

Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Tributarias a la luz de los estudios de la OCDE

Rafael J. Sanz Gómez

Investigador FPU

Universidad de Sevilla¹

Resumen

El modelo de relación cooperativa entre la Administración tributaria y los grandes contribuyentes está siendo objeto de un importante desarrollo en España. Recientemente, el Foro de Grandes Empresas ha aprobado un Código de Buenas Prácticas Tributarias, con el objetivo de fomentar la transparencia y la colaboración activa. España se ha convertido así en el primer Estado que crea un instrumento legal de este tipo con la participación de las empresas. El presente artículo analiza la naturaleza no vinculante del Código, los motivos de elección de un instrumento de este tipo y las consecuencias que se derivan. Valora también su contenido, a la luz de los estudios de la OCDE y algunas experiencias de Derecho comparado, así como su imbricación en el ordenamiento tributario español.

Abstract

he enhanced relationship model between tax administration and large corporate taxpayers is being significantly developed in Spain. Recently, the Large Corporates Forum has passed a code of conduct containing tax good practices, aiming to boost transparency and active cooperation. Thus Spain has become the first State to create such an instrument. This article analyses the not legally binding nature of the code, the reasons for choosing this kind of instrument and the consequences that derive from this. It also weighs up its content on the light of OECD reports and some compared Law experiences, as well as its imbrication in the Spanish legal tax system.

1 El presente trabajo ha sido desarrollado en el Instituto Superior de Contabilidade e Administração (ISCAL-IPL) en Lisboa, al amparo de una ayuda para estancias breves del Programa FPU del Ministerio de Educación (septiembre-octubre 2010) y se complementa con las reflexiones del Seminario "Modelos de cooperación con los contribuyentes: experiencia internacional", coorganizado por la OCDE y la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, el 25 de noviembre de 2010. Asimismo, se inscribe parcialmente en el Proyecto de Investigación DER2008-04900/JURI. "La técnica normativa en los ámbitos estatal, autonómico y comunitario. Análisis crítico de la legislación tributaria". Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica 2008-2011. El autor quiere agradecer al Profesor Dr. Vasco Branco Guimarães (ISCAL-IPL) sus valiosas sugerencias. Los comentarios enviados a rsanz@us.es serán bienvenidos.

Palabras clave

Relación cooperativa, grandes contribuyentes, riesgo fiscal, *soft-law*, procedimiento de inspección, derechos del contribuyente.

Key words:

Enhanced relationship, large taxpayers, tax risk, soft-law, inspection procedure, rights of taxpayers.

1. La relación cooperativa y el Foro de Grandes Empresas

En España se están implantando progresivamente las bases de una colaboración activa entre la Administración tributaria y los grandes contribuyentes, basada en la transparencia y la confianza recíproca y que va más allá de las meras obligaciones establecidas por el ordenamiento jurídico. Este tipo de relación se conoce como “relación cooperativa” (en adelante, RC).

La RC no es un fin en sí misma, sino un medio para alcanzar una serie de intereses u objetivos compartidos, a los que se apela para superar la relación de confrontación que ha existido tradicionalmente entre Administración y contribuyentes. Aunque existen intereses enfrentados, no es menos cierto que la reducción de la litigiosidad puede redundar en beneficio de ambas partes (y de la sociedad en su conjunto) al disminuir los costes de cumplimiento tributario.

La RC está recibiendo un fuerte impulso por la influencia de los trabajos de la OCDE², que alimentan el debate y la acción normativa (o *quasi*-normativa, mediante normas de *soft-law*) en sus Estados miembros. Para las empresas, la RC se integra en un concepto también en auge, el de responsabilidad social corporativa, que implica un compromiso de las empresas con la sociedad más allá del marco jurídico que regula su actividad³.

El primer paso dado en España para la implementación de esta RC fue la creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en 2006. Dos años más tarde, se pidió a estos grandes contribuyentes que valoraran su relación con las autoridades fiscales. Si bien la opinión fue positiva en términos generales, se identificaron determinados puntos débiles, todos relativos a la función administrativa de control: la disparidad de criterios administrativos, la duración de los procedimientos y el excesivo volumen de información requerido (debe destacarse que son las mismas problemáticas que se han puesto de

2 Cabe destacar el Study into the Role of Tax Intermediaries, publicado en 2008; y, en concreto, el documento de trabajo núm. 6 (“The Enhanced Relationship”) de entre los que llevaron a su creación. “Enhanced relationship” es el término que se ha extendido en inglés; el equivalente en español es el de “relación cooperativa”.

3 Véase el Libro verde “Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas”- COM(2001) 366 final, de 18 de julio de 2001.

manifiesto en otros Estados europeos). Al mismo tiempo, estas empresas se consideraban colaboradoras en la actividad de la Administración y pedían un tratamiento específico.

Un nuevo paso, que podemos calificar de central, fue la actualización del Plan de Prevención del Fraude de 2008, donde se introdujo expresamente el concepto de RC y se previó la creación de un foro de diálogo: el Foro de Grandes Empresas (en adelante, FGE). Este FGE, constituido oficialmente el 10 de julio de 2009, funciona mediante un Pleno, que identifica las problemáticas concretas que interesan a la relación entre estos grandes contribuyentes y la Administración y adopta las decisiones definitivas, siempre por consenso; y grupos de trabajo, que analizan los temas señalados por el Pleno y proponen soluciones. En la reunión fundacional del Foro se constituyeron tres grupos: a uno de ellos⁴ se le encomendó la redacción de un Código de Buenas Prácticas Tributarias (en adelante, CBP) que ha sido aprobado en la tercera reunión del FGE, el 20 de julio de 2010. El Código se convierte así en el primer producto concreto de la actividad del Foro (y debe señalarse que ha sido valorado positivamente tanto por parte de la Administración como –tras cierto escepticismo inicial– por parte las empresas⁵).

El CBP está llamado a crear las condiciones necesarias para el desarrollo de la RC en España. El objetivo del presente trabajo es analizar los preceptos que contiene desde una doble perspectiva: su imbricación en el ordenamiento jurídico español y su valoración a la luz de las experiencias de otros Estados –Reino Unido y Portugal– y, particularmente, del estudio de la OCDE sobre intermediarios fiscales, que establece los que considera requisitos mínimos para la adecuada implantación de la relación cooperativa.

2. Aspectos generales del Código de Buenas Prácticas Tributarias: naturaleza jurídica, principios inspiradores y ámbito subjetivo

El CBP contiene una serie de compromisos que la Administración ha asumido voluntariamente y recomendaciones que las empresas pueden suscribir, o no hacerlo. El Código es un instrumento de *soft-law*, y ello es coherente con la naturaleza del concepto de responsabilidad social corporativa. Es además reflejo de una técnica relativamente extendida, en parte por el impulso de organizaciones internacionales como la OCDE o la Unión Europea: la identificación de “buenas prácticas”, en este caso fiscales.

Los términos empleados tal vez precisan un poco de aclaración. Cuando se hace referencia a compromisos u obligaciones “voluntarias” (es la palabra que usa el CBP) no se hace referencia al modo en que se suscriben, sino a que no son exigibles o vinculantes *jurídicamente*, aunque sí sean vinculantes en un sentido amplio. En este sentido, aunque el Código prevé la constitución de una Comisión de Seguimiento, ésta no podrá conocer sobre situaciones particulares ni intervenir en procedimientos tributarios en curso. Ahora bien, alguna doctrina considera que el *soft-law* puede interaccionar con los principios generales de

4 Este grupo de trabajo estaba formado por ocho representantes del mundo empresarial (Acerinox, ACS, El Corte Inglés, Endesa, Mapfre, Repsol YPF, Santander y Telefónica) y, por parte de la Administración tributaria, representantes del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, Servicio Jurídico, Servicio de Auditoría Interna, Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales y Dirección General de Tributos.

5 Así lo afirmaron representantes de la Agencia Tributaria y de diversas empresas –Mapfre, Santander y Banesto– participantes en el Seminario “Modelos de cooperación con los contribuyentes: experiencia internacional”, citado supra.

Derecho de un ordenamiento y crear normas jurídicamente vinculantes⁶. Analizaremos más adelante si sucede así en el Código.

