a efecto la transacción, con arreglo a las normas que regulan la disposición de la acción por parte de los mismos».

publicación definitiva, sometidas a información pública, según la reforma tributaria de 2015, siendo un instrumento de innegable valor por cuanto el criterio interpretativo no emana como respuesta vinculante a una consulta de carácter individualizado, sino que opera como un mecanismo de alcance *erga homnes*.

Además, debería revisarse seriamente la regulación de las consultas tributarias, por cuanto son un elemento esencial para la subsistencia del cumplimiento cooperativo, siendo el máximo legal para la contestación de las mismas de 6 meses, ex art. 88.6 LGT, lo cual parece desproporcionado y más si traemos a colación el plazo de 28 días que opera en el Derecho británico, por poner un ejemplo; plazo que, para más inri, es sistemáticamente incumplido, lo cual es inadmisibles, máxime cuando la presentación y contestación no interrumpe los plazos legalmente establecidos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias (art. 89.3 LGT). Por no mencionar el hecho de que los órganos competentes para la aplicación de los tributos acaban incumpliendo los efectos vinculantes de dichas consultas, quizás apoyándose en una idea robusta del requisito de identidad de partes totalmente contraria a Derecho, poniendo la práctica del día a día de manifiesto que pese a ello no hay sanción alguna para la Administración actuante.

En otro orden de cosas, la implantación del modelo cooperativo necesita de profundos cambios en los procedimientos de aplicación de los tributos y, sobre todo, el inspector; de modo que se sustituya el actual procedimiento inquisitivo por otro preventivo en que se busque una solución de consenso, para lo cual debería existir en la empresa un sistema de gestión de *compliance tributario* certificada por la propia Administración Tributaria; de este modo sería factible la sustitución de la auditoría por la monitorización de los obligados tributarios según su perfil de riesgo en atención a su grado cumplimiento, esta solución de derecho comparado ya aplicada con éxito en Australia, posibilitaría a la Administración el ahorro de recursos. De igual manera, sería interesante introducir mecanismos alternativos de resolución de conflictos en vía de inspección, pensados para los casos en que no fuera posible la conciliación de posturas y el alcance de un acuerdo; a modo ilustrativo pueden citarse las iniciativas de Derecho comparado, que prevén la intervención de un órgano distinto del actuante ante los problemas de interpretación jurídica, cuando así lo solicite el obligado tributario.

En conclusión, podría implementarse el sistema piramidal de gestión tributaria ya testado en Australia para catalogar a los contribuyentes en función de su perfil de riesgo, dotando de mayor fiabilidad a las entidades que tengan implantado un sistema de gestión de sus riesgos fiscales acorde a lo dispuesto a la norma 19602 de la UNE, y a las que se hayan adherido al CBPT y presenten anualmente el informe de transparencia fiscal, siendo razonable que el modelo de seguimiento de sus relaciones tributarias fueran diferentes y más privilegiadas que las de las entidades que no demuestren tal compromiso explícito y concreto de control del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Por todo lo anteriormente expuesto y ante las últimas reformas legislativas, así como, por el panorama que se presenta en el corto plazo, es de prever que definitivamente se incorpore al Derecho Tributario español una norma vinculante que exija a las empresas el control efectivo de su riesgo fiscal, ello por la transposición de la DAC 6; pues para poder desvelar las operaciones que presentan riesgo cualificado de contingencias fiscales primero es necesario identificar dicho riesgo y es ahí donde juega su papel el sistema de gestión de *compliance tributario* que regula la norma UNE 19602 la cual se erige como paradigma a seguir tanto por las empresas cotizadas en bolsa que ya están obligadas por ley, como para el resto de ellas, siendo uno de los pasos determinantes hacia la instauración de un verdadero programa formal de cumplimiento cooperativo.

## **VI. BIBLIOGRAFÍA**

### **VI.1. Fuentes Doctrinales:**

ADAME MARTINEZ, F.D.: «La consulta tributaria» Comares, Granada, 2000.

AEAT: «Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios». Julio de 2019.

CALDERÓN CARRERO, J.M. et. QUINTAS SEARA, A.: «Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS», Civitas, Madrid, 2015.

CAMPANON GALIANA, L.: «Análisis de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Directiva sobre Intermediarios Fiscales (DAC 6)». 2019.

CDC: «El Código del Contribuyente Europeo», Memoria 2016 del Consejo para la Defensa del Contribuyente, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2018.

COMISIÓN EUROPEA: «Orientaciones para un modelo de Código del Contribuyente Europeo». Unión Europea, 2016.

FUSTER ASENCIO, CONSUELO et. JUAN LOZANO, A.M.: «Buena administración tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad». IEF, Documento de Trabajo núm. 5/2016.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías», Quincena Fiscal, núms. 1-2, 2017.

GASCÓN CATALÁN, J.: «Los Consejos de Administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas», IEF, Documento de Trabajo 19/2014.

JUAN LOZANO, A.M.: «El Compliance Tributario y los Códigos de Buenas Prácticas». Julio de 2019.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J et RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (Coord.): «Memento práctico compliance fiscal buenas prácticas tributarias», 2019.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. et SANTANA LORENZO, M. (Coord.): «La prevención de los delitos contra la Hacienda Pública y el banqueo de capitales a través del compliance: Aspectos prácticos», Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Cumplimiento Cooperativo en materia tributaria. Claves para la implementación de un manual de Buenas Prácticas (Compliance)». Septiembre de 2018.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias», Revista de Contabilidad y Dirección, núm. 25, 2017.

MENÉNDEZ FERNÁNDEZ, J.: «La relación cooperativa como modelo de administración tributaria. Su aplicación en la administración tributaria española». Noviembre de 2018.

MINISTERIO DE INDUSTRIA: «Cifras PyME datos diciembre 2019». Publicaciones, 2019.

OCDE/G20: «Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Informes Finales». OCDE, 2015.

OCDE: «Instrumento Multilateral (MLI)». OCDE-MC, 2017.

PALAO TABOADA, C.: «La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal», Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 392, noviembre 2015.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva», Directiva de intermediarios fiscales, Madrid, 2018.

ROZAS VALDES, J.A.: «Desde el *compliance* tributario (UNE 19602:2019) hacia las relaciones cooperativas». Marzo de 2019.

ROZAS VALDES, J.A.: «El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas», IEF, Documento de Trabajo núm. 12/2015.

ROZAS VALDES, J.A.: «Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de Derecho comparado desde e sistema tributario español». IEF, Documento de Trabajo núm. 6/2016.

TEAC: «Memoria 2011 Tribunales Económico-Administrativos». Ministerio de Hacienda, Centro de Publicaciones, 2011.

TEAC: «Memoria 2018 Tribunales Económico-Administrativos». Ministerio de Hacienda, Centro de Publicaciones, 2018.

UNE: Norma 19602: «Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Requisitos con orientación para su uso». Febrero de 2019.

## **VI.2. Fuentes Normativas:**

Constitución Española.

Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

Directiva 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales.

Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario.

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 tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua.

Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país.

