

LOS SISTEMAS DE RELACIONES COOPERATIVAS: UNA PERSPECTIVA DE DERECHO COMPARADO DESDE EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Autor: José A. Rozas Valdés (*)
Universidad de Barcelona

DOC. n.º 6/2016

(*) Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación titulado "Modelos de relaciones tributarias en la Unión Europea". Modalidad: Programa Nacional de Proyectos de Investigación Fundamental. Subprograma de Proyectos de Investigación Fundamental no Orientada. Convocatoria 2012, referencia DE-R2012-38519, dirigido por el Prof. Dr. LUIS M. ALONSO GONZÁLEZ. La labor de documentación para el mismo se llevó a cabo, fundamentalmente, a lo largo de las estancias de investigación que realicé durante el primer semestre del 2014 en la Facultad de Derecho de la Universidad de Oxford, y en el *IBFD (International Bureau for Fiscal Documentation)* de Ámsterdam en el marco del programa de movilidad del profesorado del Ministerio de Educación y Ciencia. Además de con las mencionadas Instituciones que, junto con el IEF, me han facilitado esta investigación, son muchas las personas con quienes, personal y profesionalmente, he quedado en deuda al respecto. Es imposible no mencionar, con todo, a JUDITH FREEDMAN y PASQUALE PISTONE, ANZHELA YEVGENYEVA, JOHN VELLA y JOÃO NOGUEIRA, FIONA GATTY y ELIE TE HAGUE, JESÚS RODRÍGUEZ y CRISTINA GARCÍA-HERRERA. Así como quienes me han facilitado la relación con todos ellos, quienes han intervenido en la tramitación de todos los proyectos, y, especialmente, quienes han participado los últimos dos años en los seminarios mensuales celebrados en la Facultad de Derecho de la UB en el marco de los trabajos del grupo de investigación "Derecho tributario y política fiscal", nacido de la iniciativa del Maestro FERREIRO. A todos ellos mi más sincero agradecimiento.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

RESUMEN

PLANTEAMIENTO

CAPÍTULO I EL CLIMA FISCAL DEL SIGLO XXI

1. LOS MIMBRES DE LA GLOBALIZACIÓN FISCAL
2. LA APROXIMACIÓN CLÁSICA
3. NUEVOS HORIZONTES
 - 3.1. La base fiscal consolidada
 - 3.2. La deducción fiscal por imposición de los intereses financieros
 - 3.3. La deducción fiscal por aportaciones de capital
 - 3.4. La cooperación en los procedimientos de control tributario
 - 3.5. El “riesgo país” y el “riesgo reputacional”

CAPÍTULO II LOS MODELOS DE RELACIONES COOPERATIVAS

1. LA FORMACIÓN DEL PROCESO: LOS TRABAJOS DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL
 - 1.1. OCDE *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*
 - 1.2. OCDE *Seoul Declaration: Unrelenting rigidity*
 - 1.3. OCDE Estudio sobre el papel de los Intermediarios Fiscales
 - 1.4. *IFA Enhanced Relationship Project*
 - 1.5. OCDE *Co-operative Compliance: A Framework - From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*
2. CONCEPTO Y NATURALEZA
 - 2.1. Las relaciones cooperativas como modelo relacional
 - A) Prevención
 - B) Gestión
 - C) Revisión
 - 2.2. Las relaciones cooperativas como estrategias operativas con grandes empresas
3. FUNDAMENTOS Y CARACTERÍSTICAS
 - 3.1. Fundamentos lógicos
 - 3.2. Fundamentos normativos
 - 3.3. Características basilares
4. VENTAJAS
5. INCONVENIENTES
6. PROBLEMAS PRÁCTICOS
7. POLÍTICAS FISCALES
 - 7.1. Políticas sustantivas
 - 7.2. Políticas procesales
 - 7.3. Políticas organizativas
 - 7.4. Políticas de personal
 - 7.5. Políticas relativas a los intermediarios

CAPÍTULO III
LAS EXPERIENCIAS DEL REINO UNIDO

1. EL MARCO NORMATIVO
2. EL MARCO ORGANIZATIVO
3. EL MARCO ESTRATÉGICO
4. ESTRATEGIAS COOPERATIVAS PREVENTIVAS
 - 4.1. Simplificación normativa
 - 4.2. *Clearances*
 - 4.3. *Consultation*
 - 4.4. *Disclosure of tax avoidance schemes*
 - 4.5. *Tax in the Boardroom*
 - 4.6. *Business Tax Forum*
 - 4.7. El *Code of practice on Taxation for Banks*
5. ESTRATEGIAS COOPERATIVAS EN LA FASE DE GESTIÓN
 - 5.1. *Tax Compliance Risk Management*
 - 5.2. *Client Relationship Manager*
6. ESTRATEGIAS COOPERATIVAS EN LA RESOLUCIÓN DE LOS CONFLICTOS
 - 6.1. La Administración británica de justicia tributaria
 - 6.2. El marco estratégico cooperativo y la Administración de la justicia tributaria
 - 6.3. Los planes piloto de *ADR*

CAPÍTULO IV
LAS EXPERIENCIAS HOLANDESAS

1. *HORIZONTAL MONITORING*
 - 1.1. Las fases del modelo
 - A) La evaluación
 - B) El *compliance agreement*
 - C) El *tax control framework (TCF)*
 - D) Seguimiento y supervisión
 - 1.2. El programa para las medianas y pequeñas empresas
 - A) El *tax service provider* y el *relationship manager*
 - B) El acuerdo, *covenant*: formulación y contenido
 - 1.3. La evaluación del modelo
2. SISTEMAS DE MEDIACIÓN EN LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS

CAPÍTULO V
EL CONTRAPUNTO MEDITERRÁNEO

1. LA REFORMA ITALIANA DEL 2015
2. EL APUNTE ESPAÑOL
 - 2.1. Los precedentes
 - 2.2. La reforma del 2015
 - A) El artículo 92.2 LGT
 - B) Otras medidas cooperativas

CONCLUSIONES

ANEXOS

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

Durante los últimos años se están desarrollando en algunos ordenamientos jurídicos sistemas en los que la relación entre la Administración tributaria y las empresas, inicialmente las multinacionales, se plantean más en el plano de la cooperación y la confianza mutua que en el de la confrontación, tratando así de mejorar las cifras de recaudación y reducir la litigiosidad tributaria; adelantándose a la generación de los conflictos por la vía de la colaboración.

Estas fórmulas se han dado en denominar *Enhanced Relationship* y, últimamente *Co-operative Compliance*. Los países que han liderado este movimiento son Australia, Países Bajos y Reino Unido. La IFA abrió un foco de discusión sobre este particular¹, convocando un seminario específico sobre el tema en su congreso anual del año 2012, en Boston². La OCDE, por su parte, ha liderado esta política fiscal elaborando varios documentos –el último de más señalada importancia en 2013³– sobre el particular.

Este cambio de modelo en las relaciones entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes, que trasciende el estrecho ámbito –en el que ha nacido– de lo relativo a las grandes empresas, plantea problemas específicos y retos organizativos de entidad. El propósito de este documento es llevar a cabo un análisis de estas iniciativas –en particular de las experiencias británica y holandesa– desde la perspectiva de su eventual adaptación a la realidad española.

¹ IFA, "Initiative on the Enhanced Relationship, Key Issues Report", 2012.

² Cfr. http://www.ifaboston2012.com/handouts/IFA_enhancedrelationship.pdf (última consulta 26/07/2013).

³ Cfr. OCDE, *Co-operative Compliance: A framework-From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, París, 2013 (<http://www.oecd.org/ctp/administration/Co-operative-Compliance-Preliminary.pdf>). Existe versión en castellano con el título *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*.

PLANTEAMIENTO

Las necesidades financieras del Estado fiscal –en cuanto que depende de sus ingresos tributarios para subsistir– no han dejado de crecer, a un ritmo más que acelerado, durante todo el siglo XX⁴. Al mismo tiempo, advierte Hood⁵, y pese a que la opinión pública tiene la percepción de que los bienestantes y las grandes corporaciones pagan pocos impuestos, los Estados desarrollados –en términos generales– vienen aplicando políticas fiscales, en los últimos tiempos, encaminadas a aliviar la elevada presión fiscal directa e indirecta que recae sobre tales estamentos, con el objetivo de preservar la competitividad, las inversiones y el nivel de empleo. La evolución demográfica de occidente, es evidente, no contribuirá sino a acrecentar las tensiones fiscales en los países desarrollados, pues es innegable que traerá consigo un incremento de las necesidades financieras parejo a la disminución de la población con capacidad económica para sostenerlas⁶.

Hood identifica cinco condiciones para que un sistema fiscal funcione con reducidos costes de gestión y un nivel eficiente de recaudación: “censabilidad” (*listability*), o fácil identificación de la población susceptible de ser gravada; “conductibilidad” (*conduitability*) o capacidad para gestionar el sistema a través de un número manejable de intermediarios estables; “claridad estandarizada” (*standard clarity*) o capacidad de determinar y valorar las bases imponibles con un esfuerzo y ambigüedad limitados; “exigibilidad reforzada” (*reinforceability*) o posibilidad de controlar el sistema desde diferentes atalayas administrativas; y “sanciones cruzadas” (*cross-sanctions*) o que la evasión de un impuesto comporte desventajas en otras transacciones (como, por ejemplo, el cierre registral o la tributación desproporcionada de los beneficios repatriados desde un territorio de baja tributación)⁷. En este sentido, por ejemplo, hace notar que la evolución de las estructuras laborales hacia el autoempleo o la dispersión de los empleadores en múltiples pequeñas empresas y la explosión del comercio electrónico son circunstancias que complican la capacidad del sistema para censar a sus destinatarios y para determinar sus bases imponibles de modo sencillo y preciso. O, lo que es lo mismo, complica la capacidad de las Administraciones tributarias para realizar su trabajo de forma eficiente y económica.

Los Estados, por sí solos, en un escenario de economía globalizada y digitalizada son incapaces de desarrollar sus funciones tributarias con un nivel aceptable de eficacia y justicia. No les queda más remedio, quieran o no, que entenderse con quienes han de ser sus necesarios colaboradores: otros Estados, las grandes corporaciones y los, así llamados, intermediarios fiscales (*tax intermediaries*). En este sentido, por ejemplo, la capacidad de las empresas de telecomunicaciones y proveedoras de servicios de internet para censar clientes/contribuyentes y para gestionar/sujetar-a-gravamen sus operaciones es más que considerable. De modo que, por ejemplo en el terreno de la Economía digital, los Estados están condenados, si quieren preservar su capacidad de recaudación, a lograr un clima de franca cooperación con dichas empresas, que están llamadas a convertirse en las *key tax collector of the information age*⁸.

Otra estrategia para luchar contra la erosión de la capacidad tributaria de los Estados consiste en poner en común sus recursos caminando hacia una estandarización internacional de sus sistemas tributarios y de los procedimientos por los que discurre su aplicación efectiva. Al mismo tiempo, y como una estrategia complementaria de la precedente –aun cuando aparentemente pueda resultar contradictoria– el Estado será más eficiente en la medida en que sea capaz de acercarse a sus contribuyentes a través de institu-

⁴ En cifras que para ambos años son muy parecidas a las de España, la OCDE cifraba la evolución del gasto público medio en los países miembros de dicha Organización en 1965 en el 25,8% del PIB, estimando dicha magnitud para 1997 en el 37,2 % del PIB (Cfr. OCDE: *Revenue Statistics 1965/1998*, Paris, 1999, tabla 3, pp. 65-66). Si el cálculo se hace en términos de esfuerzo fiscal los porcentajes se incrementarían y, no cabe duda, aun cuando en los últimos veinticinco años la progresión habrá sido más suave, con carácter general –no es el caso de Suecia, Holanda, Japón o Irlanda, pero sí el de España– no se ha detenido.

⁵ “The Tax State in the Information Age”, en PAUL, T. V.; IKKENBERRY, G. J., y HALL, J. A. (eds.): *The Nation-State in Question*, Princeton University Press, 2003, p. 218.

⁶ V. NOGUCHI, Y.: “Aging of Population, Social Security and Tax Reform”, en ITO, T., y KRUEGER, A. O. (eds.): *The Political Economy of Tax Reform*, National Bureau of Economic Research, The University Press of Chicago, 1992, pp. 31-61. Los recientes movimientos migratorios desde Oriente próximo hacia Europa de cientos de miles de personas son más que significativos a este respecto.

⁷ “British Tax Policy Change as Administrative Adaptation”, en *Policy Sciences*, n. 18, 1988, pp. 3-31.

⁸ “The Tax State in the Information Age”, en PAUL, T. V.; IKKENBERRY, G. J., y HALL, J. A. (eds.): *The Nation-State in Question*, Princeton University Press, 2003, 229 pp.

ciones subcentrales con un conocimiento más preciso del territorio y con mayor capacidad de incidencia en el mismo, desarrollando, pues, los instrumentos que al respecto facilita el federalismo fiscal⁹.

La complejidad que han adquirido las relaciones sociales y económicas, los cauces jurídicos por los que discurren, su acelerada dimensión internacional e inmaterial –intangible– ha transformado por completo el escenario en el que se desenvuelven las relaciones tributarias. El mantenimiento de un ordenamiento tributario complejo en un mundo cambiante es imposible sin la información y la cooperación del conjunto de la sociedad.¹⁰

En los foros tributarios internacionales, y en algunas Administraciones tributarias, se lleva trabajando de plano, desde hace unos años, en el desarrollo de nuevos modelos de configuración de los sistemas tributarios, de organización administrativa y de gestión de las relaciones con los contribuyentes basados en la premisa de que el llamado “poder financiero” ya no es tanto poder y que, para conservar su identidad, es preciso reformularlo en términos cooperativos. Se trata de entender –también en el ámbito de las relaciones tributarias– que en la sociedad del siglo XXI la *potestas* del Estado resulta más menguada de lo que en ocasiones se está dispuesto a aceptar, y es preciso, imprescindible, reforzar la *autoritas* por la vía de la colaboración, de la participación¹¹.

Esta dimensión del fenómeno tributario no ha venido requiriendo en España toda la atención que merece. Como se ha hecho notar¹², son frecuentes los estudios, en nuestro país, sobre el diseño del sistema de tributos –de los grandes impuestos en esencia– al estilo del informe rendido por la última “Comisión de expertos” que reunió el Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas para tratar de discernir qué reformas acometer en el diseño de los diferentes impuestos que integran la nómina de los tributos estatales: la perenne búsqueda del impuesto óptimo, la dimensión sustantiva, *material*, del modelo. También son abundantes los análisis sobre los problemas jurídicos que se derivan de la aplicación de los tributos, la vertiente procedimental, *formal*, del sistema. Es escasa, por el contrario, la literatura que trata de adentrarse en los problemas que en todo lo anterior proyecta el entramado institucional, organizativo, del sistema. Y esta pieza, sin embargo, es esencial, nuclear, para comprender y mejorar el funcionamiento del conjunto¹³.

Probablemente la razón del abandono de esta perspectiva tenga raíces académicas. Es bien sabido que hasta bien avanzado el siglo XX el estudio científico del fenómeno financiero aparecía revestido de una denominación que el maestro Sainz de Bujanda calificaría de “sincrética” en la que bajo un

⁹ “The Tax State in the Information Age”, en PAUL, T. V.; IKKENBERRY, G. J., y HALL, J. A. (eds.): *The Nation-State in Question*, Princeton University Press, 2003, pp. 231-232.

¹⁰ “No debería olvidarse que, en todos los países de nuestro entorno y aunque siempre resulte legalmente obligatorio, el cumplimiento tributario posee un alto componente de voluntariedad sin cuyo concurso la gestión de los impuestos resultaría imposible de hecho por muy altas que fuesen las sanciones aplicables.” COMISIÓN DE EXPERTOS, PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO, *Informe para la reforma del sistema tributario español*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2014, p. 48 (<http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>).

¹¹ “Una Administración para la que el orden social es un mero dato exterior y ajeno a ella, puede constituirse sobre la base del *imperium*, pues su operativa cotidiana se reduce a mantener ese orden que le viene dado frente a quienes ocasionalmente pretenden alterarlo. Pero cuando la tarea ya no se reduce a esto y la Administración se transforma en una instancia conformadora del propio orden, y hace suyo el empeño de asegurar la propia infraestructura de la existencia individual y social, mandar no basta. Es preciso convencer, sumar voluntades (...)” FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T-R., “Administración imperativa y Administración concertada en la vida económica”, en *El nuevo Derecho de la empresa*, Madrid, 1989, pp. 51 y ss. Dicho de otro modo, e invirtiendo la famosa premisa leninista: “El fundamento del sistema es una aceptación social mínima de sus objetivos y procedimientos. Cuando se generaliza la repulsa del modelo financiero adoptado, éste se convierte en inviable. La confianza es, al menos, tan imprescindible como el control. El miedo no basta. Un sistema financiero es un entramado complejo de relaciones humanas, y como tal sólo se sostiene sobre un presupuesto básico de libertad.” (Del autor, “La gestión del dinero público en España”, en *Cuadernos Jurídicos*, núm. 23, 1994, p. 10.)

¹² Cfr. RUIZ-JARABO COLOMER, I.: *Estado fiscal y democracia. La Agencia tributaria en perspectiva*, CE Consulting empresarial-Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 20-21.

¹³ En este sentido, en España desde la *Generalitat de Catalunya* se ha impulsado un conjunto de estudios verdaderamente rigurosos y técnicamente impecables –más allá de la valoración política que su objetivo pueda merecer– sobre cómo debería de articularse, en su dimensión organizativa, una Administración tributaria eficiente en un entorno globalizado como el actual [Vid. IGLESIAS CAPELLAS J. (Dir.): *Nou Model d'Administració tributaria* (http://presidencia.gencat.cat/ca/ambits_d_actuacio/transicio-nacional/nou-model-dadministracio-tributaria-00001/, últ. consulta 18/09/2015)]. En total el ejercicio realizado abarca nueve informes que en su conjunto constituyen un esfuerzo de análisis global de la cuestión ciertamente ciclópeo y consistente. Pues bien, el hilo conductor de todo ello, y así se resalta en la presentación que de los trabajos hace su director, es la necesidad de implantar un modelo cooperativo de administración de los tributos en línea con las directrices de la OCDE y de las Administraciones tributarias líderes al respecto, como la holandesa y la británica –en cuyo análisis se centra este trabajo–, la australiana, significativamente, y la sueca.

rótulo omnicomprensivo y vaporoso, “Ciencia de la Hacienda”, se amalgamaban el abordaje del particular desde sus más variopintas perspectivas. La depuración del método –que en buena medida ha conducido a su deformación– decantó su estudio hacia dos familias científicas, los economistas y los juristas, que conviven con sus mutuos recelos, atrincherados en sus respectivos territorios dogmáticos que toman forma de Departamentos universitarios, revistas y editoriales especializadas, foros de discusión, y asociaciones profesionales.

Curiosamente, en este proceso de decantación metodológica de la clásica Ciencia de la Hacienda, al menos así ha sido en España, quienes se han situado –con honrosas excepciones– al margen del debate han resultado ser los politólogos y los sociólogos, los estudiosos de la Ciencia de la Administración. Esta situación ha traído consigo el progresivo abandono del interés por los problemas que aquejan al sistema en lo que tiene que ver con la dimensión organizativa, operativa, de las instituciones que están llamadas a administrarlo. Y ello pese a que, como no se cansaba de recordar otro gran maestro de la historia reciente de la Hacienda pública española, D. César Albiñana, recordando al gran Luigi Enaudi, un sistema tributario vale lo que vale su Administración. El diseño y promoción de modelos de relaciones cooperativas en la aplicación de los sistemas tributarios se inserta, en términos disciplinares, en el ámbito de las técnicas de gestión pública, de la Ciencia de la Administración, e incide de forma señalada sobre los modelos operativos de las instituciones responsables de la administración de los tributos, del modo en el que gestionan sus recursos, organizan su actividad y se relacionan con los contribuyentes. Más allá –aun cuando, sin duda, proyecte una considerable influencia sobre tales aspectos– del diseño de la normativa general y específica de cada tributo, o de los procedimientos por los que discurre su aplicación.

Esto no es así en otros países y, particularmente, no lo es en algunos foros internacionales –la OCDE señaladamente– desde los que se observa la complejidad del fenómeno tributario en su perspectiva global, de conjunto, y en los que se está atento a los problemas que presentan los sistemas tributarios no sólo en cuanto a su configuración y aplicación, sino en cuanto al modo en el que se organiza su administración efectiva.

Esta es la perspectiva en la que, a partir de los trabajos de la OCDE, se enmarca lo que empezó por identificarse como *enhanced relationship*, y ahora se viene denominando *co-operative compliance*, relaciones cooperativas. El énfasis de esta aproximación al fenómeno financiero no recae sobre el esfuerzo por desentrañar la piedra filosofal del ideal de cuál debiera de ser el más justo –equitativo– de los impuestos, los aspectos sustantivos del sistema, ni sobre el modo de aplicarlos con pleno respeto a la legalidad que los regula, su dimensión formal, sino sobre cómo gestionarlo, administrarlo, de modo que –sin merma de la justicia ni de la legalidad– resulte lo más eficiente posible. Tratando, como dijera aquél memorable ministro de finanzas de Luis XIV, Colbert, de “desplumar el ganso con el mínimo de alaridos”, maximizando el beneficio y reduciendo el coste del proceso para conseguir un resultado financiero aceptablemente justo o, más bien, lo menos injusto posible¹⁴.

El movimiento arranca de la constatación por la OCDE, en la primera década del presente siglo, a la que siguen algunos otros foros internacionales, de que en el presente clima fiscal –a cuya somera descripción se dedica el primer capítulo de este estudio, como pórtico imprescindible de lo que constituye su objeto específico– los Estados no pueden seguir compitiendo con las multinacionales, y entre sí, por los recursos fiscales, en un combate desigual en el que éstas terminan por disponer de mayor información e instrumentos de planificación que las Administraciones públicas. Es así como se llega a la conclusión de que es preciso evolucionar desde la confrontación como pauta de comportamiento hacia la cooperación (del latín *operare* –hacer, trabajar– y *co*, en común). Desde aquellos primeros documentos, en los que se empieza a identificar este nuevo modelo de relaciones como reforzadas, *enhanced*, se llega –en distintas etapas– hasta el documento del 2013 en el que se adopta la terminología de *co-operative compliance* y se pasa revista a la génesis, desarrollo y resultados de todo el proceso¹⁵.

