



COMPLIANCE: PERSPECTIVA PLURAL Y FISCAL

Sección editada en colaboración con:



FUNDAMENTOS Y ACICATES DE LAS POLÍTICAS DE *COMPLIANCE* TRIBUTARIO

José-Andrés Rozas

*Catedrático de Derecho financiero y tributario
Universidad de Barcelona*

I. La retroescena fiscal internacional

A lo largo de la segunda década del presente siglo se han desarrollado en todo el orbe internacional una serie de políticas públicas tributarias cuyo conjunto, variopinto, se puede englobar bajo la expresión inglesa de *compliance* tributario, o fiscal. Las siguientes líneas se van a dedicar a describir sus fundamentos —su origen, principios rectores, expresiones prácticas y razón de ser— para trazar las consecuencias que su implantación está llamada a tener en los modelos de configuración y aplicación del Derecho tributario.

En este primer epígrafe se hará un esbozo del clima fiscal internacional en el que se gestan estas políticas (epígrafe 1), y que explica el porqué de los documentos en los que toma forma (epígrafe 2). Centrada la cuestión, se dará una referencia de los principios que las inspiran (epígrafe 3), las políticas públicas específicas en las que se traducen (epígrafe 4), y las experiencias concretas a que han dado lugar en el Derecho comparado (epígrafe 5).

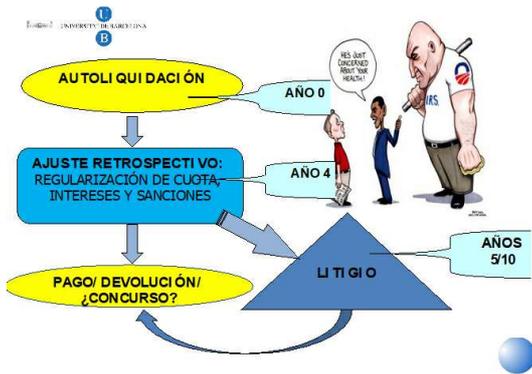
1. El clima fiscal internacional

Si las Autoridades tributarias nacionales han acometido reformas encaminadas al desarrollo de políticas de *compliance* tributario ha sido merced al impulso que a las mismas se ha dado desde organismos de cooperación internacional. Un efecto sonoro, en el orden tributario, de la globalización de las relaciones sociales y económicas ha sido el de evidenciar cómo las asimetrías normativas (*tax arbitrage*) entre los distintos ordenamientos jurídicos nacionales en liza, combinadas con los mecanismos convencionales para la atenuación de la doble imposición, y la escasa cooperación entre las Administraciones tributarias, ofrecían a las empresas de dimensión multinacional, y a los grandes patrimonios, considerables oportunidades (*loopholes*) para reducir sus facturas fiscales.

Al mismo tiempo los Estados —con mayor o menor intensidad en cada caso— competían —siguen compitiendo (1)— entre sí de forma incongruente ejercitando su soberanía tributaria en sentidos contradictorios: i) por una parte establecen regímenes especiales de beneficios fiscales para atraer capitales y actividad económica del exterior, últimamente, incluso, para personas físicas, como en Portugal e Italia señaladamente; ii) contemporáneamente, a través de cláusulas especiales antielusión (*SAAR's*), o del uso de las cláusulas generales (*GAAR's*), tratan de evitar que los capitales o contribuyentes nacionales se trasladen a otros territorios fiscales.

Ambos fenómenos han incrementado considerablemente la complejidad del marco normativo tributario —sobre todo en lo relativo a las relaciones transfronterizas— y ha generado una creciente incertidumbre en su aplicación, con el consiguiente deterioro de la seguridad jurídica.

Por otra parte, el modelo generalizado de aplicación de los tributos está construido —como se refleja en el gráfico adjunto— sobre la premisa de que es el propio contribuyente —sus asesores en la mayor parte de los casos— quien tiene la responsabilidad de la aplicación del impuesto —calificando los hechos, interpretando la norma, liquidando y pagando la cuota (autoliquidación)— pero en el bien entendido de que la Administración podrá —durante el período de prescripción— modificar retrospectivamente lo actuado, dictando una nueva liquidación (regularización), con o sin sanciones, que, naturalmente, podría dar paso a un incierto litigio, previsiblemente encaminado a una liquidación de intereses de demora, en una u otra dirección.



En definitiva, se trata de un modelo de aplicación de los impuestos, y de revisión de lo actuado, con unos costes muy elevados —directos (dinero) e indirectos (tiempo)— de cumplimiento (*compliance*), control administrativo (*enforcement*) y resolución de las controversias (*dispute resolution*).

Como es natural, las variables de incertidumbre normativa y costes de cumplimiento condicionan la competitividad de los países a la hora de atraer inversiones de capital extranjero, necesarias para alimentar su tejido productivo y consecuente desarrollo.

2. El impulso del G20/OCDE

Es este clima fiscal —de competencia fiscal internacional, elevados costes de gestión e incertidumbre en los resultados— lo que llevo a que en el concierto de las grandes naciones se tomase conciencia de la necesidad de trabajar conjuntamente para tratar de revertirlo, señaladamente a partir de la crisis financiera del 2008. En el plano institucional el impulso ha partido, en buena medida, del G20 y de la OCDE. El núcleo de lo realizado se ha focalizado en la reforma de la imposición sobre las rentas transfronterizas, desde la perspectiva de evitar su desplazamiento internacional, con el objetivo de reducir su gravamen, en un conjunto de 15 iniciativas conocidas por su acrónimo en inglés, *BEPS* (2015), ahora en una segunda fase a la que se han incorporado más de cien países —el llamado «marco inclusivo»— con un objetivo más ambicioso, de lograr una imposición mundial mínima sobre las rentas empresariales (2) .

Desde las Administraciones tributarias, en el seno del *Forum of Tax Administration* de la OCDE, se había comenzado a trabajar —ya antes de la crisis de 2008— explorando cómo mejorar el modelo de gestión de las relaciones tributarias (Seúl, 2006) reforzando la cooperación (*enhanced cooperation*) con quienes se han venido a englobar bajo la denominación de *tax intermediaries* (2008). A partir de ahí, se elaboró el documento basilar de las políticas públicas de relaciones cooperativas, *cooperative compliance* (2013).

Pocos años más tarde —y en plena eclosión de la recepción nacional de las iniciativas BEPS— desde la Comisión Europea, el FMI, y la OCDE se puso el acento en analizar los problemas específicos que plantea una de las variables del problema *tax uncertainty* (2017) (3) : sin un horizonte predecible no es posible construir relaciones basadas en la confianza.

Mientras tanto, en todos los países —en unos con más decisión que en otros— se iba avanzando en esta dirección con reformas normativas y operativas de todo orden. Y es así como se llega a un proyecto piloto, también alentado desde la OCDE, verdaderamente original de cooperación internacional público-privada en el terreno de las relaciones tributarias. Lógicamente,

las empresas más afectadas por el problema aquí descrito —de incertidumbre en la aplicación de los impuestos— son las que están más expuestas al mismo por la considerable dimensión internacional de su actividad, *multinational enterprises* (MNE's), viniendo a tenerse por tales aquellas que tienen una facturación superior a los 750 M. €/850 M. \$.

Pues bien, en 2018 se lanzó el *Internacional Compliance Assurance Programme Pilot*, en el que han trabajado conjuntamente representantes de 8 Administraciones tributarias —Australia, Canadá, España, Italia, Japón, Países Bajos, Reino Unido y EE.UU.— y de 8 MNE's —residentes en cada uno de los mencionados países— precisamente para indagar sobre la operatividad de diseñar programas de *compliance* fiscal adecuados para este tipo de empresas. Es un ejemplo granado de trabajo cooperativo, y preventivo, en el que todos los interlocutores han trabajado conjuntamente intercambiando información, en particular en la evaluación de los riesgos fiscales derivados de los precios de transferencia y de los establecimientos permanentes, con resultados alentadores (4).

3. Los principios inspiradores

Todas estas iniciativas internacionales están encaminadas a la configuración de un modelo de relaciones tributarias con los contribuyentes —empezando con las grandes empresas, por razones de eficacia y viabilidad— que mejore sus resultados en términos de justicia y eficacia. Se trata, en definitiva, de reducir tanto los costes de gestión del sistema como los de resolución de los conflictos, sin merma, antes bien con incremento, de los ingresos públicos y, evidentemente, de la equidad horizontal y vertical, es decir, de la justicia tributaria.

Dos principios generales del Derecho (si no es que son uno solo) —a los que tradicionalmente se había prestado mayor atención desde la ordenación de relaciones entre particulares que al hilo de las regidas por el Derecho público clásico— han venido a concitar la atención de quienes se han ocupado del estudio de los fundamentos basilares de las relaciones tributarias cooperativas: legítima confianza y buena fe (5).

La legítima confianza se puede definir como predecibilidad —en términos más modestos que certeza— del Derecho. En definitiva, saber a qué atenerse. Pues bien, en el orden tributario la inversión en legítima confianza pasa por volcar la atención, decididamente, en la fase de la relación previa a la presentación de la autoliquidación. En una ordenación del *compliance*, pues, que reduzca el recurso al *enforcement* y prevenga, minimice, la controversia, *dispute*. Acotando, limitando, los riesgos de los incumplimientos antes de que se produzcan —anticipándose a la autoliquidación— también disminuirá el riesgo de regularizaciones retrospectivas y, por lo tanto, el de enfrentamiento en las cortes de justicia. En una palabra, el sistema tributario, en su conjunto, gana en predecibilidad, fiabilidad, al reducirse los riesgos de incumplimientos, ajustes y litigios.

Es sintomático que en la literatura administrativa y científica de una de las naciones que ha liderado estas políticas, los Países Bajos, se insiste mucho en el empleo de la palabra *trust*, confianza, y se dice gráficamente que el modelo de relaciones tributarias que se busca está orientado a que funcione bajo la premisa de «*no surprises*»: que sea razonablemente predecible, y estable en sus resultados, desde el inicio de la relación tributaria.