SHAFFER y POLLACK han afirmado que el *soft-law* y el *hard-law* sólo se complementan bajo determinadas circunstancias. Aunque su estudio versa sobre Derecho internacional, ofrece un modelo aplicable al supuesto que nos ocupa. Según estos autores, para evitar que se produzcan contradicciones entre ambos sistemas es necesario que exista un acuerdo en los objetivos y términos de la colaboración entre las partes⁷ (en este caso, Administración y contribuyentes). Éste es precisamente uno de los objetivos de la RC, de forma que el Código estaría creando las condiciones necesarias para su propia eficacia.

También dentro de la interacción entre ambos tipos de normas, debe tenerse en cuenta que, en nuestro ordenamiento jurídico, el ámbito del principio de legalidad (concretado en el artículo 8 de la Ley General Tributaria) incluye los elementos esenciales del tributo y de la relación tributaria, pero que quedan –principalmente– dos ámbitos donde el *soft-law* puede actuar: uno de ellos es el Derecho tributario formal⁸. Otro, la organización de la Administración Tributaria: tal y como ha puesto de manifiesto GONZÁLEZ DE FRUTOS, el artículo 83.4 LGT (“Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos”) otorga un importante margen de discrecionalidad a la Administración en este ámbito⁹.

Una última característica derivada de la naturaleza *soft-law* del Código es que no ha sido objeto de publicación por los cauces oficiales. No debe olvidarse que el modo de introducción de normas en el ordenamiento influye poderosamente en el grado de seguridad jurídica que se garantiza¹⁰. Pues bien, el CBP está disponible en la página web del Foro, accesible a través del portal de la Agencia Tributaria¹¹, y se acompaña por una traducción (no oficial) al inglés, para facilitar su conocimiento por las empresas transnacionales que, normalmente, usan esta lengua como idioma de trabajo¹². La publicación en Internet debe entenderse en un contexto caracterizado por la publicidad (mediante la misma vía) de las actividades del Foro. Asimismo, la aprobación del CBP fue anunciada mediante una nota de prensa, de 20 de julio

6 Ingelse, C.; «Soft Law?», Polish Yearbook of International Law, núm. 20, 1993, págs. 84-85. Véase también Alarcón García, G.; «El soft law y nuestro sistema de fuentes», en Martínez Pisón, J. A., Collado Yurrita, M. A., y Zornoza Pérez, J. (dir.); Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Aranzadi. Navarra, 2010, págs. 271-298; en concreto, las páginas 293 a 295 hacen referencia a la “producción doméstica de soft law en nuestro Ordenamiento jurídico”.

7 Shaffer, G. C., y Pollack, M. A.; «Hard vs. Soft Law: Alternatives, Complements and Antagonists in International Governance». University of Minnesota Law School - Legal Studies Research Paper Series. Documento núm. 09-23, 2010, pág. 744. También es preciso que no existan contradicciones de fondo entre las normas de derecho blando y derecho duro, aunque este problema es más propio del Derecho internacional.

8 Alarcón García, G.; op. cit., pág. 296.

9 González de Frutos, U.; op. cit., pág. 69.

10 Cubero Truyo, A.; «Identificación y derogación expresa de las normas tributarias», en Martínez Pisón, J. A., y otros (dir.); Tratado sobre la Ley General Tributaria..., op. cit., págs. 331-332.

11 Concretamente, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas.

12 En las conclusiones de otro grupo de trabajo del Foro (dedicado al examen de la normativa en materia de precios de transferencia) se constata esta realidad y se propone que las autoridades administrativas “acepten en la medida de lo posible la documentación en una lengua extranjera de general uso y comprensión [...] normalmente el inglés” (el documento también está disponible en la página web del FGE).

de 2010, que se divulgó a través de los medios de comunicación¹³. No puede considerarse, en suma, que el Código sea un instrumento opaco. Aunque podría haberse acordado su publicación en el BOE (el Consejo de Ministros está habilitado para acordar excepcionalmente la publicación de documentos de interés general, distintos del contenido normal del Boletín Oficial), la nota de excepcionalidad presente en la normativa reguladora disuade de ello, puesto que es de esperar que el Foro de Grandes Empresas produzca con carácter habitual acuerdos o resoluciones de esta naturaleza¹⁴.

Pasando ahora de los elementos formales a los materiales, debe comenzar por señalarse que la introducción (equivalente a una exposición de motivos) que acompaña al Código expone que su objetivo último es mejorar la aplicación del sistema fiscal a través de tres elementos básicos. Estos tres pilares están estrechamente imbricados entre sí, y a su vez se relacionan con la RC.

El primero de los pilares es el incremento de la seguridad jurídica. La Administración Tributaria se compromete a “velar por la máxima publicidad y perdurabilidad de sus criterios interpretativos y de actuación” y a reforzar la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente yendo “más allá” de las garantías del pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes, tal y como se reconocen en la Ley General Tributaria (en lo sucesivo, LGT) y el vigente Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria¹⁵ (en adelante, RAT). Veremos cómo se concreta.

El segundo pilar es el compromiso de las empresas que suscriban el CBP de aplicar políticas fiscales responsables en las empresas y desarrollarlas siempre con conocimiento del Consejo de Administración. El desarrollo de esta idea básica también será objeto del presente estudio.

El tercer pilar, que a nuestro juicio es consecuencia de los dos anteriores, es “la colaboración recíproca basada en la buena fe y confianza legítima entre la Agencia Tributaria y las propias empresas”. Lo que hace aquí el CBP no es, ni más ni menos, que definir la relación cooperativa, objetivo –expreso por tanto– del Código, a cuyo servicio se encuentran los otros dos compromisos, tendentes a la creación de un clima de confianza.

El estudio de la OCDE de 2008 identifica, en abstracto, tres formas de implementar la RC. La primera sería una declaración unilateral de la Administración, que es el modelo que se viene adoptando en Reino Unido y hacia el que se podría estar avanzando en Portugal; la segunda, un acuerdo global entre las empresas y la Administración, como en España; la tercera, una batería de acuerdos concretos entre las autoridades tributarias y cada una de las sociedades interesadas, que sería el caso del régimen del operador económico autorizado en el Derecho aduanero de la Unión Europea.

13 Y disponible, de nuevo, en la página web de la AEAT, en Inicio > La Agencia Tributaria > Sala de prensa > Notas de prensa.

14 Véase el artículo 6 del Real Decreto 181/2008, de 8 de febrero, de ordenación del diario oficial “Boletín Oficial del Estado” (BOE núm. 37, de 12 de febrero); el apartado primero establece el contenido normal del Boletín y el apartado segundo, la habilitación al Consejo de Ministros.

15 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 (BOE núm. 213, de 5 de septiembre).

El Código se convierte así en el primer producto concreto de la actividad del Foro (y debe señalarse que ha sido valorado positivamente tanto por parte de la Administración como –tras cierto escepticismo inicial– por parte las empresas

Reino Unido y Portugal han establecido medidas que pueden favorecer la RC, pero los pasos son mucho más explícitos en el primero de estos países: es fundamental el “Informe Varney”, cuyo contenido se desarrolla *infra*. En Portugal, fue la clarificación de los criterios de responsabilidad civil de la Administración Pública¹⁶ lo que produjo una revisión de los criterios de funcionamiento de los órganos tributarios para mejorar la calidad del servicio. Se consiguió así erradicar prácticas poco respetuosas con los derechos de los contribuyentes: en este contexto se enmarcan las *Normas e Boas Práticas da Inspeção Geral das Finanças* aprobadas en 2008¹⁷. El *Relatório*

do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, de 3 de octubre de 2009, parece apostar decididamente por la RC cuando propone “*uma relação de diálogo, colaboração, baseada na confiança mútua, na boa fé e na prevenção de litígios*”¹⁸ mediante una batería de medidas de muy diverso tipo (entre ellas, la divulgación de códigos de conducta por los distintos servicios de la Administración tributaria).

Volviendo al modelo español, las empresas asumirán los compromisos contenidos en el Código y accederán a sus ventajas por un procedimiento que se recoge en el Anexo. Desde el principio, la Secretaría Técnica responsable de dar cuenta de las adhesiones ha optado por revestir este trámite del menor formalismo posible¹⁹: simplemente deberá remitirse el documento de acuerdo de adhesión del Consejo de Administración, sea por vía telemática o mediante el registro de la Delegación Especial a que esté adscrita la empresa o el de la Dirección General de Grandes Contribuyentes²⁰.