El capítulo segundo del trabajo se dedica a repasar este itinerario de documentos internacionales sobre el particular (epígrafe 1) para, a partir de los mismos y de sus frutos, tratar de desgranar su

¹⁴ “Leaving aside arguments from economic efficiency, the task of the tax system is to provide a balance between the state and the taxpayer and to ensure that the system is fair or, perhaps, more realistically, minimally unfair.” TILLEY, J.: “The Avoidance Problem: Some UK Reflections”, en J. FREEDMAN (ed.), *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Task Risk Management*, OUCBT, 2008, pp. 67

¹⁵ OCDE, *Co-operative Compliance...*, ob. cit., *passim*.



naturaleza y objeto (epígrafe 2), sus características (epígrafe 3), ventajas (epígrafe 4), inconvenientes (epígrafe 5), problemas que suscita en su práctica (epígrafe 6) y traducción en políticas fiscales concretas (epígrafe 7).

Los capítulos tercero y cuarto se centran ya en la exposición y análisis de la plasmación de este movimiento en dos de los países europeos que han liderado estos movimientos de gestión pública: el Reino Unido, en lo que allí se ha dado en llamar *Tax Risk Management*, y los Países Bajos, cuyos procedimientos de *horizontal monitoring* se han convertido en seña de identidad de su Administración tributaria. Dedicando un último capítulo a dar noticia del contrapunto que el legislador italiano, en fechas recientes, ha aportado a la cuestión y al apunte que de todo ello se puede entrever en el sistema tributario español.

CAPÍTULO I

EL CLIMA FISCAL DEL SIGLO XXI¹⁶

1. LOS MIMBRES DE LA GLOBALIZACIÓN FISCAL

No tendría sentido intentar aquí siquiera una aproximación a los retos ante los que la globalización económica y financiera ha enfrentado a los Tesoros públicos occidentales, a la Economía pública clásica. Otros, y de modo extenso, lo han hecho ya, desde la perspectiva del fenómeno en sí y desde el de la reacción que ante el mismo se ha desatado entre los Gobiernos más afectados por el mismo, el G-20, en forma de medidas y proyectos para afrontarlos de forma coordinada¹⁷.

La relevancia que la política fiscal ha adquirido en los últimos años en la opinión pública es más que considerable, y sorprendente. Las noticias sobre el reducido gravamen al que resultan sujetos los beneficios de determinadas multinacionales, merced al modo en el que llevan a cabo la planificación fiscal de su actividad han pasado del entorno de los estudios especializados, los despachos profesionales y las oficinas de las Administraciones tributarias al debate público “indignado” a través de las herramientas de comunicación que facilitan las llamadas “redes sociales”¹⁸.

En una aproximación, tal vez precipitada, al particular se viene a calificar –con notorio escándalo– tal estado de cosas como una palmaria manifestación de conductas fraudulentas, ilícitas, de evasión fiscal, merecedoras de un duro reproche por el común de los ciudadanos que, por el contrario, realizan un más que considerable esfuerzo fiscal para aportar a las arcas públicas los recursos financieros requeridos para la cobertura de los gastos públicos. Hasta tal punto ha llegado la campaña de desprestigio social emprendida contra quienes así se comportan que, preocupados por el coste que la misma les podía suponer en términos de reputación, alguna de las compañías afectadas por dicho reproche, *Starbucks*, llegó a ofrecer al Gobierno británico una reparación económica a modo de compensación por sus discutibles estrategias de ahorro fiscal¹⁹.

La cuestión reviste una mayor complejidad. Ciertamente, ni siquiera en el ámbito científico hay un acuerdo pacífico sobre cómo se han de calificar –y si son lícitas o ilícitas– ese elenco de comportamientos financieros de las multinacionales: *fraus legis*, evasión tributaria, abuso del Derecho, economía de opción, simulación negocial, con sus variantes en inglés –*sham*, *tax avoidance*, *tax fraud*, *substance v form*– son expresiones que se barajan, confunden y desconciertan en el tratamiento de la cuestión por quienes se enfrentan a su consideración –con mayor o menor rigor técnico– desde el Derecho, la Economía, la Política o la Sociología. No se ha de pretender, por tanto, de la opinión pública una precisa distinción entre toda esa maraña de conceptos y calificativos en los que se entremezcla lo legítimo con lo delictivo, sin apenas distinción ni fronteras nítidas entre una cosa y otra²⁰.

¹⁶ Una primera versión de este capítulo se publicó como “La cooperación por los beneficios de las multinacionales”, en *Revista Interactiva Actualidad*, Aedaf, núm. 31, 2013, pp. 1-10.

¹⁷ Cfr. por todos, en la literatura española, ROSEMBUJ, T.: *Principios globales de fiscalidad internacional*, 2.ª ed., El Fisco, Barcelona, 2013, 402 pp.; y CAZORLA PRIETO, L. M.: *El Gobierno de la Globalización Financiera: Una Aproximación Jurídica*, Aranzadi/Thomson Reuters, 2010, 217 pp.. Respecto de la abundantísima producción científica sobre el particular en lengua inglesa, baste con mencionar MILLER, A., y OATS, L.: *Principles of International Taxation*, 4.ª ed., Bloomsbury, 2013, 732 pp..

¹⁸ Es verdaderamente notable el volumen de especialistas de todo el mundo, con muy diversos intereses, y de ámbitos profesionales variopintos, que han logrado agregar redes –con índices de difusión igualmente notables– que están construidas desde la preocupación y el interés por los fenómenos de evasión fiscal, como *Tax Justice Network* (<http://www.taxjustice.net/>). Lo que, sin dejar de evidenciar las graves disfunciones que en términos de justicia presentan los sistemas tributarios –las finanzas públicas– internacionales, no ha dejado, por otra parte, de generar abundantes malentendidos y flagrantes distorsiones al sumergirse una materia eminentemente técnica como esta, y de una complejidad jurídica y económica más que considerable, en pasto de lo que un reconocido estudioso de la Filosofía política más reciente califica de ruidosa y anónima *shitstorm* (literalmente, tormenta de mierda) que, sin duda, pone en jaque al poder, desde el momento en que: “Ninguna jerarquía inequívoca separa al emisor del receptor. Cada uno es emisor y receptor, consumidor y productor a la vez. Pero esa simetría es perjudicial al poder. La comunicación del poder transcurre en una sola dirección, a saber, desde arriba hacia abajo. El reflujo comunicativo destruye el orden del poder. La *shitstorm* es una especie de *reflujo*, con todos sus efectos destructivos.” [BYUNG-CHUL, H.: *El enjambre*, (trad. RAÚL GABÁS), Col Pensamiento Herder (MANUEL CRUZ, dir.), Herder, Barcelona, 2014, p. 16.]

¹⁹ “*Starbucks accede a pagar más impuestos al Reino Unido*”, *Expansión.com*, (<http://www.expansion.com/2012/12/07/empresas/distribucion/1354870041.html>) (última consulta, 23/01/2015).

²⁰ En la literatura tributaria británica es frecuente hablar de *boundaries*, las fronteras –difusas y discutidas por naturaleza– entre lo lícito e ilícito en el ámbito tributario. Con particular acierto, una recopilación de estudios editado por JUDITH FREEDMAN

Lo primero de lo que se ha de ser consciente es, pues, de que se transita un terreno pantanoso difícil de recorrer a lomos de la demagogia y de la penuria intelectual. En una ya clásica, de recurrente cita, Sentencia del Tribunal Supremo norteamericano, de las primeras décadas del pasado siglo²¹, se afirmaba que no existe un deber patriótico de satisfacer cuantos más impuestos sea posible, sino única y exclusivamente los que de conformidad con la ley resulten exigibles. Buena parte, pues, del modo en el que las multinacionales organizan su actividad empresarial –en aras de lograr ahorros en el pago de impuestos– son el reflejo de planificaciones fiscales perfectamente lícitas –en términos de Derecho positivo– que se desenvuelven al amparo –e incluso al cobijo de estímulos específicos– de la normativa que rige las relaciones tributarias internacionales. De convenios internacionales –bilaterales o multilaterales– suscritos al respecto por Estados soberanos, o de disposiciones unilaterales dictadas por sus Gobiernos, más o menos discutibles, como las que en la actualidad son objeto de investigación por la Comisión Europea –por cuanto pudieran calificarse como Ayudas de Estado– en relación a los acuerdos suscritos por Luxemburgo, Holanda e Irlanda con renombradas multinacionales como Fiat o Apple.

Entre toda esa maraña normativa los asesores fiscales de dichas compañías trabajan en el diseño de estructuras, más o menos sofisticadas, confeccionadas con el cáñamo del Derecho positivo tributario –nacional e internacional– vigente en los distintos Estados que conviven en el orden jurídico mundial. Cuando aciertan con un producto de planificación fiscal, *tax shelter*, como el *double irish* o el *dutch sandwich*, que permite a las sociedades para las que trabajan el logro de ahorros fiscales en sus cuentas de resultados, lo hacen en beneficio de sus accionistas y de la preservación de su actividad –de sus propios puestos de trabajo, por qué no decirlo– sin vulnerar abiertamente –aunque muchas veces forzando su sentido– ninguna disposición jurídica. Es más, no en pocas ocasiones lo hacen cautivados por incentivos y beneficios creados por los propios Estados, que compiten entre ellos para atraer hacia sus jurisdicciones las inversiones y actividades de estas empresas²², como en el caso de la promoción que el Gobierno belga realizó de su país como destino atractivo para inversiones extranjeras, en virtud de alguna de sus peculiaridades tributarias, bajo el lema *Only in Belgium*. Cuando Nestlé concentra toda la actividad de tesorería de sus filiales europeas en Luxemburgo lo hace al calor de una de las libertades fundamentales de la Unión Europea –la de libre circulación de capitales– en el marco de un mercado único europeo que goza de la atenta protección del Derecho comunitario europeo²³.

La difunta Lady Thatcher introdujo en el debate al respecto una idea que ha logrado un destacable predicamento. Del mismo modo que el motor de la Economía privada se alimentaría del beneficio y de la competencia, las Economías públicas deberían de competir entre ellas por los recursos fiscales de los contribuyentes, con las armas de una gestión eficiente y eficaz de los mismos. A mi entender este aserto encubre un sofisma. Si es que fuera cierto que el único motor eficiente de la actividad económica es el beneficio y la competencia²⁴, en todo caso tales variables no son acríticamente trasladables al

–significada especialista en la materia– de consulta ineludible para el estudio de las relaciones cooperativas, se titula con una expresión traducible por “más allá de las fronteras” (*Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Task Risk Management*, OUCBT, 2008, 205 pp.) en el marco de la prospección de vías creativas de tratamiento del eterno problema con el que se enfrentan cada día los asesores fiscales, funcionarios y académicos en la aplicación e interpretación del Derecho tributario: la delimitación de las lindes, las fronteras, entre lo admisible y lo reprochable. Probablemente la sublimación de este pantano conceptual ha venido dada de la extraña y viscosa expresión de inusitado éxito en la materia que, puesta en circulación por la OCDE, ha venido a centrar todos los debates recientes en el mundo de la fiscalidad internacional –“planificación fiscal agresiva”– que es probablemente, de imposible acotamiento en términos jurídicos: ¿cuál es el significado técnico jurídico del adjetivo “agresivo”? ¿qué puede calificarse como tal?, ¿con qué efectos jurídicos?

²¹ Cfr. *Gregory v Helvering* 293 US 465 (1935). En la misma línea, y de la misma época, en el Reino Unido constituye el origen de toda una línea argumental *Duke of Westminster* [(1936) AC 1], que experimenta un giro copernicano en *Ramsay* [(1982) AC 300] matizado en *Barclays Mercantile* [(2004) UKHL 51].

²² En el mismo sentido, y a propósito de la imposición indirecta –ámbito, por lo demás, objeto de un apreciable nivel de armonización en la UE– JOSÉ MANUEL LARA amenazaba en *La Vanguardia* que si no se reducía en España el IVA de las ediciones electrónicas –en la actualidad sujetas a un tipo de gravamen del 21%– se llevaría a París su línea de negocio casadellibro.com (<http://www.lavanguardia.com/20130423/54372708115/lara.html>) (última consulta 23/01/2015).

²³ “Nestlé traslada su mesa de Tesorería a Luxemburgo”, en *Economía Digital* (http://www.economiadigital.es/es/notices/2013/03/nestle_traslada_su_mesa_de_tesoreria_a_bruselas_39081.php) (última consulta 23/01/2015).

²⁴ Un pensador austriaco que goza de un estimable predicamento entre los llamados movimientos “antisistema”, CHRISTIAN FELBER, propone en uno de sus libros –*La Economía del bien común*, Deusto, 2012– un “nuevo” orden económico basado en la colaboración y el bien común como criterios rectores que suplanten a la competencia y al afán de lucro que presidirían la Economía capitalista. Y entrecomillo lo novedoso de su pensamiento pues él mismo –no lo oculta– lo liga a la tradición escolástica que en el pensamiento católico arranca en la recepción de ARISTÓTELES llevada a cabo por Santo TOMÁS DE AQUINO y que llega

terreno de las Economías de los sectores públicos. Por una razón bien sencilla de entender: para que se pueda hablar de libre competencia en un mercado, las condiciones en las que la misma se desarrolla entre los distintos actores en liza han de ser –siquiera aproximativamente– de igualdad de oportunidades en cuanto al marco normativo y el acceso a la información. Pues bien, tales condiciones es ontológicamente imposible que se produzcan en el marco de las finanzas públicas de los distintos Estados que conviven en el concierto internacional. Y es que, más allá de cualquier otra discusión al respecto, las necesidades financieras de los Estados en cuanto a la obtención de recursos públicos para el sostenimiento de las mismas son radicalmente diferentes entre sí. Y dado que –y a pesar de que no haya “fundamento que justifique renta sin Estado o Estado sin contribuyentes”²⁵– es a los Estados a quienes corresponde determinar de qué rentas disponer y de qué contribuyentes detraerlas, es evidente que España no puede “competir” en igualdad de condiciones al respecto con Luxemburgo o con Panamá. Mucho menos se le puede exigir a un Estado soberano –sin un previo acuerdo– como pretendió el Presidente Sarkozy de Irlanda al hilo de su crisis financiera, que eleve el tipo de gravamen de su impuesto sobre los beneficios societarios o, en un plano más pedestre, ni siquiera que establezca tal impuesto. ¿Si sus necesidades financieras no lo requieren, por qué razón lo ha de establecer?: ¿Únicamente porque existe en otros Estados?

Tampoco se puede hablar con rigor de “competencia fiscal” porque no concurre –de modo alguno– el otro requisito para que ésta pudiese existir, la igualdad en el acceso a la información. En esta materia es más que evidente lo que se ha definido como *asymmetric information*, que subyace tras las políticas de relaciones cooperativas que han germinado en distintas Administraciones tributarias²⁶, una expresión que en definitiva no vienen sino a constatar que las multinacionales, y los grandes despachos de asesoramiento fiscal internacional, disponen de más recursos e información para diseñar sus estrategias y productos fiscales que los que están al alcance de las propias Administraciones tributarias para afrontar, unas y otros, de forma eficaz la gestión de las obligaciones tributarias.

Salvo que, como el Banco Central Europeo se ha encargado de demostrar, las finanzas públicas de un Estado sufran de un desequilibrio estructural tan marcado que las hiciera rehenes de los mercados de Deuda pública. Lo que no hace sino evidenciar que, en absoluto, podrían llegar a alcanzar unas condiciones aceptables en las que competir fiscalmente con otros Estados. De hecho, a la vista está, los Estados europeos que han estado –o están– sujetos a estas condiciones –Irlanda, Grecia, Portugal y Chipre– por haberse visto obligados a “beneficiarse” –¿tal vez, “sufrir”?– una operación de “rescate” encaminada a salvar sus sistemas financieros de la quiebra han puesto el acento –salvo en el último caso y por razones ligadas al modo pintoresco en el que captaban capitales– en las políticas fiscales vinculadas al consumo, a las rentas del trabajo, a las pensiones públicas y a los sueldos y contratación de los empleados públicos. No en la tributación de los capitales y de los beneficios societarios, terrenos en los que los riesgos que se asumen al elevar la presión fiscal –en una economía globalizada– son los de perder a la par recaudación y actividad productiva²⁷.

Si a todo ello le unimos que la actividad económica, cada vez en mayor medida, y es así buscado, tiene una dimensión que trasciende las fronteras políticas²⁸, lo que implica que las empresas que compiten en ese mercado global están legitimadas para elegir desde qué sede fiscal organizar la ordenación de sus negocios –máxime cuando la materia prima de los mismos es inmaterial, intangible– nos encontramos ante un panorama en el que los Estados no pueden ya competir, luchar, por los beneficios de las multinacionales combinando la amenaza de la coerción unilateral con la zana-

hasta la encíclica de BENEDICTO XVI, *Caritas in veritate*, en la que se reivindica la economía del don, de la gratuidad. Cfr. al respecto A. ARGANDOÑA, “Don y gratuidad en la empresa”, en MELÉ, D., y CASTELLÀ, J. M. (eds.): *El desarrollo humano integral*, Ite, Barcelona, 2010, pp. 227-242, y, en la misma obra, J. M. LOZANO, “La empresa ante la sostenibilidad y el bien común”, pp. 273-286. No es casual la raíz común de los adjetivos –colaborativa y cooperativa– con los que se caracteriza este modelo de concepción de las relaciones económicas, en un caso, y tributarias, en el otro. Le debo el hacerme caer en la cuenta de esta sugestiva concomitancia al Prof. FERREIRO, que me la sugirió en una de las sesiones de los seminarios que periódicamente celebramos en el Grupo de investigación de la Facultad de Derecho de la UB, que él fundó, en los que nos sigue honrando, ya jubilado, con su participación y magisterio.

²⁵ ROSEMBUJ, T.: *Principios globales de fiscalidad internacional*, 2.ª ed., El Fisco, Barcelona, 2013, p. 22.

²⁶ A esta circunstancia, enfáticamente advertida por STIGLITZ, se hace referencia en los trabajos de la OCDE sobre relaciones cooperativas como una de las variables que las alimenta (*Cooperative compliance...*, ob. cit., p. 50).

²⁷ “Economic experts are unanimous in arguing that high taxes on corporate earnings and investment capital in a globalized world characterized by open economies and unrestricted movement of capital are particularly damaging”, LODIN, S. O.: *The Making of Tax Law. The development of Swedish Taxation*, IFBD/Iustus Förlag, Amsterdam, 2011, p. 149.

²⁸ “El hecho global, por definición, es transnacional” (ROSEMBUJ, T.: *Ibidem*, p. 19).



horia del incentivo fiscal (*harmful tax competition*). Aunque lo sigan haciendo –unos más y otros menos– el camino a emprender no ha de ser ya tanto el de la confrontación –entre Estados y entre estos con las multinacionales– sino el de la colaboración y la cooperación entre todas las partes en liza.

Lo cierto y verdad es que el modelo tradicional de relaciones tributarias descansa sobre una estrategia que los anglosajones denominan de *hide and seek*, o *catch if you can*, el clásico juego del “escondite inglés”, en el que los asesores fiscales arriesgan en la ordenación de las actividades empresariales o patrimoniales de sus clientes para lograr la menor tributación efectiva posible, *ETR* (*Effective Tax Rate*), llegándose a calcular en cifras cercanas a 1,5 billones de dólares los beneficios encaminados, *profit shifting*, hacia paraísos fiscales de los que, paradójicamente, no siempre resulta sencillo disfrutar o repatriar. Mientras tanto, las Administraciones tributarias juegan la partida tratando, por una parte, de cazar esas fugas de ingresos pero sin renunciar siempre a captar las provenientes de otros Estados con los que “compiten” por la atracción de capitales y actividad productiva.

Los comentaristas ubican el inicio de la crisis de este paradigma de relaciones de confrontación –arriesgo, eventualmente afronto la sanción y, con casi seguridad, litigo– en el inicio del siglo, con los atentados del 2001 y la crisis de Enron. Es entonces cuando en el Derecho mercantil norteamericano se abre paso de forma decidida todo un movimiento normativo, en torno a la ley *Sarbanes Oxley Act 2002* de responsabilidad social corporativa, de vigilancia más detenida de los movimientos financieros, de regulación atenta de la responsabilidad de los administradores, que se extiende al ámbito de las responsabilidades en materia fiscal. Se empieza a trabajar ya decididamente en diseñar un marco de cooperación administrativa, de intercambio de información con trascendencia tributaria, de cerco a los paraísos fiscales, que ha alcanzado velocidad de crucero al albur de la última crisis financiera y de las disposiciones al respecto adoptadas en la Unión Europea²⁹ y en la OCDE, en el marco de los acuerdos y trabajos del *Global Forum for Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*³⁰, en la aproximación americana al fenómeno que ha adoptado forma de ley nacional impuesta vía convenios, *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*³¹, y, señaladamente, en las iniciativas impulsadas por la OCDE bajo la denominación *BEPS, Base Erosion Profit Sifting*³².

2. LA APROXIMACIÓN CLÁSICA

El sistema clásico para delimitar la vinculación de los rendimientos de las entidades multinacionales con las distintas jurisdicciones fiscales en las que operan discurría por las llamadas políticas de precios de transferencia. En esencia, para evitar que –en ausencia de contraposición de intereses– las empresas con actividad en distintos países diseñaran sus políticas de precios internos en aras de evidenciar la mayor parte de sus beneficios en el territorio fiscal con una menor tributación, los Estados condicionaban dichas políticas al respeto de unos requisitos objetivos en cuyo contenido ha tenido un marcado protagonismo la OCDE³³, a partir de las categorías elaboradas al efecto desde la Administración tributaria norteamericana.

Esta aproximación al problema, sin embargo, comienza a dar síntomas de agotamiento –aun cuando no sea previsible, ni tan siquiera, ¿tal vez?, posible o deseable, su completo abandono– por varias razones:

- i) Cada vez es más evidente que el principio de *arm's length* –lo que se hubiera pactado entre partes independientes– es insuficiente en situaciones en las que, sencillamente, esas partes, la llamada “comparabilidad”, no existen: ¿qué se pagaría por el uso de la marca *Coca-Cola*?
- ii) El que sea difícil otorgar un valor razonable a activos intangibles –como una marca o una cartera de clientes– y establecer el pago de cánones equilibrados en las relaciones intra-grupo o el que no sea

²⁹ Cerrado ya este trabajo la Comisión de la UE ha presentado un ambicioso paquete de lucha contra la elusión fiscal [COM(2016) 23 final] –presentado bajo el título de “Estrategia exterior para una imposición efectiva” [COM(2016) 24 final]– que se enmarca en la estela de las iniciativas *BEPS* publicadas el pasado mes de octubre, verdaderamente sintomático en este orden de cosas: incluye la modificación de la Directiva 2011/16/UE [COM(2016) 25 final] y la aprobación de una nueva Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior [COM(2016) 26 final].

³⁰ <http://www.oecd.org/tax/transparency/> (última consulta, 27/01/2015).

³¹ Cfr. MARTÍN DÉGANO, I., y HERRERA MOLINA, P. M. (coord.): “Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)”, *Documento de trabajo del IEF*, núm. 8, 2014.

