



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

HACIA UNA METODOLOGÍA COOPERATIVA EN LA REALIZACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO*

JOSÉ A. ROZÁS VALDÉS

Profesor acreditado a Cátedra

Sección de Derecho financiero y tributario, Universitat de Barcelona

j.rozas@ub.edu

SUMARIO: 1. Planteamiento: Las relaciones cooperativas; 2. Los planos de la cooperación; 2.1. La cooperación internacional; 2.2. La cooperación institucional; 2.3. La cooperación social; 2.4. La cooperación científica; 3. Los ámbitos de la cooperación; 3.1. La elaboración e interpretación de la norma; 3.2. La aplicación del Derecho tributario; 3.3. La resolución de las controversias; 4. La organización de la Administración tributaria ante la metodología cooperativa tributaria; 5. Los fundamentos teóricos de la metodología cooperativa tributaria; 6. Conclusión.

* Este trabajo es la fase inicial de una investigación de mayor entidad enmarcada en el proyecto de I+D DER 2016-8023-P. Plasma unas ideas iniciales, en fase embrionaria, pendientes de maduración y reelaboración. Su discusión, en el seno del Seminario interdisciplinar organizado por los Grupos de investigación Isocratia, de Filosofía del Derecho y moral, y Derecho tributario y Política fiscal, en la Facultad de Derecho, el 30 de octubre de 2018, fue la ocasión para que se suscitaran cuestiones y objeciones del mayor interés. Debo agradecer, especialmente, a los Profs. José A. Estevez y Antonio Giménez los comentarios que me han trasladado al respecto y que evidencian la necesidad de repensar los fundamentos sobre los que se ha construido la parte filosófica del mismo.

RESUMEN: Los fundamentos normativos, institucionales y aplicativos del poder de los Estados no se sostienen ya sobre las premisas que presidieron su nacimiento en la Edad moderna y su configuración efectiva desde entonces. Este fenómeno se hace particularmente evidente –en los últimos tiempos– en la dimensión financiera del mismo. No podía ser de otro modo. El corazón del poder, el entramado circulatorio que nutre de recursos su acción, es su sistema financiero, de ingresos y gastos. Su armazón jurídica, pues, no ha quedado al margen de su proceso de intensa transformación. La globalización económica, la desmaterialización de los activos y la revolución digital, en particular, han desestabilizado los fundamentos de los sistemas sobre los que discurren las relaciones tributarias. Y desde las mismas, como natural proyección de la naturaleza integral del fenómeno financiero, de las relaciones de gasto público. En este orden de cosas, desde la OCDE ha ido tomando forma un modelo de relaciones tributarias, dado en llamar de cumplimiento cooperativo, y una metodología de configuración cooperativa del Derecho tributario que cristaliza en las iniciativas BEPS. Pero lo cierto y verdad es que estas expresiones cooperativas del Derecho tributario evidencian que, en realidad, toda la ordenación jurídica del fenómeno financiero –del ciclo de ingresos y gastos públicos– en la actualidad, y en sus tres dimensiones –normativa, aplicativa y organizativa– están atravesadas por una metodología cooperativa de la que no es posible prescindir y que supone una profunda transformación tanto del modo de generarse el Derecho financiero –el tributario en particular– como en los cauces aplicativos del mismo y en el modelo organizativo de las instituciones a quienes se encomienda sea su configuración, sea la gestión de las relaciones financieras, sea la resolución de los litigios que en torno a las mismas se suscitan. En este trabajo se pretende sobrevolar el modo en el que ha tomado forma este proceso de transformación del Derecho financiero –del ordenamiento jurídico, principios, instituciones y procedimientos por los que discurren las relaciones financieras públicas, de ingresos y gastos en general, y de los tributos en especial– para, a partir de sus manifestaciones más significativas, descubrir sus fundamentos en las concepciones actuales de la teoría de la Justicia que, desde la Filosofía política y del Derecho, ha desarrollado, destacadamente, el premio nobel de Economía Amartya Sen.

PALABRAS CLAVES: Relaciones cooperativas; Fundamentos del Derecho financiero; Procedimientos tributarios; Administración tributaria; Gobernanza global; Teoría de la Justicia.

RESUM: Els fonaments normatius, institucionals i aplicatius del poder dels Estats no es sostenen sobre les premisses que van presidir el seu naixement en l'Edat moderna i la seva configuració efectiva des de llavors. Aquest fenomen es fa particularment evident –en els últims temps– en la seva dimensió financera. No podia ser d'una altra manera. El cor del poder, l'entramat circulatori que nodreix de recursos la seva acció, és el seu sistema financer, d'ingressos i despeses. La seva armadura jurídica, doncs, no ha quedat al marge del seu procés d'intensa transformació.