Otro modo de decir lo mismo, desde la perspectiva del comportamiento de las partes en el desarrollo de la relación, es afirmar que todos los protagonistas del sistema han de participar en su funcionamiento dando muestras de buena fe. El contribuyente, su representante (intermediario fiscal) se anticipa, juega limpio (*fair play*), y, por ejemplo, avisa a la Administración de que tiene dudas sobre la oportunidad y corrección de lo que planifica —*advance disclosure* (DAC6)— ; en buena y equivalente lógica, lo que se espera de la Administración es comprensión, *responsiveness*, y predisposición a aceptar que si se ha producido un error, probablemente, no es razonable sancionarlo, *reasonable excuse*, por cuanto, en conjunto, la autoliquidación es aceptable, *acceptable return*.

4. Las políticas públicas

En la órbita de este impulso internacional de un cambio en la configuración y gestión de las relaciones tributarias hacia un modelo cooperativo se incardinan muy diversas políticas públicas que han nacido al calor de los trabajos de la OCDE o de otras iniciativas concomitantes con este objetivo.

En un primer orden de ideas —y gracias, también, a los considerables avances tecnológicos operados en el mundo de la gestión digital de los datos— ha experimentado un crecimiento exponencial la cooperación internacional entre Administraciones tributarias en lo relativo, en particular, al intercambio de información financiera y con trascendencia tributaria.

Simultáneamente, desde la Ciencia de la Administración y de la Gestión pública se han venido impulsando modelos de organización pública centrados en la transparencia y buen gobierno institucional —cartas de servicios, portales de transparencia, códigos de buen gobierno, deberes de buena administración— que, lógicamente, han llegado, también, a las Administraciones tributarias.

Por una parte, es muy evidente que del mismo modo —o con mayor razón— que las entidades privadas deben de ser cuidadosas en sus modelos operativos, en orden a limitar los riesgos de incumplimientos legales en su gestión habitual, las entidades públicas tienen la obligación de preservar de forma efectiva unos altos niveles de control de calidad, transparencia, rendición de cuentas, en el desarrollo de sus funciones, mostrando un esmerado respeto de las exigencias normativas y éticas en el desarrollo de su actividad (6). En el ámbito de la contratación y gestión de obligaciones económicas gozan de una tradición inveterada, en este sentido, los controles internos y externos —políticos, administrativos y judiciales— que discurren por cauces institucionales clásicos como la Intervención General o el Tribunal de Cuentas, y órganos equivalentes en los ámbitos autonómico y local. Algunos ámbitos del Derecho administrativo en los que esta dimensión del control de riesgos de incumplimientos normativos y éticos es notoriamente relevante son el de la contratación pública (7) y el del empleo público (8), particularmente sensibles a los conflictos de intereses y la corrupción (9).

Una segunda dimensión del deber de buena administración (art. 41 de la Carta de derechos fundamentales de la UE y 103 Ce.), como fundamento de las políticas de relaciones tributarias cooperativas y de planes de cumplimiento tributario, viene dada por la necesidad de evolucionar hacia un modelo de aplicación de los tributos que ofrezca unos resultados mejores que el actual en términos de eficacia y justicia. Incrementando la recaudación al mismo tiempo que se reducen los costes de gestión y se logra una más efectiva realización de los principios, formales y materiales, de justicia tributaria. Lo que pasa por un mejor control de los riesgos de incumplimientos desde la fase inicial de la aplicación de los tributos —por los propios contribuyentes, debidamente asistidos por las Administraciones tributarias— que conduzca una reducción de los ajustes retrospectivos y, por ende, de los litigios derivados de éstos. Se anticipa la recaudación y se reducen los costes de aplicación y revisión de los tributos, tanto —en principio y si se hace de forma equilibrada— para los contribuyentes, como para las Haciendas públicas. En definitiva, es un modelo de relaciones que debiera de ofrecer mejores resultados que el actual en términos de buena administración tributaria (10).

Desde el Derecho mercantil, al mismo tiempo, venían tomando cuerpo las políticas de buena gobernanza corporativa que, no podía ser de otro modo, estaban llamadas a alcanzar lo relativo a los deberes fiduciarios en lo concerniente al diseño y gestión de los sistemas empresariales encaminados a garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La política fiscal entraba así, de golpe, en los Consejos de administración, y con ella la exigencia de que desde los mismos se proveyera un sistema de control de riesgos de incumplimientos que alcanzara de lleno el ámbito de lo tributario.

En estas tres políticas públicas —cooperación fiscal internacional, buena administración tributaria y buena gobernanza fiscal— se encuentran las raíces y fundamento de las políticas e iniciativas de *compliance* tributario.

5. Las experiencias comparadas

Las referidas políticas públicas se han traducido, lógicamente, en reformas normativas de la ordenación y gestión de los tributos —en términos procesales y organizativos— con particular atención a las necesidades específicas de aquellos contribuyentes más expuestos a los riesgos de incumplimientos fiscales derivados de relaciones transfronterizas, las empresas multinacionales.

En el conjunto del planeta ha sido, sin duda, el Gobierno australiano el más incisivo en el desarrollo de políticas de *compliance* tributario. En el escenario europeo, los Países Bajos y el Reino Unido son quienes las han liderado (11).

El modelo holandés de *horizontal monitoring* ha inspirado reformas —más o menos ambiciosas y con mejor o peor fortuna— en otros países como Austria, Estonia, Finlandia, Eslovaquia, Rusia o Italia (*adempimento cooperativo*) o EE .UU. (*compliance assurance process*).

La aproximación británica, *Tax Compliance Risk Management*, no ha consistido tanto en la regulación de procedimientos tributarios específicos como una transformación de la estructura operativa de la Administración tributaria encaminada a una gestión de los riesgos de incumplimientos fiscales atenta a las peculiaridades de las distintas tipologías de contribuyentes.

II. Los planes de cumplimiento tributario

Todas estas políticas públicas de relaciones tributarias cooperativas descansan sobre la premisa de que se ha de implicar al contribuyente —en realidad a quienes gestionan sus obligaciones tributarias, los «intermediarios fiscales»— en el control del cumplimiento de las mismas, en la gestión de los riesgos de incumplimiento concomitantes a las actividades que desarrolla, evidentemente cualificados cuando el ámbito de las mismas es transnacional.

Y es aquí donde surge con fuerza, en concomitancia con las políticas de buena gobernanza corporativa (12), y como clave del arco de estas políticas, el plan de cumplimiento tributario, manual de control tributario o, como se denomina en inglés, *tax control framework*.

Si la Administración tributaria traslada al contribuyente, a la empresa, la función de vigilar, prevenir y gestionar sus riesgos de incumplimientos en el orden tributario, una tarea de esas características no se puede afrontar si no es de acuerdo con un sistema, un plan operativo incardinado en el tejido organizativo empresarial.

1. El marco estructural

El Maestro Sainz de Bujanda solía decir que las relaciones tributarias se desenvuelven en un entorno caracterizado por el recelo mutuo. La Administración actúa desde el prejuicio de que el contribuyente defrauda y éste desde la premisa de que paga más de lo que en justicia debiera. El modelo de relaciones cooperativas pretende desplazarse desde este marco relacional de «saludable prevención» hacia otro de «razonable confianza», para con quienes den muestras de resultar interlocutores fiables.

Dicho de otro modo, dejar de jugar al escondite inglés, al «*hide and seek*» / «*catch if you can*» —al «aquí te pilló, aquí te mato», por parte de la Administración— para adelantarse a cualquier controversia mediante un flujo intenso de intercambio de información, previo a la presentación de las autoliquidaciones. La Administración desplegando un sistema consistente, estable y rápido de información y asistencia al contribuyente (13) y éste, por ejemplo, compartiendo en tiempo real la facturación —Sistema de Información Integral (SII)— o declarando anticipadamente sus planes de operaciones transfronterizas calificables como arriesgadas (DAC6).

De un modelo de autoliquidación-regularización-litigio, imprevisible e incierto en sus resultados, a otro de autocontrol en el que es el intermediario fiscal quien garantiza el rigor de lo actuado. De modo que la Administración tributaria ponga el foco principal de su quehacer no tanto en la regularización de las autoliquidaciones, como en la verificación del plan de cumplimiento, por una parte, y en la investigación de lo no declarado, por otra.

La clave del arco de la relación cooperativa es, pues, el plan de cumplimiento, que, implantado por la empresa, le permite al intermediario fiscal presentar unas declaraciones que la Administración da por buenas, sin necesidad de una revisión sistemática retrospectiva.

Tal vez no sea casual el empleo de la palabra «intermediario fiscal» para referirse a quienes tradicionalmente en España venían denominándose «asesores fiscales». Ciertamente, surgida la expresión en el entorno de los trabajos de la OCDE se buscó una expresión lo más genérica y neutra posible, desvinculada de cualquier matiz corporativo o regional, y que pudiera abarcar a todo tipo de profesionales o instituciones —auditores, abogados, gestores administrativos, entidades financieras, instituciones de todo tipo— que en cualquier latitud y sistema tributario realizaran tareas de intermediación entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias. Pero esta generalización acrítica es difícilmente compatible con las trascendentes funciones que en el modelo cooperativo se le encomiendan y con la difícil posición que se le asigna en la relación.

Deja de ser un mero representante de los intereses del contribuyente para asumir una responsabilidad de mediación, de la que responde ante las Administraciones tributarias. Todo lo cual exige una regulación específica de su estatuto jurídico, que en España está muy lejos de afrontarse con rigor y detalle.

En estos momentos se tramita en Las Cortes un proyecto de ley para recibir en la legislación general tributaria española la Directiva 2018/822 de revelación de operaciones con riesgos fiscales cualificados, conocida como DAC6 (14), en la que, por primera vez, se incluye en un texto normativo español la expresión «intermediarios fiscales» (15). No se define quien se entienda por tal —se hace una remisión genérica, que es la técnica de recepción que se ha adoptado en este caso, al texto de la Directiva— y se deja claro que no se hace ninguna distinción entre ellos en razón de «la actividad desarrollada».