³² <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>.

³³ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transferpricingguidelinesformultinationalenterprisesandtaxadministrations.htm>).

sencillo objetivar los costes comunes de gestión, financiación o investigación y desarrollo, no quiere decir que tales conceptos no existan. Las políticas “agresivas” al respecto de algunos ordenamientos tributarios que restringen, a veces arbitraria y excesivamente, los pagos de intereses o de cánones en el seno de un grupo de empresas o establecen inusitadas obligaciones de documentación, no guardan, en ocasiones, una razón de proporcionalidad.

- iii) La desmaterialización de buena parte de los objetos imponible en el tráfico internacional, en el marco de la actividad económica que se desarrolla en formato *on-line*, introduce elementos en la política de precios de transferencia de más que compleja resolución. Sólo el determinar en qué jurisdicción fiscal es residente la sociedad que opera en tal ámbito es ya problemático: ¿Dónde radica el servidor?, ¿dónde se ha constituido la sociedad?, ¿dónde se reúne el consejo de administración?, ¿dónde residen los administradores?
- iv) La complejidad documental que comporta la delimitación y el control de los protocolos de precios de transferencia y las dificultades de resolver los conflictos que al respecto se puedan plantear –en los que, necesariamente, van a resultar implicadas, al menos, dos Administraciones tributarias– llevan consigo que la operatividad de estos sistemas tenga un coste de gestión –tanto para los contribuyentes como para las Administraciones– excesivamente elevados.

No deja de llamar la atención que, siendo estos los problemas que se plantean al respecto en el plano internacional, la Administración tributaria española haya centrado su atención en la materia –operaciones vinculadas en la terminología patria– en un desaforado afán de exigir desorbitadas obligaciones de documentación a empresas y particulares cuya actividad no se desenvuelve en entornos internacionales, imponiendo sanciones desproporcionadas por el incumplimiento de estos deberes. No parece que tal cosa tenga nada que ver con lo que se hace a nivel internacional en la materia: en muchos casos las “operaciones vinculadas nacionales” ni siquiera son objeto de atención por los ordenamientos tributarios comparados. En Derecho internacional tributario se suele hablar de “planificaciones fiscales agresivas”. Pues bien, la política de la Agencia tributaria española en lo relativo a obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas nacionales bien se podría calificar de “prácticas administrativas agresivas”³⁴.

3. NUEVOS HORIZONTES

Sin ánimo de exhaustividad –todas las llamadas iniciativas *BEPS* de la OCDE se encaminan en esta dirección– baste con dar cuenta aquí de cuatro líneas de trabajo –en algunos casos traducidas en realidades, o propuestas, normativas– que se vienen vislumbrando en el horizonte de las políticas fiscales relativas a la tributación de los beneficios societarios de las empresas multinacionales: a) la consolidación de bases fiscales; b) la deducción fiscal por doble imposición de los intereses financieros; c) la deducción por inversiones de capital; d) la cooperación en los procedimientos de control tributario. Todos estos sistemas tienen un común denominador, que es el de aceptar el inveterado consejo del clásico: “si no puedes luchar, únete”. En definitiva, pasar del plano de la inútil precaución –parafraseando a Rossini– a la colaboración fructífera.

3.1. La base fiscal consolidada

Una de las propuestas estrellas de la Comisión europea al respecto es la llamada base fiscal común consolidada, *CCCTB*, por sus siglas en inglés (*Common Consolidated Corporate Tax Base*)³⁵.

³⁴ Este tipo de políticas de trazo grueso la propia Comisión europea las ha calificado de forma bien explícita: “...sería lamentable que, para no ser acusados de discriminación, los Estados miembros ampliaran la aplicación de las medidas contra las prácticas abusivas destinadas a reducir la evasión transfronteriza a situaciones puramente internas en las que no exista ningún riesgo en este sentido.” Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa, dentro de la Unión Europea y en relación con terceros países, COM (2007) 785 final.

³⁵ Para una explicación general de la iniciativa, plasmada en la propuesta de la Comisión COM/2011/121, y ulterior documentación relativa a su génesis y contenido puede consultarse la información que al respecto se ofrece en la página oficial de la Comisión europea: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/ (última consulta 23/01/2015). El 18 de marzo de 2015 la Comisión publicó un paquete de medidas destinadas a crear más transparencia en la fiscalidad societaria y el 8 de diciembre el ECOFIN ha anunciado medidas encaminadas a recibir en el Derecho de la UE algunas de las iniciativas *BEPS* a las que ya se ha aludido, *ut supra* nota 29 y a presentar a lo largo del 2016 una nueva versión de la propuesta de *CCCTB*. En el plano científico, *vid.* LANG, M.; PISTONE, P.; SCHUCH, J., y STARINGER, C.: *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Linde, Viena, 2008.

La propuesta de la Comisión tiene su origen en una idea nacida en el seno de la comunidad científica y bautizada como *Home State Taxation*³⁶. En definitiva, se trata de llevar al plano internacional la filosofía que rige los regímenes de consolidación de balances. Si el problema de las transferencias financieras en el seno de un grupo radica en la eventualidad de planificarlas con el objetivo de obtener ahorros fiscales, eliminando tales transferencias se acabó con el peligro de su eventual manipulación: “muerto el perro, se acabó la rabia”.

El sistema presentaría unas más que considerables ventajas para las multinacionales, en particular en lo relativo a la compensación de pérdidas transnacionales pero, al mismo tiempo, acabaría con buena parte de los deterioros de bases fiscales que discurren por las operaciones intragrupo. Ciertamente, se ha avanzado mucho en la atenuación –más bien eliminación, al menos en el seno de la Unión Europea³⁷– de la doble imposición de dividendos entre matrices y filiales. Pero no es así en lo relativo a la compensación de pérdidas de filiales o establecimientos permanentes³⁸.

Este modelo sería opcional, y permitiría a la entidad que lo quisiera adoptar determinar su base imponible mundial –por ahora europea, de llegar a buen puerto la propuesta de la Comisión– de conformidad con el sistema contable y fiscal *CCCTB*. Como si de un régimen de tributación consolidada se tratase, y aplicando un solo sistema contable y un solo sistema de ajustes fiscales –que no 28, o el de en cuantos Estados miembros operase la entidad– se llegaría a una sola determinación uniforme de una sola base imponible en el que habrían desaparecido las transferencias dentro del grupo.

¿Cómo se repartirían esos beneficios –determinados de forma consolidada conforme a una metodología común– entre los distintos Estados miembros? A partir de una fórmula –*apportionment formula*– que, inspirada en lo que al respecto se viene haciendo en los EEUU o en Suiza, se construyera a partir, en principio, de tres variables: activos, salarios y ventas.

Tal vez esta propuesta no se llegue nunca a plasmar en una disposición vinculante. Pero, en realidad, en lo relativo a la armonización de la base imponible de los beneficios societarios la mayor parte de los avances significativos al respecto han venido de la mano de la jurisprudencia y de la armonización espontánea, como la que representó al respecto la publicación del informe *Ruding*, que sirvió de plantilla para muchos legisladores nacionales, entre ellos el español.

De modo que si esta propuesta logra, al menos, una aproximación paulatina de los diferentes sistemas de contabilidad fiscal vigentes en los distintos Estados miembros, no habrá sido un esfuerzo vano su formulación. Y aunque se pueda decir que su sola aplicación en el ámbito europeo no habría resuelto la totalidad del problema –que es de dimensión internacional– su proyección ya sería un paso más que relevante y habría puesto las bases de un eventual impuesto europeo sobre beneficios societarios, que es lo único que tendría lógica si verdaderamente los europeos creyésemos en la integración política.

Mientras tanto, una vez más, el legislador español parece dar palos de ciego. Cuando se le vino encima la crisis, no se le ocurrió otra cosa mejor que dar rienda suelta a la libertad de amortización –posposición del gravamen sobre los beneficios– primero vinculada a la creación de empleo³⁹, y más tarde sin quedar condicionada a política alguna de empleo⁴⁰. A continuación, y seguramente a la vista del desplome de la recaudación que tal incentivo fiscal había provocado –por cierto, sin ningún efecto en términos de atracción de capitales– se frenó en seco dicha política, no sólo derogando tales beneficios a partir del 31 de marzo de 2012⁴¹, sino limitando las amortizaciones al 70% –lo que en la práctica supone anticipar recau-

³⁶ Cfr. LODIN, S. O., y GAMMIE, M.: *Home State Taxation*, IBFD, Amsterdam, 2001. En este caso se proponía que la multinacional escogiese el sistema contable y fiscal nacional conforme al que determinar sus beneficios y que el mismo fuese el que rigiese la determinación del beneficio mundial de la entidad, para que luego la base imponible –conforme a lo dispuesto en ese único sistema común determinada– tributase en cada Estado adherido al sistema –a los tipos impositivos establecidos en cada ordenamiento– de acuerdo a unos parámetros objetivos de distribución de la misma, *apportionment formula*, entre todos los Estados en los que operaba la entidad. La diferencia con el sistema de *CCCTB* radica en que el sistema de determinación de la base imponible dejaría de ser el del país elegido por la multinacional para adoptarse un sistema común para todos los países. Este modelo se inspira en las experiencias norteamericana y suiza al respecto.

³⁷ Cfr. Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:345:0008:0016:ES:PDF>), actualmente en fase de revisión.

³⁸ Cfr., por todas, la *STJUE Marks & Spencer*, C-446/03.

³⁹ Cfr. Ley 28/2008, de 23 de diciembre y Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril.

⁴⁰ Cfr. Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto.

⁴¹ Cfr. Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo.

daciones futuras— hasta el 2015, al mismo tiempo que se arbitraba una actualización de balances al 5%⁴². En definitiva, se ha creado un monstruoso régimen de amortizaciones fiscales —primero estimulando su adelanto, para luego postergarlo— y actualización de balances, del que sólo se puede decir algo con seguridad. En los próximos años, toda empresa ante la que se siga un procedimiento de inspección fiscal es seguro que terminará con una regularización de las amortizaciones aplicadas, pues es sencillamente imposible que —entre tantas idas y venidas— no se haya producido algún error. Si a eso le unimos el novedoso concepto de “obligaciones conexas” gestado por la reciente contrarreforma de la LGT, y las ampliaciones de plazos de prescripción ligado a las mismas, no parece que sea precisamente el nuestro el régimen jurídico más atractivo a la hora de cortejar a los inversores multinacionales.

3.2. La deducción fiscal por imposición de los intereses financieros

Uno de los problemas clásicos al hilo de la tributación de los beneficios societarios de entidades multinacionales es el relativo al tratamiento de los gastos/intereses financieros dentro del grupo. En realidad, se trata de la proyección financiera del problema de los precios de transferencia.

Cuando una entidad se plantea iniciar su actividad en otro país puede escoger entre invertir capital o prestarlo. Una sociedad —como se dice en el sector— “apalancada”, cuya supervivencia depende de préstamos que, casualmente, se le han procurado a través de quienes son sus socios dominantes, en realidad cuando satisface los intereses “pactados” por tales préstamos no está tanto atendiendo un gasto sino, más bien, retribuyendo a sus socios, luego abonando dividendos. Es bien sabido que los ordenamientos tributarios venían reaccionando ante tal fenómeno con las llamadas reglas de “subcapitalización” (art. 20 TRLIS hasta la aprobación de la Ley 27/2014) en virtud de las cuáles —dadas ciertas condiciones de desequilibrio entre el capital constituido con fondos propios y ajenos— la retribución de aquellos no se calificaba fiscalmente como intereses —gastos deducibles— sino como dividendos, luego no deducibles.

El problema adquiere características verdaderamente inasumibles cuando la definición jurídico contable de lo que hayan de considerarse como fondos ajenos —endeudamiento— o propios —capital— en los respectivos ordenamientos en los que radica el origen y el destino de la inversión difieren entre sí: *debt v equity*. De modo que lo que en uno se califica como deuda —siendo su retribución catalogable como intereses— en el otro viniera a considerarse como inversión de capital —correspondiendo a su retribución la calificación de dividendo—. De modo que lo que en el Estado pagador sería deducible —interés— en el receptor pudiera resultar exento, por mor de disposiciones unilaterales y/o convencionales, al ser calificado como dividendo. Así las cosas se habría pasado de una eventual situación de doble imposición a la contraria, de no tributación en ninguna jurisdicción. A la resolución de este entuerto financiero, los llamados “híbridos”, se dedica una de la iniciativa núm. 2 de BEPS⁴³.

El Prof. Lodin, nuevamente, sugiere una fórmula verdaderamente original y revolucionaria para resolver de raíz el problema aquí planteado⁴⁴. La deducibilidad en base de los intereses financieros vendría sustituida por la deducibilidad en cuota del impuesto pagado por dichos intereses por la entidad perceptora de los mismos, con el límite del tipo de gravamen que a los mismos correspondería de haberse obtenido éstos por la entidad que los ha satisfecho.

El efecto fiscal sería equivalente a su deducción como gastos en la base imponible, pero con la ventaja de que el disfrutar de la deducción en cuota estaría condicionado a la tributación efectiva de los intereses satisfechos, en cabeza de su receptor, y con el límite de la misma.

En el caso de que la ausencia de cuota no permitiera beneficiarse de dicha deducción, su disfrute se compensaría en ejercicios sucesivos, en consonancia con lo que sucede con las bases imponibles negativas.

Al aplicarse la misma regla a los intereses satisfechos a entidades financieras nacionales o extranjeras la norma no presentaría problemas de discriminación en términos de Derecho fiscal internacional: ni desde el punto de vista de los estándares de la OCDE —de las disposiciones convencionales inspiradas en los mismos— ni desde la perspectiva del Derecho comunitario⁴⁵.

⁴² Cfr. Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

⁴³ http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en#page3 (últ. Consulta, 8/03/2016).

⁴⁴ Vid. LODIN, S. O.: *The Making...*, ob. cit., pp. 191 y ss.

⁴⁵ Cfr. SSTJUE *Columbus Container Services C-298/05* y *Scheuten Solar Technology C-397/09*.

Ciertamente, es una propuesta en bruto que requeriría un estudio detallado, en cuanto –por ejemplo– al tipo impositivo sobre el que calcular el crédito de impuesto, si el nominal o el efectivo. Pero, con todo, resulta extremadamente sugerente desde el momento en que resuelve –de forma aparentemente sencilla– un problema tan complejo como el de la deducción de los intereses financieros intra-grupo.

Mientras tanto, en España lo que se ha hecho al respecto es proceder a una exorbitante limitación de la deducibilidad de determinados gastos financieros, y no sólo de los satisfechos intra-grupo⁴⁶; eso sí, introduciendo como escapatoria un sedicente concepto que trae por la calle de la amargura a propios y extraños: “los motivos económicos válidos”. Lo que implica que las empresas con alto nivel de endeudamiento van a ser llamadas a tributar, aun cuando no tengan beneficios, sin perjuicio de que en el futuro pudieran llegar a deducir tales intereses.

No cabe duda que es éste un campo fructífero para maniobras fraudulentas, pero no parece que sea lo más inteligente quitar el tapón de la bañera, de modo que el niño se vaya por el desagüe junto con el agua sucia. No deja de ser chocante este peculiar modo de favorecer “de manera indirecta la capitalización empresarial”⁴⁷: penalizando a quien recurre al endeudamiento –¿tal vez por qué no tiene capital propio?– con una limitación de la deducción de los gastos financieros netos, superiores al millón de euros, del 30% del beneficio operativo. Con este “incentivo”, por cierto, lo que se favorece es el residenciar en el extranjero aquellas empresas que se hayan de financiar recurriendo al endeudamiento.⁴⁸

3.3. La deducción fiscal por aportaciones de capital

Otro camino para desincentivar las estructuras financieras volcadas sobre la concesión de créditos es el emprendido por Italia, que ha elegido la vía del estímulo fiscal de las inversiones en capital.

Si lo que se pretende es atraer la realización de inversiones de capital que generen tejido productivo y, por lo tanto, actividad económica, empleo, riqueza y, por ende, recursos públicos, ¿por qué no estimularlo? Es lo que los anglosajones llaman *allowance for corporate equity (ACE)*.

En este sentido, recientemente se ha aprobado en Italia –en Bélgica y en Brasil también existen normas paralelas– un incentivo fiscal a las inversiones de capital⁴⁹. Se trata de una deducción en base –del 3% para los ejercicios del 2011 al 2013– de las aportaciones constitutivas de capital o de lo destinado a reservas voluntarias. Compensable hacia adelante, en caso de bases imponibles negativas. Si aparentemente se pierde recaudación, en realidad se está favoreciendo –de verdad– la capitalización, lo que razonablemente se debería de traducir en un incremento de la actividad productiva y, por ende, de la recaudación.

Desde el punto de vista de estrategia de política fiscal es exactamente la inversa a la limitación de la deducción de los intereses financieros. En lugar de castigar a quien se “apalanca”, se opta por bonificar a quien se capitaliza y, por lo tanto, crea riqueza en el territorio. Tampoco plantearía problemas en términos de Derecho fiscal internacional, desde el momento en que no se discrimina en razón del origen del capital, nacional o extranjero.

En España tal opción sólo se había planteado en el plano doctrinal⁵⁰. En la recién estrenada reforma fiscal, finalmente, se ha abierto la puerta a esta estrategia, mediante la creación de una deducción específica en la base imponible por aportaciones a una reserva de capital⁵¹.

⁴⁶ Cfr. RDL 12/2012, de 30 de marzo, mediante el que se introduce una nueva letra *h*) en el artículo 14 del TRLIS y se modifica el artículo 20 del mismo texto legal. Sobre el particular, vid. SANZ GADEA, E.: “Restricción y limitación a la deducción de intereses en el Impuesto sobre Sociedades”, en *CEF Contabilidad y Tributación*, núm. 355, 2012, pp. 47-104.

⁴⁷ Exposición de motivos del RDL 12/2012, de 30 de marzo.

⁴⁸ Vid. SANZ GADEA, E.: “Restricción y limitación...”, ob. cit., pp. 85-86.

⁴⁹ Cfr. Decreto de 12 de marzo de 2012 (*Gazzetta Ufficiale* del 19).

⁵⁰ Vid. al respecto, con una explicación de estas propuestas y referencias bibliográficas, SANZ GADEA, E.: “Restricción y limitación...”, ob. cit., pp. 88-89.

⁵¹ La deducción aparece regulada en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada a la misma por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en virtud del cual, los contribuyentes que tributen al tipo general o al incrementado, podrán reducir su base imponible en un 10% del importe del incremento de fondos propios de la entidad, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante los 5 años siguientes desde el ejercicio al que corresponde la reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad, y b) Que se dote una reserva indisponible por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance debidamente separada e identificada durante el plazo de los 5 años. No obstante, la eliminación simultánea de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios ha venido a descafeinar considerablemente el efecto práctico de esta novedosa deducción que, con todo, bienvenida sea como cauce adecuado para fomentar la capitalización, que no reprnder el endeudamiento.

3.4. La cooperación en los procedimientos de cumplimiento y control tributario

Más allá del diseño de los sistemas de tributación de los beneficios societarios, y probablemente con la misma o mayor importancia en el plano práctico, se sitúa lo relativo a su aplicación efectiva, lo que los anglosajones denominan *compliance*, como articulación por los contribuyentes de lo establecido por la ley, y *enforcement*, como exigencia de su cumplimiento por la Administración tributaria. El más equilibrado y perfecto de los sistemas posibles puede convertirse en un engendro tortuoso, si discurre por vericuetos administrativos trufados de trampas para elefantes, y gestionados de forma arbitraria por funcionarios arrogantes que responden a directrices desaforadas. Que conste que no estoy describiendo el sistema tributario español. Una vez que se ha diseñado el modelo impositivo se han de articular los sistemas a través de los cuales el dinero pasa de los bolsillos de los contribuyentes a las arcas públicas de acuerdo con unos procedimientos que conducen a la traducción en realidades efectivas, el cumplimiento, *compliance*, de las previsiones legales, y a la exigencia de lo dispuesto en tales disposiciones por aquellos a quienes se ha encomendado la administración del erario público, *enforcement*.

Pues bien, es en este plano en el que se ubica todo el movimiento de gestión pública a cuyo estudio se dedica este trabajo y que ha dado en llamarse, en su expresión en castellano, de “relaciones cooperativas”, “cumplimiento cooperativo” en la expresión incorporada al artículo 92.2 de la LGT por la reforma operada en la misma mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Este novedoso sistema de plantear las relaciones con los contribuyentes –no casualmente liderado por tres Administraciones, la australiana, la británica y la holandesa, ya habituadas a preferir el acuerdo, los *rulings*, los *settlement*, al conflicto– está revolucionando los procedimientos tributarios de comprobación en los países en los que se abre paso.

Se trata, en esencia, de llevar al plano fiscal la metodología propia de lo que en el Derecho penal se conoce como análisis de *compliance*. En definitiva, el objetivo es prevenir el conflicto más que castigar el equívoco. De acuerdo con unos protocolos previos de condiciones, ajustados a los tipos de empresas que pueden acceder a cada uno de ellos –grandes, medianas y pequeñas– la Inspección estudia con los contribuyentes, individualmente o de forma agregada, los ámbitos en los que se puede incurrir en contingencias, riesgos, fiscales y, anticipadamente, diseña con ellos las decisiones a tomar. En algunos casos, las grandes empresas, el estudio realizado se formaliza en un acuerdo, *tax compliance agreement*, y se plasma en un modelo de gestión de riesgos controlado desde el Consejo de administración de la empresa, *tax control framework*⁵².

No se puede perder de vista que las empresas constituyen el soporte esencial de toda la actividad de la Administración tributaria. A modo de ejemplo, y sin tratarse de un dato preciso, se hacía notar, a propósito de la eventual externalización de ciertos servicios tributarios, que la parte esencial de su recaudación el Reino Unido no la obtenía directamente de sus 56 millones de contribuyentes, sino de 2 millones de empresas que eran las que hacían efectiva la recaudación del impuesto sobre la renta y del IVA⁵³. En el mismo sentido, la Administración irlandesa advierte expresamente de que los procedimientos específicamente diseñados para las grandes empresas no encubren ningún tipo de trato privilegiado, sino que responden a las particularidades propias de un reducido número de contribuyentes que son los responsables de dos tercios de la recaudación del Tesoro público⁵⁴.

Es normal, además, que estos modelos relacionales hayan arrancado en el marco de las grandes empresas, al menos por tres razones: i) Su reducido número las hace potencialmente aptas para ser el objetivo de programas piloto; ii) el volumen cuantioso de recursos públicos que gestionan ofrece una considerable rentabilidad a las acciones que con ellas se emprendan, y iii) su capacidad litigiosa –las posibilidades, pues, de reducción de asuntos controvertidos– implica unas perspectivas globales de éxito en la pacificación del sistema significativamente relevantes.