La globalització econòmica, la desmaterialització dels actius i la revolució digital, en particular, han desestabilitzat els fonaments dels sistemes sobre els quals discorren les relacions tributàries. I des d'aquestes, com a natural projecció de la naturalesa integral del fenomen financer, de les relacions de despesa pública. En aquest ordre, des de l'OCDE ha anat prenent forma un model de relacions tributàries, anomenat de compliment cooperatiu, i una metodologia de configuració cooperativa del Dret tributari que cristal·litza en les iniciatives BEPS. Però la veritat és que aquestes expressions cooperatives del Dret tributari evidencien que, en realitat, tota l'ordenació jurídica del fenomen financer –del cicle d'ingressos i despeses públiques– en l'actualitat, i en les seves tres dimensions –normativa, aplicativa i organitzativa– estan travessades per una metodologia cooperativa de la qual no és possible prescindir i que suposa una profunda transformació tant de la manera de generar-se el Dret financer –el tributari en particular– com en els llits aplicatius del mateix i en el model organitzatiu de les institucions als qui s'encomana la seva configuració, sigui la gestió de les relacions financeres, o la resolució dels litigis que es susciten al entorn de les mateixes. En aquest treball es pretén sobrevolar la manera en la qual ha pres forma aquest procés de transformació del Dret financer –de l'ordenament jurídic, principis, institucions i procediments pels quals discorren les relacions financeres públiques, d'ingressos i despeses en general, i dels tributs especialment– per a que, a partir de les seves manifestacions més significatives, descobrir els seus fonaments en les concepcions actuals de la teoria de la Justícia que, des de la Filosofia política i del Dret, ha desenvolupat, destacadament, el premi nobel d'Economia Amartya Sen.

PARAULES CLAU: Relacions cooperatives; Fonaments del Dret financer; Procediments tributaris; Administració tributària; Governança global; Teoria de la Justícia

ABSTRACT: The normative, institutional and applicative foundations of the power of States no longer rest on the premises that presided over their birth in the Modern Age and their effective configuration since then. This phenomenon has become particularly evident in recent times in its financial dimension. It could not be otherwise. The heart of power, the circulatory network that feeds its action with resources, is its financial system of income and expenditure. Its legal framework, thus, has not been left out of its process of intense transformation. Economic globalization, the dematerialization of assets and the digital revolution, in particular, have destabilized the foundations of the systems on which tax relations run and from them, as a natural projection of the integral nature of the financial phenomenon, of public expenditure relations. In this order of things, the OECD has been developing a model of tax relations, known as cooperative compliance, and a methodology of cooperative configuration of tax law that crystallizes in the BEPS initiatives. However, what is certain and true is that these cooperative expressions of tax law show that, in reality, the entire legal arrangement of the financial phenomenon –of the cycle of public income and expenditure–, at present and in its three dimensions (normative, applicative and organizational), are undergoing a cooperative methodology that cannot be dispensed with. This entails a profound transformation both in the way financial law is generated –the tax law in particular– and in the application channels thereof and in the organisational model of the institutions entrusted with either its configuration, or the management of financial relations, or the resolution of the disputes that arise around them. The aim of this work is to review the way in which this process of transformation of financial law has taken shape –from the legal system, principles, institutions and procedures through which public financial relations, income and expenditure in general, and taxes in particular– in order to discover, from its most significant manifestations, its foundations in the current conceptions of the theory of justice which has been developed by Nobel Prize in Economics Amartya Sen.

KEY WORDS: Cooperative compliance; Fundamentals of Public Financial Law; Tax Procedures; Tax Administration; Global Governance; Justice Theory.

1. PLANTEAMIENTO: LAS RELACIONES COOPERATIVAS

Son cuatro los factores que condicionan y determinan la propensión al fraude fiscal del contribuyente: dos de orden objetivo –la incertidumbre en cuanto a la norma y las oportunidades de esquivar su aplicación– y otros dos subjetivos, su osadía y sus restricciones morales¹. Las políticas públicas encaminadas a disminuir esta propensión son, también, de cuatro órdenes. La reducción del nivel de incertidumbre del Derecho pasa por una mejora de la calidad normativa del ordenamiento y de los sistemas de fijación de las reglas concernientes a su aplicación efectiva, de la doctrina administrativa y jurisprudencial². Lo más efectivo para limitar las oportunidades de defraudar la norma es la implantación de sistemas de gestión de su cumplimiento –de *compliance* en su expresión anglosajona– simples en su estructura, automáticos en su funcionamiento y seguros en sus resultados. En cuanto al modo más eficaz para disminuir el grado de osadía del contribuyente –desalentar su propensión a asumir riesgos fiscales– pasa por el armazón de procedimientos de control de su comportamiento, ejecución de los créditos tributarios y sanción de los incumplimientos –lo que en la literatura anglosajona se denomina *enforcement*, y en la española “lucha contra el fraude fiscal” – que sean verdaderamente eficaces en su armazón y perfectamente previsibles en su aplicación. Por último, las políticas públicas que conducen a reforzar la moral del