16 Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro, que aprova o Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas (Diário da República, 1.ª série — N.º 251 — 31 de Dezembro de 2007, pág. 9117)

17 Desde un punto de partida algo distinto a los principios inspiradores de la RC (la modernización y mejora de la calidad del servicio; y el reforzamiento de la ética inherente a la prestación de un servicio público) se han adoptado medidas muy similares a las del CBP en algunos ámbitos, especialmente el procedimental.

18 El Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal fue constituido por Despacho del Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 8 de enero de 2009 y estuvo coordinado por António Carlos dos Santos y António M. Ferreira Martins. El fragmento citado se encuentra en el apartado 6.1.; en general, todo el apartado 6 “*Relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes: medidas legislativas e de gestão*” es del mayor interés desde el punto de vista de la RC. El documento completo se encuentra disponible en <http://www.governo.gov.pt/pt/Documentos/Governo/MF/Rel_Compet_Efic_Justic_Fiscal.pdf>

19 Así lo afirmó Elena Guerrero Martínez, Directora del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la AEAT, en su ponencia «El caso de España: El Foro de Grandes Empresas» durante el Seminario “Modelos de cooperación con los contribuyentes: experiencia internacional”, cit. supra.

20 Según el documento “Procedimiento de adhesión de las entidades al Código de Buenas Prácticas Tributarias”, de 14 de octubre de 2010, publicado en la página web de la AEAT, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > Código de Buenas Prácticas Tributarias.

Si el alta será expresa en todo caso, la baja podrá ser expresa (a través de comunicación a la Agencia Tributaria) o implícita: se considerará que una empresa ha renunciado al CBP si su informe anual de gobierno corporativo no refleja explícitamente el cumplimiento de las reglas del Código.

Por otra parte, la adhesión deberá ser a la totalidad del Código; no son admisibles la adhesión o baja parciales. Ya la redacción del Código –lo afirma su introducción– es voluntariamente flexible, para permitir que las empresas que las asuman puedan adaptarlas a sus características y necesidades.

En principio, el CBP parece estar abierto a cualquier empresa, puesto que se hace referencia a “las empresas que lo suscriban”, de manera genérica (y, de hecho, ya hay empresas adheridas que están fuera del Foro²¹). Ahora bien, sólo las personas jurídicas (nunca las personas físicas) podrán adherirse al CBP; y también parece exigirse la obligación de presentar declaración en el Impuesto sobre Sociedades (el Código hace referencia expresa a este tributo). La exigencia de que la adhesión al Código se formalice mediante un acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente parece circunscribirnos a las sociedades de capital, que actualmente están reguladas por el Real Decreto-Legislativo 1/2010. Por otra parte, aunque la referencia al “informe anual de gobierno corporativo”²² parece circunscribirnos a las sociedades cotizadas (que son las obligadas a presentarlo), existen empresas adherentes que no lo están, entendiéndose en este caso que la referencia es al informe de gestión anual.

Al mismo tiempo, el Código parece situarse en el escenario de empresas transnacionales (la introducción afirma que respecto de “aquellas con un componente internacional” parece demandarse “una mayor cooperación recíproca con la Administración Tributaria”) o grupos de empresas (establece una disposición específica para las inspecciones de grupos). El hecho de que el Código haya sido aprobado en el seno del Foro de Grandes Empresas, inscrito a su vez en la Dirección General de Grandes Contribuyentes, es un dato a favor de considerar que el CBP está abierto sólo a éstos últimos²³.

En otro orden de cosas, se establece que la AEAT podrá informar al público de cuáles son las entidades adheridas al Código (salvo manifestación expresa en contra, a través de la Secretaría Técnica del Foro), tal y como se ha hecho a través de la web. La adhesión a este CBP tendrá consecuencias positivas para la imagen de la empresa ante la sociedad, por lo que este precepto puede considerarse una nueva manifestación de la conexión del CBP con el concepto de responsabilidad social corporativa.

Las buenas prácticas recogidas en el Código se organizan en tres bloques. Hacen referencia a aspectos de organización de las empresas y de la Administración; y también introducen elementos novedosos (siempre con la naturaleza de *soft-law*) en el procedimiento de inspección. Veamos cómo se desarrolla cada uno de estos aspectos en el cuerpo (lo que llamaríamos articulado de ser un texto legal al uso) del Código español.

21 La lista de empresas adheridas se encuentra disponible también en la página web de la AEAT, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > Código de Buenas Prácticas Tributarias.

22 Según el artículo 526 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE núm. 161, de 3 de julio).

23 Otros Estados, como es el caso de Holanda, han creado instrumentos para implantar la relación cooperativa en relación a pequeñas y medianas empresas. Los mecanismos operan de manera diferente en uno y otro caso, puesto que las necesidades y las posibilidades de establecer vías de comunicación varían también.

3. Compromisos relativos a la organización de las partes

3.1. Compromisos de las empresas

Las buenas prácticas que pondrán en práctica las empresas que se adhieran al Código giran en torno al concepto de “riesgos fiscales”, en la medida en que se comprometen a reducirlos y a prevenir aquellas conductas susceptibles de generarlos. En este sentido, el CBP sigue el modelo vigente en el Reino Unido. Allí, la relación con las grandes empresas tiene el riesgo como piedra angular; especialmente desde que la Ley de Sociedades Anónimas facultó a las autoridades tributarias –previa autorización judicial– a declarar de manera pública que la contabilidad de una empresa no es reflejo fiel de su situación económica real²⁴. El Informe Varney de 2006²⁵ busca una relación con los contribuyentes basada en la confianza mutua. Uno de sus instrumentos básicos es el llamado “*risk rate approach*”, que clasifica a las empresas en función del riesgo fiscal que presentan y permite a la Administración concentrar sus recursos de control en aquellas calificadas de alto riesgo.

El concepto de riesgo fiscal es equívoco. Su definición difiere si se considera desde el punto de vista de las empresas o de la Administración aunque, en último término, se trata de las dos caras de una misma moneda. Para las autoridades, el riesgo fiscal es la probabilidad de que un contribuyente no pague la cantidad debida en concepto de impuestos o no lo haga en el momento debido²⁶; desde el punto de vista de las empresas, puede calificarse como la incertidumbre en la cuantificación de su deuda tributaria.

La adecuada gestión del riesgo fiscal es –sólo hasta cierto punto– un objetivo compartido por parte de Administración y empresas. La primera procura evitar que los contribuyentes no adopten conductas que produzcan una disminución de los ingresos tributarios y una falta de transparencia. Por su parte, muchas corporaciones quieren asegurarse de que su planificación fiscal es legal, eficaz y adecuada, que no lesiona su reputación y da estabilidad a sus resultados económicos, protegiéndolos de los efectos de una posterior regularización administrativa. Aunque existe una coincidencia básica, también existen diferencias, como pone de manifiesto la doctrina²⁷: la Administración tiene una percepción diferente a la de las empresas de lo que es una planificación fiscal admisible y cuándo es agresiva; al mismo tiempo, diferentes empresas tienen –comparadas entre sí– una percepción y una tolerancia distinta del riesgo.

En este marco, los compromisos concretos de las empresas son dos. Uno de ellos pretende implicar directamente al Consejo de Administración, u órgano equivalente, en la gestión del riesgo. Para ello, deberá

24 González de Frutos, U.; «La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria». *Crónica Tributaria*, núm. 134, 2010, pág. 89.

25 El llamado “2006 Review of Links with Large Business”, de noviembre de dicho año, disponible en el sitio web de la HMRC: <http://www.hmrc.gov.uk/large-business/review-report.pdf>.

26 “A risk that a customer will not pay the right amount of tax or duty at the right time”. Así lo define la británica Her Majesty's Revenue & Customs (HMRC), tal y como se recoge en Freedman, J., y otros; «Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches». *British Tax Review*, núm. 1, 2009, pág. 76.

27 *Ibidem*, págs. 74–75.

garantizarse que dispone de información adecuada sobre el peso de las motivaciones fiscales en las operaciones que realice la sociedad.

Esta norma puede situarse en la órbita de la Ley Sarbanes-Oxley, adoptada en Estados Unidos en 2002 en respuesta a una serie de escándalos financieros sucedidos en dicho país, entre ellos el escándalo Enron. Dichos escándalos se originaron, en gran medida, por el abstencionismo de los Consejos de Administración, que favoreció la adopción de conductas fraudulentas por parte de los directivos²⁸. Los acontecimientos pusieron de manifiesto la necesidad de clarificar quiénes son los responsables de la formulación de la política de riesgo tributario de las empresas. El CBP implicaría directamente al Consejo de Administración en dicha tarea, también con el objetivo de potenciar dicho órgano como interlocutor de las autoridades tributarias en las cuestiones de mayor importancia²⁹. Cabe señalar que la necesidad de que el Consejo se comprometa directamente con el CBP da una cierta lentitud al trámite y está retrasando la adopción del Código por parte de algunas multinacionales: pero esto no es más que un inconveniente menor.