⁵² Cfr. sobre el diseño del *Tax Control Framework* el documento del *Forum on Tax Administration* (OCDE) *FTA Large Business Network*, febrero, 2014, 26 págs.

⁵³ Cfr. HOOD, C.: “Privatizing UK Tax Law Enforcement”, en *Public Administration*, vol. 64, 1986, pp. 320, (<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-9299.1986.tb00625.x/pdf>).

⁵⁴ “What cooperative compliance is not, is any kind of special treatment for an elite group of taxpayers. It is essentially a hard-edged practical element of Revenue's overall compliance strategy that seeks to copperfasten the flow of revenues from the small group of very large taxpayers responsible for up to two-thirds of all exchequer finances.” Co-operative compliance in Ireland, <http://www.revenue.ie/en/business/running/large-businesses.html>.

Lógicamente, si se pretende construir con los contribuyentes una relación cooperativa, lo primero que se espera de las Administraciones tributarias es que sean capaces de avanzar decididamente en la cooperación entre ellas mismas. Este es uno de los aspectos en los que la UE hacía hincapié en las Recomendaciones que a finales del año 2012 adoptó en lo relativo a la lucha contra el fraude fiscal⁵⁵. Es esencial que las Administraciones entiendan que deben actuar como socias y entender que los contribuyentes son sus mandantes, a quienes deben rendir cuentas –*accountability*– del desarrollo de su función y de quienes depende el buen fin de la misma. A este propósito se propone, por ejemplo, la aprobación de un NIF europeo y la concertación de procesos de inspección coordinados para las entidades cuya actividad tenga ámbito supranacional. Es más, se llega a sugerir, más bien a planificar para el 2014 –en un alarde de optimismo que la realidad ha evidenciado como tal– la aprobación de un Código Tributario Europeo en el que se concretasen, para empezar, los derechos y garantías del contribuyente⁵⁶.

También en este terreno la Administración tributaria española, lamentablemente, está muy alejada de estos postulados. Aunque mantiene dos cauces formales de relación institucional –el Foro de las Grandes Empresas⁵⁷ y el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios⁵⁸– la realidad del día a día –más allá de declaraciones de intenciones como el llamado “Código de Buenas Prácticas”– está presidida por una ausencia apreciable de disposición al acuerdo y una prevalencia de la disconformidad y del litigio en un marco de administración de los mismos que, desde hace ya demasiados años, deja mucho que desear⁵⁹.

3.5. El “riesgo país” y el “riesgo reputacional”

Una derivada nueva que ha irrumpido con fuerza en el panorama de la fiscalidad internacional en los últimos tiempos es la que integra en la cuenta de la planificación fiscal lo que se ha dado en llamar “riesgo país” y “riesgo reputacional”. Sin duda ninguna, ambas magnitudes han entrado en juego en la ecuación merced al uso que de las mismas se ha hecho, a través de las redes sociales, por movimientos populares que reclaman una mayor justicia fiscal y denuncian las maniobras elusivas de los grandes grupos multinacionales.

Hasta fechas recientes no eran pocos los países que competían entre sí por figurar a la cabeza de los territorios con más suaves climas fiscales, como parte de su atractivo para atraer hacia sus circunscripciones jugosas inversiones financieras. En igual sentido las empresas de dimensión multinacional, sus asesores, competían por lograr reducir al mínimo sus cuentas fiscales mediante una planificación de su actividad comercial particularmente atenta al modo de operar que procurase un mayor ahorro de impuestos.

Desde el momento en que ambos comportamientos han comenzado a ser denunciados públicamente como modos de hacer “insolidarios” y “reprobables” lo que sólo anotaba en el activo de quienes practicaban tales comportamientos ha empezado, eventualmente, a tener un cierto reflejo en sus pasivos. Los países son señalados públicamente como “paraísos fiscales” –incluso Holanda estuvo a punto de ser así calificada por el Congreso de los EEUU– con el “riesgo país” que tal denominación comporta, y las multinacionales son tachadas en la opinión pública como ejemplo de malas prácticas, llegando a soportar, en algunos casos, campañas de desprestigio y boicot por este motivo que pasan factura en las cuentas de resultados, el “riesgo reputacional”⁶⁰.

De ese modo, las cuestiones fiscales irrumpen con fuerza en el ámbito del buen gobierno societario, *corporate governance*⁶¹, y empieza a considerarse que la política fiscal de las compañías forma

⁵⁵ Cfr. Comunicaciones COM (2012) 351 final; com (2012) 722 final, C(2012) 8805 final y C(2012) 8806 final.

⁵⁶ Cfr. HERRERA MOLINA, P.; MAURICIO SUBIRANA, S., y ROZAS VALDÉS, J. A.: “Estatuto del contribuyente: una visión comparada”, en *Crónica Tributaria*, núm. 94, 2000, pp. 83-124.

⁵⁷ http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Foro_Grandes_Empresas.shtml (última consulta, 27/01/2015).

⁵⁸ http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Foro_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios.shtml (última consulta, 27/01/2015).

⁵⁹ Cfr., por todos, FERREIRO LAPATZA, J. J., et al.: *La Justicia tributaria en España*, Marcial Pons, 2005, *passim*.

⁶⁰ El reciente episodio de “los papeles de Panamá” es una buena muestra de este “riesgo reputacional” que afecta no ya solo a grandes corporaciones y personas jurídicas, sino a personas físicas.

⁶¹ “Tax and reputation related issues are now aspects of good corporate governance” OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework...*, p. 42. “Tax could fall within the CSR agenda of companies in this narrow sense if company directors believe that

parte del deber de diligencia de sus administradores desde el momento en que la asunción de riesgos excesivos en esta materia puede traer consigo quebrantos financieros más que considerables, tanto desde la perspectiva de tener que afrontar cuantiosas responsabilidades derivadas de incumplimientos tributarios, como desde la consideración de los riesgos de deterioro de la imagen comercial de la marca. Quizás el ejemplo más extremo de este riesgo lo ha representado la firma *Starbucks* cuando ante las campañas de desprestigio por este motivo llegó a un acuerdo con el Gobierno británico en el verano de 2013 para incrementar voluntariamente su carga fiscal.

En el trabajo de campo que sobre el sistema británico se dirigió desde la Universidad de Oxford, en 2008, para evaluar la opinión de los asesores fiscales de grandes empresas sobre el modelo británico de *Tax Risk Management* tan solo uno de los entrevistados manifestó que los accionistas se preocuparían más sobre el pago de impuestos si entendieran el coste reputacional que las políticas de planificación fiscal podrían llegar a acarrear. En el mismo sentido, sólo 3, de los 11 que participaron en el estudio, pensaba que a los accionistas les preocupaba la política fiscal. A uno, incluso le parecía disparatado pensar que una política fiscal agresiva pudiera tener consecuencias reputacionales en términos de opinión pública. Todos coincidían en que tales cuestiones eran demasiado complejas, por su tecnicismo, como para merecer la atención de los medios de comunicación y de la opinión pública⁶².

En otro estudio realizado el 2007 se desestimó como prácticamente irrelevante –en especial entre empresas con un alto estándar en términos de gobernanza ajenas al comercio minorista– el riesgo reputacional derivado de la planificación fiscal agresiva⁶³. Tras los acontecimientos del verano del 2013 al respecto el acuerdo voluntario de pago extraordinario de impuestos al que llegó la firma *Starbucks* con el Reino Unido y el contencioso que sobre el particular se desencadenó entre un medio de comunicación y una multinacional –*The Guardian v. Tesco*– puede decirse que la situación no es exactamente la misma. Las iniciativas emprendidas por la Comisión Europea en lo relativo a los acuerdos, *tax ruling*, de ciertas multinacionales con los Gobiernos de Bélgica y Luxemburgo constituyen un nuevo episodio relevante en este sentido. Con toda seguridad los entrevistados hoy en día no manifestarían tanto desdén respecto del riesgo reputacional que puede llegar a comportar una política corporativa excesivamente ambiciosa en términos de reducción de costes fiscales.

shareholders, analysts and the public might view corporate tax planning unfavourably, since this might lead to reputational damage leading to a fall in share prices, sales and profits. If this were the case, directors would have to consider whether the benefits of tax planning were outweighed by these costs.” FREEDMAN, J.; LOOMER, G. T., y VELLA, J.: “Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches”, *British Tax Review*, n. 1, 2009, pp. 89-90.

⁶² Cfr. FREEDMAN, J.; LOOMER, G. T., y VELLA, J.: “Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches”, *Oxford Legal Studies Research Paper*, n. 13/2009 (http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1385042).

⁶³ HANLON, M., y SLEMROD, J. B.: “What Does Tax Aggressiveness Signal? Evidence from Stock Price Reactions to News About Tax Aggressiveness”, *SSRN*, January 23, 2007 (http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=975252).

CAPÍTULO II

LOS SISTEMAS DE CO-OPERATIVE COMPLIANCE

Una vez enmarcados en el clima fiscal internacional de comienzo de siglo, se dedica este segundo capítulo al estudio detenido de en qué consisten estos sistemas, su concepto y naturaleza (epígrafe 2), cuáles son sus características propias (epígrafe 3), sus ventajas (epígrafe 4), sus inconvenientes (epígrafe 5), sus problemas de implantación (epígrafe 6) y las políticas fiscales en las que se traducen (epígrafe 7). Como pórtico de todo ello, conviene hacer una aproximación histórica a su formación, a partir de los diferentes documentos internacionales que han presidido su desarrollo (epígrafe 1).

1. LA FORMACIÓN DEL PROCESO: LOS TRABAJOS DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL

Todo este proceso se puede decir que nace de los trabajos de cooperación internacional que desde el año 2002 viene realizando el llamado *Forum on Tax Administration* (en adelante *FTA*⁶⁴) en el seno de la OCDE, que agrupa representantes de diferentes Administraciones tributarias. Como consecuencia de dichas iniciativas la *International Fiscal Association*, la organización más representativa de los asesores fiscales, se hizo eco de los mismos y trabajó sobre el particular en sus Congresos anuales, entre el 2010 y el 2013. Otros organismos y entidades internacionales, como la *Confédération Fiscale Européenne* también le han prestado atención al particular. Aunque son muchos los documentos y trabajos generados al hilo del particular, merece la pena dar referencia de los que, a mi entender, son más relevantes al respecto.

1.1. OCDE *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*

Aunque ya en 1997 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE había definido el concepto de *Risk Management* en el ámbito de la planificación de la actividad operativa de las Administraciones tributarias, probablemente el primer documento internacional relevante en la materia es el que edita la OCDE en 2004 con el título *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*⁶⁵. Con la colaboración de varios funcionarios de países en los que se había empezado por entonces a aplicar estas técnicas gerenciales de gestión de riesgos en el ámbito de la organización de la actividad de sus respectivas Administraciones tributarias –*Forum on Tax Administration's Compliance Sub-group*– se elaboró por el *FTA* de la OCDE un estudio de conjunto del contenido y desarrollo de estas técnicas como fórmulas válidas para mejorar los índices de cumplimiento tributario de las empresas, particularmente –en aquél entonces– en lo que a las medianas y pequeñas empresas concierne.

El planteamiento del documento consiste en trasladar al ámbito de la planificación tributaria las técnicas de gestión de riesgos utilizadas en el mundo de la gerencia empresarial. En definitiva, analizar los ámbitos en los que el riesgo de incumplimientos tributarios son más elevados y concentrar los esfuerzos de la Administración en los mismos al objeto de lograr una mayor eficiencia en su actuación, maximizando, pues, la relación de sus costes y beneficios en la gestión de los recursos de los que se dispone para hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El primer paso en este tipo de análisis pasa por identificar las áreas de mayor riesgo de incumplimiento en lo relativo al censo de los contribuyentes, la presentación de datos por los mismos y el pago de las correlativas deudas tributarias, una vez liquidadas. Este tipo de estudios están fuertemente influidos por lo que se ha dado en llamar *Behavioral Economics*, o Economía conductual, muy atenta al estudio de las reacciones del ser humano ante estímulos externos, en este caso, ante el cumplimiento –o incumplimiento– de sus obligaciones tributarias⁶⁶. Sectorizando la tipología de contribuyentes se

⁶⁴ Dentro del mismo, a su vez, se ha constituido una red específica centrada en los problemas propios de las grandes empresas, *FTA Large Business Network*.

⁶⁵ <http://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>.

⁶⁶ La obra de referencia en la literatura anglosajona a este respecto –y que tiene mucho que ver con el liderazgo de la Administración tributaria australiana en este cambio normativo, procedimental y organizativo– es BRAITHWAITE, V.: *Defiance in taxation and governance. Resisting and Dismissing Authority in a Democracy*, Edward Elgar, Cheltenham (USA), 2009, 365 pp..

puede llegar a advertir las áreas en las que, en cada caso, los riesgos de incumplimiento son más previsibles y, por ende, en los que conviene concentrar la atención de las actividades de prevención, comprobación e inspección. En la medida en que se afina más o menos en la identificación y caracterización de las distintas tipologías de contribuyentes, la actividad administrativa que respecto de cada uno de ellos se convierte en prioritaria puede adquirir mayor grado de selectividad en los riesgos que se tratan de evitar y, por lo tanto, mayor efectividad en su puesta en práctica. En Austria, por ejemplo, se distinguen hasta siete grupos de contribuyentes –en razón de su dimensión y tipología– entre quienes se dedican a actividades empresariales o profesionales.

En función del nivel de gestión de riesgos tributarios que en cada empresa sea previsible encontrar y del que efectivamente se advierte que existe –en el caso de una comprobación o inspección– la planificación de la actividad de investigación necesariamente ha de variar, para adecuarse a lo que razonablemente es posible esperar en términos de cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias que a la misma competen. En el análisis de riesgos, lógicamente, se introducen elementos conductuales extraídos del análisis de los comportamientos advertidos tanto en la actividad desarrollada, como en cuanto a los niveles formativos, las oportunidades de defraudar o la percepción de los costes derivados de la detección del incumplimiento.

De este tipo de análisis de riesgos es del que surge la famosa pirámide de cumplimiento utilizada por la Administración tributaria australiana en la que en función de las actitudes y de la tipología de los contribuyentes se focaliza la actividad respecto de los mismos de la Administración en un sentido u otro, diseñando estrategias distintas para cada segmento de contribuyentes⁶⁷. Evidentemente, en estos análisis se han de incluir variables como la simplicidad de la normativa y los costes de cumplimiento de la misma. Es incuestionable, aunque en demasiadas ocasiones el legislador pierde este punto de vista en el orden tributario, que los riesgos de evasión o elusión fiscal son directamente proporcionales a la complejidad de la normativa y a los costes que comporta su adecuado cumplimiento.

En este estudio basilar ya se advierte algo que será una constante en todo el movimiento de gestión tributaria cooperativa que entonces se estaba gestando y es la trascendencia del factor confianza como elemento de segmentación del riesgo de incumplimiento. En la medida que se incrementa la confianza del contribuyente en su Administración tributaria, los riesgos de incumplimiento se reducen, y viceversa⁶⁸. Y esta confianza se construye con políticas fiscales y operativas que han de ser claramente percibidas por los contribuyentes en términos de disposición al servicio: i) simplificación de la normativa y de los formularios a completar para su cumplimiento; ii) clarificación de su contenido, de su interpretación; iii) uso discrecional de las sanciones haciendo ver que su graduación obedece a la prevención efectiva de los riesgos más graves de incumplimiento, en un escalado en el que el contribuyente pueda identificar una relación efectiva entre culpabilidad y punibilidad; iv) evidenciando ante la opinión pública los resultados de las actividades de inspección y que la Administración tributaria discierne con claridad entre quienes cumplen razonablemente, a quienes traslada confianza, y quienes se mueven al margen del sistema, con quienes emplea todo el rigor necesario.

1.2. OCDE Seoul Declaration: Unrelenting rigidity

Al término de un seminario del FTA de la OCDE celebrado en Seúl en septiembre del 2006 los participantes en el mismo emiten una declaración en la que se ponen las bases de lo que serán las líneas de trabajo en torno a las relaciones cooperativas desarrolladas con posterioridad.

El punto de partida es la constatación de los complejos retos que suponen para la tarea de las Administraciones tributarias la globalización económica⁶⁹. La extensión de las libertades de circulación de mercancías, capitales y servicios en el seno de la Organización Mundial del Comercio y la crisis que las tecnologías de la información están provocando en los criterios clásicos de sujeción a gravamen

⁶⁷ Reproducida en OCDE: *Compliance Risk Management...*, p. 41.

⁶⁸ “A number of empirical studies have shown that compliance is nurtured by trust” OCDE: *Managing and Improving Tax Compliance...*, p. 46, citando MURPHY, K.: “Trust me, I’m the taxman: The role of trust in nurturing compliance”, Centre for Tax System Integrity, The Australian National University, Canberra, 2002.

⁶⁹ “Enforcement of our respective tax laws has become more difficult as trade and capital liberalization and advances in communications technologies have opened the global marketplace to a wider spectrum of taxpayers” 2006 OCDE *FTA Seoul Declaration: Unrelenting rigidity*, p. 2.

basados en la residencia y la fuente amenazan gravemente la sostenibilidad de los sistemas fiscales. Se percibe una creciente tensión entre las exigencias derivadas de la necesidad de reducir el *tax gap* –la diferencia entre la recaudación factible y la real– y los derechos de los contribuyentes. Al mismo tiempo se advierte una cierta sensación de desbordamiento entre los empleados públicos tributarios a quienes se exigen más resultados con menos medios, el afrontar nuevas y complejas tareas, retos tecnológicos de envergadura y en un entorno de restricciones presupuestarias que lleva consigo el envejecimiento de las plantillas y las dificultades para disponer de personal con formación en fiscalidad internacional a la altura necesaria para enfrentarse a los equipos de asesoramiento que trabajan para las grandes firmas: el ya señalado problema de la información asimétrica.

Es así como se apunta a la necesidad de analizar el papel que puede corresponder a los intermediarios, los asesores, y a los bancos en el logro de unos mejores resultados en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de construir un marco de relaciones cooperativas con las grandes empresas multinacionales y en el desarrollo de técnicas de gestión de riesgos elaboradas de forma compartida con el resto de los operadores tributarios.

Esta declaración tendría su continuidad en la formalizada en Sudáfrica, dos años más tarde⁷⁰.

1.3. OCDE Estudio sobre el papel de los Intermediarios Fiscales

Este estudio es, junto con el de 2013, el eje que vertebra todo el movimiento de relaciones cooperativas impulsado por la OCDE. Al parecer, el corazón del mismo es de origen británico y en él se da forma a un concepto que con posterioridad ha tenido un más que considerable desarrollo y que centra el planteamiento de la estrategia a adoptar frente a lo que desde entonces se ha dado en llamar “planificación fiscal agresiva”⁷¹.

Ante la evidencia de dicho fenómeno se plantea la necesidad de enfrentarse al mismo mediante técnicas de evaluación del riesgo de fraude, planificando detenidamente la estrategia de las Administraciones tributarias para –con la escasez de medios ante la que se encuentran– gestionar sus recursos del modo más efectivo posible para mejorar los niveles generales de cumplimiento en el sistema tributario.

En línea con el documento de 2006 se disecciona este trabajo en cuatro etapas: i) identificación de los factores de riesgo; ii) comprensión de los elementos que influyen en la conducta de los contribuyentes; iii) evaluación de las estrategias a seguir con cada segmento de contribuyentes, decidiendo sobre los recursos a dedicar a cada tarea, y iv) revisión sistemática de los resultados obtenidos a partir de indicadores fiables con evaluaciones externas de los objetivos propuestos.

Se hace hincapié en que la planificación fiscal agresiva es el ámbito de mayor riesgo para las Administraciones tributarias y, por lo tanto, al que más atención cualitativa se ha de prestar. Al mismo tiempo se pone de relieve la necesidad de invertir en hacer más fácil para los contribuyentes que presentan menos riesgos significativos el cumplimiento de sus obligaciones, reduciendo sus costes indirectos.

A mayor transparencia y cooperación, mayor certidumbre en la aplicación del Derecho y menor riesgo de conflicto, se dice.

Claramente inspirados en el modelo británico de *Tax Risk Management* se definen tres indicadores de riesgo de incumplimiento como variables a manejar en la segmentación de los contribuyentes: i) la dimensión y estructura del negocio, aun cuando no necesariamente una gran dimensión ha de implicar

⁷⁰ 2008 OCDE *Cape Town Communiqué: Trust and cooperation*.

⁷¹ “The notion of «aggressive» tax planning has now been introduced formally into the international tax lexicon by the OECD Study, which defines aggressive tax planning in a distinctive way. «*Planning involving a tax position that is tenable but has unintended and unexpected tax revenue consequences.*» Revenue bodies concerns relate to the risk that tax legislation can be misused to achieve results which were not foreseen by the legislators. This is exacerbated by the often lengthy period between the time schemes are created and sold and the time revenue bodies discover them and remedial legislation is enacted. «*Taking a tax position that is favourable to the taxpayer without openly disclosing that there is uncertainty whether significant matters in the tax return accord with the law.*» Revenue bodies concerns relate to the risk that taxpayers will not disclose their view on the uncertainty or risk taken in relation to grey areas of law (sometimes, revenue bodies would not even agree that the law is in doubt).” FREEDMAN, J.; LOOMER, G. T., y VELLA, J.: “Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches”, *British Tax Review*, n. 1, 2009, p. 76.

alto riesgo de fraude; ii) los mecanismos internos de gestión contable y de los procesos, lo que derivará más tarde en el concepto de *Tax Control Framework*⁷²; iii) la conducta del contribuyente en términos de intercambio de información, y iv) el nivel de acuerdo en cuanto a la interpretación de la norma.

En la delimitación del terreno de juego en este documento se identifica al intermediario⁷³, de una parte, como proveedor de la planificación fiscal agresiva, y, de otra, tanto a la gran empresa –*large business*– como a “los ricos” –*high-net-worth individuals (HNWIs)*– como los clientes que demandan el servicio y para quienes aquellos “diseñan” *tax products*, estructuras de ahorro, elusión o evasión fiscal. Con el paso del tiempo la atención se ha centrado, en este sentido, en el trabajo a realizar con las grandes empresas, más que con los *HNWIs* y, en cierto sentido, con los intermediarios. La gestión del riesgo de incumplimiento (*management risk*) se identifica como la herramienta operativa adecuada para prever las posibilidades efectivas de planificación fiscal agresiva y tomar las medidas pertinentes para combatirla.