¹ Esta ecuación está inspirada en los trabajos del Prof. Elffers, del *Netherlands Institute for the Study of Crime and Law Enforcement*, que propone, desde el ámbito de la Criminología, un modelo de análisis de los comportamientos fraudulentos en el ámbito tributario que considero particularmente agudo y brillante. A su parecer, el comportamiento del contribuyente frente al pago de los impuestos se compone de una combinación de tres factores: *Willing-Be Able-Daring*, voluntad, capacidad y audacia (Elffers, H., 2000). Dicho de otro modo: moral, oportunidad, osadía. La incidencia de uno u otro factor varía en razón de circunstancias tanto subjetivas como objetivas. Defrauda más quien menores restricciones morales tiene, disfruta de mayores oportunidades al respecto, y con mayor osadía se comporta frente al riesgo, eventual, de ser descubierto y sancionado. En definitiva, no es que “los malos” –los ricos empresarios, ya se sabe– defrauden porque son insolidarios y “los buenos” –la pobre gente del pueblo llano, para entendernos– paguemos a tocateja (soy un modesto funcionario sujeto a retenciones y sin abuelos en paraísos fiscales) porque seamos un dechado de virtudes cívicas. Es una ecuación compleja, a la que, a mi entender, cabe agregar un cuarto elemento, de naturaleza normativa, que es la incertidumbre. Lo que los penalistas calificarían de error de Derecho: también se defrauda por desconocimiento de la norma, del modo en el que cabe interpretarla, que, en demasiadas ocasiones, tiene graves defectos técnicos. Por ejemplo, en Derecho tributario español no se contempla franquicia o umbral alguno en la sujeción a gravamen de las donaciones, de modo que, en puridad, los regalos y liberalidades de uso con motivo de onomásticas y otras celebraciones dan lugar al devengo del impuesto, siendo así que, con carácter general, viene siendo defraudado, sencillamente, por desconocimiento y por una deficiente técnica legislativa en la configuración del hecho imponible (Anderson, M. y Rozas, J.A., 2013).

² “Parece imprescindible que las Administraciones tributarias reflexionen sobre su parte de culpa en el desarrollo y proliferación de estos mecanismos de planificación fiscal, tanto por la inseguridad jurídica creada por la proliferación normativa y la motorización legal como por los costes indirectos crecientes que la aplicación de los tributos conlleva en las sociedades modernas” (Carbajo Vasco, D., 2016, pp. 114-115 citado por Sánchez Hidalgo, G., 2018, p. 12).

contribuyente respecto del cumplimiento puntual de sus obligaciones tributarias, las virtudes cívicas, pasan por la participación, transparencia y ejemplaridad en la aplicación de los gastos públicos, por una parte, y en la comunicación efectiva de lo que comportan e implican las políticas financieras públicas.

Con el comienzo del siglo XXI ha adquirido una cierta relevancia en la literatura sobre política fiscal lo que se ha dado en llamar “*cooperative compliance*”, relaciones cooperativas: “cumplimiento cooperativo”, traduciendo directamente del inglés, es la expresión escogida en la reforma de la LGT, en su art. 90.2, para identificar una de sus manifestaciones. Normalmente se vincula esta expresión con las iniciativas surgidas en diferentes países –en buena medida impulsadas desde la OCDE– en relación con la articulación de políticas y procedimientos específicos encaminados a mejorar las relaciones entre las Administraciones tributarias y las grandes corporaciones empresariales (Calderón Carrero, J.M. y Quintas Seara, A., 2015; Rozas Valdés, J.A., 2017) y/o aquellas en las que se agrupan los profesionales del asesoramiento fiscal, los así llamados “intermediarios fiscales”³.

En realidad, lo que subyace tras estas iniciativas es una crisis fiscal profunda en la que se atisba como un cauce adecuado para su superación el avanzar en una construcción del Derecho tributario –en toda su extensión– más atenta a conseguir un nivel razonable de aceptabilidad por parte de todos y cada uno de sus protagonistas, que a la imposición maximalista y forzada de los puntos de vista de quienes son responsables de la ordenación y administración de los recursos tributarios.

En definitiva, una metodología cooperativa, participativa, en la realización del Derecho tributario, que tiene manifestaciones bien concretas en todas las fases de su génesis y aplicación: la elaboración de la normativa, la conformación de la doctrina administrativa, el desarrollo de los procedimientos tributarios propedéuticos –preparatorios– y de aquellos otros orientados a la fijación de los hechos, la determinación de los créditos (liquidatorios), de las

³ En los últimos años está evolucionando la función que se atribuye a los intermediarios fiscales –los asesores fiscales y representantes de los contribuyentes– en el desarrollo de las relaciones tributarias. Buena prueba de ello es la reciente Directiva UE 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 por la que se prevén unas obligaciones específicas de información de los intermediarios fiscales que están llamadas a modificar el modo en el que se desarrolla su actividad, tanto frente a sus clientes como ante las Administraciones tributarias (Rodríguez Márquez, J., 2018). Estas obligaciones van a generalizar en España la implantación de planes de cumplimiento fiscal, de prevención de riesgos fiscales (Martín Fernández, J., 2018), en línea con las tendencias internacionales sobre buena gobernanza fiscal que, desde hace años, vienen trasladando al ámbito de la gestión tributaria las construcciones de buena gobernanza corporativa que han presidido el desarrollo del Derecho societario en las últimas décadas (Schön, W., 2008).

sanciones tributarias, de su ejecución (recaudatorios) y, por último, de revisión – administrativa y judicial– de todo lo actuado.

Prescindiendo aquí de los aspectos morales que inciden en la propensión al fraude del contribuyente, en los otros tres factores –certidumbre, oportunidad y osadía– una metodología cooperativa en la construcción del Derecho tributario es la más adecuada para –en un modelo de relaciones sociales tan complejo, sofisticado y globalizado como el actual– que todos los protagonistas de la configuración y aplicación de las relaciones tributarias avancen de forma conjunta, de la mano, en una disminución verdaderamente efectiva del fraude fiscal: los poderes públicos –legislativo, ejecutivo y judicial– los intermediarios fiscales y los propios contribuyentes.