No puede considerarse, en suma, que el Código sea un instrumento opaco. Aunque podría haberse acordado su publicación en el BOE la nota de excepcionalidad presente en la normativa reguladora disuade de ello

¿Cuáles son los exactos términos de la implicación del Consejo de Administración? Con carácter general, se establece que antes de formular las cuentas anuales y presentar la declaración en el Impuesto sobre Sociedades, el responsable de los asuntos fiscales de la empresa deberá presentar al Consejo las políticas de gestión del riesgo fiscal que se hayan seguido durante el ejercicio, se haga esto directamente o a través de la Comisión de Auditoría. A esto se añade que cuando las consecuencias fiscales de una operación constituyan un factor relevante para su adopción deberá informarse expresamente al Consejo de tal circunstancia, en los casos en que dichas operaciones precisen de la aprobación del máximo órgano de la empresa³⁰.

El otro compromiso que contiene el CBP va dirigido contra el uso de “estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias”. Se definen como tales aquellas en las que intervengan sociedades interpuestas localizadas en territorios considerados paraísos fiscales, o en territorios que no cooperan con la Administración, con el objetivo de ocultar a la AEAT el responsable final de una actividad o el titular de un bien o derecho (apartado 1.2). Las empresas no sólo se comprometen a evitar su uso, sino también

28 González de Frutos, U.; op. cit., pág. 79.

29 También en Portugal se observa esta tendencia: en el contradictorio formal institucional que se incluye en el marco del procedimiento de inspección, el interlocutor es el máximo responsable de la entidad auditada (Normas e Boas práticas da IGF, pág. 125.2).

30 Existe ya una disposición similar en el Código Unificado de Recomendaciones sobre Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas, dictado por la CNMV en 2007: cuando una empresa cree filiales radicadas en paraísos fiscales o con finalidad meramente instrumental, la decisión tendrá que ser adoptada o ratificada por el Consejo, informada a tales efectos por el Comité de Auditoría.

La exigencia de que la adhesión al Código se formalice mediante un acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente parece circunscribirnos a las sociedades de capital

—por el apartado 1.3— a detectar y erradicar las prácticas fiscales fraudulentas ya existentes en los mercados. Es sabido que ante la continua creación de esquemas prefabricados de planificación fiscal, la Administración tiene que hacer un gran esfuerzo para su detección y prevención. Este mecanismo parece prever un diálogo donde el conocimiento directo que poseen las empresas de estos extremos se pondrá al servicio de las autoridades tributarias.

Otros Estados han enfrentado la misma necesidad. Portugal —en la línea de Gran Bretaña o Estados Unidos— ha establecido en 2008 un deber de comunicar a la Administración determinados esquemas de planificación fiscal³¹. Este deber recae sobre el promotor de dicho esquema, definido en términos muy amplios (cualquier entidad que realice una actividad de asesoría; así como determinados profesionales, siempre y cuando participen activamente en la configuración del esquema). La norma establece con gran claridad qué esquemas deberán comunicarse (el Código español, por el contrario, adolece de una patente falta de concreción) y sanciona el incumplimiento, mediante multa o pena accesoria³².

Junto con los datos del promotor (que no deberá comunicar dato alguno de sus clientes) deberá incluirse una descripción pormenorizada del esquema y la indicación de las normas en que se basa. A partir de esta información, la norma portuguesa prevé la creación de una base nacional de datos, accesible a los órganos de inspección. Establece asimismo que la *Direcção-Geral dos Impostos* divulgará públicamente, a través de internet, los esquemas —descritos en términos generales y abstractos— que se consideren abusivos y, consecuentemente, susceptibles de recalificación administrativa.

Es destacable que la Ley se declara expresamente prevalente sobre cualquier cláusula contractual que establezca un deber de secreto. Además, excluye todo tipo de responsabilidad por violación cualquier deber de confidencialidad que pueda recaer sobre el promotor. Por otra parte, la Administración estará sujeta a un deber de tal naturaleza en el tratamiento de los datos obtenidos³³.

31 Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro (Diário da República, 1.ª série — N.º 39 — 25 de Fevereiro de 2008, pág. 1205). El modelo de declaración fue aprobado por la Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de Maio (Diário da República, 1.ª série — N.º 93 — 14 de Maio de 2008, pág. 2642-(2)). Finalmente, son muy interesantes las Orientações interpretativas em matéria de revelação de esquemas de planeamiento fiscal para prevenção e combate a actuações abusivas e evasivas, contenidas en el Despacho n.º 14592/2008 do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (Diário da República, 2.ª série — N.º 101 — 27 de Maio de 2008, pág. 23440).

32 Artículos 17 a 20 del Decreto-Lei n.º 29/2008, cit.; vid. también los artículos 28 Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho; y el 21-A Decreto-Ley n.º. 433/1982, de 27 de Outubro.

33 De acuerdo con los artículos 11 y 12 (los aplicables a los particulares) y el artículo 16 (que se refiere a la Administración), ambos del Decreto-Lei n.º 29/2008. Éste último se remite al artículo 64 de la Lei Geral Tributária, que es la que regula el deber administrativo de confidencialidad.

El modelo español es mucho más limitado, aunque el objetivo es el mismo: mejorar el conocimiento administrativo de los esquemas de planificación fiscal –en abstracto– que se suelen aplicar. La primera limitación consiste en que el CBP apenas concreta a qué actividades se refiere, simplemente hace referencia a “prácticas fiscales fraudulentas”, término que entendemos equivalente a prácticas abusivas o en fraude de Ley³⁴. Sin embargo, sería necesario un desarrollo ulterior, que podría inspirarse precisamente en la normativa portuguesa.

Una limitación puede derivarse de la inexistencia de obligaciones jurídicas para las empresas; pero esto se englobaría en la apuesta realizada en favor de los instrumentos de *soft-law*, cuyo grado de eficacia se comprobará con el tiempo. Lo cierto es que la norma portuguesa tuvo efectos no deseados –como la deslocalización de empresas– que tal vez evite el sistema español. Del mismo modo, la cooperación voluntaria de las empresas que cumplen sus obligaciones fiscales puede ser instrumento eficaz para conseguir cierto conocimiento de los esquemas usuales de planificación fiscal. Recuérdese que cuando un agente económico realiza una operación evasiva o elusiva distorsiona la neutralidad en el mercado, en la medida en que obtiene, improcedentemente, una ventaja sobre sus competidores³⁵. Esto es especialmente relevante: pone de manifiesto uno de los principales incentivos a la colaboración de las empresas, y constituye uno de los intereses comunes más fuertes que puede unir a los contribuyentes (cumplidores) y a la Administración tributaria.

La Administración tiene una percepción diferente a la de las empresas de lo que es una planificación fiscal admisible y cuándo es agresiva; al mismo tiempo, diferentes empresas tienen –comparadas entre sí– una percepción y una tolerancia distinta del riesgo

3.2. Compromisos de la Administración

La Administración adquiere también, en virtud del Código, una serie de compromisos. A primera vista, podría afirmarse que estos compromisos no son tales; que, por el contrario, lo que hace el Código es recordar los deberes que ésta ya tiene, por imposición legal, para con los contribuyentes. Y tal vez sea así en algunos casos (por ejemplo: “La Agencia Tributaria, en su actividad de aplicación del sistema tributario, garantiza el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes”). Sin embargo, otra interpretación posible (y más coherente con los principios de la relación cooperativa) es que los compromisos adquiridos se materializarán en un reforzamiento de los medios con que opera la AEAT y, concretamente, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, para reforzar la eficacia de estos derechos.

En gran medida, el Código va orientado a garantizar que las empresas tienen certeza de los criterios aplicados por la Administración. En ausencia de doctrina de la Dirección General de Tributos o de un

34 Aunque no puede descartarse una interpretación estricta, relativa a actos de defraudación fiscal.

35 La realización de una operación abusiva tiene efectos “[...] to the benefit of the dishonest traders”, según Terra, B. y Wattel, P.; *European Tax Law*. Kluwer Law International, 2008, pág. 89.

pronunciamiento de los Tribunales Económico-Administrativos o los Tribunales de Justicia, ¿qué hará la Administración Tributaria?