En esta fase de elaboración del modelo de relaciones cooperativas con las grandes empresas se caracterizan como “relaciones reforzadas”, *Enhanced Relationship*, y en el capítulo octavo del documento se perfilan ya las coordenadas que han de presidir su ordenación:

- *Commercial awareness*. En definitiva, preocuparse por entender las necesidades particulares de cada empresa, la estructura de su negocio, las características específicas de su sector, los requerimientos propios de su actividad, para tratar de procurarle los servicios tributarios adecuados para una mejor gestión de sus obligaciones tributarias.
- *Impartiality*. Tratar de objetivar y darle un tratamiento imparcial a las diferencias de criterio que puedan surgir en la aplicación de los tributos, en el marco de lo cual se incardinan propuestas de aplicar métodos alternativos de resolución de conflictos, *Alternative Dispute Resolution (ADR)*.
- *Proportionality*. Ordenar la exigencia de información y documentación atendiendo a criterios de proporcionalidad –idoneidad, necesidad, coste/beneficio– preguntando sólo lo imprescindible, modulando los plazos de presentación, evitando las inercias, ajustando los volúmenes y formatos a condiciones de razonabilidad, etcétera.
- *Openess to transparency and disclosure*. La confianza mutua que se tiende a construir ha de descansar sobre la premisa de la transparencia y el flujo mutuo de información veraz. La gran empresa debe informar, voluntariamente, siempre que tenga dudas –lo que es la base de los procedimientos de *advance disclosure* a los que más adelante se hará referencia– y la Administración responder de forma ágil y efectiva, lo que conduce a una atención preferencial a los sistemas formales e informales de respuesta administrativa, de lo que en términos comerciales se llamaría “atención al cliente”. Los tiempos son cruciales, en el momento de efectuar la pregunta –antes de la operación– y en la prontitud para resolverla.
- *Responsiveness*. Esta palabra, cuya traducción literal sería algo semejante a “sensibilidad”, “receptividad”, podría muy bien identificarse con una cierta empatía de la Administración ante las necesidades y circunstancias de cada empresa. Una disposición a escuchar y a comprender, a acompañar en el cumplimiento de los tributos, frente a una actitud autista y de confrontación.

En la implantación de estos sistemas se proponen tres pasos. En primer lugar, una declaración unilateral de intenciones por parte de la Administración tributaria. En segundo lugar, la elaboración de una carta de servicios o código de conducta específico, de compromisos, para lo que se propone el ejemplo del código suizo⁷⁴, en el que probablemente se inspiraría el llamado “Código de buenas prácticas” adoptado por la Agencia tributaria española en este orden de cosas. La tercera fase consistiría en la adopción de acuerdos particulares con determinadas empresas, a tenor de sus específicas circunstancias.

⁷² OCDE, *Information Note: Tax Compliance and Tax Accounting Systems*, 2010 (<http://www.oecd.org/tax/administration/45045662.pdf>). Como se ha hecho ya notar, en una reunión de la *FTA Large Business Network* celebrada en febrero de 2014 se dedicó una atención preferencial a la delimitación de lo que ha de ser un modelo de *Tax Control Framework* desde el momento en que se está revelando como una herramienta nuclear en la gestión de riesgos de incumplimientos.

⁷³ El concepto de “intermediario” es más amplio que el de asesor fiscal. Cuando la OCDE delimita esta figura se está refiriendo al muy variado género de profesionales que se sitúan en medio de las relaciones tributarias entre el contribuyente y las Administraciones tributarias lo que, desde luego, alcanza a los asesores fiscales, pero se extiende, también, a los contables, auditores, consultores o entidades financieras, individualmente o a través de sus asociaciones representativas, que a diario intervienen en la gestión y desarrollo de las relaciones tributarias de sus clientes.

⁷⁴ *Code of Conduct for Tax Authorities, Taxpayers and Tax Advisers* (<https://www.estv.admin.ch/estv/en/home/allgemein/dokumentation/grundlagenpapiere/verhaltenskodex-fuer-steuerbehoerden--steuerzahler-und-steuerber.html>) (últ. consulta, 9/03/2016).

Como requisitos previos para articular este tipo de sistemas se enuncian cuatro:

- fijar con claridad el ámbito objetivo y temporal de la cooperación reforzada;
- una evaluación de la capacidad de cada parte para aplicarla;
- la provisión efectiva de la estructura institucional necesaria a tal efecto, más allá de los compromisos de personas en concreto, y
- evaluación de la puesta en práctica efectiva, del cumplimiento de las expectativas creadas y de la resolución de las quejas que cada parte tenga en su funcionamiento efectivo.

Aunque no se hace un desarrollo del modelo de relaciones reforzadas a implantar con los llamados intermediarios, también se hace una referencia a los mismos haciendo una especial referencia en este sentido a la necesidad de tomar conciencia del modelo de negocio que es propio de los mismos y de su difícil posición en la mediación entre las expectativas de sus clientes y los requerimientos de las Administraciones. El capítulo noveno del estudio, por último, se dedica en este sentido de forma monográfica a unos intermediarios muy particulares, los bancos.

1.4. IFA Enhanced Relationship Project

Desde sus reuniones en Bruselas, 2008, Vancouver, 2009, Roma 2010 y Paris 2011, la *International Fiscal Association (IFA)* toma conciencia de los movimientos de la OCDE y de varias Administraciones tributarias en este sentido y se interesa sobre el particular, constituyendo grupos de discusión al respecto y elaborando –en su modo habitual de trabajar– cuestionarios sobre sus manifestaciones en los distintos países en los que tiene implantación esta asociación profesional.

En su Congreso de Boston, en el 2012, dedica un seminario específico a lo que entonces aún se denominaba *Enhanced Relationship*. De la documentación y referencias de las discusiones se advierte que, aunque se plantea el análisis del marco relacional general entre Administraciones y contribuyentes, los ejemplos sistemáticamente se refieren a las iniciativas adoptadas en relación con las grandes empresas, lo que genera una considerable confusión en las opiniones que se vierten. Dadas las características propias de este foro, se percibe una aproximación cauta a todo este movimiento y un cierto recelo al entender en cierto modo que esta mano tendida de la Administración –que parece obedecer a una intención de estimular el desarrollo económico ofreciendo comprensión y servicios tributarios reforzados para las grandes empresas– se comparece mal con las naturales expectativas de los Gobiernos de detraer de las empresas el mayor volumen posible de recursos.

Una segunda preocupación que subyace en estos debates es la de la indefinición que una supuesta relación de confianza entre el intermediario y la Administración puede generar en las relaciones de éste con sus clientes que, en cierto modo, pueden verse enturbiadas por una sospecha de complicidad. ¿A quién representa el intermediario y qué intereses defiende en el marco de unas supuestas relaciones de confianza con dos partes que, difícilmente se puede entender de otro modo, pueden tener pretensiones contrapuestas?

1.5. OCDE Co-operative Compliance: A Framework - From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance

Durante la última década, las relaciones cooperativas como modelo de gestión tributaria han tenido un desarrollo más que considerable en el seno de numerosos sistemas tributarios. El documento de la OCDE del 2013 *Co-operative Compliance: A Framework - From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, del que existe versión en español, pasa revista a todo ello, evalúa sus resultados y marca los objetivos de futuro, desde la premisa de *Co-operation, better than coercion*⁷⁵.

No tendría sentido resumir su contenido en un epígrafe, por cuanto este documento constituye una exposición general del estado de la cuestión. De modo que el mismo va a quedar reflejado en el resto de los epígrafes de este capítulo, al hilo de la exposición sobre el concepto, características, ventajas, desventajas, problemas de implantación y políticas fiscales en las que tiene reflejo todo lo relativo a las relaciones cooperativas.

⁷⁵ OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework...*, p. 42.

Si conviene aludir al cambio de terminología. Si se ha decidido abandonar la expresión de “relaciones reforzadas” en beneficio de la de “relaciones cooperativas” –o “cumplimiento cooperativo” como se traduce por la OCDE– es para evitar cualquier suspicacia de tratos de favor “reforzados” o “privilegiados” con los grandes contribuyentes⁷⁶. Se trata de afianzar la idea de que no se está ante un modelo de gestión exclusivo y preferente para unos pocos escogidos, que pueda generar desigualdades o agravios comparativos. El objetivo es una evolución general del modelo de gestión tributaria hacia premisas basadas en la cooperación, que no en la confrontación. Si se ha empezado por las grandes empresas es única y exclusivamente porque es en su entorno en el que se localizan los elementos de litigiosidad más relevantes y con quienes se puede comenzar a trabajar en esta dirección de un modo más sencillo y controlado. No obstante lo cual, lo que nace a partir de las mismas tiene vocación –con los debidos ajustes y acomodándose a las circunstancias de cada supuesto– al conjunto de los contribuyentes. Continuando, en primer lugar, por las medianas y pequeñas empresas⁷⁷.

Uno de los aspectos más novedosos de este documento –probablemente influido por las conclusiones del Comité holandés que evaluó los resultados del modelo de *horizontal monitoring*, al que se hará alusión más adelante– es el énfasis en que si todo este modelo tiene algún sentido es en tanto en cuanto a través del mismo la Administración tributaria sea capaz de mejorar sus índices de eficacia, su capacidad para reducir lo que se ha dado en llamar el *tax gap*. Pues bien, una de las cuestiones en las que al respecto se insiste, por cuanto es mucho lo que queda por avanzar al respecto, es en la necesidad de delimitar con precisión los índices de medición al respecto –la métrica del sistema– para poder evaluar los resultados efectivos de su implantación paulatina.

2. CONCEPTO Y NATURALEZA

Cuando hablamos de “relaciones cooperativas” en el ámbito tributario lo primero que es necesario abordar para comprender de qué se trata es la definición del tipo de categoría conceptual ante la que nos encontramos. En una primera aproximación se puede decir que no estamos ante un concepto propio del Derecho positivo, aunque veremos que va a presentar manifestaciones precisas en su desarrollo que son reconducibles a categorías jurídicas, aunque sí puede encontrar cierto acomodo en el ámbito de la Filosofía del Derecho y de la Filosofía política⁷⁸. Nos encontramos, más bien, ante una categoría propia de la Ciencia de la Administración pública, de gestión pública. Es, en un primer orden de ideas, en su génesis y formulación, una filosofía gerencial⁷⁹, una *estrategia de gestión pública*, aplicada a la administración de los tributos, al desarrollo de la función pública tributaria, a la organización de los recursos e instituciones dedicados a dichas tareas.

⁷⁶ OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework...*, p. 45.

⁷⁷ De hecho, el mismo año la OCDE publicó un segundo documento en el que afronta lo relativo a esta cuestión desde la perspectiva de las medianas y pequeñas empresas: *Together for Better Outcomes. Engaging and involving SME taxpayers and stakeholders*, 2013. En la práctica, con todo, sólo la Administración holandesa, en Europa, ha avanzado decididamente –como en seguida se expondrá– en esta dirección.

⁷⁸ Una reconsideración de lo que en la dogmática clásica se venía denominando “poder financiero” a la luz del modo en el que en la actualidad viene evolucionando el ejercicio del mismo por los Estados, obligados a compartirlo en sus tres dimensiones –normativa, aplicativa y sobre los créditos– [en los términos formulados por HENSEL y recibidos en España por FERREIRO y PALAO (cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: *Derecho financiero y tributario (parte general)*, 5.ª ed., UCM, Madrid, 2016, p. 92)] hace evidente que en la actualidad las relaciones financieras públicas –con otras entidades públicas y con los particulares– se caracterizan por su naturaleza colaborativa. En un entorno mundial globalizado, en la “aldea global”, ya no es posible seguir utilizando las categorías medievales de jurisdicción, o las modernas de soberanía, en el mismo sentido que fueron formuladas en el pasado. Los poderes públicos estatales se han de ejercer en armonía con los de otros Estados. Los legislativos europeos están condicionados por la normativa comunitaria, las Administraciones tributarias dependen en su funcionamiento del intercambio de información y los rendimientos de los tributos se comparten con otros Tesoros públicos. Incluso ya no es posible acometer grandes proyectos de inversiones públicas sin contar con el capital privado. En este sentido, la expresión “relaciones cooperativas” trasciende el estrecho margen de la gestión tributaria pública en el que ha nacido para proyectarse sobre la reformulación de las categorías clásicas que han presidido el desarrollo del Derecho público moderno –del financiero en particular– encontrando su anclaje en las concepciones consensuadas de la Justicia (HABERMAS). Se podría llegar a decir, ya en el plano específico de la dogmática tributaria, que, sin solución de continuidad, de la relación de poder, por las relaciones jurídicas, se estuviera llegando a las relaciones jurídicas cooperativas en las que en la formulación, aplicación, e incluso destino de los tributos (las experiencias de presupuestos locales participativos son una expresión de este fenómeno, por ejemplo, http://pendientedemigracion.ucm.es/info/ec/ecocri/eus/Bou_y_Virgili_Bonet.pdf) la participación directa de los ciudadanos en el desarrollo jurídico del fenómeno financiero –en sus tres estadios de recursos, créditos e ingresos– está adquiriendo un realce inusitado.

⁷⁹ “Management philosophy has now become compliance strategy: each taxpayer category gets the attention appropriate to it.” HAPPÉ, R.: “Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share” en J. FREEDMAN (ed.), *Beyond Boundaries*, OUCBT, 2008, p. 158.

A su vez, tiene un contenido genérico y estricto. En ocasiones se utiliza como modelo gerencial, como paradigma organizativo, que debería de presidir la ordenación de todo el sistema operativo de la Administración tributaria. En este sentido se propone como alternativa al modelo tradicional, que estaría construido sobre la premisa de la confrontación entre el contribuyente y la Administración. Lo que se ha descrito con la metáfora del juego infantil del escondite –*hidden and seek*– conforme al cual en la aplicación de los tributos el contribuyente tiene la responsabilidad de cumplir (*compliance*) –“auto-cumplir” espontáneamente, más bien– y a la Administración le corresponde comprobar e inspeccionar para, eventualmente, sancionar (*enforcement*). En este reparto de funciones el contribuyente sistemáticamente trataría de esconderse –eludir, evadir– y a la Administración le correspondería perseguirle y desenmascararle, “regularizar”.

La relación cooperativa, como paradigma de modelo relacional tributario, rompería este esquema para plantear la relación en términos de colaboración. A ambas partes, contribuyente y Administración, lo que les interesa es lograr un cumplimiento razonable de la normativa tributaria con el menor coste posible para ambos. Desde el momento en que los dos compartirían intereses convergentes, el objetivo sería trabajar juntos –*co-operare*– con tal fin⁸⁰.

Valga a modo de definición la propuesta por los redactores del documento de la IFA:

“The Enhanced Relationship concerns a specifically defined institutional relationship, based on mutually expressed intentions and not on detailed rules, that TPs and TAs voluntarily enter into above and beyond their basic legal obligations, which relationship is based on mutual understanding, respect and true co-operation, and has as aim the administration of tax laws to the «TPs business in the most efficient and timely matter, assuming full, timely and reciprocal disclosure of relevant tax related information (including positions taken) and leading to the assessment of the correct amount of tax taking into account the spirit and purpose of the tax law (rather than merely the letter of the law) while respecting each parties» rights and obligations under procedural laws in case of disagreement on what constitutes the correct amount of tax.”⁸¹

Las ventajas teóricas de este modelo son evidentes en términos de costes. El acuerdo reduce el conflicto y la disminución del litigio ahorra costes a todas las partes, luego opera en beneficio de todos, de la Hacienda en su conjunto y de cada uno de los contribuyentes en particular.

Todo el lenguaje que rodea la literatura sobre las relaciones cooperativas está teñido de terminología gerencial: riesgos, costes, disposición al servicio, calidad, gestión de recursos, indicadores de resultados, confianza, respeto...⁸². Así pues, en principio, y sin perjuicio de que, lógicamente, tendrá manifestaciones concretas en reformas normativas inspiradas en estos principios rectores y se traducirá en procedimientos específicos que traigan causa de todo ello, no tiene por qué traducirse en espesos desarrollos legislativos⁸³. Más bien lo que estaría llamado a inspirar es reformas profundas de orden organizativo y operativo en las Administraciones tributarias, en las políticas de gestión pública tributaria.

2.1. Las relaciones cooperativas como modelo relacional

Como filosofía gerencial el modelo de relaciones cooperativas estaría llamado a informar todas las políticas fiscales, tanto en cuanto al diseño del sistema, como en lo que se refiere a su aplicación y, sobre todo, a la organización de la estructura y operativa de quienes han de colaborar en su funcionamiento que no sería ya solo la propia Administración tributaria como, también, los intermediarios que con ella están llamados a hacerlo efectivo.

Ciertamente, el modelo debería de comenzar por informar las políticas normativas, de diseño del sistema, en aras de su simplificación, pero su ámbito propio de incidencia estaría radicado –lógicamente– en la ordenación de los procedimientos de aplicación del mismo, en la organización de las funciones tributarias, de los servicios desplegados al respecto. En sus tres dimensiones estructurales. Por una parte, en el orden propedéutico de todas las actuaciones administrativas encaminadas a la preparación de lo que se puede considerar como gestión tributaria en sentido específico –liquidación, comprobación, ins-

⁸⁰ “Working together for the mutual benefit”, IFA, *Initiative on the Enhanced Relationship. Key Issues Report*, v. 3.3., 2012, p. 7.

⁸¹ IFA, *Initiative on the Enhanced...*, p. 18.

⁸² “Mutual confidence and respect”, IFA, *Initiative on the...*, p. 8.

⁸³ Cfr. en este sentido, IFA, *Initiative on...*, p. 21.

pección, recaudación y sanción⁸⁴ – todo lo relativo a actividades censales, de información, de asesoramiento, en definitiva, de preparación de la aplicación *strictu sensu* de los tributos. Como proyección lógica del final del proceso de gestión, en un tercer orden de ideas, la filosofía relacional también ha de estar llamada a informar la ordenación de los procedimientos dispuestos al efecto de resolver las controversias que se puedan plantear al hilo de la gestión tributaria.

Esta diferenciación entre lo que constituyen las relaciones cooperativas como filosofía gerencial y como procedimientos específicos que constituyen manifestaciones normativas de la misma se advierte con claridad en el ordenamiento jurídico en el que tal vez la misma ha tenido una plasmación más relevante, el holandés. Como se verá en detalle al abordar su exposición, la Administración tributaria holandesa concibe el modelo que están implantando como una filosofía integral de gestión –*horizontalisation of supervision*– basada en la transparencia, el entendimiento y la confianza, que debe impregnar toda la actividad de verificación, comprobación e inspección tributaria. Como una manifestación más de la misma, aun cuando de sustancial relevancia y carácter paradigmático, en el ámbito de la gestión tributaria de las obligaciones contraídas por quienes desarrollan actividades empresariales se han desplegado una serie de procedimientos específicos denominados bajo la expresión de *horizontal monitoring*⁸⁵.

Una premisa esencial del modelo cooperativo consiste en asumir que la relación está presidida por la sujeción, únicamente, a la ley y al Derecho. O, dicho de otro modo, que no ha de primar en la misma ni el interés de la Administración en maximizar la recaudación ni el del contribuyente en reducirla a su mínima expresión, sino el común de lograr un punto de acuerdo en lo razonablemente aceptable⁸⁶.

A) *Prevención*

En este modelo juega un papel esencial el conjunto de actuaciones que preceden y se anticipan a lo que propiamente es la declaración, liquidación y recaudación de la deuda tributaria. Si volvemos sobre el *hidden and seek*, se trata exactamente de lo contrario: mostrarse anticipadamente para evitar ser descubierto en falso.

En términos cronológicos, se buscaría desplazar el actuar administrativo desde la comprobación *a posteriori* hacia la evaluación en tiempo real de los asuntos fiscales, antes de que se presente la declaración⁸⁷. Por eso buena parte de los esfuerzos para construir procedimentalmente esta filosofía gerencial se vuelcan en la fase previa a la presentación de las declaraciones tributarias: las consultas –*clearances y ruling*– los procesos de participación ciudadana en la elaboración de las normas⁸⁸ y de la doctrina administrativa –*consultation*– la información preceptiva sobre operaciones de planificación fiscal –*advance disclosure*– o la puesta a disposición del contribuyente de un interlocutor único, el *client relationship manager* británico.

B) *Gestión*

Toda la ordenación de la gestión tributaria propiamente dicha está también informada por el principio de confianza que regiría el modelo. Superando la inveterada confrontación que el maestro Sainz de Bujanda resumía en el choque de dos mutuas prevenciones, la del contribuyente defraudador por parte de la Administración, frente a la de la Hacienda confiscadora por lo que al contribuyente se refiere, toda la gestión tributaria se articularía desde la premisa de que el contribuyente quiere cumplir razonablemente –*acceptable returns*, se dice en Derecho holandés– sus obligaciones tributarias. A lo que la Administración responde con un modelo de exigencia en el cumplimiento de la normativa, *en-*

⁸⁴ Aun cuando en términos dogmáticos la sanción no forma parte de la deuda tributaria, en términos de gestión pública, el ejercicio de dicha potestad se lleva a cabo por los órganos de aplicación de los tributos de acuerdo con un procedimiento que, aun conceptualmente separado del de liquidación, no deja de insertarse en el orden aplicativo de los tributos.

⁸⁵ Vid. THE NETHERLANDS TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION: *Horizontal Monitoring within the medium to very large business segment*, 2010, p. 1.

⁸⁶ “Self-evidently, the question is whether the proposed solution is acceptable and compatible with the legislation and regulations, not whether the proposed solution will be the most beneficial for the Netherlands Tax and Customs Administration.” DUTCH TAX ADMINISTRATION, *Guide to horizontal monitoring within the SME segment. Tax service providers*, 2012, p. 18.

⁸⁷ Vid. ALINK, M., y KOMMER, V. V.: *The Dutch Approach Description of the Dutch Tax and Customs Administration*, 3.^a ed., IBFD, 2012, p. 7.

⁸⁸ Cfr. PONCE SOLE, J.: *Negociación de normas y lobbies*, Aranzadi, Pamplona, 2015, 200 pp..

forcement, presidido por una aproximación *responsiveness*, atenta a las circunstancias que rodean el caso, dispuesta a entender el punto de vista del contribuyente.

Aunque no es una institución nacida al calor de estos movimientos, un ejemplo de lo que sería este modelo de *responsive enforcement* lo constituiría la aplicación en el ejercicio de la potestad sancionadora de lo que en Derecho inglés se conoce como *reasonable excuse*⁸⁹ que siendo algo semejante a la excusa absolutoria del Derecho español, en realidad la práctica administrativa y la jurisprudencia se han encargado de ir dándole un contenido lo suficientemente flexible para permitir al responsable del procedimiento sancionador, de acuerdo con unos criterios de construcción empírica, atender a las circunstancias específicas del contribuyente en la ponderación de su culpabilidad y en la graduación de la misma a través de elementos objetivos que explican su comportamiento o descuido en el cumplimiento de sus obligaciones.