Un cambio de modelo de esta naturaleza no es posible en un corto espacio de tiempo. Requiere un acuerdo político previo sobre el mismo y una planificación detenida de las actuaciones a llevar a cabo en tal sentido, fundamentalmente en la organización institucional y dotacional de lo que es la clave del arco de una reforma de esta naturaleza: la Administración tributaria responsable del diseño y aplicación de un sistema tributario que verdaderamente pudiese calificarse como cooperativo.

2. LOS PLANOS DE LA COOPERACIÓN

Los planos en los que se despliega este modelo de configuración y aplicación cooperativa del Derecho tributario son tres: el internacional, el institucional y el social.

2.1. La cooperación internacional

La globalización de las relaciones económicas, el carácter inmaterial de buena parte de los activos empresariales y de las mercancías y servicios que se intercambian, así como un régimen jurídico de libertades de circulación y establecimiento, marcadamente en el seno de la Unión Europea, pero también –mediante la aplicación de tratados multilaterales o bilaterales, como los firmados en el seno de la Organización Mundial del Comercio– en muy distintas áreas regionales en Asia y América señaladamente, ha transformado en un requisito imperativo para quienes elaboran y aplican el Derecho tributario hacerlo en consonancia con las políticas tributarias de otros Estados.

Hoy en día ya no se puede hablar de soberanía tributaria nacional. La soberanía tributaria, necesariamente, se ejerce de forma compartida con otros Estados. En este orden de cosas, es muy evidente que hoy en día el Derecho financiero y tributario trasciende los estrechos límites territoriales de los Estados en su intrínseca configuración y desarrollo meramente doméstico. La normativa de los impuestos que gravan los beneficios societarios se elabora en la OCDE, la aplicación del IVA en Europa para por coordinar su gestión a través de un registro único europeo de sus contribuyentes y en la resolución de los litigios tributarios es preciso estar pendiente de lo que al respecto se resuelve en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea o en el Tribunal Europeo de Derechos humanos.

2.2. La cooperación institucional

El entramado institucional por el que discurren, se configuran y se desarrollan las relaciones tributarias es de tal complejidad y sofisticación que el nivel de cooperación, coordinación y colaboración institucional que se requiere al respecto, para lograr resultados lo menos injustos y más eficaces posibles es muy intenso.

Entre los tres poderes del Estado –legislativo, judicial y ejecutivo–, entre las distintas instituciones políticas que conviven en el seno de Estados de naturaleza compuesta, como el nuestro, en el seno del propio Gobierno de la Nación o del Poder judicial, e, incluso, entre las distintas dependencias administrativas que vertebran el entramado orgánico de la Hacienda pública.

El sistema español de impuestos es un modelo en el que los tres niveles de poder territorial comparten responsabilidades normativas, aplicativas y en cuanto sus rendimientos. No puede funcionar de forma eficiente y equitativa sin una intensa cooperación en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera. El insuficiente entramado institucional de este organismo consultivo, y su dependencia íntegra y directa del Gobierno de la Nación –que no de la Cámara Alta– es uno de los déficits estructurales más señalados de nuestro sistema de financiación autonómica. En otro plano, la política financiera pública de los Estados miembros de la UE se coordina desde la Comisión europea y del ECOFIN, mediante los mecanismos de aprobación de los escenarios presupuestarios de las Administraciones públicas de los Estados.

En la administración ordinaria de los ingresos públicos, las Administraciones tributarias han de mantener un nivel fluido de cooperación e intercambio de información con el resto de

Administraciones –de la Seguridad Social, o de otros organismos que abonan prestaciones asistenciales– para procurar un funcionamiento congruente y eficiente de los distintos procedimientos de asignación de prestaciones y detracción de exacciones financieras.

En la resolución de los litigios tributarios los distintos órganos judiciales y administrativos que comparten responsabilidades al respecto necesariamente han de estar atentos a la actividad de unos y otros en un fenómeno de interrelación institucional que se ha dado en llamar “diálogo jurisdiccional”.

2.3. La cooperación social

La comprensión de los fenómenos económicos sobre los que descansa el Derecho tributario y la gestión de las actuaciones que jalonan la aplicación de los tributos son realidades que desbordan, con mucho, la estrecha dimensión de unos pocos organismos y funcionarios dedicados al servicio de la función pública financiera.

Desde la fase de elaboración e interpretación de la norma tributaria, hasta la de la resolución de los litigios que la misma comporta, pasando por la de la aplicación de los tributos en todos sus estadios –preparación, calificación, liquidación, recaudación, inspección, sanción y revisión– el único modo de lograr un equilibrio entre las obligaciones y los derechos de los contribuyentes, así como de conseguir unos resultados razonables en términos de eficacia y justicia pasa por integrar en los procesos tanto a los contribuyentes como a sus representantes –los llamados intermediarios fiscales– y a otras instituciones, como las asociaciones y corporaciones gremiales o las entidades especializadas en la gestión tributaria.