En su apartado 2.1, el Código establece dos mecanismos. Uno, los Directores de Departamento de la AEAT deberán informar al Comité Permanente de Dirección de la Agencia cuando apliquen un criterio interpretativo en áreas de gran trascendencia o potencialmente generadoras de controversia. Dos, la “Agencia Tributaria” –sin mayor precisión en el CBP– deberá solicitar informe a la Dirección General de Tributos cuando tenga dudas sobre el criterio que deba aplicarse.

Pues bien, atendiendo a la regulación del Comité Permanente de Dirección, correspondería a éste decidir si el criterio elevado por los Directores de Departamento es dudoso al punto de precisar una aclaración de la DGT. El Comité es un órgano con carácter estable (desde 1997) que se reúne semanalmente y donde se ha venido deliberando sobre una buena parte de las decisiones de mayor trascendencia.

El engarce entre los dos compromisos encuentra una base jurídica en el artículo 1, párrafo 2º, de la Resolución de 19 de febrero de 1997 de la AEAT, que regula el funcionamiento de dicho Comité y donde se afirma que “[s]e someterán a la deliberación y asesoramiento del Comité Permanente de Dirección todos los proyectos y decisiones que considere oportuno el Presidente o el Director general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, bien a iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Directores de Departamento o Servicio”. Atendiendo a esta disposición, cuando un Departamento desarrolle un criterio interpretativo relevante en el sentido del CBP, su Director (que forma parte del Comité) podrá proponer al Presidente de la AEAT que, en calidad de presidente también del Comité, someta tal criterio a la aprobación de dicho órgano.

Si las decisiones de gestión del riesgo fiscal deberán tomarse, en el seno de las empresas, al más alto nivel posible (en el Consejo de Administración), este apartado está orientado a garantizar que los criterios de interpretación se decidan también a un alto nivel y –asimismo– coordinadamente, para que exista una coherencia entre los criterios aplicados en cada área.

Por su parte, el apartado 2.2 del CBP prevé que la Agencia Tributaria publique los criterios que aplique en los casos concretos, cuando sean susceptibles de aplicación general. La falta de publicidad de las soluciones concretas que da la Administración contrasta con la publicación de las medidas generales³⁶; el Código diluirá las diferencias entre uno y otro supuesto.

Esta publicación se realizará “sin perjuicio de la regulación aplicable en cuanto a la interpretación y calificación de las normas tributarias”. El artículo 12.3 LGT atribuye la competencia de interpretación de las normas fiscales al Ministerio de Hacienda. Además, es habitual que la Dirección General de Tributos publique resoluciones donde haga públicos los criterios que informan las respuestas a las consultas tributarias vinculantes más frecuentes. Obviamente, la AEAT no puede mantener un criterio interpretativo contrario a una resolución del Ministro o de la DGT; es más, éstas generan en el ciudadano una expectativa

36 Calvo Vérguez, R.; «El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?». Quincena Fiscal, núm. 3, 2006.

razonable sobre el comportamiento de la Administración³⁷. Por eso es positivo, desde el punto de vista de la certeza del Derecho, que se prevea la consulta al más alto nivel posible desde un primer momento, para evitar un cambio en los criterios de interpretación cuando ya las empresas hayan planificado su actividad de acuerdo con un determinado criterio.

Asimismo, el apartado 2.2 no obstará a “la labor de información y asistencia a los obligados tributarios”, lo que abre camino al apartado 2.3 del CBP. No sólo la publicación de criterios generales no excluye la comunicación de los criterios aplicables en el caso concreto, sino que este apartado 2.3 refuerza dicho mecanismo. Concretamente, la AEAT deberá establecer procedimientos que permitan a los contribuyentes conocer “con la rapidez requerida por el caso”, los criterios que la Administración aplicaría en una operación u operativa determinada, con carácter previo a éstas. En Gran Bretaña, el informe Varney va más allá y fija un plazo máximo: 28 días³⁸. Tal vez es una posibilidad que podría plantearse con el tiempo, en función de la acogida que tenga el Código (el artículo 2.3 será objeto de desarrollo progresivo, “teniendo en cuenta el número de empresas adheridas”).

Los herederos se hacen cargo de las deudas del difunto, incluidas las tributarias, pero no responden ni de las infracciones en que haya podido incurrir, ni de las sanciones que le hayan sido impuestas.

¿En qué tipo de mecanismo pensaban los redactores del CBP? Existe un instrumento muy similar –y, este sí, jurídicamente vinculante–, que son las consultas tributarias escritas (artículos 88 y 89 LGT). Surge la duda de si el apartado debe interpretarse como un mero compromiso de la Administración en reforzar la efectividad del mecanismo.

Pues bien, ya la interpretación literal del Código lleva a pensar, más bien, que se trata de establecer procedimientos distintos, paralelos a los de la LGT. Es la única forma de dotar de sentido a las palabras empleadas: “la Agencia Tributaria *establecerá* procedimientos adecuados” (el énfasis es propio).

Y, en efecto, el mecanismo en que se está pensando es diferente. Mientras que las consultas tributarias permiten al contribuyente conocer la interpretación que la Administración daría a un determinado precepto normativo, este procedimiento se referiría a la aplicación, a cómo se resolverían supuestos concretos de hecho. Por otra parte, la respuesta provendría de la AEAT, no de la Dirección General de Tributos. Las consultas tributarias escritas ofrecen un régimen muy garantista (la respuesta vincula expresamente a los órganos encargados de la aplicación de los tributos) pero tienen además el hándicap de su lentitud. La Dirección General de Tributos dispone de un plazo de 6 meses que, además, culmina con silencio negativo. Es obvio que un instrumento como el que se prevé deberá ser mucho más ágil. GONZÁLEZ DE FRUTOS considera que la Agencia dispone de medios materiales suficientes para, incluso, resolver consultas en tiempo real (en este sentido, es de destacar el programa INFORMA, una importante y eficaz herramienta

37 García Berro, F.; «El papel de las disposiciones interpretativas del Ministro de Hacienda», en Martínez Pisón, J. A., y otros (dir.); Tratado sobre la Ley General Tributaria..., op. cit., pág. 439.

38 Apartado 4.7 del Informe.

El CBP apenas concreta a qué actividades se refiere, simplemente hace referencia a “prácticas fiscales fraudulentas”, término que entendemos equivalente a prácticas abusivas o en fraude de Ley

para la divulgación de criterios interpretativos y aclaraciones en materia tributaria).

Tal y como sucede en el Reino Unido³⁹, los cauces de consulta formal e informal podrían coexistir y complementarse. Advierte el autor citado que, para que esta segunda vía sea atractiva, es necesario garantizar la exención de responsabilidad de los contribuyentes que siguieran las directrices dadas por la Administración (de manera equivalente a lo dispuesto en el artículo 89 LGT).

El artículo 66.3, párrafo 2º, RAT afirma que las actuaciones de información y las contestaciones a las solicitudes de información tendrán los efectos previstos en el artículo 179.2.d) LGT. Según este artículo, las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria si el contribuyente actuó con la diligencia necesaria. Se considerará diligente la actuación del contribuyente que “haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente” en cualquier actuación de información por parte de las autoridades (hay una remisión a los artículos 86 y 87 LGT); o que se ampare en una “interpretación razonable”⁴⁰.

Pues bien, cabe entender que por ambas vías los contribuyentes que sigan el criterio de la Administración en estas consultas “informales” tendrían la garantía de exclusión de sanciones, en la medida en que las comunicaciones informales son subsumibles en el artículo 87 LGT⁴¹ y que, en todo caso, la interpretación administrativa debe entenderse razonable. Dos argumentos *a fortiori*: en primer lugar, lo que prevé el artículo 179.2.d) son dos supuestos específicos de conductas en las que se ha puesto la “diligencia necesaria”. La actuación del contribuyente que colabora activamente con la Administración y hace uso de los mecanismos de diálogo con ésta debe considerarse diligente. En segundo lugar, los Tribunales tienden a interpretar el concepto de “interpretación razonable” de manera lata, conectando este concepto con la existencia de buena fe⁴², principio que a su vez informa la RC.