Sí se apunta una distinción muy relevante entre quienes —abogados, economistas, gestores, auditores...— «evalúan la adecuación» de la operación a la normativa aplicable y quienes asumen la función de «procurar (...) facilitar la implantación». En el primer caso, estarían dispensados de la obligación de declarar, que se trasladaría a los intermediarios implicados en la

implantación de la operación y/o a los contribuyentes que sean parte de la misma.

En el sistema holandés el intermediario fiscal (*tax services provider*) firma un pacto, convenio —*covenant*— muy detallado, y comunica a la Administración tributaria la relación de aquellos de sus clientes —no tienen por qué ser todos— respecto de quienes está en condiciones de responder de un cumplimiento aceptable de sus obligaciones tributarias. En Derecho español algo lejanamente parecido se ha intentado a través de un texto de *soft law* y genérico, Código de Buenas Prácticas Tributarias, cuya firma se ha propuesto a las asociaciones representativas del sector y a los propios profesionales, que lo pueden suscribir a título particular.

La transformación del modelo de relaciones tributarias hacia un entorno cooperativo exige también, un cambio estructural en el modelo organizativo de las Administraciones tributarias, que al desplazar buena parte de la función de control a los intermediarios fiscales ha de modificar, en consecuencia, sus sistemas organizativos. Debería de invertir más tanto en información y asistencia a los contribuyentes —a sus intermediarios— por como en investigación de hechos imposables no declarados. La comprobación e inspección retrospectiva debería de quedar limitada a la revisión de los planes de cumplimiento o al de aquellas declaraciones y autoliquidaciones que hubieran presentado directamente los contribuyentes o mediante intermediarios fiscales no cualificados. Lo que pasa, de nuevo, por una regulación más precisa de la función y estatuto jurídico del intermediario fiscal.



2. El marco normativo

La incorporación del *compliance* tributario al Derecho español no tiene su origen en el Ministerio de Hacienda sino en los de Economía y Justicia (16). Aparece, por primera vez, en nuestro ordenamiento jurídico, en la Ley de reforma del gobierno corporativo (Ley n.º 32, de 3 de diciembre de 2014). Esta Ley modificó la legislación societaria (RD Leg. núm. 1, de 2 de julio de 2010), estableciendo nuevos deberes específicos fiduciarios en materia tributaria para los consejeros de administración de (al menos por ahora) las sociedades cotizadas en Bolsa. Estos deberes en materia fiscal se han incluido en las disposiciones que establecen los deberes fiduciarios de los consejeros de administración de las empresas cotizadas (Secc.2ª, Cap. VII, Tit. XIV del RD Leg. 1/2010) (17) y debieron de haberse aprobado por sus asambleas de socios ya en 2015.

3. La UNE 19602

Aun cuando las disposiciones sobre buena gobernanza fiscal de las sociedades cotizadas se dictaron en 2014, ha sido necesario un lustro para que UNE —el organismo español de normalización y elaboración de normas técnicas, escindido de AENOR en 1995— desarrollase un marco de referencia útil al objeto de que las empresas puedan diseñar, implantar y acreditar sus planes de cumplimiento tributario a partir de una guía y principios estandarizados.

En la elaboración de esa guía se ha seguido, punto por punto, con las debidas adaptaciones, la que ya existía para la implantación de planes de *compliance* penal, UNE 19601/2017, y, de hecho, es perfectamente integrable con ella (18). Como se viene insistiendo, los planes de cumplimiento llegan al Derecho tributario español no desde el Ministerio de Hacienda, sino desde los de Economía y Justicia. El reflejo de las políticas de relaciones tributarias cooperativas en la iniciativa de la AEAT ha quedado limitado al ámbito del *soft law*. El otro pilar de las mismas, la buena gobernanza corporativa, en cambio, ha tenido un intenso desarrollo normativo en el Derecho mercantil y en el Derecho penal. Desde el Derecho penal se ha extendido a

otros ámbitos del Derecho administrativo y laboral a través de delitos con tipo en blanco —urbanismo, sanidad, prevención de riesgos laborales, medio ambiente, protección de datos o contratación pública— y, finalmente, ha llegado al Derecho tributario (19). En última instancia, un plan de *compliance* tributario no es otra cosa más que la extensión del plan de *compliance* penal a la cobertura de los riesgos de incumplimientos fiscales.

La UNE 19602/2019, contiene, sencillamente, una guía que orienta a quien se propone implantar un plan de esta naturaleza en una empresa o negocio. Por lo tanto, aunque su estructura y elementos sean comunes, el plan de cumplimiento tributario no puede ser idéntico en una gran empresa, una mediana o una pequeña (20). Pero sí es necesario que, ajustado a la medida y circunstancias de cada organización —mediante estructuras internas o apoyo externo— se despliegue un sistema de calidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad que acote, prevenga y aborde el tratamiento de los riesgos de incumplimientos al respecto.

El corazón del sistema de *compliance* tributario se contiene en los numerales 4 a 10 de la UNE 19602. Se pueden agrupar en las cuatro fases en las que conceptualmente se descompone un sistema de esta naturaleza y que funcionan de modo circular, consecutivo, en un ciclo continuo de actuaciones que se retroalimentan. En realidad, responde, perfectamente, a lo que en Derecho tributario holandés es la implantación de un modelo de control tributario de *Horizontal monitoring*. Con la peculiaridad de que en Holanda la implantación del sistema se realiza cooperativamente, entre la Administración tributaria y la empresa, con consecuencias efectivas y previstas en la normativa de los procedimientos de comprobación e inspección que se desplieguen en lo sucesivo.

Las cuatro fases, piezas, del sistema son las siguientes:

a) Planificación: Lo primero es tomar conciencia del contexto de la organización, identificar los hitos, procesos y funciones que presiden la actividad de la empresa: su entramado organizativo e institucional, con particular atención a quienes en la misma tienen funciones de liderazgo; el mapa de los riesgos fiscales (contabilización y facturación de ingresos y gastos, retribuciones a los empleados y accionistas, impuestos a la importación, impuestos locales y autonómicos, fiscalidad internacional...) más relevantes a los que se enfrenta; el entorno de partes interesadas —*stakeholders*— que con ella interactúan (accionistas, empleados, clientes, proveedores).

Sólo así —analizando en detalle la organización empresarial y su entorno operativo— es posible diseñar el plan de cumplimiento tributario más operativo y eficiente al respecto, concretando los roles, responsabilidades y autoridades que van a vertebrar el entramado orgánico del sistema de cumplimiento tributario —cuyo eje subjetivo lo constituirá el órgano de *compliance*— y programar la implantación del sistema acotando los objetivos que se pretenden, las actuaciones que se llevarán a cabo y los recursos que a dicha tarea se destinarán.

b) Implantación: Una vez diseñado el plan de cumplimiento específico para esa empresa, a partir del análisis pormenorizado de su estructura, se ha de proceder a desplegarlo, implantarlo en el seno de la organización, lo que comporta una primera tarea de desplegar los fundamentos, los elementos de apoyo, los pilares sobre los que se asentará el sistema: difusión en el seno de toda la organización de una cultura de *compliance* tributario; dotación de los recursos financieros, tecnológicos, humanos y, en su caso, externos necesarios para desplegar el sistema; habilitar a todos los miembros de la organización con la competencia imprescindible para participar en el despliegue y funcionamiento del sistema con la diligencia debida que se requiere al respecto; programar y llevar a cabo las actuaciones de formación y concienciación en *compliance* necesarias para que el sistema se internalice en toda la organización; desplegar la política de comunicación interna y externa que la implantación del sistema requiere; e incorporar en todos los procesos de la organización la generación y archivo de toda la información documentada que se requiera para evidenciar que el sistema es operativo.

Asentados los fundamentos, los elementos de apoyo, del sistema, la siguiente fase es la de implantar de forma efectiva en la organización los requisitos operacionales que constituyen su engranaje funcional: los procedimientos que permitan detectar y prevenir los riesgos tributarios, así como generar la documentación necesaria para su adecuada gestión; las actuaciones de diligencia debida (*due diligence*) a llevar a cabo para identificar aquellas transacciones, relaciones o personas en las que los riesgos tributarios puedan ser más relevantes; los controles financieros, y no financieros, tanto internos como relativos a los que —razonable y proporcionadamente— se hayan de llevar a cabo respecto de entidades controladas o vinculadas por la organización, así como los atinentes a las condiciones contractuales estipuladas en sus relaciones comerciales; los canales de comunicación de incumplimientos e irregularidades, así como los procedimientos relativos a la investigación y gestión de tales incumplimientos.

c) Evaluación: Una vez que el sistema de *compliance* fiscal se ha planificado e implantado, es preciso llevar a cabo un

seguimiento pormenorizado de su funcionamiento —evaluar sus resultados— para garantizar, acreditar, su eficacia, lo que implica: articular un modelo de seguimiento, medición, análisis y evaluación del sistema de *compliance*, que pasará por la captación y análisis de información sobre su funcionamiento efectivo, la formalización de indicadores que midan el nivel de eficacia del sistema, la elaboración de informes de *compliance* tributario; prever cómo se van a desarrollar los procesos de auditoría del sistema y de revisión de su operativa por el órgano de *compliance*, la alta dirección, y el órgano de gobierno.

d) Mejora: En la evaluación del sistema se pueden detectar «no conformidades», disfunciones, carencias o errores, que puedan exigir la adopción de «acciones correctivas» encaminadas a mitigar o eliminar las incidencias, que pueden referirse al propio sistema de *compliance* o a la operativa de la empresa. En un proceso continuo de autorregulación, la acción de mejora dará lugar a planificar su puesta en práctica, llevar a cabo su implantación efectiva, evaluar su resultado y, eventualmente, proceder a un nuevo ajuste que reinicie todo el proceso. En definitiva, un sistema de gestión de riesgos de esta naturaleza es un cuerpo vivo que se va redefiniendo a medida que se va implantando y dando resultados.