2.4. La cooperación científica

Las realidades sobre las que descansa el fenómeno financiero –el tributario en concreto– no es posible abordarlas en su ordenación normativa y aplicativa desde una sola de las perspectivas que inciden en las mismas. El Derecho tributario no puede prescindir de la sociología económica del Derecho, ni de las enseñanzas que provienen de la Ciencia política, la Criminología o la Psicología, por ejemplo, para abordar con tino, tacto y criterio la formulación de las normas y procedimientos que rigen las relaciones tributarias.

Tampoco se puede abordar el análisis e interpretación de los fenómenos tributarios al margen de los conceptos, categorías y construcciones que los circundan en otros ámbitos del Derecho como el mercantil, el laboral, el administrativo, el penal o el procesal. Buena prueba de ello –

o de los problemas que genera la deficiente coordinación al respecto– nos los ofrece la realidad del delito fiscal, el gravamen que conlleva el registro de los préstamos con garantía hipotecaria o la tributación de las prestaciones de maternidad, contributivas y asistenciales.

3. LOS ÁMBITOS DE LA COOPERACIÓN

La cooperación –internacional, institucional, social y científica– se ha de extender a todo lo largo de los distintos estadios en los que se despliega el Derecho tributario. Desde su elaboración e interpretación, pasando por su aplicación efectiva para recalar en la fase de resolución de las controversias que en todo ello se puedan suscitar.

3.1. La elaboración e interpretación de la norma

En la génesis de la norma tributaria –si se quieren lograr unos ciertos estándares de calidad– y en su interpretación –si se pretende discernir, con la mayor precisión posible, su sentido último– es necesario que participen todos los estamentos que después se verán implicados en su aplicación.

Son tanto organismos internacionales, como otros Estados, y también instituciones –tanto públicas como privadas– ajenas a la propia estructura de las Autoridades tributarias las entidades llamadas a colaborar tanto en los procesos de gestación de la normativa tributaria como en los procedimientos encaminados a clarificar su sentido:

- i) En la actualidad, el *hard law* financiero y tributario de los Estados, bebe directamente –en muchas ocasiones sin apenas procesos detenidos de adaptación– de las comunicaciones, recomendaciones, informes, y demás documentación que se genera en organismos de cooperación internacional como la OCDE, o de entidades supranacionales como el FMI o la UE (Rozas Valdés, J.A. y Coppa, D., 2017, pp. 67-87);
- ii) La colaboración y participación de los contribuyentes, de las asociaciones que agrupan a sus representantes, en la elaboración de la normativa reglamentaria, en los impresos también, que desarrollan la legislación tributaria es un cauce seguro para mejorar su contenido;

- iii) Una interpretación adecuada de un impuesto armonizado como el IVA pasa por el Comité que al respecto funciona en la Comisión Europea o por la doctrina judicial del TJUE.

3.2. La aplicación del Derecho tributario

Es, quizás, la fase aplicativa del Derecho tributario aquella en la que con mayor intensidad se evidencia el papel de otros interlocutores internacionales, institucionales, sociales y científicos en el devenir de las relaciones tributarias.

Las Autoridades tributarias son absolutamente incapaces, por sí solas, de gestionar la madeja de relaciones tributarias de forma viable sin apoyarse para ello en colaboradores externos que les procuren información y asistencia:

- i) Es un fenómeno en pleno desarrollo la colaboración público-privada en la administración de los sistemas tributarios. Dicho de otro modo, la externalización de los servicios tributarios –desde la información al contribuyente, hasta, incluso, tareas auxiliares de inspección o recaudación– es una realidad presente en el Derecho tributario, en especial en el ámbito de la Hacienda local (Rozas Valdés, J.A, 2015);
- ii) El corazón de los sistemas tributarios es informático y únicamente palpita gracias al flujo continuo de información que le procuran otras Administraciones tributarias, entidades públicas, entidades privadas o los propios contribuyentes;
- iii) Los nuevos modelos de relaciones tributarias, particularmente por lo que se refiere a las multinacionales, pasan por los sistemas –a los que ya se ha hecho referencia– de cooperación intensa en la detección y seguimiento de los riesgos de incumplimientos tributarios, a través de planes corporativos de control de los mismos, y obligaciones específicas de los intermediarios fiscales por cuanto a la revelación anticipada de estructuras de planificación comprometidas.

3.3. La resolución de los litigios

También en la fase propiamente litigiosa del fenómeno tributario, cuando se desencadena, se hace muy evidente que únicamente se puede gestionar de forma eficiente si el entramado orgánico y los cauces procesales por los que discurre están contruidos desde la premisa de

integrar en su resolución a todos los interlocutores que debieran de participar en la solución más sensata, justa y económica del conflicto.