Por lo demás, junto a la exclusión de sanciones, nace cierta garantía de que la Agencia aceptará el criterio que expuso en su respuesta a la consulta informal. He aquí un supuesto –se anticipaba esta posibilidad al inicio del segundo epígrafe– en que el *soft-law* podría convertirse en jurídicamente vinculante. La doctrina de los actos propios –invocable en su caso ante los Tribunales– impediría a la Administración negar un

39 Informe Varney citado, propuesta 9, página 19.

40 A mayor abundamiento, el apartado 2.4 del Código prevé que los contribuyentes presenten un anexo explicativo junto con las declaraciones tributarias, donde pongan de manifiesto los hechos materiales y los criterios jurídicos en que se han basado. Si los hechos son reales y los criterios aplicados están razonablemente fundados, la AEAT lo tendrá en cuenta en la valoración del dolo o culpa en la aplicación de posibles sanciones.

41 “La Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria” (artículo 87.1 LGT).

42 Gutiérrez Bengoechea, M. A.; «Causas eximentes de responsabilidad tributaria». Quincena fiscal, núm. 6, 2004, pág 18.

criterio que previamente ha defendido en una consulta informal (salvo que fuera contraria al ordenamiento jurídico).

La doctrina de los actos propios debe entenderse aquí en sus justos términos. GARCÍA DE ENTERRÍA afirmó que su elemento fundamental es precisamente la imposición de una vinculación sin haber mediado consentimiento⁴³. Por tanto, su ámbito de aplicación son las conductas y declaraciones de voluntad (incluso tácitas, según el Tribunal Constitucional⁴⁴).

El principio, en suma, encuentra cómoda aplicación a las respuestas a las consultas informales que se implementen en aplicación del Código. Aunque jurídicamente se trataría de un simple acto de trámite, sería sencillo dejar constancia documental de ello. El encargado de responder a estas consultas, por último, debería ocupar una jerarquía superior a los funcionarios competentes para las actividades de inspección y liquidación: por ejemplo, podría tratarse del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

4. Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos

La reducción de la litigiosidad y conflictividad es un propósito (nunca alcanzado) del legislador tributario desde hace ya tiempo. La actual LGT –por no ir más atrás en el tiempo– declaró en 2003 que éste era uno de sus objetivos básicos, y para ello implantó –como principal medida– las actas con acuerdo. Posteriormente, la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal modificó este instrumento “con la finalidad de reducir la litigiosidad entre los contribuyentes y la Administración Tributaria”⁴⁵, reconociendo así que estas actas no habían sido capaces de cumplir el objetivo para el que fueron diseñadas (ni lo han sido, en realidad, pese a las reformas introducidas).

Ahora se trata de enfocar el problema desde un punto de vista distinto. No se busca cómo modificar los instrumentos ofrecidos por el ordenamiento jurídico tributario, sino el modo de crear un clima de cooperación que permita hacer verdaderamente eficaces los mecanismos ya existentes. Se trata, en suma, de potenciar –como forma de resolución de conflictos– una contradicción inspirada por principios de lealtad y buena fe.

Incluso cabe ir más allá en estas reflexiones. Los principios de buena fe y de confianza legítima están presentes en los ordenamientos tributarios europeos desde hace años; también lo está la idea de participación de los contribuyentes en los procedimientos tributarios (en España, la encontramos en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes de 1988). Tal vez puedan calificarse como base de la RC, pero no como su elemento diferenciador.

43 García de Enterría, E.; «La doctrina de los actos propios y el sistema de la lesividad». *Revista de administración pública*, núm. 20, 1956, pág. 72.

44 Sentencia del Tribunal Constitucional 73/1988, de 21 de abril, FJ 5º.

45 Apartado III de la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

El profesor LEITE DE CAMPOS ha realizado unas muy interesantes reflexiones sobre la crisis del principio de democracia representativa que, a nuestro juicio, son totalmente pertinentes para explicar el modelo de relación cooperativa. En la época llamada posmoderna, las ciencias sociales y la propia experiencia práctica han puesto de manifiesto que es falsa la idea de que el Parlamento sea fiel representación de la ciudadanía. Ello hace necesario reconstruir el principio de autoimposición desde nuevas perspectivas, donde los ciudadanos sean partícipes en la creación de tributos, en su aplicación y en la resolución de conflictos⁴⁶. La RC, por tanto, puede inscribirse en un fenómeno mucho más amplio: la crisis del Estado actual y, especialmente, del instituto de la Ley (por eso opera a través de mecanismos de *soft-law*, como el CBP) y del concepto de legislador que hemos heredado de la filosofía iluminista.

Volvamos del marco global al detalle. La RC, de acuerdo con el estudio de la OCDE sobre el papel de los intermediarios fiscales (estudio que realmente va mucho más allá de ese ámbito), exige cinco compromisos por parte de las autoridades tributarias: cuatro de ellos deberían, en conjunto, garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes –uno, comprensión de las razones comerciales que mueven las entidades (“*commercial awareness*”)⁴⁷; dos, imparcialidad (que se refiere realmente a la exacción de la cantidad debida de tributo); tres, proporcionalidad; cuatro, apertura (“*disclosure*”) y transparencia–. Por otra parte, se exige una receptividad que redunde en la eficacia de la relación entre la Administración y las empresas⁴⁸. La Administración tributaria, en suma, debe ofrecer seguridad jurídica y eficacia. A cambio, podrá esperar de las corporaciones apertura y transparencia.

La configuración legal y, sobre todo, la forma en que se lleven las reglas de procedimiento a la práctica, son decisivas en la garantía de estos principios, básicos para la RC. La última de las tres partes del Código está dedicada a materias procedimentales, a partir del compromiso de hacer uso de “todas las posibilidades que ofrece el carácter contradictorio del procedimiento inspector” para crear un diálogo constructivo.

Para maximizar la eficacia de este diálogo, en primer lugar, es importante delimitar su objeto desde el inicio. Pues bien, el apartado 3.2(1) prevé que la Agencia Tributaria pondrá los hechos susceptibles de regularización en conocimiento del contribuyente lo antes que se pueda. El objetivo de esta buena práctica es, según el propio Código, que “se facilite el mayor intercambio de pareceres posible”. Se considera además que los beneficios de esta transparencia (al explicitar qué se pide y por qué) desbordarían el ámbito del procedimiento concreto, porque facilitaría la corrección de las actuaciones de la empresa de cara al futuro.

También puede vincularse con la necesidad de delimitar el objeto de la discusión el apartado 3.2(4), donde la Agencia Tributaria se compromete, en las inspecciones de grupos, a atender de modo efectivo las alegaciones contra las diligencias levantadas a las sociedades dominadas y que sean previas al acta consolidada.

46 Leite de Campos, D.; O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos. Coimbra: Almedina, 2006, pág. 124.

47 Esto, por ejemplo, es en España una fuente de conflictos en la aplicación del concepto “motivos económicos válidos”.

48 Documento de trabajo núm. 6 “The Enhanced Relationship” citado, párrafos 28 a 46; refrendados en el Study into the Role of Tax Intermediaries, págs. 53 y 54.

Por otra parte, es frecuente que la literatura recoja prácticas de la inspección poco transparentes y respetuosas, en las que se exige sucesiva documentación sin aclarar plenamente el motivo⁴⁹. Para reducir la carga fiscal indirecta, la Administración –apartado 3.3– se compromete a aclarar y delimitar lo máximo posible el objeto de los requerimientos y declaraciones informativas. Al mismo tiempo, las empresas procurarán garantizar la mayor celeridad y complitud posible en la aportación de la información y documentación que se les solicite, así como proporcionar aquella que, sin haber sido requerida expresamente, pueda ser relevante para el desarrollo de los procedimientos. Y, aunque no se encuentra en esta parte del Código, el apartado 2.4 prevé que los contribuyentes acompañen sus declaraciones tributarias con un anexo explicativo donde se pongan de manifiesto los hechos materiales y los criterios jurídicos en que se han basado.

Uno de los objetivos principales del Código, en el ámbito procedimental, parece ser convertir el trámite de audiencia previa en un cauce para el contraste de intereses y para “potencia[r] los acuerdos y las conformidades en el procedimiento inspector”

En aras de la eficacia (dentro del compromiso general de “receptividad”) se prevé en el apartado 3.2(3) una vía “extraoficial” de comunicación de las empresas a la Administración. De manera simultánea a la presentación de alegaciones y solicitudes de ampliación del plazo en los registros legalmente previstos, las empresas informarán de ello al órgano que tramite el procedimiento de que se trate, indicando el lugar de presentación. Cuando hayan aportado documentación, intentarán facilitar una copia de ésta y, a ser posible, lo harán por medios electrónicos.