III. Las iniciativas de la AEAT

El desarrollo normativo del *compliance* tributario ha partido, como se acaba de exponer, de los Ministerios de Economía y de Justicia, en el ámbito de las políticas normativas de buena gobernanza corporativa.

Hasta el momento, estas políticas no han tenido prácticamente ningún reflejo en la normativa tributaria. Hasta el punto que, desde la AEAT y el Ministerio de Hacienda, se puso un particular énfasis en hacer notar que su participación en el proceso de elaboración de la UNE 19602/2019 fue a título de meros observadores, recalcando que no fueron parte activa de su desarrollo.

La recepción de estas políticas públicas encaminadas a la implantación de modelos cooperativos en la configuración y gestión de las relaciones tributarias se ha llevado a cabo, fundamentalmente, a través de instrumentos de *soft law*.

Al calor de las reuniones del Foro de Administraciones tributarias de la OCDE, a las que se ha hecho referencia, la AEAT creó en 2009 el «Foro de Grandes Empresas» —como iniciativa de *soft law* y carácter estrictamente voluntario— que ha venido funcionando desde entonces, con la finalidad de articular entre las empresas adscritas al mismo estos modelos de relación cooperativa (21). Representadas en el mismo un número más que representativo de las empresas bajo la órbita de la Delegación de Grandes Contribuyentes se ha convertido en un ámbito de comunicación específico para las mismas, a través del que la AEAT comparte y canaliza sus iniciativas al respecto.

Es bien sabido que el tejido empresarial español está fundamentalmente constituido por medianas, pequeñas y micro-empresas cuyas relaciones tributarias normalmente discurren de la mano de asesores fiscales. También es conocido que la profesión de asesor fiscal carece de regulación en Derecho español, agrupándose los profesionales que trabajan en el sector —«intermediarios fiscales» en la terminología de la OCDE— en distintas asociaciones y colegios profesionales (22). Con la finalidad de abrir un segundo cauce de comunicación y relación cooperativa con estos profesionales se creó, por la AEAT en 2011, un segundo entorno de encuentro, con la denominación de Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales.

El único, y pálido, reflejo normativo que han tenido estas políticas en la normativa general tributaria ha sido la mera recepción de la expresión «cumplimiento cooperativo» en el art. 92 de la Ley 58/2003, General Tributaria, con ocasión de la reforma operada en la misma mediante la Ley/34/2015. Sin que, hasta la fecha, haya tenido ningún desarrollo reglamentario específico y, por lo tanto, sin ninguna consecuencia efectiva ni en la contextura jurídica de las relaciones tributarias ni en la ordenación particular de los procedimientos tributarios (23).

En el seno del Foro de Grandes Empresas, seguramente como consecuencia de la reforma de la legislación mercantil a la que se ha aludido, en 2018 se impulsó por la AEAT la presentación de los llamados «informes de transparencia fiscal», que están presentando algunas de las empresas que participan en el Foro, sin sujeción a procedimiento alguno y a título simplemente informativo. Es, en definitiva, el resultado lógico de la implantación en dichas empresas de los planes de cumplimiento tributario. Como consecuencia de su funcionamiento se van acotando riesgos fiscales, se va generando documentación al respecto, y debidamente ordenada y digerida, se comparte con la AEAT.

El siguiente paso dado al respecto ha sido la elaboración por la AEAT de toda una serie de «Código de Buenas Prácticas Tributarias» (2019) que se han suscrito en el seno de los dos Foros aquí mencionados y que definiría el terreno de juego y las reglas a respetar por ambas partes —la AEAT y los intermediarios fiscales que los suscriban— en la gestión de sus relaciones tributarias. Un mapa de expectativas: lo que unos y otros pueden esperar de la contraparte en términos de comportamiento. No se puede ocultar, con todo, que una de las asociaciones más representativas del sector, la AEDAF, decidió, en su última

Asamblea general, no suscribirlo de forma institucional, lo que evidencia un cierto fracaso en la política de apaciguamiento y cooperación.

Al menos en los planes estratégicos de la AEAT para los próximos años sí se percibe la intención de seguir avanzando al respecto (24). Contiene el mismo varias referencias a las políticas de cumplimiento cooperativo como el vector que debe orientar la actividad de la AEAT en los próximos años. Es bien sabido que, tradicionalmente, la AEAT venía evaluando sus unidades operativas por referencia a lo que se define como «índice de eficiencia» que, en esencia, es el volumen de regularizaciones llevadas a cabo. Se venía poniendo todo el acento, pues, en la fase de ajustes retrospectivos, de verificaciones, comprobaciones e inspecciones llevadas a cabo. Los objetivos institucionales, y de los funcionarios a su servicio, se concentraban, con toda claridad, en incrementar, año tras año, el importe de las regularizaciones retrospectivas llevadas a cabo.

Pues bien, en el texto del citado plan estratégico de la AEAT para los próximos cuatro años se menciona, se enfatiza, que no basta con eso. Antes bien, que se ha de poner el acento en la fase previa a la comprobación y a la inspección, en la de autoliquidación. En definitiva, en lo que es la esencia de las políticas públicas cooperativas, trabajar para prevenir los incumplimientos, tratar de reducir los riesgos fiscales —normativos, interpretativos y reputaciones— facilitando el cumplimiento espontáneo.

En un segundo sentido, también se ha cuantificado —por primera vez, con carácter oficial, por la AEAT— el coste de la litigiosidad, se han formulado indicadores al respecto y se ha planteado que la mejora, la reducción, de los mismos sea un objetivo estratégico a lograr, evaluar y ponderar.

Que al menos se haya hecho el esfuerzo de calcular los costes del modelo de autoliquidación-ajuste retrospectivo-litigio para plantearse como objetivo institucional reducirlos es ya un paso importante en la política organizativa de la AEAT. El que la AEAT, los funcionarios a su servicio, se dispongan formal y públicamente —nada menos que en un plan estratégico— a incentivar las políticas de cumplimiento espontáneo y a reducir los índices de litigiosidad, es un paso importante en las reformas normativas, procedimentales y organizativas a emprender para un decidido desarrollo de las políticas cooperativas tributarias. Tanto en la ordenación normativa de los procedimientos, como en la organización interna de los servicios, la tipología, selección y formación del personal adecuado para su gestión el modelo de relaciones cooperativas debería de conducir a reformas de calado. Entre las que no sería la menor la del marco institucional y procesal de la administración de la justicia tributaria, de la revisión de los actos tributarios, que ha quedado en entredicho tras la STJUE *Santander*, de 21 de enero de 2020 (C-274-14) [EU:C:2020:17].

IV. Acicates del compliance (25)

Los autores encuadrados en la escuela de pensamiento conocida como Economía del comportamiento o conductual (Thaler, Kahneman, Tversky, Ariely, Sunstein...), nutrida por las enseñanzas de la Psicología, han demostrado empíricamente que el modo en el que tomamos nuestras decisiones con trascendencia económica —y la implantación de un plan de cumplimiento normativo lo es— no obedece tanto a análisis estrictamente racionales, como a componentes emocionales derivados de «heurísticos» (atajos mentales) y «sesgos» (desviaciones cognitivas) como la aversión a la pérdida, o el gregarismo.

Integrar estos factores —cómo es previsible que se comporten los ciudadanos y las instituciones— en el diseño de las políticas públicas, de sus modelos de ordenación jurídica y gestión puede muy bien contribuir a reforzar su eficacia o prevenir su fracaso (26).

Entre las ramas del Derecho público, probablemente sea el Derecho tributario, la ordenación de los tributos, de los procedimientos por los que discurre su aplicación o revisión y de las instituciones que intervienen en todo ello, uno de los ámbitos en los que la Economía del comportamiento tenga más que aportar en el análisis y evaluación de políticas financieras y, en particular, tributarias.

El éxito de las políticas públicas aquí expuestas, encaminadas a la implantación de un modelo de relaciones tributarias cooperativas depende, fundamentalmente, de los cambios que se produzcan en el comportamiento de quienes protagonizan su desarrollo, los funcionarios de las Administraciones tributarias y los intermediarios fiscales.

Se parte de un modelo de relaciones adversarial —construido sobre ajustes retrospectivos en las autoliquidaciones que con demasiada frecuencia derivan en litigios— y el objetivo es evolucionar hacia otro de corte cooperativo en el que ambas partes —Administración e intermediarios— construyan un clima de comunicación fluida y fiable, volcado en evitar los

incumplimientos en la fase previa a la presentación de las autoliquidaciones, reducir la necesidad de los ajustes retrospectivos y prevenir así la gestación de controversias. En definitiva, de acotar y limitar los riesgos de incumplimientos y litigios en el desarrollo de las relaciones tributarias.

Que se avance, o no, en esta dirección dependerá, en buena medida, de que se acierte en el despliegue de acicates (27) que refuercen, apunten, incentiven, los cambios de comportamiento que se pretenden, tanto en los dos principales protagonistas de la relación —funcionarios e intermediarios fiscales— como en las instituciones, personas y entidades para las que trabajan: las Administraciones tributarias, las empresas y los contribuyentes.

En este orden de cosas, los acicates que pueden reforzar los comportamientos cooperativos, y la implantación de planes de cumplimiento tributario razonablemente adaptados a la estructura de la empresa o negocio que se regenta, podrían jugar con dos sesgos conductuales muy marcados: la aversión a la pérdida y la expectativa del beneficio. O, como en términos populares se dice, «el palo y la zanahoria».

En Derecho español, en buena medida —como era previsible dada nuestra tradición jurídica— predominan los primeros, las sanciones, y en sentido unidireccional, hacia los intermediarios fiscales y contribuyentes. Pero no se debe de perder de vista la eficacia —y menor coste— de los segundos, también aquellos dirigidos a orientar las actuaciones de las Administraciones tributarias y el comportamiento de los funcionarios a su servicio.