Un instrumento de ordenación de la actividad de gestión al que ya se ha hecho referencia y sobre el que se volverá de forma insistente a lo largo de la exposición es el del riesgo de incumplimiento como vector nuclear de la organización del actuar administrativo, *compliance risk management*. Nuevamente partiendo de la filosofía de anticiparse al incumplimiento, no de sancionarlo una vez producido, el objetivo que ha de informar toda la gestión tributaria ha de ser el de individualizar las áreas de mayor riesgo, definir las políticas para afrontarlas, elaborar un plan de control de riesgos fiscales y desplegar distintas metodologías para cada tipología de contribuyentes. Es el modelo organizativo que subyace en la llamada pirámide del cumplimiento. Simplificando su concepción geométrica cabría decir que en su base están los contribuyentes con menores oportunidades de fraude, luego con menor riesgo del mismo, respecto de los que la actuación de la Administración se debiera centrar en facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En el vértice, aquellos contribuyentes cuyo riesgo de incumplimiento es mayor y en los que la Administración concentraría su actividad investigadora y punitiva. El recorrido entre unos y otros puede estar tan segmentado como desarrollado esté el modelo de prevención de riesgos fiscales que se haya desplegado.

Esta filosofía de disección del riesgo y de diseño de estrategias diversas, siempre sujetas a evaluación y ajuste, para cada segmento de contribuyentes en razón de sus características propias y oportunidades de incumplimiento se traduce en el despliegue de tan diversas herramientas de gestión como necesidades gerenciales se detectan en cada caso y que se acomodan a lo que cada comportamiento requiere: confianza cuando es posible, exigencia cuando sea necesario⁹⁰.

Una manifestación de este modelo organizativo –y que es el corazón de los procedimientos holandeses de *horizontal monitoring*– es lo que se ha explicado gráficamente como el sistema de las capas de cebolla. En lugar de tratar de controlar absolutamente toda la información, de forma exhaustiva, de todos y cada uno de los contribuyentes, de sus estados contables, se trata de monitorizar los sistemas de control interno que cada uno de ellos haya articulado para asegurar que se paga lo debido en tiempo y forma, *right amount in time*. En unos casos, cuando la empresa tiene una cierta entidad se hará a través del sistema interno de control de riesgos fiscales, *Tax Control Framework*, que con la misma se habrá acordado⁹¹. En otros casos, como en el modelo holandés aplicado a las pequeñas y medianas empresas, se hará acordando los sistemas de control que se van a implantar con los proveedores de servicios tributarios, *tax services provider*, del empresario. De modo que, en ambos casos, no se espera al incumplimiento, sino que se prevé la adecuada cumplimentación de las obligaciones tributarias mediante la aplicación de protocolos estandarizados de detección de los riesgos fiscales en el sistema de gestión empresarial⁹².

⁸⁹ Vid. MAAS, R. W.: *Guide to Taxpayers' Rights and HMRC Powers*, Bloomsbury, 2014, pp. 374-380. La razonabilidad, como criterio informador de la hermenéutica jurídica juega un papel esencial en el desarrollo del *common law* (vid. A. AMAYA, *The Tapestry of Reason. An Inquiry into the Nature of Coherence and its Role in legal argument*, Hart Publishing, Oxford, 2015, 560 pp.). En nuestra cultura jurídica se ha presentado como principio de razonabilidad, bien conocido en la literatura jurídica italiana (cfr. F. VIOLA, "Ragionevolezza, cooperazione e regola d'oro", en *Ars Interpretandi*, núm. 7, 2002, pp. 109-129 (http://www1.unipa.it/viola/Ragionevolezza_e_cooperazione.pdf), menos estudiado, aunque también, en el mundo académico de la Filosofía del Derecho en España (cfr. M. ATIENZA, "Para una razonable definición de 'razonable'", *DOXA* 4, 1987, 12 pp.; *Las razones del Derecho. Teorías de la argumentación jurídica*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997) pero prácticamente inexplorado en la configuración, aplicación y análisis del Derecho tributario.

⁹⁰ "Effective and efficient choices are made with a broad range of compliance tools (...) Compliant behaviour requires support; non-compliant behaviour requires severe action (...) Co-operation if possible, enforcement if necessary." OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework...*, pp. 40 y 43.

⁹¹ OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework...*, p. 59.

⁹² Vid. DUTCH TAX ADMINISTRATION, *Guide to horizontal monitoring within the SME segment. Tax service providers*, 2012, p. 6. "To work in the present and to not have to audit the past" (POL V. D., J., "How to manage tax disputes in the Netherlands", en *International Tax Review*, nov. 2012, p. 1).

C) Resolución

La natural derivada que este modelo relacional proyecta sobre los sistemas de resolución de las eventuales diferencias de criterio que en el desarrollo de los procedimientos de gestión tributaria se pudieran producir es, nuevamente, la de estar orientados los mismos a su resolución pronta y definitiva de forma imparcial y objetiva, con el menor coste posible para ambas partes.

Un modelo relacional cooperativo no excluye de forma radical de su desarrollo la generación de conflictos. Como es natural, puede llegar un punto en la confrontación de pareceres entre las partes en los que las diferencias sean irreconciliables. Lo importante en tal sentido es que antes de llegar a dicha situación se haya podido recurrir, para evitarlo, a técnicas de mediación, de un modo u otro articuladas en el seno de los procedimientos administrativos de gestión, inspección o recaudación. Y que, una vez evidenciada la necesidad del litigio éste se desenvuelva del modo más imparcial, equilibrado y expeditivo que los recursos públicos estén en condiciones de procurar, garantizando el derecho del contribuyente a lo que en la expresión inglesa se denomina *due process*⁹³.

En este sentido la Administración tributaria británica ha desarrollado toda una política administrativa –*Litigation strategy*– que de acuerdo con criterios objetivos modula el ejercicio de la discrecionalidad administrativa en orden a discernir entre las circunstancias en las que lo oportuno es cerrar la controversia con un acuerdo, *settlement*, y aquellas otras en las que lo adecuado es ubicar su resolución en el orden judicial, de modo transparente, razonable y eficiente, sin merma del principio de igualdad.

2.2. Las relaciones cooperativas como estrategias operativas con grandes empresas

Una segunda acepción del concepto de “relaciones cooperativas” en su expresión inglesa de *co-operative compliance* está vinculada a la implantación de todo lo que rodea dicha expresión como filosofía gerencial al ámbito de la ordenación de las relaciones tributarias con las grandes empresas. De hecho en muchos casos cuando se utiliza esta expresión tan solo se está pensando en este tipo de programas que multitud de Administraciones tributarias están desarrollando para mejorar sus relaciones con las grandes empresas y obtener de las mismas un más ajustado cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante protocolos más cooperativos que represivos.

El que un cambio de paradigma organizativo se haya iniciado por este tipo de contribuyentes, ya se ha hecho notar más arriba, está cargado de lógica, pues es un ámbito propicio para iniciar un proyecto piloto, por su ámbito restringido y su trascendencia como referente para el resto. En ocasiones estos programas han sido voluntarios, las más de las veces, y, en otras, obligatorios. En algunos casos se han limitado a la creación de una división organizativa específica para dichos contribuyentes, como el Departamento de Grandes Contribuyentes en España o la *Large Case Division* en Irlanda. En este orden de iniciativas se ubicaría, también, el llamado Foro de Grandes Empresas creado en el seno de la AEAT.

En otros casos se ha tratado de programas muy completos y articulados en los que se estructuran procedimientos específicos para estos contribuyentes como el *Annual Compliance Arrangements* australiano, el *Compliance Assurance Process* norteamericano, el *Tax Risk Management* británico, el *Horizontal Monitoring* holandés⁹⁴ o el *adempimento collaborativo* en Italia.

3. FUNDAMENTOS Y CARACTERÍSTICAS

Este epígrafe se va a dedicar a analizar lo que puede considerarse los fundamentos lógicos de lo que hemos definido como filosofía gerencial orientada a las relaciones cooperativas. Sobre qué premisas se sostiene la necesidad, u oportunidad, de que la Administración tributaria encamine sus políticas operativas en esta dirección (epígrafe 3.1). A continuación, tratándose de un fenómeno incardinado

⁹³ Vid. ESPEJO, I., y THURONY, V: *Resolving Tax Disputes*, FMI, mayo, 2012, 73 pp.. Y la versión posterior del mismo trabajo, *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, Legal Department, FMI, diciembre 2013, 63 pp..

⁹⁴ En el documento de la IFA de 2012 se daba referencia de este tipo de programas en países como Suecia, Noruega, Dinamarca, Eslovenia, Corea del Sur, Nueva Zelanda, Irlanda (IFA, *Initiative on the...*, pp. 11 y 14), aunque, con toda seguridad, en la actualidad son más los países que han incorporado los mismos a sus sistemas tributarios. Programas piloto que se amplían Dinamarca (CC2013, 35).

en el ámbito del Derecho público, es imprescindible indagar sobre los fundamentos constitucionales y legales que están en la base de todo ello (epígrafe 3.2). Por último, se expondrán las coordenadas de identidad, las características propias que lo presiden e informan, las bases sobre las que se construye.

3.1. Fundamentos lógicos

La tendencia a procurar que las relaciones tributarias evolucionen en su desarrollo hacia fórmulas, estilos y estándares más cooperativos o de colaboración y menos adversariales o de confrontación arranca de la percepción de que este último modelo, que se podría denominar clásico, da signos de agotamiento, en particular cuando viene aplicado a las grandes empresas.

Como ya se ha expuesto al describir el clima fiscal contemporáneo, los cambios producidos en la Economía mundial como consecuencia de los avances tecnológicos en materia de comunicaciones y la progresiva desmaterialización –o conversión en activos financieros– de buena parte de las materias imponibles, han situado a las Administraciones tributarias ante retos verdaderamente difíciles de afrontar a la hora de preservar la integridad de sus recursos tributarios.

En el marco funcional clásico que ha presidido las relaciones tributarias, entre el legislador y el Gobierno se venían diseñando las reglas de juego, las normas y principios reguladoras del sistema, que al contribuyente –a sus asesores, en buena medida– corresponde descifrar y auto-aplicarse. La labor de la Administración tributaria, en este modelo, ha quedado relegada al papel de velar por el correcto funcionamiento del mismo, asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de su implantación. Para ello se dedica a obtener y procesar toda la información que considera a tal objeto necesaria, comprobar lo realizado por el contribuyente, investigar aquello que no se le ha evidenciado por aquél y, en su caso, liquidar las deudas no satisfechas, exigir su pago en vía ejecutiva y sancionar las infracciones que descubra.

La Administración, en este modelo que llamaríamos clásico, siempre llega después, al cabo del tiempo, una vez que la deuda ha sido declarada –o no– satisfecha en su integridad –o parcialmente– por el contribuyente. Y es entonces cuando “regulariza” y/o sanciona. Normalmente *a posteriori*, sobre lo ya calificado e interpretado por el ciudadano y su asesor.

Este modelo organizativo lleva consigo componentes considerables de incertidumbre y una tendencia estructural al conflicto. El contribuyente actúa primero, en un terreno pantanoso en el que las lindes –las fronteras– entre lo legítimo, lo discutible y lo abiertamente ilegal es, en muchas ocasiones, más que borroso. Es a él –a su asesor en muchos casos– a quien corresponde, de habitual, tomar la decisión sobre cómo aplicar e interpretar la normativa tributaria que le ha sido dada. La Administración, eventualmente, aparecerá en escena más tarde y podrá, o no, discrepar del criterio aplicado por el contribuyente, de lo que se deducirá la alteración de la liquidación, en su caso, la exigencia de su pago y, si procede, la imposición de la sanción. Todo lo cual, con no poca frecuencia, derivará en la generación de un normalmente prolongado y costoso litigio administrativo y/o judicial.

En este terreno tan resbaladizo los contribuyentes con mayor capacidad económica y para quienes el coste de oportunidad ligado a la carga fiscal es más elevado –en buena medida las empresas de grandes dimensiones y las personas físicas con patrimonios sustanciosos– se pueden mostrar dispuestos a asumir los riesgos derivados de situar sus comportamientos económicos “en el filo de la navaja”, *beyond the boundaries*, en los bordes entre lo legítimo, lo discutible y lo ilegal. Esta situación estimula la imaginación de quienes pueden procurarles recursos para construir sus argumentaciones, los llamados intermediarios fiscales, que les ofrecen “productos” de “planificación fiscal agresiva”. La Administración, por su parte, trata de regular este particular “mercado” valiéndose de sus recursos legales en forma de cláusulas generales o específicas anti-elusión.

Por otra parte, los mismos Estados compiten entre sí para atraer hacia sus territorios capitales ávidos de tratamientos fiscales “mórbidos”, *harmful tax competition*, mediante disposiciones unilaterales y/o convencionales que procuran a los diseñadores de “productos fiscales” material jugoso para armar sus planificaciones. Si todo ello se desenvuelve en un entorno financiero globalizado y desmaterializado presidido por las libertades de establecimiento y circulación de personas, capitales y mercancías, el panorama ante el que se enfrentan las Administraciones tributarias en su intento de retener y sujetar a gravamen efectivo la materia imponible se torna en algo más que ciclópea.

Paralelamente el clima general de restricciones presupuestarias ha situado al sector público ante una penuria de recursos que contrasta con los que están a disposición de quienes estarían más inclinados a invertir en costosos asesoramientos fiscales para “deslocalizar” sus rendimientos, *shifting profits*. Lo que convierte el combate en una lucha desigual, *asymmetric information*, y costosa.

Basar toda la política fiscal al respecto en la “persecución”, la “represión”, la “sanción”, de lo que enfática e indiscriminadamente se califica como “fraude”⁹⁵ tensiona considerablemente el desarrollo de las relaciones tributarias y aleja de las mismas cualquier elemento de confianza, llevándolas en cierto modo a una situación de estancamiento y bloqueo⁹⁶. La desconfianza, es inevitable, es fuente de costes –para ambas partes– por cuanto genera incertidumbre y conflicto.

Es así como se advierte por las Administraciones tributarias que han sido pioneras en los movimientos de relaciones cooperativas y por los organismos internacionales que han concitado sus inquietudes al respecto, la OCDE fundamentalmente, la necesidad de indagar estrategias para paliar las carencias de este modo de actuar y mejorar la eficacia de los sistemas tributarios.

Este camino se ha encontrado a través de la evaluación de los *riesgos* de incumplimiento fiscal que en cada segmento de contribuyentes quepa discernir para aplicar en cada caso metodologías adecuadas a su tratamiento, integrando como un elemento esencial en la construcción de las relaciones la participación, la colaboración, de todas las partes en su correcta ordenación y gestión. De ahí nace la pirámide de cumplimiento del Gobierno australiano como herramienta de diseño de las políticas fiscales y estrategias operativas a aplicar para cada segmento de contribuyente en razón de sus circunstancias y oportunidades de defraudación o, dicho de otro modo, riesgos de incumplimiento.

Y es así como se percibe, para empezar, que el segmento de contribuyentes con el que tiene más sentido operativo poner las bases de un tipo de relaciones cooperativas, y menos controvertidas, es con el de las grandes empresas prescindiéndose, por ahora, de lo que se refiere a las personas físicas más adineradas, *HNWI's (high-net-worth individuals)*. Por cuanto es con las mismas con quienes más recursos tributarios están en juego y con las que el riesgo de deslocalización, de pérdida, es más elevado.

3.2. Fundamentos normativos

Si se hubiera de delimitar, en términos jurídicos, el fundamento constitucional de todo ello habría que buscarlo, en nuestro texto constitucional, en el artículo 103: “La Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los *principios de eficacia (...)* y *coordinación*, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.”⁹⁷ Y si debiéramos indagar en su fundamento legal, también recurriríamos a otro artículo 103, el de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos generales del Estado para 1991, por el que se creó la AEAT, y en cuyo apartado primero, numeral 3 se lee: “Corresponde a la AEAT desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y *eficacia* a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material, que *minimicen los costes indirectos* derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.”⁹⁸

El objetivo de la Administración tributaria, su interés último, debiera descansar sobre la premisa de hacer efectivo el cumplimiento de la ley y del Derecho, no de maximizar a como haya lugar las liquidaciones tributarias derivadas de sus actuaciones. Y para ello la Constitución garantiza en el proce-

⁹⁵ Es sintomática la contumacia del legislador fiscal español –de quienes desde el Ministerio de Hacienda le inspiran– en presentar todas las reformas que de la LGT se han venido tramitando durante el vigente período constitucional –10/1985, 25/1995, 58/2003, 36/2006, 7/2012 y 34/2015– como encaminadas a prevenir, perseguir, luchar contra el “fraude”; espantajo éste la mar de versátil que parece justificar todo tipo de medidas normativas que, a la vista de los resultados, no pueden calificarse del todo efectivas; aun cuando, claro está, otro modo de evaluar el proceso sería el de entender que, de no haberse llevado a cabo, los resultados habrían sido peores. De un modo u otro, la palabra de orden en el actuar administrativo es siempre “luchar contra el fraude”, lo que ya es sintomático de la peculiar concepción –beligerante– que de su misión institucional tiene la Administración tributaria española.

⁹⁶ “When confidence is absent, mutual relationships become blocked” COMMITTEE HORIZONTAL MONITORING TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION (STEVENS COMMITTEE), *Tax supervision - Made to measure*, 2012, p. 2.

⁹⁷ Sobre este principio se construye el derecho, o interés legítimo, a la buena Administración. PATÓN (2013) pp. 120 y 136.

⁹⁸ Como se dice por la OCDE, el objetivo es maximizar la *eficacia* en el logro de los objetivos propios de la organización, y la *eficiencia* en su consecución, hacerlo al menor coste posible. *Co-operative Compliance: A Framework...*, p. 70.

dimiento “a través del cual deben producirse los actos administrativos (...) cuando proceda, la audiencia del interesado” [art. 105 c) Ce]⁹⁹. El derecho, o interés legítimo, del contribuyente a participar en la formulación del acto administrativo en el marco del procedimiento está, pues, entre los fundamentos normativos de las relaciones cooperativas. La función de la Administración tributaria no se circunscribe al descubrimiento de los hechos y a su calificación e interpretación unilateral, es necesario que integre en todo ello la perspectiva del contribuyente¹⁰⁰, admitir su colaboración en la aplicación del sistema tributario, para discernir con él –no contra él– el modo más razonable de desvelar en cada caso el sentido de la normativa y lo que conforme a la misma proceda decir en Derecho. Estando, como dice el código de conducta del empleado tributario norteamericano, tan dispuesto a reconocer los derechos del contribuyente como a proteger los del Gobierno¹⁰¹.

En cierto sentido, y como proyección del principio de buena Administración, este modelo de gestión pública también estaría construido como una proyección de la confianza legítima en el Estado. Al responder con satisfacción ante las necesidades del contribuyente se estaría respondiendo ante el conjunto de la sociedad de la aplicación eficiente y eficaz del sistema tributario de modo que se pudiera percibir el ámbito de aplicación del mismo como un entorno atractivo para la inversión. No se trata tanto de que la carga tributaria que recae sobre los beneficios de las actividades económicas, sobre las inversiones de capital, sea mayor o menor, sino de que las disposiciones que la regulan y el modo en el que se aplican hagan del sistema tributario un entorno que proporciona al inversor y al empresario incentivos por su previsibilidad, fiabilidad y versatilidad para anticiparse y resolver adecuadamente las eventuales dificultades que puedan surgir en la aplicación de los tributos.

En este orden de ideas, en el Derecho tributario italiano se ha discutido, se discute, acaloradamente sobre lo que en tal ordenamiento jurídico se ha venido en llamar el derecho al *contradictorio endoprocedimentale*¹⁰², entendido como el derecho del contribuyente a participar del proceso de configuración del acto administrativo en aquello que le atañe, colaborando con –no contra– el funcionario responsable del mismo en el esclarecimiento de los hechos y en la calificación que a los mismos proceda dar. No estando expresamente previsto en el ordenamiento tributario tal derecho, se hace derivar directamente de la legislación básica que regula el procedimiento administrativo y del derecho a una buena Administración. Se concibe el mismo no ya, como en nuestro Derecho, como un mero derecho a “ser oído” o presentar “alegaciones” sino a ser contradicho. En sentido equivalente, parejo, a la congruencia que del juez se exige al dictar sentencia, como un derecho a que la Administración responda, dialogue con el contribuyente en el marco del procedimiento y comparta con él, o contradiga, sus argumentos. Hasta el punto de que cierta jurisprudencia ha llegado a entender que un acto administrativo sería anulable por el solo hecho, no ya de que el contribuyente tuviera razón en su argumentación, sino por no haberse atendido, contradicho, la misma por la Administración al formalizar el acto administrativo en cuyo proceso de gestación se hizo valer. Incluso admitiéndose que lo alegado era erróneo o improcedente, el no haberse hecho notar en el acto administrativo, haber obviado la respuesta, constituiría causa de anulación del mismo por vulneración del derecho a un proceso debido, a una buena Administración¹⁰³. En el sentido de que tanto interés debería de tener la Administración como el contribuyente –para actuar de acuerdo a la ley y al Derecho– en el más completo esclarecimiento de los hechos y en

⁹⁹ PATÓN, G.: “La articulación de técnicas convencionales en los modelos de control tributario y su adecuación a los principios constitucionales: (una perspectiva desde el ordenamiento español)”, en *Revista Direito e Desenvolvimento, João Pessoa*, v. 4, n. 8, 2013, p. 145.

¹⁰⁰ HAPPÉ, R.: “Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share” en J. FREEDMAN (ed.): *Beyond Boundaries*, OUCBT, 2008, p.167.

¹⁰¹ “We must be reasonable and as ready to recognize the rights of the taxpayer as we are to protect the rights of the Government.” *IRS Rules of Conduct*, cap. 1, §3, reproducido en ROZAS VALDÉS, J. A.; CASANELLAS CHUECOS, M., y GARCÍA MEXÍA, P.: “Códigos de conducta en el orden tributario”, *Documentos del IEF*, núm. 7, 2006, p. 119.

¹⁰² La última Sentencia de la *Coste di Cassazione*, actuando como *Sezione unita*, de 6 de octubre de 2015 sobre este particular ha provocado considerable desconcierto, pues no existiendo en Italia –más allá de la ley del estatuto del contribuyente, justamente invocada a estos efectos– una normativa general tributaria, el Tribunal Supremo del país transalpino ha tenido a bien diferenciar entre lo que califica como “impuestos armonizados” y el resto, concluyendo –a mi parecer desde una concepción criticable de la teoría de las fuentes del Derecho– que el derecho en discusión sería aplicable a los primeros –por resultarles aplicables a los mismos el Derecho comunitario– pero no a los segundos.