De nuevo aquí, y en distinto modo, la metodología cooperativa tiene manifestaciones específicas en el ámbito internacional, institucional, social y científico:

- i) El modelo de litigios judiciales que ha venido presidiendo la resolución de controversias tributarias está siendo superado por todo tipo de sistemas y metodologías –los llamados en la literatura italiana *istituti defflativi del contenzioso*– de prevención y resolución convencional de los mismos (Alonso González, L.M. y Andrés Aucejo, E., 2017);
- ii) En el plano internacional es muy marcado el desarrollo exponencial que están teniendo los modelos arbitrales de resolución de las controversias tributarias cuando están implicadas distintas jurisdicciones fiscales (Trivellin, M., 2018);
- iii) La superposición de jurisdicciones y normativa multinivel en el orden tributario, su carácter –en muchos casos– constitucional y supranacional, lleva consigo que en la resolución de las controversias que suscitan se superpongan resoluciones judiciales –y reenvíos– de distintos órdenes jurisdiccionales, nacionales e internacionales, como ha sucedido en lo que ya supone un caso verdaderamente paradigmático al respecto –*Taricco 1* y *Taricco 2*– en el que se han jalonado diversas resoluciones del Tribunal de Justicia Europeo y de las Cortes, suprema y constitucional, de Italia.

4. LA ORGANIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ANTE LA METODOLOGÍA COOPERATIVA TRIBUTARIA

En última instancia, el corazón orgánico del fenómeno tributario palpita en el seno de las Autoridades tributarias de cada Estado. Tanto la fase normativa, como la interpretativa, la aplicativa y la de resolución de los litigios tiene en dichas Autoridades su fuente primigenia y su protagonista de mayor entidad. Si las Autoridades tributarias no internalizan en el seno de su organización la necesidad de adaptarse a modelos cooperativos en sus relaciones tributarias –en su configuración, aplicación y gestión de controversias– el sistema presentará carencias graves en términos de eficacia y de justicia.

Esta dimensión organizativa de las Autoridades tributarias en términos cooperativos ha de atravesar todo el entramado del modelo de gestión pública. La estructura orgánica de las instituciones en que se despliega, la selección, formación y funciones del personal que la componga, y los procedimientos internos por los que se relacionan. Sin duda ninguna en todo ello es nuclear los retos y oportunidades que al respecto procuran a las mismas las tecnologías de comunicación digital que hoy en día atraviesan cualquier realidad.

Algunos ejemplos al respecto son:

- i) La evaluación de la eficacia de una Administración tributaria no puede venir calculada por referencia al volumen de liquidaciones de regularización y/o sanción que emite cada año, sino a partir de la reducción paulatina del diferencial entre las cifras oficiales de actividad económica –las que sean– y las de recaudación, con base en una metodología fiable –no importa tanto cuál como que sea homogénea en el tiempo– para medir lo que en la literatura científica se denomina *tax gap*⁴;
- ii) En la formación y selección del personal al servicio de las Administraciones tributarias se ha de tener muy presente que su formación contable ya no debiera de ser, en absoluto, la de mayor relevancia al respecto, y que otras competencias –como las lingüísticas, las de negociación y trabajo en equipo– son imprescindibles en entornos muy intensos de cooperación internacional, institucional y social;
- iii) Instituciones como el Foro de Grandes Empresas o el de las Asociaciones profesionales de representación de los contribuyentes, y fórmulas de participación de los ciudadanos en la interpretación de la norma –los llamados *tax ruling*– o en la configuración de los actos de liquidación de los tributos – como las actas con acuerdo– son cauces y modelos de cooperación que exigen para su funcionamiento eficaz cambios profundos en lo que se suele llamar la “cultura institucional” de las Administraciones llamadas a implantarlos.

Una dimensión esencial en la articulación y comprensión de todos estos cambios organizativos es la tecnológica. Una revolución tan intensa de los niveles de cooperación

⁴ “Una buena medida sería el cálculo del *tax gap*, un indicador de las diferencias entre lo que se debería estar recaudando según la definición de la ley y lo que realmente se acaba recaudando” (Casanovas, X., 2017, p. 26).

internacional, institucional y social a los que en estas líneas se está haciendo referencia no hubiera sido posible sin la disponibilidad de tecnologías de comunicación en constante desarrollo que facilitan intercambios y tratamiento de datos a unas velocidades y con una facilidad que hasta hace pocos años eran insospechados. Esta realidad que, evidentemente, es una gran oportunidad para mejorar la efectividad y equidad de los sistemas financieros públicos tiene, sin embargo, sus riesgos considerables, desde la perspectiva de la debida protección de los derechos y garantías del contribuyente (Serrat Romaní, M., 2018).

5. LOS FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE LA METODOLOGÍA COOPERATIVA TRIBUTARIA

Lo primero que se ha de hacer notar es que esta propuesta metodológica no trastoca, en absoluto, la solidez de los esquemas dogmáticos con los que se ha venido explicando el Derecho tributario. Desde las primeras formulaciones que explicaban en el siglo XIX la relación tributaria como una relación de poder –MAYER–, se avanzó a lo largo del XX en una explicación de la misma como estrictamente jurídica, primero poniendo el acento en su dimensión estática u obligacional –GIANNINI, NAWIASKY, HELSEN–, y más tarde en sus aspectos funcionales y procesales –ALESSI, MICHELI, MAFFEZZONI–, para terminar recalando en la concepción del tributo como un instituto jurídico integrado por distintos vínculos, lo que el Maestro SAÍNZ DE BUJANDA denominaba con su fina pluma “haz de potestades y deberes, derechos y obligaciones” (Falcón y Tella, R., 2016, pp. 39-45). En lo que incide es en el modo de realización del Derecho tributario, en el método más adecuado para construir y aplicar el instituto jurídico del tributo, que no sería otro sino el cooperativo.