1. El «palo»: la aversión a la pérdida

Una de las claves que explican la acelerada transformación del Derecho fiscal internacional en la última década es el extraordinario desarrollo de la coordinación administrativa al respecto. Probablemente aterrizados por las posibilidades que en términos de ocultación de activos financieros ha procurado a los contribuyentes la revolución digital, las Administraciones tributarias han llevado a cabo un esfuerzo gigantesco en términos de intercambio automático de información entre ellas (28), para lo que han tenido que establecer, también, nuevas obligaciones de suministro de información a cargo de los contribuyentes.

Un marco cooperativo de relaciones entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes exigiría una transformación equivalente del Derecho sancionador tributario ligado a los incumplimientos derivados del mismo (29). En términos teleológicos, se debería de admitir que desde el momento en que el intermediario fiscal ha pasado a ser un colaborador de la Administración tributaria, la finalidad esencial del Derecho sancionador tributario no sería tanto el ejercicio de la represión como la garantía del correcto funcionamiento del sistema de gestión. Las conductas tipificadas se tendrían que centrar en evitar los comportamientos que tengan más riesgo para la gestión ordinaria de los impuestos y en quienes los protagonizan. Las sanciones también tendrían que estar concebidas con esta finalidad y ajustadas a este objetivo. Por último, en los criterios de graduación se debería de estar especialmente atento a integrar en su modulación las circunstancias concretas de cada caso concreto, sin automatismos orientados a maximizar acriticamente el importe de la sanción dándole un carácter poco menos que objetivo y, en ocasiones, desproporcionado.

En este orden de cosas, el acicate nuclear al que recurre el modelo de plan de cumplimiento tributario es el de amedrentar a los miembros del Consejo de administración de la empresa con el riesgo de que —de no hacerlo— puedan incurrir en los supuestos de responsabilidad por deudas tributarias de las mismas (arts. 41-43 LGT). El papel del *Compliance officer* a este respecto es fundamental, pues es quien traslada al Consejo de administración esta preocupación. En el modelo anglosajón, la figura equivalente en el plano contable, *Senior Accounting Officer* —incorporado al Derecho tributario británico en 2009— es quien asume este papel, certificando el adecuado control de los riesgos fiscales y para quien se prevén —también en Derecho italiano (30)— sanciones específicas en casos de falta de diligencia al respecto.

En definitiva, se puede interpretar por la Administración tributaria la ausencia de un plan de cumplimiento tributario en la empresa como un indicador de falta de la diligencia debida por parte de los administradores y, en consecuencia, la posibilidad de fundamentar una derivación de responsabilidad hacia los mismos o, incluso, considerarles co-autores de eventuales infracciones derivadas del incumplimiento de determinadas obligaciones tributarias.

Desde hace un lustro, se está difundiendo en Europa el modelo de «desvelamiento previo», *advance disclosure*, de los riesgos fiscales cualificados derivados de operaciones transnacionales. Como es sabido, trae causa de la traducción de la Acción 12 de BEPS en la denominada DAC6 (31). Los modelos británicos y norteamericano (32), en los que está directamente inspirado, prevén la imposición de sanciones por su incumplimiento, pero es muy significativo que es una parte

de la regulación a la que se presta una atención marginal. Es más, explícitamente se dice en la Guía británica, que la Administración tributaria británica no tiene ninguna intención de imponerlas, pero que es necesario preverlas, para que el sistema pueda funcionar. Se mencionan en la última sección, la 22, de la guía británica sobre el sistema: tan solo 10 páginas de un total de 187.

Desde la premisa de que el Derecho sancionador tributario británico es muy lejano al español —basta decir que toda sanción comporta una denuncia que se tramita ante un tribunal— llama poderosamente la atención que la mayor parte de esas páginas estén dedicadas a contextualizar en el supuesto específico de las obligaciones de desvelamiento de esquemas de planificación un concepto esencial en el orden sancionador británico, *reasonable excuse*, consagrado en su legislación procesal tributaria y profusamente integrado por la jurisprudencia.

El contraste con la recepción de esta normativa en España que actualmente se tramita en el Congreso de los Diputados, al amparo del título competencial de «asistencia mutua», es verdaderamente llamativo. En términos de técnica legislativa no deja de sorprender, desde el punto de vista sistemático, que se haya optado por incorporarlo mediante dos disposiciones adicionales —una regulando las obligaciones de información y una segunda relativa a las obligaciones entre particulares derivadas de aquella— cuando su ubicación lógica habría sido la Secc. 3ª —«colaboración social en la aplicación de los tributos»— del cap. 1º del Título III.

Pero es que, si se presta atención a su contenido efectivo, la mayor parte del mismo se debiera de haber incorporado, en realidad, al Título IV de la LGT, «la potestad sancionadora», pues el centro de gravedad de este novedoso régimen jurídico de información, particularmente en el primer caso —las obligaciones de información— lo constituyen las infracciones y sanciones derivadas de su incumplimiento.

Ciertamente esto es así porque se ha optado por una técnica de recepción del Derecho de la UE original que consiste en remisiones generales al contenido de la DAC6. No ha sido posible la remisión en lo relativo a las sanciones porque la Directiva es muy parca al respecto: inspirada en el Derecho británico, se limita a afirmar que las sanciones han de ser eficaces, disuasorias, ciertas y proporcionadas.

Sin perjuicio de su desarrollo reglamentario, el tenor general del prolijo régimen sancionador contenido en el proyecto de ley presenta un perfil sintomático, correlativo al ya vigente, desde 2012, por cuanto a los incumplimientos de las obligaciones de información de patrimonio ubicado en el extranjero (33) :

- i) Las infracciones están tipificadas con un automatismo —«falta de comunicación», «falta de presentación», «omitiendo datos o incluyendo datos falsos incompletos o inexactos»— probablemente encaminado a su aplicación con carácter prácticamente objetivo;
- ii) Las sanciones se fijan «por cada dato o conjunto de datos», con unos límites máximos —que debe acreditar el sujeto infractor— tan volubles como «los honorarios percibidos o por percibir del intermediario» y tan inciertos como «el valor de mercado de la actividad», en el caso de que aquellos no se hubieran podido probar;
- iii) El régimen transitorio es draconiano pues la obligación se extiende a todas las operaciones susceptibles de comunicación concertadas con anterioridad al 25 de junio de 2018 debiéndose de presentar la primera declaración —en el bien entendido de que para esa fecha se hubiera aprobado la ley y sus desarrollos reglamentarios— «en los meses de julio y agosto de 2020» (*sic*) (34) .

No parece que debiera de ser éste el régimen sancionador acorde con un modelo de relaciones tributarias que pretende ser cooperativo. Lo lógico es que el sistema estuviera encaminado a incentivar la leal cooperación de los intermediarios fiscales en un entorno de mutua confianza. Por ejemplo, refiriéndose expresamente a que se aplicase como atenuante, o eximente, el que el intermediario hubiera suscrito el Código de Buenas Prácticas Tributarias o el que la empresa hubiera implantado un plan de cumplimiento tributario. En varios foros y ocasiones he escuchado a algún ejecutivo de la AEAT negar, incluso enfáticamente, que esto pueda ser así. No es el mejor modo de difundir una cultura de cumplimiento tributario si el mensaje que se envía es que no se contempla la posibilidad de que toda la inversión que se haga en su articulación —que tiene evidentes costes— ni siquiera puede ser objeto de consideración al graduar sanciones por faltas de comunicación de operaciones que eventualmente podrían ser calificadas como abusivas o fraudulentas.

Ciertamente, en el sistema norteamericano —del que tal vez se haya tomado la idea— se contempla la posibilidad de que el importe de las sanciones tributarias se module a partir de «los honorarios (...) del intermediario» pero no que de no poderse probar los mismos se tomará «el valor de mercado de la actividad». Lo que sí se contempla, en cambio, en otros ordenamientos tributarios —como el norteamericano o el holandés— es el que, de acreditarse la deslealtad del intermediario

fiscal, se le pueda cancelar el permiso para seguir ejerciendo como tal o la posibilidad de contratar con el sector público o de recibir subvenciones, de forma temporal o permanente. Eso es lo lógico en un modelo de relaciones cooperativas basado en la confianza mutua: una sanción no pecuniaria y ejemplificadora ligada a la pérdida de confianza por razón grave. Pero, evidentemente, un modelo sancionador de estas características requiere de una infraestructura ética —códigos deontológicos— tanto para los funcionarios como para los intermediarios fiscales —cuya profesión debería de estar, para empezar, regulada— que en Derecho español está por desarrollar.

2. La «zanahoria»: la expectativa del beneficio

Desde el campo de la Economía conductual se ha demostrado empíricamente que, en términos generales, la aversión a la pérdida tiene una mayor incidencia en el comportamiento que la expectativa de la ganancia. Como se acaba de señalar, la aversión a la pérdida —la eventualidad de ser declarado responsable solidario o subsidiario de una deuda tributaria por quedar demostrada la falta de diligencia en la prevención de riesgos fiscales— puede operar como acicate para convencer a los administradores a la hora de implantar un plan de cumplimiento tributario.

No obstante, como se acaba de mencionar, también debería de enviarse el mensaje de que todos los esfuerzos, costes y desvelos que comporta invertir en una adecuada prevención de los riesgos de cumplimientos fiscales tendrán una recompensa.

Esta recompensa puede ser —y es muy evidente en toda la literatura anglosajona y holandesa sobre el particular— que el despliegue de un plan de cumplimiento tributario se considerará como una manifestación de diligencia particular (art. 179.2. d) LGT) que actuará como eximente o atenuante en cuanto al ejercicio por parte de la Administración de su potestad sancionadora. De forma semejante a lo que ocurre con el funcionamiento del plan de *compliance* penal en lo relativo a la determinación de la responsabilidad de las personas jurídicas. No cualquier plan de cumplimiento, ni por sí mismo, con automatismo y exacerbado formalismo. Pero sí un plan de cumplimiento —o medidas equivalentes— genuino, proporcional y operativo que, con carácter general, asegura un cumplimiento razonable de las obligaciones fiscales y de prevención y control de los riesgos de su omisión.