¹⁰³ Cfr. al respecto STRIANESE, L.: *La Tax Compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Aracne, Ariccia, 2014, pp. 179 y sigs.; así como MAZZAGRECO, D.: *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011, pp. 55 y ss. Para un tratamiento ya clásico del particular vid. SALVINI, L.: *La partecipazione del privato all'accertamento*, CEDAM, Padua, 1990, y, más recientemente, de la misma autora sobre el derecho al contradictorio en concreto, “La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento”, en *Corriere tributario*, núm. 44, 2009, p. 3574.

su más adecuada, razonable y precisa calificación. Como parte, no ya tanto del derecho del contribuyente a defenderse, sino de la obligación del funcionario a instruir el procedimiento del mejor modo de los posibles, integrando en su resolución toda la información y pareceres aportados por su destinatario último, el ciudadano a quien se sirve en la preservación del interés general, que no es el propio de la Administración a obtener mayores réditos de su actuar, sino el del conjunto de los contribuyentes a que los actos administrativos se dicten de conformidad con la ley y el Derecho.

Una de las manifestaciones propias de los sistemas de relaciones cooperativas que se vienen aplicando por algunas Administraciones para las grandes empresas es el llamado *Tax Control Framework*, la implantación en la corporación de un control interno de riesgos tributarios que facilite y alivie la labor de control de la Administración. Pues bien, el fundamento legal para exigir la implantación de este tipo de controles internos y responsabilizar del mismo a los administradores de la sociedad se ha buscado, en algunos casos, en la legislación mercantil sobre responsabilidad social corporativa. Tanto en Holanda¹⁰⁴, como en el Reino Unido, y recientemente en España en la reforma operada en la Ley de sociedades capitalistas¹⁰⁵, se han incluido disposiciones preceptivas haciendo responsables de la política fiscal aplicada en las corporaciones a sus Consejos de Administración, como una manifestación más de sus deberes de diligencia de velar por la integridad de los derechos de sus inversores y accionistas que pueden venir dañados por una política fiscal aventurada que comporte contingencias de orden sancionador o en la reputación de la firma, o bien, desde la perspectiva de concebir al conjunto de la sociedad en la que se desarrolla la actividad un *stakeholder* más ante quien se responde con el pago de los impuestos debidos.¹⁰⁶ Ciertamente, esta responsabilidad de los administradores se puede en cierto modo considerar contrapuesta frente a la que tienen frente a sus accionistas de no pagar más impuestos de los estrictamente debidos, en definitiva, de maximizar sus beneficios¹⁰⁷.

3.3. Características basilares

En la caracterización de las bases conceptuales de las relaciones cooperativas, de sus elementos estructurales de identificación, los documentos internacionales que le dan forma distinguen cinco referentes que podrían denominarse principios rectores del actuar administrativo; para quien estuviera acostumbrado a la literatura sobre ética pública, están contruidos desde las premisas de lo que se viene identificando como el principio de buena Administración:

- i) *Comercial awareness*. En los documentos británicos sobre el particular es frecuente leer que el objetivo de estas políticas fiscales pasa por convertir al Reino Unido en un entorno acogedor para hacer negocios. El estar atento a las necesidades y requerimientos de las empresas, a las características propias de cada negocio, es una premisa básica para construir una relación cooperativa con sus gestores, para transmitirles la confianza.
- ii) *Transparency, openness*. Si se va a trabajar de forma cooperativa es necesario que la información fluya entre ambas partes –no solo en una dirección– con agilidad, desde el inicio y sin restricciones ni reservas.
- iii) *Proportionality*. El cumplimiento de las obligaciones tributarias comporta unos costes en términos de implantación de sistemas, configuración de aplicativos, compilación y gestión de información, a los que no siempre la Administración tributaria es del todo sensible. Si se ha de cooperar, es necesario buscar un equilibrio, una proporción en las formas, volúmenes, tiempos de lo que se exige, estando atento a la idoneidad, necesidad y proporción de las obligaciones formales.
- iv) *Responsiveness*. Esta palabra, que en sentido literal sería sensibilidad, receptibilidad, lo que trata de transmitir es el objetivo de que la Administración tributaria desarrolle una cierta empatía –que no “síndrome de Estocolmo”– en el desenvolverse de sus relaciones cooperativas con los contri-

¹⁰⁴ “In the Netherlands, the Corporate Governance Code, drawn up by the Tabaksblat Committee, entered into force in 2004. As a result, and in contrast to the past, the tax position of Dutch businesses was now an explicit issue requiring the executive board’s attention.” STEVENS COMMITTEE, *Tax supervision*, 2012, p.19

¹⁰⁵ Cfr. al respecto, del autor, “La política fiscal en los Consejos de administración”, Insititut Transjus, Facultat de Dret (UB) (<https://transjusblog.wordpress.com/2015/06/30/la-politica-fiscal-en-los-consejos-de-administracion/>) (últ. consulta, 9/03/2016).

¹⁰⁶ “... many multinationals now regard the society in wich they operate as an important stakeholder.” HAPPÉ, R.: “Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share” en J. FREEDMAN (ed.): *Beyond Boundaries*, OUCBT, 2008, p. 157.

¹⁰⁷ “Fiduciary duty with its shareholders not to pay more tax that is actually due”, *Co-operative Compliance: A Framework...*, p. 48.

buyentes, sabiendo integrar lo que para los mismos es trascendente, construyendo la confianza a partir de un modo de hacer profesional, fiable y predecible en el tiempo.

- v) *Imparciality*. El concepto de imparcialidad tiene que ver en este ámbito con la preminencia del Derecho y del interés general sobre el de la organización administrativa, procurando ver más allá de la sola maximización del resultado de la liquidación¹⁰⁸.

Sin que se defina como principio rector del modelo, quizás la palabra que con más frecuencia se repite como referente del mismo en la literatura administrativa al respecto es “confianza”, *trust*.

La confianza es una mezcla de expectativas en que la otra parte no nos va a defraudar y disposición a asumir los riesgos de que tal cosa ocurra.¹⁰⁹ En definitiva, tanto el contribuyente como la Administración aceptan los costes de la confianza, arriesgan, pero, al mismo tiempo, saben que los beneficios de confiar, las expectativas, son superiores. En términos clásicos, un mal acuerdo es mejor que un buen pleito. No se puede pretender ganar siempre y en todo, basta con conseguir un *status quo* que garantice unos resultados razonables en términos de eficacia y equidad.

Como en cualquier relación, la confianza se ha de ganar por ambas partes –*trust breeds trust*– y sólo arranca de un interés mutuo al respecto: *it takes two to tango* es un lema frecuentemente repetido en la literatura holandesa sobre *horizontal monitoring*.

Por esta razón, en los proyectos piloto con grandes empresas que se han puesto en marcha en distintas Administraciones para comenzar a construir relaciones cooperativas con las mismas la incorporación a estos programas está presidida por un principio de voluntariedad. Normalmente será la Administración quien invite a la empresa a incorporarse al programa, pues si ésta lo rechaza no tiene sentido seguir adelante. Hay países como Irlanda y Dinamarca en los que es preceptiva la solicitud explícita de la empresa. En Holanda, en cualquier momento, la empresa puede denunciar el acuerdo de supervisión sobre el que se construye el sistema y abandonar el programa. Incluso en el programa holandés en el que el acuerdo se suscribe con el asesor fiscal es el profesional quien decide quienes de sus clientes se incorporan al mismo y quienes no, es él quien facilita el listado de contribuyentes que voluntariamente deciden acogerse al modelo de gestión pactado. En EEUU la incorporación al programa se inicia con la firma de un *Memorandum of Understanding* concertado entre la empresa y la Administración. En Suecia, como no se puede atender a todo el mundo, el procedimiento de incorporación exige unos requisitos y está reglado. En Australia la Administración puede excluir a determinados contribuyentes cuyos antecedentes no les hacen dignos de confianza. Necesariamente, además, los programas han de ser selectivos, pues comportan unas exigencias y unos requerimientos que no están al alcance, ni tienen sentido, para todo tipo de contribuyentes. El planteamiento es tratar igual a todos los que estén en iguales situaciones, no a los que presentan circunstancias objetivas completamente diversas.

Desde el momento en que el modelo de relaciones cooperativas va a descansar sobre una relación de confianza, tal cosa sólo se puede construir entre personas físicas. En este sentido cobra especial relevancia la implicación, por una parte, del Consejo de administración de la empresa en la articulación del programa y, por otra, que la toma de decisiones en la organización administrativa esté construida sobre un principio de agilidad y desconcentración de funciones: *Revenue bodies should trust both, its own professional and the business*¹¹⁰.

La confianza es la base de toda relación cooperativa¹¹¹ y, lógicamente, requiere reciprocidad. Por eso se insiste tanto en este orden de cosas en la transparencia, en la necesidad de que el contribuyente

¹⁰⁸ “Willingness to assess the right amount, not to maximize the revenue”, aceptando que es legítimo que el contribuyente aspire a reducir su factura fiscal. No se trata de pagar menos sino *the right amount* (IFA 2012, pp. 20 y 22).

¹⁰⁹ “Trust is the expectation that people and things will not fail us, even though they can. Trust is the willingness to accept the risk (or devote no attention to the risk).” MINISTRO DE FINANZAS DE LOS PAÍSES BAJOS, “Vertrouwen geven en in control zijn; gaat dat samen?/Giving trust and remaining in control: is this compatible?”, relación ante el Congreso, 25 de junio de 2009.

¹¹⁰ OCDE: *Cooperative Compliance...*, 2013, p. 102. Uno de los problemas del modelo británico que se hacen notar por los asesores fiscales es que la relación de confianza, que es el eje de estos sistemas, que se crea con los funcionarios del HMRC responsables de la aplicación de los tributos se ve con frecuencia desestabilizada por los continuos cambios normativos e interpretativos que presiden la evolución del sistema tributario (FREEDMAN, J.; LOOMER, G. T., y VELLA, J.: “Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches”, *British Tax Review*, n. 1, 2009, pp. 108-109).

¹¹¹ “Se coopera porque se confía y se confía porque se coopera”, GIACHI, S.: “Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea”, en *Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, n. 145/2014, p. 76.

enseñe todas sus cartas y, por ejemplo, la Administración resuelva todas sus eventuales dudas, de forma clara y diligente, antes de que se presente la declaración¹¹².

A este respecto, una dimensión esencial en el diseño de este tipo de estrategias es el de los tiempos de planteamiento y resolución de los ámbitos de incertidumbre. Si hemos dicho que en el llamado modelo clásico la Administración, primero, fija las reglas, el contribuyente, después, las aplica y, por último, la Administración revisa y regulariza, en un modelo cooperativo esta ecuación, necesariamente, se ha de matizar. Es esencial que la Administración vuelque todo su esfuerzo en evitar que el contribuyente se equivoque antes de presentar su declaración y en que, de tener dudas al respecto, se le resuelvan de forma anticipada. Para reducir, así, los márgenes de error y regularización.

Por eso tienen tanta trascendencia en estos modelos figuras como el *client relationship manager* británico o procedimientos como el de *advance disclosure* norteamericano. En Derecho holandés se habla, de forma bien gráfica, del principio de *not surprises*, para dar a entender que, cumplidos los requerimientos acordados con la Administración, la empresa puede tener asegurado que no habrá sorpresas de cambios de criterio o regularizaciones posteriores, obteniendo, en este sentido, certeza sobre el buen fin de las liquidaciones presentadas.

4. VENTAJAS

En principio, el logro de un mejor clima de entendimiento en el desarrollo de las relaciones tributarias con los contribuyentes debería de ser un escenario que puede considerarse que juega en beneficio de ambas partes.

Centrando el discurso en los sistemas implantados con las grandes empresas, si partimos de la premisa de que la Administración tributaria va a poder confiar en los sistemas internos de control de riesgos fiscales, *Tax Control Framework*, que la empresa haya acordado implantar, podrá prescindirse del control exhaustivo de todos y cada uno de los registros y operaciones, liberando recursos que se pueden dedicar a otras tareas más rentables.¹¹³

Para las empresas, por su parte, el sistema les permite ganar en certidumbre y en fiabilidad de los costes fiscales que asumen, reduciendo el riesgo de contingencias y litigios. Aun cuando –y por esto son sistemas más concebidos para grandes empresas, en línea de principio, que para medianas y pequeñas– la implantación de sistemas de control de riesgos fiscales, por sí solo, tiene sus naturales costes. Con todo, como en cualquier servicio, el control de los riesgos fiscales se puede externalizar –cuando no se tiene estructura suficiente para asumirlo como parte de la organización– a los llamados en la literatura y documentos sobre el particular “intermediarios fiscales” que son quienes asumen la responsabilidad frente a la Administración tributaria de la gestión ordenada por los clientes que incluyen en el marco del acuerdo suscrito al respecto, como en el caso del modelo holandés para pequeñas y medianas empresas.

Un segundo elemento que jugaría en beneficio de estos modelos relacionales consistiría en la reducción del riesgo país para el Estado que lo implanta, desde el momento en que se incrementaría la confianza de los inversores internacionales en la fiabilidad de su sistema tributario, de la Administración que lo aplica, y la consecuente reducción del riesgo reputacional de la empresa, que evitaría el riesgo de ser señalada como defraudadora.

Un clima de confianza mutua, evidentemente, incrementa la seguridad jurídica del entorno en el que se aplica, lo que, a todas luces es un valor estimable en el desarrollo social y económico de un país. Mejora la inteligibilidad y predecibilidad del Derecho tributario y con ello, su cumplimiento espontáneo, reduciendo los márgenes de error y los riesgos de regularización y sanción.

Si el modelo está diseñado para poder confiar en las declaraciones tributarias de quienes lo implantan, *acceptable returns* se dice en Derecho holandés, la consecuencia lógica es que la Administración

¹¹² En la literatura holandesa se habla de *justifiable trust* (STEVENS COMMITTEE, *Tax supervisión...*, p. 5) –confianza fundada– para expresar la necesidad de que si la Administración pretende la confianza del contribuyente ha de comenzar por demostrarla, para que pueda tener fundamento *in re*.

¹¹³ En general, parece ser, que donde se han implantado se ha incrementado la recaudación (OCDE: *Cooperative Compliance*, 2013, p. 73).

tributaria podrá destinar más recursos a la vigilancia, investigación y control de quienes se mueven al margen del sistema, mejorando la lucha contra la economía sumergida y reduciendo, en consecuencia, la distancia entre la recaudación teórica que vendría dada por una aplicación integral del sistema tributario y la efectivamente contabilizada, el llamado *tax gap*. En este sentido, para poder validar la eficacia de estos modelos, es necesario definir con precisión los indicadores de eficacia administrativa –lo que no deja de ser complejo y discutido¹¹⁴– que, lógicamente no pueden quedar reducidos al volumen anual de propuestas de liquidaciones dictadas por la Administración tributaria, sino a la mejora efectiva de los resultados cuantitativos y cualitativos de la gestión tributaria, incrementando sus índices de eficacia en cuanto al nivel de cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias y a la incorporación al sistema de agentes económicos ajenos al mismo.

El hecho de que la empresa que trabaja de forma cooperativa con la Administración le vaya facilitando a la misma, en tiempo real, toda la información e incertidumbres sobre la aplicación de la norma tributaria que se le vayan presentando enriquece el acervo de la Administración en cuanto a la detección de las áreas de riesgo y a los eventuales problemas de interpretación e incertidumbre, pudiéndose anticipar a la prevención y corrección de posibles errores¹¹⁵.

En la medida que las discusiones se centran en las interpretaciones de la ley, más que en los hechos, se disminuye el riesgo de la controversia judicial y se favorece su resolución mediante acuerdos extraprocesales, en el marco ordinario de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, haciendo verdadero partícipe –que no mero espectador– al contribuyente, a su asesor, de la configuración y contenido de los actos administrativos.

5. INCONVENIENTES

Tradicionalmente la Administración tributaria española ha venido objetando toda eventual aproximación al empleo de técnicas cooperativas o convencionales en la aplicación de los tributos a partir de una concepción un tanto rígida de lo que de forma enfática se denomina indisponibilidad del crédito tributario, tal y como aparece enunciada en el artículo 18 LGT.

La cuestión es trascendente, pues las bases de una relación cooperativa de confianza sólo se pueden construir sobre la premisa de que una de las partes, la Administración, está dispuesta a compartir con la otra, la empresa, el trabajo encaminado tanto a fijar los hechos y concretar la norma que a los mismos resulta aplicable, como a la interpretación que a la misma cabe dar. Si no se admite esta premisa y la Administración parte de la consideración de que el crédito tributario tiene el importe que ella unilateralmente considera que tiene y que no hay margen para apreciar cosa distinta, es imposible construir una relación cooperativa.

No es este el lugar para abrir una discusión integral sobre el particular, pero sí parece conveniente hacer una aproximación a las bases sobre las que la misma se puede construir. Lo primero que es imprescindible afirmar es que cuando nos movemos en el campo del Derecho las verdades extrañamente son del todo apodícticas. El margen para la construcción consensual de la verdad formal acostumbra a ser algo más que dilatado y, por ende, las posibilidades de dar participación al contribuyente en la definición de la misma, en el contenido del acto administrativo, más que considerables¹¹⁶.

Más allá de que en muchos casos el margen de apreciación se referirá a los hechos –en los que el grado de convicción en cuanto a su prueba constituye por sí mismo un ámbito de discrecionalidad extenso– e incluso aceptando que puedan los mismos aislarse asépticamente de la propia interpretación de la norma tributaria¹¹⁷, cuando hablamos de relaciones cooperativas el énfasis se está poniendo

¹¹⁴ Cfr. la reseña que del documento publicado por el Fondo Monetario Internacional sobre el análisis del *tax gap* en el Reino Unido (“United Kingdom technical assistance: Report-Assessment of HRMC’ Tax Gap Analysis”, *Country Report*, núm. 13/314, Whashington D. C., oct., 2013, 54 pp.) publicó D. CARBAJO VASCO, en *Crónica Tributaria*, núm. 154, 2015, pp. 247-250.

¹¹⁵ OCDE: *Cooperative Compliance...*, 2013, p. 59.

¹¹⁶ “El sometimiento de la Administración –y singularmente de la tributaria– a la ley, no se garantiza mejor a través de un acto impuesto unilateralmente por los órganos competentes, que mediante el empleo de técnicas convencionales, que permiten un diálogo sobre las cuestiones controvertidas en la interpretación de las leyes que resulten aplicables.” ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “¿Qué podemos aprender...”, p. 167.

¹¹⁷ “En los sistemas tributarios modernos es casi imposible la distinción entre hechos y derecho.” ESPEJO POYATO, I.: *La transacción en Derecho español*, ej. mec., 1994, p. 49.

do en toda la fase que precede a la determinación del crédito tributario. No se está ubicando el plano de la discusión sobre cuánto se haya o no de pagar, sino sobre el modo de llegar a concretar el importe de la deuda debida¹¹⁸.

Una segunda objeción con los que frecuentemente se objeta este tipo de procedimientos de relaciones cooperativas con grandes empresas es el considerarlos una vulneración del principio de igualdad. Siendo todos iguales en dignidad y ante la ley, tal cosa no significa que la igualdad consista en dar a todos el mismo trato, sino en tratar igual a los iguales y de forma desigual a los desiguales: *like cases alike, unlike cases differently*¹¹⁹.

Ese es el principio rector de la pirámide de cumplimiento, del discernimiento de políticas en razón de los riesgos de incumplimiento previsibles en cada contribuyente. No se trata de desatender a ningún contribuyente, sino de dar a cada uno el trato más adecuado de acuerdo con sus particulares circunstancias¹²⁰. Cuando se está tratando con contribuyentes, que, por ejemplo, aportan al sistema –por impuestos indirectos y retenciones a cuenta sobre sus trabajadores– cifras que rondan los 10.000 M €, y los hay, ¿no parece sensato que se trate de concertar con ellos de forma anticipada el modo de gestionar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias sin abandonarlo todo a la eventualidad futura de una regularización derivada de un cambio insospechado de criterio?

Al hablar de relaciones cooperativas y discrecionalidad no se está hablando de acordar con un contribuyente el pago de una deuda tributaria futura por importe inferior al debido, tal y como ocurrió en un famoso caso británico que terminó con la anulación judicial del acuerdo suscrito¹²¹ y, por cierto, con una profunda reforma de los protocolos de la Administración tributaria británica en cuanto a la suscripción de acuerdos, *settlement*.

De lo que se está hablando es de escuchar a los contribuyentes, más bien dialogar con ellos, a sus representantes, al dictar la contestación a una consulta, al elaborar y editar la guía de aplicación de un tributo, al conceder un beneficio fiscal no reglado, o al llegar a un acuerdo con el contribuyente sobre la interpretación precisa de un determinado precepto, como cauce adecuado para despejar la incertidumbre sobre los hechos o interpretación de la normativa aplicables al caso. De tratar de integrar la voluntad del contribuyente en la configuración del acto tributario para llegar a una formalización de la verdad material consensuada, que es lo propio de una razón práctica, que no teórica, encaminada a la resolución de las controversias, que no a su enquistamiento¹²². Evidentemente todo ello implica un margen de discrecionalidad que eventualmente puede generar agravios comparativos pero que es consustancial a la propia aplicación del Derecho y que si se hace con la debida razón de proporcionalidad y garantizando los oportunos controles de legalidad¹²³, no sólo es perfectamente legítimo y ajustado a Derecho¹²⁴, sino que es consustancial al actuar administrativo. Cuando Montesquieu dice del juez que es “la boca que pronuncia las palabras de la ley” ni mucho menos pretendía

¹¹⁸ “Not about the level of tax, but about the practical ways with it is established what the correct amount of tax is due.” (IFA *Initiative on the Enhanced...*, p. 17). “La participación del contribuyente encuentra su razón de ser en servir de instrumento para conseguir el acercamiento más próximo posible a la capacidad contributiva real y, añadimos, por tanto, a la determinación de la deuda tributaria más justa.” PATÓN, G.: “La articulación de técnicas...”, p. 132.

¹¹⁹ OCDE: *Cooperative Compliance...*, p. 43. Lo que es muy evidente en el modelo holandés que es distinto para las grandes empresas y para las medianas y pequeñas, pues en cada caso se ajusta a lo que de cada tipología de empresa es exigible y más adecuado y eficiente plantear.

¹²⁰ “Every taxpayer receives the attention is needed in his specific situation”, ALINK, M., y KOMMER, V. V.: *The Dutch Approach Description of the Dutch Tax and Customs Administration*, 3.^a ed., IBFD, 2012, p. 8.

¹²¹ *Al Fayed v. Advocate General for Scotland* [2004] STC 1703. Sobre este particular *vid.* FREEDMAN, J., y VELLA, J.: “HMRC’s Management of the U.K. Tax System: The Boundaries of Legitimate Discretion”, en EVANS, C.; FREEDMAN, J., y KREVER, R. (eds.): *The Delicate Balance Tax, Discretion and the Rule of Law*, IBFD, Amsterdam, 2011, p. 102.