Uno de los objetivos principales del Código, en el ámbito procedimental, parece ser convertir el trámite de audiencia previa en un cauce para el contraste de intereses y para “potencia[r] los acuerdos y las conformidades en el procedimiento inspector”, cita textual del apartado 3.2(6). El objetivo es, en suma, dotar de bilateralidad al trámite de audiencia, asegurar que se produzca una auténtica interacción entre las partes⁵⁰, para minimizar la *conflictividad* y que, cuando ésta sea inevitable, pueda resolverse en sede administrativa y no se convierta en *litigiosidad*.

49 Una buena recopilación de actuaciones de la Administración lejanas del principio de buena fe se encuentra en Pont Mestre, M.: «En torno a la ausencia de presunción de buena fe del contribuyente en la Ley General Tributaria». Quincena fiscal, núm. 19, 2004, págs. 9-33.

50 Afirma Sanz Clavijo que “la doctrina jurisprudencial dominante [...] se viene decantando por la consideración de la audiencia previa como un trámite funcional al principio de contradicción”. Al mismo tiempo, se hace eco de la “relativización” de dicho trámite, en la medida en que se produzca la garantía de contradicción por otras vías. Véase en general Sanz Clavijo, A.: «El trámite de audiencia previa (y otras garantías de contradicción) en los procedimientos tributarios: las consecuencias jurídicas de su omisión (segundo premio de la XVII edición del Premio AEDAF)». Revista técnica tributaria, núm. 89, 2010, págs. 95-158. Consideramos que el CBP debería establecer, en la práctica –siempre desde su carácter no vinculante– un nuevo límite a esta relativización: la contradicción debe producirse en el marco procedimental idóneo y previsto en la Ley a tales efectos (desde la idea de reforzar la confianza legítima también es deseable el respeto de los cauces formales).

Por tanto, corresponde a la Administración velar para que todas las cuestiones de hecho relevantes, así como la correlativa práctica de la prueba, se conozcan y discutan de manera adecuada durante las actuaciones previas a la firma del acta, lo que da una especial relevancia al trámite previo de audiencia previsto por la Ley y, en su caso, a las actuaciones complementarias que el inspector jefe pueda encargar al actuario, a las que se hace referencia expresamente en el apartado 3.2(5). Del mismo modo, se procurará que las cuestiones de hecho relevantes para instruir el expediente sancionador, en su caso, se conozcan y discutan también antes de su resolución.

El acento sigue puesto en lograr un intercambio fluido de información y pareceres. Se ha establecido – apartado 3.2(2)– que en el trámite de audiencia previo a la firma de las actas de inspección, el inspector actuario comunicará los hechos que influyan en la propuesta de regularización y, a solicitud del contribuyente, los conceptos esenciales que se regularizarán y una cuantificación provisional y orientativa de la liquidación que resultaría de los datos obrantes en el expediente. Del mismo modo, se establece otra buena práctica –apartado 3.2(3)– por la que el actuario deberá valorar expresamente, en la propuesta de regularización, las alegaciones del contribuyente. Todo esto está llamado a dotar al proceso de formación del expediente de la mayor transparencia posible.

Las modificaciones introducidas en el procedimiento de inspección, aunque revistan la forma de *soft-law*, resultan de la mayor importancia a la luz de recientes pronunciamientos del Tribunal Económico-Administrativo Central. En su resolución de 22 de octubre de 2009, el Tribunal ha afirmado que, aunque la inspección tiene la obligación de poner de manifiesto al contribuyente toda la documentación que figure en el expediente y vaya a ser tenida en cuenta en la propuesta de regularización contenida en el acta (pudiendo el contribuyente obtener copia a su costa), no existe precepto legal o reglamentario alguno que le obligue a presentar un borrador o propuesta de la regulación que se propondrá, ni mucho menos a justificar la misma. Una clara prueba de que el trámite de audiencia sólo está destinado a poner de manifiesto los elementos de hecho en que se basará la regulación, y no ésta como tal, es que se podrá prescindir de dicho trámite cuando las alegaciones y elementos de prueba que se tengan en cuenta sean exclusivamente los presentados por el interesado, *ex art. 96.3 RAT*.

Pues bien, tomando esta doctrina como punto de partida, si bien la comunicación de los hechos relevantes prevista en la “buena práctica” nada añade a las exigencias legales (está prevista en los artículos 183 y 96 RAT⁵¹), el compromiso de presentar una liquidación provisional con carácter orientativo si supone un *plus* respecto de lo que el contribuyente podría exigir jurídicamente.

De acuerdo con la doctrina del TEAC, es el acta (y, en el caso de actas de disconformidad, el informe del actuario que la acompaña, donde constan los fundamentos de derecho en que se basa la propuesta de regularización *ex artículo 157.2 LGT*) la vía por la que se comunican al contribuyente todos los extremos de la liquidación administrativa.

El Tribunal Económico-Administrativo refuerza la conclusión alcanzada en su Resolución haciendo referencia al contenido posible de cada clase de documentos que puede emitir la inspección, para afirmar

51 “Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos” (art. 96.1 RAT).

que las diligencias no pueden contener propuestas de liquidaciones tributarias (artículo 99.7 LGT). Téngase en cuenta que la cuantificación de la liquidación ofrecida al contribuyente es “a título orientativo”, tal y como afirma el Código: así, no es incompatible con el artículo citado, puesto que jurídicamente no es una propuesta de liquidación. La auténtica propuesta es la contenida en el acta, en la medida en que sólo éstas recogen “el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación”; y pueden incluso convertirse automáticamente en acto de resolución definitivo.

La introducción de esta buena práctica tiene una incidencia relevante sobre el procedimiento, y especialmente sobre la imparcialidad que viene garantizada por la separación entre una fase de instrucción y otra de resolución. El desarrollo de cada una se atribuye a funcionarios diferentes, lo que impide que quien haya sido actuario pueda practicar las liquidaciones resultantes del procedimiento⁵². La separación está dirigida a la garantía de los obligados, con el fin de que sus alegaciones no se juzguen por la misma persona contra cuya actuación se alega. El incumplimiento de este principio producirá, según la doctrina del TEAC, la anulación de los actos de liquidación producidos por el inspector actuario y que se retrotraiga el procedimiento al momento inmediatamente anterior.

De acuerdo con el RAT –dejando aparte lo previsto en el CBP–, la fase de instrucción culmina con la formalización del acta, que es la primera vez en la que el actuario realiza una propuesta de calificación. Esto implica separar de manera muy clara las fases de instrucción y resolución. Las primeras alegaciones que sustancialmente lo serían son aquellas que se presentan contra dicha propuesta y ya ante el inspector jefe. En efecto, ahora, como afirma PÉREZ ROYO, el sentido de la audiencia previa “es más bien el de permitir al obligado tributario deliberar, a la vista del expediente, sobre la conveniencia de firmar de conformidad o en disconformidad”⁵³.

Sin embargo, la introducción del compromiso de poner en conocimiento del contribuyente, durante este trámite de audiencia previa, los extremos provisionales de la propuesta de liquidación (los conceptos esenciales que se regularizarán, los hechos que influyan y la cuantificación estimada según los datos de que se disponga) cambian la razón de ser de las alegaciones que el contribuyente podrá presentar durante esta audiencia previa. Su sustancia no sería la aportación de pareceres para la configuración de la realidad jurídico-económica, sino la contestación a la realidad previamente conformada a lo largo de la fase de instrucción y plasmada por el actuario. Y las alegaciones pueden provocar un cambio en la liquidación última propuesta por el inspector actuario a través del acta.