En Derecho holandés se llega a explicitar que en tanto en cuanto la empresa ha implantado con éxito en su estructura operativa un plan de cumplimiento tributario —*tax control framework*— la Administración tributaria da por «aceptable» el contenido de sus autoliquidaciones y se limita a cotejar que el plan está bien diseñado, funciona correctamente y está ajustado a la dimensión y riesgos de incumplimiento de la empresa. Incluso llegándose a admitir como comprensible que en el funcionamiento diario del quehacer de la empresa se pueda llegar a producir un cierto nivel de contingencias tributarias que, en el conjunto de un nivel adecuado de cumplimiento, se consideran irrelevantes.

Es la misma lógica que palpita en la ya referida consideración de la *reasonable excuse* como criterio de ponderación del ejercicio de las acciones sancionadoras en Derecho británico. Se trata de lo que en la literatura sobre relaciones cooperativas se califica como *responsiveness*, que en castellano bien se podría traducir por empatía. No es razonable que en un procedimiento de inspección se proceda de forma idéntica con una empresa que ha demostrado una cierta, o manifiesta, frivolidad en el control de sus riesgos fiscales que con otra que se ha empleado a fondo al respecto realizando cuantiosas inversiones en la prevención y limitación de los riesgos de incumplimiento fiscal. Lo que no quiere decir, se ha de insistir, que de por sí, cualquier plan y, de cualquier manera, excluya la posibilidad de sancionar.

Un segundo acicate positivo viene dado por la reputación. Una de las políticas en este orden de cosas más notoria en el orden tributario es la denominada, en su expresión inglesa, de *naming and saming*, señalar y abochornar.

En Derecho español se ha utilizado para estimular el pago efectivo de las deudas tributarias mediante la publicación periódica de los listados de los grandes morosos de las Haciendas públicas, prescindiendo acriticamente de la razón de los impagos y de si traen causa de deudas tributarias, sanciones o responsabilidad civil por delitos fiscales. Medida ésta discutida en su formulación, al parecer ha sido considerablemente efectiva en su aplicación.

Su éxito se explica muy bien en términos de Economía conductual desde consideraciones de lo que se llama el sesgo comparatista, gregario. A nadie le gusta que se le ponga en la picota como el peor de la clase. Pero tampoco contribuye a alentar el cumplimiento, con idéntica lógica comparatista, que se difunda el mensaje y la sensación de que la mayoría de la clase no cumple. Los estudios empíricos han demostrado que no contribuye a mejorar los índices de cumplimiento voluntario de los sistemas tributarios el enfatizar de modo reiterado que los niveles de incumplimiento —particularmente por parte de las empresas— son muy elevados y que, cada año, la Agencia tributaria descubre más casos de fraude. En lugar de afianzar la

moral de los contribuyentes la desestabiliza (35) .

A juzgar por las encuestas de opinión sobre el nivel de cumplimiento fiscal que se vienen realizando en España desde el CIS y desde el IEF, un porcentaje que ronda el 60% de los encuestados piensa que las grandes empresas no cumplen con rigor sus obligaciones tributarias. No se puede descartar que, en este resultado, que a mi parecer es desalentador y no se comparece con la realidad, tal vez haya influido la insistencia de las autoridades tributarias en referirse de forma sistemática a la lucha contra el fraude fiscal como si tal cosa fuese una plaga bíblica inextinguible e incontrolable señalando sistemáticamente a las grandes multinacionales como sus principales protagonistas.

En el elenco de los riesgos fiscales a los que cualquier empresa se enfrenta, a los ya clásicos derivados del cambio de las normas fiscales o de los criterios con los que las Administraciones tributarias vienen aplicándolas, hoy en día, hay que añadir el riesgo reputacional, como el derivado del reproche que puede proceder de la opinión pública por ser señalada como una empresa que no cumple adecuadamente sus deberes tributarios. Este riesgo reputacional ha aparecido en la escena tributaria con el siglo XXI, de la mano de ciertas ONG's. Pues bien, en un spot radiofónico de esta primavera, una empresa multinacional, Leroy Merlin, mencionaba como seña de distinción de su quehacer la cifra que en concepto de impuestos —sin especificar en qué concepto— pagó el pasado ejercicio en España. Probablemente, contra lo que es habitual, esa cifra no se corresponde con la cuota del Impuesto sobre Sociedades, pero es evidente que se publicita con el propósito de cuidar su reputación fiscal (36) .

La extensión de los planes de cumplimiento tributario y de los informes de transparencia podría abrir una etapa más positiva en términos de comunicación pública de las Administraciones tributarias encaminada a enfatizar y destacar el nivel generalizado de cumplimiento por parte de la mayor parte de las empresas, que los hayan implantado.

De ese modo, cundiría la sensación de que es ése el comportamiento habitual, actuando como incentivo positivo, acicate, para que quienes no lo hubieran hecho se sintiesen solos en su falta de adecuada diligencia (37) .

En la literatura holandesa sobre relaciones cooperativas es frecuente la mención a que el tango es cosa de dos. Pues bien, las Administraciones tributarias también tienen que invertir en un diseño detenido de acicates institucionales que refuercen entre sus empleados la disposición a su desarrollo.

Hasta ahora el modelo de indicadores de eficiencia en la delimitación de los objetivos institucionales de la AEAT estaba única y exclusivamente configurado en torno a los resultados de las regularizaciones. Se presentaban sistemáticamente en sus Memorias de anuales los resultados de ingresos derivados de actuaciones de regularización y sanción como el indicador principal de estar cumpliendo los objetivos institucionales de la organización.

El mensaje a sus funcionarios, en el diseño de los bonos de productividad —aun cuando nunca se hayan hecho públicos (38) — todo parece indicar que era el mismo. Estaban íntegramente configurados para incrementar el volumen de las deudas regularizadas y de las sanciones derivadas de su incumplimiento.

Todo parece indicar que ambas políticas estarían cambiando. Por una parte, se ha evidenciado un notable incremento del empleo de las actas con acuerdo en los procedimientos de inspección, que probablemente tenga que ver con una mejor consideración de las mismas a la hora de calcular los objetivos de productividad de los actuarios. No se puede afirmar con toda seguridad porque, como se acaba de mencionar, no se trata de información que sea pública, pero no creo que sea disparatado especular en este sentido.

Lo que ya no es una mera deducción es que el plan estratégico de la AEAT para los próximos años —como ya se ha mencionado— contempla enriquecer los indicadores objetivos de la evaluación de su eficacia incorporando indicadores directamente vinculados a las mejoras en el cumplimiento espontáneo y a la reducción de la litigiosidad. Es un paso alentador. Podría medirse en este sentido, por ejemplo, el volumen de implantación entre las empresas de planes de cumplimiento, comprometiendo a la propia Administración en el fomento y difusión de estos sistemas.

V. A modo de conclusión

El año pasado se aprobó por UNE, la entidad española responsable de la normativa técnica, la guía 19602/2019, que contiene los principios inspiradores y contenido básico de los llamados sistemas de cumplimiento —*compliance* en su versión en inglés— tributario. Estos sistemas no son sino la expresión granada en esta materia de la confluencia de dos políticas normativas —relaciones tributarias cooperativas y buena gobernanza fiscal— que tienen traen causa de un panorama fiscal internacional cuajado de asimetrías e incertidumbres.

En la primera parte de este artículo se explora la retroescena de estas políticas, que está en el clima fiscal internacional, para acotar su génesis, principios inspiradores y principales experiencias comparadas, lo que contribuye a encuadrarlas en su contexto y entender mejor su operatividad.

La segunda parte se centra en analizar lo que constituye el núcleo central de toda relación tributaria cooperativa, que no es otro sino el plan de cumplimiento tributario, fijando la atención en el marco estructural del que forma parte y en el contenido del mismo, a la luz de la mencionada normativa técnica.

A continuación, se hace un repaso de las iniciativas de la AEAT al respecto, y se cierra el estudio con un análisis de lo que puede contribuir a reforzarlas desde consideraciones que arrancan de las enseñanzas de la Economía del comportamiento. La aversión a la pérdida y la expectativa de la recompensa son sesgos en el comportamiento de las personas —de los contribuyentes, intermediarios fiscales y funcionarios de las Administraciones tributarias— que pueden jugar como acicates —*nudging*— en el proceso de implantación y difusión de un entorno cooperativo en la aplicación de los tributos; basculando desde el ajuste retrospectivo hacia el cumplimiento espontáneo, transitando desde la preminencia de lo represivo en la comprobación al acompañamiento en la prevención cautelar de los riesgos fiscales.

Las políticas de la AEAT al respecto resultan ambivalentes. Por una parte, desde el plan estratégico para el período 2020-2023 se envían mensajes alentadores de centrar su actividad, indicadores y objetivos, en la mejora del cumplimiento espontáneo y la reducción de la litigiosidad, lo que está perfectamente en línea con las políticas de relaciones cooperativas. Por otra, al diseñar un modelo de relaciones con los intermediarios fiscales en lo relativo al desvelamiento de las operaciones transfronterizas con riesgos fiscales cualificados (DAC6) se opta por un régimen de infracciones y sanciones que no se comparece bien con lo que es una relación cooperativa.

En todo caso, lo que es evidente es que estas políticas han llegado para quedarse y que su desarrollo constante exigirá de las empresas una atención particular a la implantación de planes de cumplimiento tributario que les permitan afrontar con fortaleza la prevención de los riesgos fiscales: normativos, interpretativos y reputacionales.