ALFRED NOBEL no consideró la oportunidad de dotar un galardón anual que llevase su nombre para premiar las contribuciones científicas más relevantes en el ámbito del Derecho. No obstante, en algunos casos las consideraciones relativas a la Justicia han tenido acomodo entre los premios Nobel a través del que cada año distingue a los estudiosos de la Economía. Es el caso de AMARTYA SEN, un economista indio afincado en los EE.UU. cuya obra más conocida es “La idea de la Justicia”.

Pues bien, en la concepción del Derecho que palpita en la obra de este estudioso es posible encontrar puntos sólidos de apoyo sobre las que fundamentar la metodología cooperativa tributaria:

1. En cuanto a la fase normativa, la de delimitación de las capacidades susceptibles de justificar el establecimiento de un tributo y el modo de cuantificar su dimensión, SEN trasciende lo que en la literatura clásica se podría denominar capacidades patrimoniales para proponer una concepción más extensa de lo que son las capacidades y potencialidades de las personas;
2. En su aproximación al concepto de justicia no se identifica con concepciones que él califica de “trascendentalistas”, como la de su maestro, JOHN RAWLS, en busca de la justicia perfecta, sino comparatistas, para tratar de lograr –comparando distintas opciones– el resultado menos injusto o más aceptable de entre los posibles⁵.
3. Probablemente las concepciones de SEN que guardan mayor relación con los planteamientos metodológicos aquí expuestos tienen que ver con su concepción dialógica del Derecho, en estrecho paralelismo con JÜRGEN HABERMAS y su teoría de la acción comunicativa, que buscan afinar en los resultados de la formulación y la aplicación del Derecho mediante una construcción cooperativa del mismo en la que el razonamiento abierto y transparente entre los interlocutores procure mejoras en términos de justicia y eficacia⁶.
4. Como extensión de esta concepción consensual de la formación y perfeccionamiento del Derecho, SEN parte de la idea de que el diálogo entre quienes cooperan en su configuración y aplicación ha de estar construido sobre premisas de racionalidad y razonabilidad, en un debate público, transparente⁷.

⁵ Sen, A. (2009, p. 38): A mi parecer, el impuesto óptimo no existe. Únicamente es posible reducir en algo las injusticias concomitantes a los que ya existen. Son abundantes las menciones en la obra de Sen a este planteamiento posibilista: Juicios comparativos específicos que nos lleven a resultados sociales que no sean razonablemente rechazables (p. 162); buscar lo plausiblemente justo o lo que no resulte manifiestamente injusto; Separar lo plausible de lo claramente rechazable (p. 430).

⁶ También en este sentido son muchas las referencias que en la obra de Sen, A. (2009) giran en torno a una preferencia de la elección social, frente al contrato social (p. 126): El objetivo debe ser llegar a acuerdos particulares sobre lo que amplía la justicia y reduce la injusticia (p. 135); El actor racional es el que actúa por razones suficientes (p. 206); Para que la comunicación sea efectiva, es necesario depurar el lenguaje (p. 151). El objetivo último ha de ser que la solución sea aceptable por el común de los actores y no discriminatoria de ninguno de ellos (p. 323).

⁷ Sen, A. (2009): Las decisiones individuales no están necesariamente presididas por la racionalidad; las colectivas sí deberían estar, al menos, orientadas en este sentido (p. 221). Maximización del bien común como razonabilidad predictiva del resultado (p. 214). Si la justicia está relacionada con el debate público y éste con la democracia, hay una vinculación entre la democracia y la justicia (p. 356). La justicia sin discusión puede ser una idea opresiva (p. 367).

5. El eje de toda relación cooperativa es la confianza entre las partes que en la misma participan⁸ y esta dimensión está particularmente presente en la reformulación de las premisas que tradicionalmente han venido presidiendo el desarrollo de las relaciones tributarias que, como decía SAÍNZ DE BUJANDA, se han venido construyendo desde la presunción del Fisco usurpador y del contribuyente defraudador.
6. Otra idea presente en la obra de SEN, íntimamente relacionada con la dimensión cooperativa que en el plano internacional ha adquirido el Derecho tributario, es que la globalización altera la formulación y realización de la justicia⁹.
7. Por último, la construcción de SEN tiene muy presente el efecto comprensivo de todo el proceso¹⁰. No basta con diseñar un magnífico tributo que, aparentemente, sea la consagración de cualquier ideal de justicia. Si no funciona en un entorno globalizado, si no es técnicamente aplicable con eficacia y reducidos costes de gestión, si las instituciones que están llamadas a gestionarlo no disponen de recursos adecuados para hacerlo, el resultado comprensivo de todo el proceso será tan ineficiente como injusto.

6. CONCLUSIÓN

El Derecho financiero público –el tributario en particular– descansa hoy en día sobre realidades globalizadas e inmateriales que han explotado los mimbres territoriales e institucionales sobre los que tradicionalmente descansaba. En la actualidad, una adecuada configuración y aplicación de los tributos, de resolución de las controversias que su gestión genera, no puede llevarse a cabo de forma razonablemente eficaz y equitativa sino desde las premisas de una intensa cooperación internacional, institucional, social y científica. Esta metodología cooperativa que palpita en la formulación y desarrollo del Derecho tributario del siglo XXI engarza de forma particularmente intensa, en el plano teórico, con la idea de

⁸ Sen, A. (2009): La confianza es el motor de la colaboración y, trámite la misma, del funcionamiento razonable de las instituciones jurídicas (p. 110).