Éste es el sentido del contradictorio en Portugal, tal y como se refleja en las *Normas e Boas Práticas*: una oportunidad de dar al contribuyente conocimiento previo de las conclusiones y recomendaciones provisionales, permitiendo así que el contribuyente se pronuncie sobre las mismas, aportando nuevas informaciones o elementos de hecho, o esclareciendo lo que considere oportuno. Es de destacar que el ordenamiento jurídico portugués diferencia entre contradictorio formal e informal. El “*projecto de conclusões de relatório*” (equivalente a un borrador del acta en España) se somete a un contradictorio

52 Resolución del TEAC de 18 de enero de 2006 (RG 5135/2002).

53 Pérez Royo, F.; Derecho financiero y tributario. Parte General. Pamplona: Civitas, 2009, pág. 309.

Otro aspecto destacable del Código es que permite que las decisiones fiscales (que después serán relevantes en la relación entre las entidades y la AEAT) se tomen a un alto nivel en ambos casos.

formal mediante audiencia previa⁵⁴ que sólo puede dispensarse en virtud de disposición normativa expresa. Al mismo tiempo, se prevé expresamente el llamado contradictorio informal: el inspector, a lo largo del procedimiento o en una reunión final convocada a tales efectos, someterá a la apreciación de la otra parte sus aserciones, conclusiones y recomendaciones.

La ruptura de la nítida separación entre fase de instrucción y fase de resolución es lógica a la luz del objetivo último del Código de Buenas

Prácticas Tributarias: la cooperación entre Administración y empresas para la determinación de la realidad jurídico-económica que debe ser objeto de gravamen.

La cooperación entre empresas y Administración choca, hasta cierto punto, con la literalidad de las normas que regulan el procedimiento, en la medida en que poco o ningún contacto existe entre la empresa y el órgano competente para liquidar. Podría afirmarse que esta separación es necesaria para garantizar la imparcialidad, uno de los principios que rigen la actuación de la Administración; dentro de que “la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos”⁵⁵. En cualquier caso, la separación ya encontraba excepciones en aras de la cooperación: por ejemplo, al preverse la posibilidad de que las actas de conformidad o con acuerdo se convirtieran en definitivas de manera automática pasado un determinado plazo. Si el Código erosiona este principio, lo hace en un grado mucho menor; y siempre queda la posición garantista del inspector jefe como tercero (entiéndase con todos los matices derivados de su carácter de autoridad administrativa) competente para acordar la liquidación definitiva.

La solución adoptada casa bien con la necesidad de mantener esta garantía de imparcialidad al tiempo que se fortalece la colaboración entre Administración y contribuyentes. Como vemos, consiste en reforzar el contraste de pareceres en el seno de la primera fase del procedimiento administrativo. La propuesta de liquidación contenida en el acta sigue precisando la aprobación –expresa o tácita– del inspector jefe; pero, al mismo tiempo, se establecen varios instrumentos, y se fortalecen otros, para procurar que el contenido del acta haya sido fruto de una colaboración entre las partes.

Un último compromiso de la Administración, de carácter más general, es el de “limitar la duración de los procedimientos de comprobación e investigación al tiempo estrictamente necesario para poder realizar una adecuada actuación de control”. Esto implicaría que los expedientes relativos a las empresas que se adhieran al Código de Buenas Prácticas Fiscales se tramitarían con mayor celeridad, algo admisible dentro del margen de discrecionalidad con que se organiza la actividad de la Administración tributaria⁵⁶. A imagen

54 Artículo 60 del Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária, aprobado por Decreto-Lei 413/98 de 31 de dezembro.

55 Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, FJ 8º

56 Una discrecionalidad que –por ejemplo– se pone de manifiesto anualmente en el Plan General de Control Tributario, que detecta aquellas áreas con mayor riesgo fiscal que serán objeto de una atención preferente.

del varias veces citado informe Varney, tal vez hubiera sido interesante que la AEAT diera un paso más allá de la mera declaración de intenciones y fijara compromisos concretos en materia de plazos.

5. Conclusiones

Retomando el estudio de la OCDE sobre intermediarios fiscales, podría decirse que tres de los cinco compromisos de las autoridades tributarias que recomienda están expresamente presentes en este Código. La ausencia de los otros dos se debe en gran medida a la materia que abarca este instrumento, muy centrada en los aspectos procedimentales. Así, son los compromisos de proporcionalidad, transparencia y receptividad los que se plasman a través de los diversos instrumentos analizados en este trabajo. Puede esperarse, en todo caso, que la comprensión de las motivaciones económicas de las empresas sea un producto de una interrelación para la que se han sentado las bases; del mismo modo, la exacción de la cantidad justa de impuesto se vería favorecida por la colaboración de empresas y Administración en la cuantificación de la deuda tributaria.

Muchos de los instrumentos aprobados –se ha ido poniendo de manifiesto– tienen algunos años de rodaje en Gran Bretaña, donde se ha conseguido favorecer la adopción de conductas más transparentes por parte de las empresas y mejorar la relación entre éstas y la Administración, permitiendo una resolución más eficaz de los asuntos tributarios. Sin embargo, no se ha logrado alterar la conducta tributaria de las empresas (en términos de agresividad de su planificación fiscal), en gran medida porque no estaban claros los mecanismos para que una empresa fuera calificada como de bajo riesgo, ni las ventajas de ello. En España, el CBP sí deja más claros estos términos, por lo que puede constituir un incentivo en este sentido.

Cabe por otra parte mencionar otro estudio de la OCDE –de 2004, sobre cumplimiento de las obligaciones tributarias– clasificaba a los contribuyentes en cuatro grupos principales e identificaba un grupo de “descomprometidos” (“*disengaged*”) que tenderían a no cumplir en cualquier caso. A estos contribuyentes sólo queda aplicar las herramientas coactivas de la Administración, siempre dentro del escrupuloso respeto de todos sus derechos y garantías.

Otro aspecto destacable del Código es que permite que las decisiones fiscales (que después serán relevantes en la relación entre las entidades y la AEAT) se tomen a un alto nivel en ambos casos. Esto da estabilidad a los criterios que se sigan y facilita la negociación y el diálogo desde posiciones de partida relativamente claras. Y esto es muy importante porque, como decíamos al principio, el Código es el primer resultado concreto de la actividad del Foro de Grandes Empresas; pero no es el único. Tampoco el CBP es un producto acabado; es más, prevé la creación una Comisión de Seguimiento, en el seno del Foro de Grandes Empresas, que supervise la aplicación del Código y proponga materias que puedan incluirse en un futuro (proceso donde las experiencias de Derecho comparado podrían resultar de utilidad).

El CBP, en suma, no es más que un primer paso en la implantación de la relación cooperativa, la cual –tras el escepticismo inicial en las empresas– parece estar arraigando con fuerza. España se ha convertido en el primer país que cuenta con un Código de estas características, elaborado y aceptado expresamente por ambas partes. Este auténtico elemento diferencial debería influir positivamente en la eficacia de un nuevo enfoque ante un fenómeno –la conflictividad tributaria– que es tan antiguo como el pago de impuestos.

Bibliografía

- Calvo Vérguez, R.; «El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?». Quincena Fiscal, núm. 3, 2006.
- Da Mota Lopes, C. M.; Quanto costa pagar Impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento. Almedina, 2008.
- Freedman, J., y otros; «Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches». British Tax Review, núm. 1, 2009, págs. 74-116.
- García de Enterría, E.; «La doctrina de los actos propios y el sistema de la lesividad». Revista de administración pública, núm. 20, 1956, págs. 69-77.
- González de Frutos, U.; «La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria». Crónica Tributaria, núm. 134, 2010, págs. 65-95.
- Guimarães, V. B.; A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal. Vislis Editores, 2007.
- Gutiérrez Bengoechea, M. A.; «Causas eximentes de responsabilidad tributaria». Quincena fiscal, núm. 6, 2004, págs. 9-19.
- Ingelse, C.; «Soft Law?», Polish Yearbook of International Law, núm. 20, 1993, págs. 75-90.
- Leite de Campos, D.; O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos. Almedina, 2006
- Martínez Pisón, J. A., Collado Yurrita, M. A., y Zornoza Pérez, J. (dir.); Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Aranzadi. Navarra, 2010.
- OCDE, Study into the Role of Tax Intermediaries. 2008.
- OCDE, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, 2004.
- Pérez Royo, F.; Derecho financiero y tributario. Parte General. Civitas, 2009
- Pont Mestres, M.; «En torno a la ausencia de presunción de buena fe del contribuyente en la Ley General Tributaria». Quincena fiscal, núm. 19, 2004, págs. 9-33
- Shaffer, G. C., y Pollack, M. A.; «Hard vs. Soft Law: Alternatives, Complements and Antagonists in International Governance». University of Minnesota Law School - Legal Studies Research Paper Series. Documento núm. 09-23, 2010, págs. 706-799.
- Terra, B. y Wattel, P.; European Tax Law. Kluwer Law International, 2008.