Notas

- (1) Para un análisis exhaustivo de la tensión entre coordinación y competencia fiscal internacional, evidenciando las contradicciones políticas al respecto y haciendo hincapié en el funcionamiento de las políticas tributarias nacionales con sujeción a lógicas de lo que sería un «mercado» fiscal, aplicando al particular la metodología de la teoría de juegos, *vid.* DAGAN, TSILLY (2018): *International Tax Policy. Between Competition and Cooperation*, Cambridge Tax Law Series.
Ver Texto
- (2) Un excelente resumen de todo este proceso, que en realidad está transformando por completo la fisonomía del Derecho internacional tributario, se puede encontrar en MASON, R. «The Transformation of International Tax», *American Journal of International Law*, Vol. 114, núm. 2, 2020.
Ver Texto
- (3) El primer documento es de 2017 y el último del año pasado: OECD/IMF 2019 *Progress Report on Tax Certainty*.
Ver Texto
- (4) *Cf.* GONZÁLEZ MARTÍNEZ, E., y MANRIQUE LÓPEZ, E.: «Programa internacional de cumplimiento cooperativo (ICAP): desarrollo y evolución», *Practicum Compliance Tributario 2020*, Aranzadi, págs. 661-690.
Ver Texto
- (5) Para un estudio sistemático de las políticas de cumplimiento tributario desde la perspectiva de su incardinación en estos principios *vid.* SONETTI, E. (2019): «Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las pymes: entre confianza legítima y buena fe en los sistemas sancionadores italiano y español», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 434, págs. 41-76.
Ver Texto

- (6) Con el siglo XXI han venido empapando el Derecho público continental los modelos institucionales y normativos anglosajones de ética pública en aras de una más eficaz prevención de la corrupción y del logro de unos más altos niveles de calidad en la gestión de las funciones públicas. En este orden de cosas, los términos más frecuentemente utilizados para referirse a las exigencias éticas en el quehacer de los servidores públicos son los de buen gobierno, buena administración, integridad y, últimamente también, *compliance* (Cfr. RODRÍGUEZ ARANA, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (Dirs.): *El derecho a una buena administración pública*, ECLAP, 2008; CASTILLO BLANCO, F.A. (Coord.): *Compliance e integridad en el sector público*, Tirant Lo Blanch, 2019). Últimamente el logro de estos estándares de calidad en el sector público se han propuesto como imprescindibles para alcanzar los objetivos de desarrollo sostenible que se han propuesto en la Agenda 2030 de Naciones Unidas. Recientemente el Gobierno de Cataluña, preocupado por los bajos índices de confianza respecto de las instituciones públicas que se detecta en las encuestas de opinión pública —el 71'9% tiene la impresión de que el nivel de corrupción pública es elevado— ha aprobado, el 15 de enero de 2020, una estrategia para revertir este proceso de «desafección» mediante la aprobación de un sistema de gobernanza pública de corte participativo, descrito en el *Acord sobre la Estrategia de lluita contra la corrupció, d'enfortiment de la integritat pública*. No por casualidad se insiste mucho en su contenido, estructura y presentación en que sea marcadamente cooperativo, de modo que integre en su funcionamiento la participación efectiva de todos los interlocutores implicados en su desarrollo, incluidos representantes de la ciudadanía. Sería, en realidad, un sistema de *compliance* normativo para las instituciones públicas autonómicas (cfr. FOZ DALMAU, J.: «L'Estratègia de lluita contra la corrupció i d'enfortiment de la integritat pública (I)», *Revista de Dret públic de Catalunya-Blog*, 20 de enero de 2020.
- Ver Texto
- (7) Cfr. CAMPOS ACUÑA, M.^a. C.: *Aplicación práctica del compliance en la contratación pública*, Aranzadi, 2019.
- Ver Texto
- (8) Cfr. PONCE SOLÉ, J. (Coord.): *Empleo público, derecho a una buena administración e integridad*, Tirant Lo Blanch, 2108.
- Ver Texto
- (9) Cfr. GARCÍA MEXÍA, P.: *Los conflictos de intereses y la corrupción contemporánea*, Aranzadi, 2001.
- Ver Texto
- (10) «El cumplimiento tributario no solo se logra a través de mecanismos que profundicen en el control fiscal sino a través del desarrollo de una buena gobernanza administrativa respetuosa y protectora de los principios democráticos y de los procedimientos propios de un Estado de Derecho (Braithwaite, 2017, p. 269)» CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 2020, núm. 444, pág. 126.
- Ver Texto
- (11) Cfr. en la literatura española sobre el particular, CALDERÓN CARRERO, J.M., QUINTAS SEARA, A.: *Cumplimiento cooperativo y Buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, EY/Thomson Reuters Civitas, Cizur Menor, 2015; ROZAS VALDÉS, J.A.: «Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de Derecho comparado desde el sistema tributario español», *Documentos de trabajo del IEF*, núm. 6/2016; y SANZ GÓMEZ, R.: *Cumplimiento cooperativo y grandes empresas en España: un pacto de cristal*, col. Estudios Jurídicos, Instituto de Estudios Fiscales, 2017. Para una visión completa del particular en 35 países, vid. LANG, M. y otros (eds.): *Improving Tax Compliance in a Globalized World*, col. European and International Tax Law and Policy Series, Vol. 9, IBFD, 2018. Para una visión de conjunto, centrada en lo relativo a los planes de cumplimiento tributario vid. ROZAS VALDÉS, J.A., SERRAT ROMANÍ, M., y SONETTI, E.: «El "Compliance" tributario en el contexto internacional», *Practicum Compliance Tributario 2020*, Aranzadi, págs. 859-882.
- Ver Texto
- (12) Un trabajo verdaderamente premonitorio sobre el particular es el de SCHÖN, W. (ed.): *Tax and Corporate Governance*, Springer, 2008; ya en el marco de las reformas normativas al respecto, cfr. MARINO, G. (ed.): *Corporate Tax Governance: Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*, Egea.
- Ver Texto
- (13) El sistema foral de consultas cualificadas —al estilo de los *clearance* británicos— está concebido como una suerte de *tax rulings* en el que tras un procedimiento que va más allá de la formulación de una simple pregunta —una cierta instrucción contradictoria— el contribuyente elimina los riesgos interpretativos y la Administración transmite predecibilidad en cuanto a los efectos de la operación en términos fiscales en la fase propedéutica de la relación, antes de que se presente la autoliquidación. Es un buen referente que podría muy bien incorporarse a la normativa general de la Hacienda estatal. Cfr. ALONSO ARCE, I.: «Los procedimientos de vinculación administrativa previa como elemento del *tax compliance*», *Forum Fiscal*, 2020, núm. 264; PABLOS MATEOS, F. (2019): «Las propuestas previas de tributación en el País Vasco: posible modelo hacia el cumplimiento cooperativo».

Ver Texto

- (14) Proyecto de Ley de modificación de la LGT, Serie A,121/000016 (BOCG de 22/05/2020).

Ver Texto

- (15) En realidad, el proyecto de ley sigue en su estructura y contenido la normativa que ya se ha recibido, casi en su integridad –en Vizcaya está en tramitación al escribirse estas líneas- en nuestro Derecho foral: Ley foral núm. 23, de 23 de diciembre de 2019, de la Comunidad Foral de Navarra; Norma foral núm. 22, de 13 de diciembre de 2019, del Territorio histórico de Álava; Norma foral núm. 1, de 24 de abril de 2020, del Territorio histórico de Guipúzcoa.

Ver Texto

- (16) Cfr. NASTRI, M.P., ROZAS, J.A., y SONETTI, E.: «La dimensión fiscal en la gobernanza corporativa: entre Italia y España», *Crónica Tributaria*, núm. 166, 2018.

Ver Texto

- (17) Art 529.ter: «b) La determinación de la **política de control y gestión de riesgos**, incluidos los **fiscales**, y la **supervisión de los sistemas internos de información y control**. (...); f) La aprobación de las **inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal**, salvo que su aprobación corresponda a la junta general; g) La aprobación de la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de **paraísos fiscales**, así como cualesquiera otras transacciones u operaciones de naturaleza análoga que, por su complejidad, pudieran menoscabar la transparencia de la sociedad y su grupo. (...); i) La determinación de la estrategia fiscal de la sociedad.» Desde entonces, el desarrollo de las obligaciones de intercambio de información financiera a nivel internacional ha transformado por completo el concepto de «paraíso fiscal», cuyo marco normativo preciso está en permanente transformación. En la actualidad se utiliza la expresión «territorio de baja tributación» —sin contenido jurídico preciso— y se distingue entre «jurisdicciones colaborativas» y aquellas que no lo son. La ley mercantil, en todo caso, utiliza la expresión «paraíso fiscal», y a su contenido preciso jurídico se ha de estar, al menos a los efectos de evitar los riesgos fiscales normativos e interpretativos. Cosa distinta se habría de decir, en cuanto a los riesgos reputacionales.

Entre los deberes del Comité de auditoría, compuesto por miembros no ejecutivos, se menciona (art. 529. Quaterdecies):«b) Supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna y los sistemas de **gestión de riesgos**, incluidos los **fiscales**, así como discutir con el auditor de cuentas las debilidades significativas del sistema de control interno detectadas en el desarrollo de la auditoría; (...); g) Informar, con carácter previo, al Consejo de administración sobre todas las materias previstas en la Ley, los estatutos sociales y en el reglamento del consejo y en particular, sobre:(...) 2.º la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de **paraísos fiscales** y (...)»

Entre la información que las empresas cotizadas han de incluir en sus informes anuales corporativos (art. 540) se mencionan: «e) **Sistemas de control del riesgo**, incluido el **fiscal** (...)»

Ver Texto

- (18) Cfr. MARTIN FERNÁNDEZ, J.: *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas (Compliance)*, Lefebvre/El Derecho, 2018; y, ya una vez publicada la normativa técnica, ROZAS VALDÉS, J.A.: «La UNE 19602 y la normalización», *Practicum Compliance Tributario 2020*, Aranzadi, págs. 851-858.