⁹ Sen, A. (2009): La globalización descontextualiza el concepto de justicia (p. 203). La interdependencia ha disuelto las bases de la soberanía.

¹⁰ Sen, A. (2009): Análisis de los efectos comprensivos de las decisiones: en términos de acciones, capacidades y procesos (p. 246); Modelos financieros orientados a lograr la mayor igualdad de oportunidades posibles, requiriendo un volumen de esfuerzos equilibrado de todos y cada uno de los actores –de acuerdo a las capacidades relativas de cada uno– del modo más económico y eficiente posible. Lo verdaderamente importante es el resultado final, no la disponibilidad de recursos que a cada parte se le asignen (p. 248).

justicia que se propone desde la Filosofía política y del Derecho por autores como el premio nobel de Economía AMARTYA SEN.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (dirs.), *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho tributario comparado*, Madrid, Marcial Pons, 2017.

ANDERSON, M., y ROZAS, J.A., “Captaciones públicas de donaciones y donaciones benéficas: régimen civil y tributario”, en VALLE ZAYAS, J.A. PÉREZ RIBARÉS, J.A. Y SALELLES, J.R. (Dirs.), *Estudios sobre Derecho de la empresa en el Código civil de Cataluña*, Barcelona, Bosch Editores, 2013.

CALDERÓN CARRERO, J.M., “El International (Tax) Compliance Assurance Programme (ICAP) desarrollado por la OCDE: ¿Hacia nuevos modelos unilaterales y cooperativos de control fiscal de grandes contribuyentes?”, *RC y T CEF*, n. 423, 2018, pp. 5-32.

CALDERÓN CARRERO, J.M. y QUINTAS SEARA, A., *Cumplimiento tributario cooperativo y Buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Navarra, Thomson Reuters/Civitas, Cizur Menor, 2015.

CARBAJO VASCO, D., “La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria”, *Crónica Tributaria*, n. 158, 2016, pp. 109-128.

CASANOVAS, X., “Fiscalidad justa, una lucha global”, *Cuadernos Cristianisme i Justicia*, n. 205, 2017.

ELFFERS, H., “But taxpayers do cooperate!”, en M. VAN VUGT, M. SNYDER, T.R. TYLER AND A. BIEL (eds), *Cooperation in modern society: Promoting the welfare of communities, states, and organizations*, London, Routledge, 2000, pp. 84-194.

FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho financiero y tributario (parte general)*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 2016.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas (Compliance)*, Madrid, Cuadernos de fiscalidad Lefebvre, 2018.

MOSQUERA, I., “Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism”, *World Tax Journal*, vol. 7, n. 3, 2015.

PETERS, C., *On the Legitimacy of International Tax Law*, IBFD Doctoral Series (31), Online

Books IBFD, 2014.

PIKETTY, T., *El capital en el siglo XXI*, México D. F., Fondo de Cultura Económica, 2014.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*, Madrid, Cuadernos de fiscalidad Lefebvre, 2018.

ROZAS VALDÉS, J.A., *Los sistemas de relaciones tributarias cooperativas*, Buenos Aires, Ediciones Olejnik, 2017.

ROZAS VALDÉS, J.A. (ed.), *La externalización de servicios tributarios. Una aproximación desde el Derecho comparado*, Madrid, Marcial Pons, 2015.

ROZAS VALDÉS, J.A. y COPPA, D., “Il “soft law” internazionale nel Diritto finanziario”, *Ars Interpretandi*, n. 2, 2017, pp. 67-87.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., “El multilateralismo frente a los problemas fiscales internacionales del siglo XXI”, *Revista de Contabilidad y tributación, CEF*, n. 418, 2018, pp. 5-36.

SCHÖN, W. (ed.), *Tax and Corporate Governance*, Berlín/Heidelberg, Springer, 2008.

SEN, A., *La idea de la justicia*, Madrid, Taurus, 2009.

SLOTERDIJK, P. (trad. Reguera, I.), *En el mundo interior del capital para una teoría filosófica de la globalización*, Madrid, Siruela, 2007.

SLOTERDIJK, P., *Fiscalidad voluntaria y responsabilidad ciudadana*, Madrid, Siruela, 2014.

SANZ GADEA, E., “El impuesto de sociedades en España y su engarce con el sistema de tributación internacional sobre los beneficios en el contexto de la globalización”, *RCyT CEF*, n. 425-426, 2018, pp. 37-122.

SCHARPF, F., *Governing in Europe: Effective and Democratic*, Oxford, Oxford University Press, 1999.

SERRAT ROMANÍ, M., *Los derechos y garantías de los contribuyentes en la Era digital. Transparencia e intercambio de información tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2018.

TRIVELLIN, M., *Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, Torino, Giappichelli Editore, 2018.

ZIZEK, S., *Problemas en el paraíso. Del fin de la historia al fin del capitalismo*, Barcelona, Anagrama, 2016.