Ver Texto

- (19) En todos estos sectores se puede incurrir en responsabilidades civiles o administrativas que, en determinadas circunstancias, se pueden transformar en penales. La prevención de riesgos en el ámbito penal y el correspondiente plan de *compliance* se proyecta, pues, sobre todos estos ámbitos (Cfr. AA.VV.: *Compliance. Guía práctica de planificación preventiva y plan de control de riesgos*, Aranzadi, 2018).

Ver Texto

- (20) Para una sencilla guía de cómo implantar en una empresa de reducida dimensión un plan de cumplimiento tributario se puede consultar AA.VV.: *Guía de implementación de compliance para PYMES*, World Compliance Association, 2019. Aunque concebida para el *compliance* penal es perfectamente replicable para el tributario, con el comparte todos y cada uno de sus elementos estructurales.

Ver Texto

- (21) Al amparo de lo previsto en el Plan de prevención del fraude fiscal de 19 de noviembre del 2008, el 10 de julio del 2009 se

constituyó en la AEAT el «Foro de Grandes Empresas» (http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Foro_Grandes_Empresas.shtml).

Ver Texto

- (22) Cfr. sobre el estatuto jurídico del asesor, o intermediario, fiscal en Derecho tributario español y su función en un entorno de relaciones cooperativas GÓMEZ REQUENA, J.A.: «El asesor fiscal en el cumplimiento cooperativo: representación y últimas tendencias para limitar su responsabilidad (1)» *Forum Fiscal*, 2020, núm. 264.

Ver Texto

- (23) Cfr. a propósito de esta reforma ROZAS VALDÉS, J.A.: «El cumplimiento cooperativo», *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, Wolters Kluwer, 2016, págs. 511-530.

Ver Texto

- (24) Plan Estratégico de la AEAT (2020-2023), de 20 de enero de 2020 https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf

Ver Texto

- (25) Esta parte del trabajo trae causa de las iniciativas de la Red de investigación Rerderred2018 102761, «El *nudging* aplicado a la mejora de la regulación: Derecho y políticas públicas conductuales», promovida por el *Institut de recerca jurídica (Transjus)*, de la Universidad de Barcelona, por el Prof. Ponce, de Derecho administrativo, y la Prof. Morente, de Lingüística, a quienes agradezco su impulso en esta dirección. También estoy en deuda con José Luis Salinero —inspector de Hacienda del Estado y doctorando en Derecho— cuyas orientaciones bibliográficas fueron decisivas para ayudarme a descubrir este rincón de la Ciencia, la Economía conductual, tan sugestivo en lo científico como en lo personal.

Ver Texto

- (26) Cfr. PONCE SOLÉ, J.: «Derecho administrativo, ciencias conductuales y *nudging* en la gestión pública», *Revista Vasca de Gestión de Personas y Organizaciones Públicas*, núm. 15, 2018. págs. 8-27.

Ver Texto

- (27) La expresión que se utiliza en inglés para referirse a estas políticas es *nudging*, habitualmente traducida como «empujoncito», dado que el verbo del que trae causa, *to nudge*, vendría referida a la acción de empujar levemente, golpear en el codo, a otra persona para animarle a realizar una determinada acción. Su traducción al castellano como «acicate» —«incentivo o estímulo» en el DRAE— me parece particularmente acertada y está tomada de GRANDE SERRANO, P.: «La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 439, págs. 5-36.

Ver Texto

- (28) Desde la OCDE todo el entramado institucional y operativo del *Common Reporting Standard* ha sido clave al respecto, hasta llegar a una armonización del cauce tecnológico de ese intercambio, el *CRS Software*, que ha simplificado de forma extraordinaria lo que a principios de siglo era poco menos que impensable. En el seno de la UE la vieja Directiva de asistencia mutua (77/799/CEE) dejó paso a un nuevo, y más ambicioso, marco normativo, la Directiva 2011/16/UE, sistemáticamente reformado para ampliar su ámbito de acción en el despliegue de obligaciones de intercambio de información financiera, Directiva 2014/107/UE, de los *tax rulings* suscritos por aquellos Estados que los llevan a cabo, Directiva 2015/2376/UE, de la información tributaria básica de las grandes multinacionales, *Country-by-country-reporting*, Directiva 2016/881/UE, o de la información relativa a transacciones internacionales con trazas —*hallmarks*— de riesgos considerables de incumplimientos fiscales, Directiva 2018/822/UE (DAC6). Más allá de lo que en términos de intercambio de información específica se ha previsto en los impuestos armonizados, IVA y accisas, y de las Directivas antiabuso ATAD 1, 2016/1164/UE, y 2, 2017/952/UE.

Ver Texto

- (29) Cfr. ROZAS VALDÉS, J.A.: «El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas», *Documentos del IEF*, núm. 12/2015. págs. 47-58.

Ver Texto

- (30) Art. 6 del Decreto Legislativo 175/2014.

Ver Texto

- (31) Cfr. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*, 2ª ed., Lefebvre/El Derecho, 2018.

Ver Texto

- (32) Regulados tanto para el IVA, como para impuestos sobre la renta desde 2004 (DOTAS, cuyo régimen jurídico y aplicación está detalladamente explicada en una guía accesible en la web del HMRC) fueron tempranamente recibidos en Derecho norteamericano (*reportable transactions*, Secs . 6707, 6111 IRC) irlandés, y portugués. En realidad, su contenido prácticamente literal está llegando a todos los Estados miembros de la UE —con todos los matices y variantes imaginables en su detalle— en un proceso verdaderamente significativo del modelo contemporáneo de gestación del Derecho tributario. Desde las oficinas de las Administraciones tributarias británicas y norteamericanas llega a un documento de la OCDE, de donde pasa a una Directiva de la UE, para aterrizar en las oficinas de las Administraciones tributarias de los 27 Estados miembros de donde, finalmente, llega a integrarse en la legislación tributaria de cada uno de ellos. Del Derecho tributario anglosajón al del resto de los países de la UE, tras el tamiz de un documento de *soft law* de una Organización internacional, que es recibido por la legislación de la UE.

Ver Texto

- (33) Como es conocido, la Comisión europea inició un procedimiento de infracción que se tradujo en un Dictamen controvertido, dando lugar a una denuncia ante el TJUE, actualmente en tramitación. Tempranamente se evidenció en la doctrina española la incompatibilidad del régimen español de información sobre activos en el extranjero con el Derecho constitucional, el Derecho de la Unión Europea y las garantías y derechos que al ciudadano reconoce el Derecho internacional (ALARCÓN GARCÍA, E.: *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*, Lefebvre/AEDAF, 2016), particularmente en lo relativo al régimen de infracciones y sanciones por los incumplimientos del mismo. Ni la publicitación del Dictamen de la Comisión (ALONSO GONZÁLEZ, L.: *La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea*, Marcial Pons, 2019), ni las resoluciones y sentencias —últimamente incluso de lo económico-administrativo (TEAR de Cataluña, de 2/06/2020)— reconociendo lo desproporcionado de dicho régimen sancionador han desalentado a quienes redactan las normas tributarias al respecto. Todo parece indicar que el TJUE vendrá a corroborar que el régimen jurídico relativo a los incumplimientos de obligaciones de información de activos en el extranjero es contrario al Derecho de la Unión Europea. Pues bien, ese modelo es el que se ha tomado como referencia para regular el régimen sancionador relativo a los incumplimientos de estas nuevas obligaciones de información cuando, además, es particularmente más difuso el perfil de lo que se haya de comunicar y por quién.

Ver Texto

- (34) Cuando, para la fecha de la publicación del proyecto de ley, la Comisión europea, en el marco de las circunstancias de excepcionalidad derivadas de la pandemia, ya había anunciado, el 8 de mayo, el aplazamiento de las fechas atinentes a las distintas obligaciones de intercambio de información entre los Estados miembros sobre este particular. Finalmente, se ha retrasado el proceso de intercambio de información hasta el 30 de abril de 2021, con la previsión, incluso, de que si las medidas de confinamiento se prolongasen, se pudiera ampliar, nuevamente, por decisión del Consejo (Directiva UE 2020/876, de 24 de junio).

Ver Texto

- (35) Cfr. AKHAND, Z. y HUBBARD, M.: «Coercion, Persuasion, and Tax Compliance : The Case of Large Corporate Taxpayers», *Canadian Tax Journal / Revue fiscale canadienne*, 2016, núm. 64:1, pág. 60.

Ver Texto

- (36) Cfr. BARRENECHEA ELORRIETA y MONREAL LASHERAS, A.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad social tributaria en el ámbito tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 2020, núm. 447, págs. 87-104.

Ver Texto

- (37) Algunas empresas han publicitado en sus páginas webs sus políticas y estrategias tributarias, en un ejercicio de transparencia que ayuda, además, a tomar conciencia de su dimensión y efectos. Véase, a título meramente ilustrativo, entre otras, la facilitada por Telefónica, que destaca por su facilidad de consulta e integridad de la información que se publicita (<https://www.telefonica.com/es/web/negocio-responsable/nuestros-compromisos/transparencia-fiscal>) Se ha llegado, incluso, a proponer un ranking y distinciones, de transparencia fiscal, por una publicación periódica empresarial (<http://www.compromisoempresarial.com/rsc/2015/02/iberdrola-y-bbva-las-empresas-del-ibex-que-mejor-informan-sobre-su-responsabilidad-fiscal/>).

Ver Texto

- (38) La STS 748/2020, de 11 de junio ha fijado como doctrina legal —en el marco de un recurso que traía causa de un contencioso nacido en la Delegación de la AEAT de Valencia- que no ha quedado justificado por qué las Juntas de personal no pueden tener acceso a la información pública sobre el resultado específico del sistema de reparto de incentivos, con arreglo a lo dispuesto en la Ley

19/2013, de Transparencia y Buen gobierno.

[Ver Texto](#)