¹²² De modo parejo a como en el Derecho penal no se pretende aprehender la realidad histórica, sino reconstruirla de forma aceptable y razonablemente compartida, en el procedimiento administrativo tributario se debería de buscar un punto de equilibrio en el que la verdad formal –y sus consecuencias en el orden tributario– resultase coherente, comprensible y aceptable para ambas partes.

¹²³ En este sentido lo que se debe de preservar es la motivación, más bien la justificación, de lo que al respecto se pueda acordar y la seguridad de que podría ser expuesto a la luz pública. *Vid.* GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., y HERRERA MOLINA, P. M.: “Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)”, en *Quincena fiscal*, núm. 14/2002, p. 28.

¹²⁴ “Managing a tax system as complex as that found in the UK could hardly be done without discretion. On the other hand, vigilance is required to ensure that the limits of discretion are not transgressed. This delicate balancing act requires constant monitoring.” FREEDMAN, J., y VELLA, J.: “HMRC’s Management of the UK Tax System: The Boundaries of Legitimate Discretion”, en EVANS, C.; FREEDMAN, J., y KREVER, R. (eds.): *The Delicate Balance Tax, Discretion and the Rule of Law*, IBFD, Amsterdam, 2011, p. 119.

afirmar que no tuviera un margen considerable de apreciación y argumentación al respecto, sino que en el ejercicio de su función debía de obviar sus intereses, fobias y prejuicios para llevarla a cabo del modo más objetivo posible –cosa imposible en su absoluta pureza tratándose de un sujeto– y siempre con imparcialidad. Pues el empleado administrativo ha de actuar de forma pareja en el ejercicio de las funciones que se le han encomendado, tratando de reconstruir con el contribuyente, no contra él, del mejor modo posible, lo que ha sucedido, e interpretando con el contribuyente, no contra él, las consecuencias de todo ello en el orden normativo, para buscar un resultado, un acto administrativo, que sea compartido y aceptable para ambas partes, de acuerdo con la ley y el Derecho¹²⁵.

Lo que sí se ha de garantizar es que todas las empresas que estén en igualdad de condiciones pueden acceder, sin restricciones arbitrarias, a los sistemas de relaciones cooperativas. En este sentido, por ejemplo, en el sistema australiano, para acceder a los programas de *Forward Compliance Arrangements*, con multinacionales, o de *Large Business and Tax Compliance* es preciso superar unos procedimientos selectivos, *due diligence*, que acrediten en la misma el estar en condiciones objetivas de asumir los compromisos que tales programas comportan¹²⁶.

Holanda implantó su sistema de *horizontal monitoring* en el año 2005 y lo extendió a las medianas y pequeñas empresas en el 2007, de modo que ha tenido tiempo, incluso, de evaluar sus primeros resultados en un informe rendido al Parlamento de los Países Bajos en el año 2012. Pues bien, aunque la evaluación de conjunto del programa es positiva, no dejan de evidenciarse algunas dificultades e incertidumbres respecto del mismo. Alguna de las objeciones que en dicho informe se hacen constar tienen que ver con sus costes de implantación:

- i) Se advierte que en cierto sentido se subestimaron las consecuencias y costes del modelo, en particular para las medianas y pequeñas empresas¹²⁷.
- ii) En el mismo sentido se hace notar que no está claro que se hayan reducido los costes de cumplimiento del sistema, ni para las empresas, que no aprecian la reducción de la presión administrativa, ni para la Administración que –en la fase inicial, al menos– ha tenido que invertir muchos recursos en la transformación del modelo¹²⁸.

La base de transparencia en la información y de anticipación en su provisión comporta especiales prevenciones en términos de confidencialidad y privacidad, lo que, por ejemplo en Noruega, ha llevado a establecer disposiciones específicas al respecto.

Un problema estructural en la posición de sus actores principales que la relación cooperativa plantea es que la confianza que se supone que se ha de cultivar entre el empleado de la Administración tributaria y los asesores fiscales de la empresa puede comportar dos riesgos: i) la consecuente pérdida de confianza del Consejo de administración en el asesor fiscal, cuyo deber de lealtad –que es para con su cliente, no para con la Administración– puede verse difuminado¹²⁹; ii) la excesiva identificación del empleado tributario con las posiciones jurídicas defendidas por la empresa.

Algo que está fuera de toda duda es que el hecho de incorporarse a un programa de relación cooperativa no implica merma alguna en la tutela judicial efectiva. No obliga al contribuyente a renunciar a sus acciones legales en caso de que su discrepancia con la Administración resulte irreconciliable, ni a la Administración a no defender sus posiciones, cuando legítimamente entienda que tiene sentido el hacerlo, ante la jurisdicción competente. El prestar la conformidad a participar en un programa de este tipo no impide tampoco que, una vez prestada esta, se puedan ejercitar las acciones de impugnación, pues no se puede renunciar a la tutela judicial efectiva¹³⁰. De lo contrario quedaría varada la propia confianza en el sistema.

¹²⁵ “Las leyes no carecen de lagunas, ni están exentas de dudas, ni son susceptibles de una interpretación que ponga absolutamente en claro su intención. Las valoraciones que se hallan en su base pierden fuerza, nuevas situaciones sociales imponen nuevas soluciones, nuevas ideas se apoderan de los textos heredados. Como consecuencia de ello la comprensión de la norma, la interpretación práctica y científica de las leyes se modifica constantemente.” (FORSTHOFF, E.: *Tratado de Derecho administrativo*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1958, p. 142).

¹²⁶ IFA: *Initiative on...*, p. 10.

¹²⁷ STEVENS COMMITTEE, *Tax supervisión...*, p. 5.

¹²⁸ STEVENS COMMITTEE, *Tax supervisión...*, p. 120. “The tax service providers’ duties increase when the Tax and Customs Administration’s duties decrease” (*Ibidem*, p. 123). Es necesario concretar, pues, las ventajas, los costes de cumplimiento que se ahorra el contribuyente, los beneficios palmarios que obtiene (*Ibidem*, p. 135).

¹²⁹ IFA: *Initiative on...*, p. 25.

¹³⁰ IFA: *Initiative on...*, pp. 21, 25 y 42.

6. PROBLEMAS PRÁCTICOS

Es un tópico mencionar la inercia como la primera ley que rige las relaciones sociales. Las relaciones tributarias no dejan de ser relaciones sociales, entre los empleados de la Administración y los contribuyentes, con la intermediación de los asesores fiscales. Los retos a los que se enfrentan ambas partes en orden a evolucionar desde una relación estructural de confrontación a otra de tipo cooperativo son más que complejos y comportan considerables problemas prácticos, operativos y organizativos.

En primer lugar, en cualquier organización hay una natural resistencia al cambio. No es fácil que los empleados de la Administración tributaria que han sido formados de un determinado modo y que han trabajado siempre bajo unas determinadas exigencias y objetivos evolucionen de la noche a la mañana¹³¹. Todo lo cual comporta unas necesidades en materia de recursos humanos y de distribución de los mismos que en épocas de restricciones presupuestarias hacen algo más que complejo el desarrollo de estos modelos¹³².

Un segundo problema tiene que ver con el sistema de financiación de la Administración tributaria. En un modelo, como el español, en el que la entidad responsable de la aplicación del sistema tributario se financia, en parte al menos, con un porcentaje de los actos de liquidación¹³³ es difícil que advierta como un reto estimulante el trabajar en régimen cooperativo con las grandes empresas, en aras de reducir los índices de litigiosidad. El sistema retributivo de la Administración tributaria, basado en el éxito sancionador y de descubrimiento y propuesta de liquidación de supuestos incumplimientos de la normativa tributaria opera como un freno a cualquier sistema de orden cooperativo. Y es que, en este caso, puede suceder que lo que opera en interés del común no convenga del todo al interés de la organización que gestiona el sistema tributario. En este orden de cosas, hace tiempo que el Prof. Rosembuj –con su habitual agudeza y siguiendo en esto, una vez más, el magisterio del Prof. Gallo– distinguía entre el interés general –lo que juega en beneficio del común de los contribuyentes, en definitiva, los titulares últimos del Erario público– y el “interés fiscal”, lo que conviene a la organización, a los funcionarios, responsables de la aplicación del sistema. Un ejemplo, sencillo, evidencia con claridad esta disparidad. Lo que conviene, interés fiscal, a la AEAT, como institución con personalidad jurídica –y presupuesto– desgajada de la Administración general del Estado, y a los funcionarios que para la misma trabajan, puede que sea incrementar todo lo que sea posible el importe de las regularizaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e inspección que llevan a cabo. Como se ha hecho notar, la financiación de la organización se fija, en parte, en razón del monto que alcancen tales regularizaciones –se logre o no traducir las mismas en ingresos efectivos– y los complementos de productividad del empleado público –en una u otra medida, de un modo u otro– dependen de dicha variable¹³⁴. Al común de los contribuyentes, a la Hacienda pública como derechos y obligaciones públicas de contenido económico, no siempre nos ha de interesar tal modo de actuar. Por ejemplo, cuando un inspector dicta una liquidación recurrida ante los tribunales, previo pago de su importe, que al cabo de los años, siempre más de cuatro, resulta anulada por declararse ilegal, la Hacienda pública, todos, deberemos de devolverle al contribuyente el íntegro de lo satisfecho más los intereses de demora. Si a ello unimos el coste efectivo de la tramitación de los sucesivos recursos que habrán sido necesarios para obtener tal resolución, el resultado global para el Erario público –el que a todos nos interesa– es devastador. Y ni siquiera se habrán repuesto íntegramente los

¹³¹ En el informe holandés se hacía referencia a una cierta resistencia o dificultad entre los empleados de la Agencia tributaria a la hora de evolucionar desde los protocolos de inspección exhaustiva hacia los sistemas de evaluación de los controles internos de las empresas: “Less dynamic and interesting review TCF than conducting material audits” (STEVENS COMMITTEE, *Tax supervision...*, p. 121). Así como una distancia considerable entre la voluntad de las autoridades de la Agencia en cuanto a la implantación de los programas y la receptividad de sus empleados, o de los asesores fiscales y de los contribuyentes, al respecto: “The gap between the management’s willingness and the willingness and ability of a substantial group of Tax and Customs Administration staff is too large, as is the gap between the willingness of the management and willingness of many taxpayers and financial service providers” (STEVENS COMMITTEE, *Tax supervision...*, p. 128).

¹³² IFA: *Initiative on...*, p. 16 y STEVENS COMMITTEE, *Tax supervision...*, p. 135.

¹³³ Artículo 103.5.a) de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre de Presupuestos generales del Estado para 1991, por el que se crea la AEAT.

¹³⁴ Así lo corrobora quien fuera Director general de la AEAT: “No puede desconocerse que aun no existiendo un algoritmo que vincule de manera directa y automática el importe de las liquidaciones realizadas en sus actas por un inspector con las retribuciones que percibe, sí que es cierto que, de un modo u otro, entre ambas existe con una altísima frecuencia una correlación positiva: a mayor importe de la liquidaciones realizadas, mayor retribución variable y viceversa. Poco importa que tiempo después, las liquidaciones sean anuladas por resoluciones o sentencias posteriores. Su retribución no se verá afectada por tal anulación.” RUIZ-JARABO COLOMER, I.: *Estado fiscal y democracia. La Agencia tributaria en perspectiva*, CE Consulting empresarial-Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, p. 87.

derechos del contribuyente, por cuanto difícilmente se le habrá reembolsado la totalidad de lo que haya debido de invertir en la defensa de sus legítimos derechos –los gastos de defensa jurídica– habiendo tenido, además, que soportar –él y, no pocas veces, sus herederos– la incertidumbre y penitencia de largos procedimientos administrativos y procesos judiciales. Eso sí, se habrá cubierto, con creces, el “interés fiscal” de la Agencia tributaria –cuya participación en los ingresos públicos se fijó en razón de lo liquidado por el inspector– y tanto del propio actuario, como de su jefe, cuyos emolumentos se habrán visto incrementados –de un modo u otro– en razón de las liquidaciones practicadas, sin que, paralelamente, mermen en razón de aquellas declaradas finalmente ilegales. Con un sistema de financiación institucional y de retribución de complementos de esta naturaleza es dudoso que la Administración y sus empleados encuentren algún estímulo en buscar la cooperación, la concertación con los contribuyentes. Y, desde luego, lo que no tiene ningún sentido es pretender culpabilizar a los empleados públicos de semejante estado de cosas, que es ajeno a su voluntad, les viene dado por el sistema que normativamente se ha establecido.

Además de todo ello, la preparación necesaria por parte de la Administración tributaria que ha de implantar este tipo de sistemas enfrenta a la misma a considerables problemas prácticos que es preciso planificar detalladamente:

- i) El personal que se requiere para desplegarlo necesita de una formación específica para enfrentarse a procesos de toma de decisiones participativos, por una parte, y –al liberarse recursos del área de comprobación– a una mayor intensidad en la lucha contra la economía informal, lo que, por una parte, requiere profesionales formados en técnicas de negociación y, por otra, en técnicas de investigación policial, no siempre disponibles en estructuras administrativas en buena medida volcadas en los análisis contables¹³⁵;
- ii) Si una de las líneas rectoras de las relaciones cooperativas es lo que se denomina *commercial awareness*, tomar conciencia de las características y entornos propios de cada sector, los funcionarios implicados en las mismas han de realizar estudios del sector asignado e invertir recursos en su conocimiento detallado;
- iii) Estando todo este modelo centrado en resolver los problemas de las grandes empresas antes de que presenten sus declaraciones, es mucho lo que se ha de invertir en una dotación adecuada de los recursos necesarios para facilitar a las mismas servicios diligentes y fiables de información y asistencia en tiempo real, no con períodos de dilación de seis meses que terminen en respuestas cautelosas, en ocasiones evanescentes y tendencialmente inclinadas a primar las interpretaciones con, aparentemente, menores costes en términos de recaudación;
- iv) Para poder evaluar los resultados del cambio es preciso una modificación sustancial de los indicadores de eficiencia utilizados por la organización, lo que implica inversiones, igualmente, en sistemas informáticos, análisis estadísticos y delimitación de los indicadores, para que sea posible una precisa rendición de cuentas, *accountability*, que permita contrastar los avances obtenidos.

Cuando se habla de generar una buena relación entre los responsables de velar por el cumplimiento de la normativa y los contribuyentes, sus asesores, un problema latente al que se ha de estar atento es al de evitar los tratos de favor o, incluso, la corrupción. Una relación de confianza no se construye sin un adecuado *feed-back* por ambas partes, pero su desarrollo se ha de controlar detenidamente para que no derive en comportamientos de desviación de poder o prevaricación. A este respecto cabe reseñar distintas referencias y estrategias:

- i) En los documentos de la OCDE se destaca que una buena relación no tiene por qué estar reñida con un comportamiento profesional e imparcial y con una actitud crítica¹³⁶.
- ii) Ciertamente el inspector podría estar tentado a no denunciar un comportamiento de los enfáticamente denominados de “planificación fiscal agresiva”, en aras de la buena relación. Para evitarlo, en el sistema británico de *client relationship manager* se prevé una rotación de cuatro años y en el sueco de cinco años, más allá de los mecanismos ordinarios de revisión sistemática y de separación de funciones que garantizan los controles internos.

¹³⁵ “Los servicios de la Hacienda Pública están más concentrados en comprobar e inspeccionar a quienes, de mejor o peor manera, contribuyen que en investigar y sacar a la luz las bolsas de fraude, cada vez mayores.” HUELIN, J.: “El principio de no confiscatoriedad en nuestro actual sistema tributario”, en *Actas del IX Congreso Tributario de la AEDAF*, “La Justicia: ¿un valor en decadencia?”, AEDAF, 2013, p. 7.

¹³⁶ OCDE, *Co-operative Compliance...*, p. 62

- iii) En la Administración holandesa se califica esta eventualidad como el *risk of attachment*, riesgo de acoplamiento. En la medida en que el inspector trata de construir un relación de confianza con el contribuyente, con la empresa, puede terminar por identificarse con sus posiciones resultar, en cierto modo, “abducido” por el contribuyente cuya vigilancia se le ha encomendado sufriendo una suerte de “síndrome de Estocolmo”. Entre el conjunto de breves y concisas, cinco, recomendaciones transversales que el Comité Stevens hizo al respecto una de ellas estaba directamente referida a la necesidad de que la Administración articulase políticas de personal específicas para evitar este riesgo.

En cierto modo podría pensarse que quienes entran en este tipo de programas de relaciones cooperativas o son calificados, por la consistencia de sus controles internos y el modo en el que gestionan su política fiscal, como empresas de bajo riesgo, podrían encontrar un aliciente a abusar de la confianza que se les ha dado y arriesgar más allá de lo razonable con comportamientos aventurados. Utilizar la confianza como oportunidad para el fraude. En la literatura holandesa, sin embargo, no se menciona que se hayan producido casos de incumplimientos graves que hayan conducido a la Administración tributaria a expulsar a algún contribuyente de los sistemas de *horizontal monitoring* ni en la británica se advierte de situaciones en las que un comportamiento de esta naturaleza haya conducido a modificar, empeorar, la calificación del contribuyente en cuanto a sus riesgos de incumplimiento.

Evidentemente, estas aproximaciones más cooperativas no resuelven de raíz las discusiones sobre las fronteras entre la planificación fiscal legítima, la dudosa y la decididamente ilegal. ¿Qué es el espíritu de la ley? ¿dónde están las fronteras de la libertad negocial? Son cuestiones que mediante el uso de técnicas de relación cooperativa se pueden anticipar y, en algunos casos, resolver, pero que, lógicamente, no se zanján de raíz, estrechándose, eso sí, los porcentajes de litigiosidad al respecto, lo que no es poco¹³⁷. Naturalmente moviéndose el particular en el ámbito de las políticas de gestión pública no se puede pretender que aporten soluciones apodícticas, tajantes, en el plano jurídico. Cuando, a modo de consigna, en el Comité Stevens se aboga por ser *flexible when possible, exact when necessary*¹³⁸ no se puede aspirar a dar un contenido jurídico preciso a tales expresiones, cuya integración queda en el ámbito de una controlada discrecionalidad administrativa.

7. POLÍTICAS FISCALES

Más allá de los estrechos márgenes de las estrategias operativas de relaciones cooperativas con las grandes empresas, si de verdad se aspira a que el planteamiento cooperativo informe toda la ordenación del sistema tributario en su conjunto, que es lo que verdaderamente tiene sentido como política tributaria general y de alcance, es preciso afrontar un proceso serio de reformas estructurales en distintas direcciones. Desde las políticas sustantivas, hasta lo relativo a la ordenación y gestión del estatus de los intermediarios fiscales, la otra parte fundamental de la relación.

En realidad, las políticas fiscales cooperativas obedecen a un principio general de orientación de la actividad de las Administraciones tributarias que se podría resumir gráficamente en la incorporación de la “zanahoria” al hasta ahora prevalente modelo del “palo”. En definitiva, transmitir el mensaje al contribuyente de que lo que se pretende es cooperar y ser receptivo con quien se muestre disponible al efecto e inflexible con quien quiera funcionar al margen del sistema. Una declaración del HMRC en este sentido es bien gráfica al respecto:

“Our compliance strategy... has two strands: support those who seek to be compliant and come down hard on those who seek to gain an unfair advantage through non-compliance. We must encourage voluntary compliance through customer service initiatives as well as by demonstrating through our compliance work that the likelihood and consequences of detection make deliberate evasion a poor choice”¹³⁹.

Esta política general tiene sus manifestaciones en los distintos ámbitos que construyen la política fiscal, el sustantivo –el diseño del sistema–, el formal –la ordenación de los procedimientos–, el organizativo de la propia Administración tributaria y las políticas de personal y relativas a los intermediarios, la otra parte de la relación. A todo ello se dedica este epígrafe.

¹³⁷ OCDE, *Co-operative Compliance...*, p. 46.

¹³⁸ STEVENS COMMITTEE, *Tax supervision...*, p. 1.

¹³⁹ HMRC: *Department Report Spring*, 2008.

7.1. Políticas sustantivas

Aunque es un lugar común y no tiene sentido extenderse al respecto en el marco de un trabajo como éste, es preciso señalarlo. La política cooperativa y más eficaz en la reducción de los problemas interpretativos de la norma tributaria es el empleo de una buena técnica legislativa en su elaboración, lo que pasa por su simplificación¹⁴⁰.

No es de extrañar que así se mencione expresamente en los trabajos de la OCDE al respecto¹⁴¹. En este sentido algo que procuran en particular a la Administración tributaria estas políticas cooperativas es que una disposición a dar entrada a los contribuyentes en la gestión de los problemas que genera la aplicación del ordenamiento tributario es el cauce adecuado para, estando atentos a sus inquietudes y dificultades, mejorar la formulación de la normativa y de sus instrumentos de aplicación e interpretación¹⁴². En este sentido, entre otras, cabe destacar dos ámbitos de actuación en las políticas de simplificación a tener en cuenta:

- i) La Administración tributaria británica le da una más que considerable importancia a los procedimientos de información pública, *consultations*, sobre la normativa que están estudiando y sobre los documentos oficiales en los que se plasma su interpretación auténtica, con el objetivo de conseguir la colaboración de sus destinatarios en la mejora de todo ello;
- ii) La Agencia tributaria norteamericana creó hace más de diez años un organismo específico de colaboración, *The Office of Taxpayer Burden Reduction (OTBR)*¹⁴³, incardinado en la *Taxpayer Education and Communication unit of the Small Business/Self-Employed Division*, cuya finalidad es simplificar las obligaciones formales de los contribuyentes.

7.2. Políticas procesales

Si el objetivo es evolucionar hacia un modelo de aplicación de los tributos en los que prevalezca la colaboración frente a la confrontación, en definitiva de lo que se está hablando es de la disminución de la conflictividad tributaria y de su derivada natural, que es la generación de litigios. En este sentido hay que mencionar distintas políticas procesales, de ordenación de los procedimientos administrativos, encaminadas a prevenir, gestionar y resolver, en su caso, la conflictividad tributaria en aras de la reducción de la litigiosidad:

- i) Una política, a la que ya se ha hecho referencia, encaminada a prevenir los incumplimientos fiscales y, en consecuencia, los eventuales conflictos al respecto, pasa por incorporar la política fiscal a los Consejos de administración, integrando la misma como una parte más de los riesgos financieros, normativos y reputacionales a los que se enfrentan las empresas y que han de integrar y cuantificar como parte de la responsabilidad que tienen frente a sus accionistas y *stakeholders*¹⁴⁴.
- ii) En esta misma línea de actuación la normativa contable norteamericana exige que se expliciten e identifiquen las contingencias fiscales¹⁴⁵.
- iii) Una de las políticas procesales en el ámbito fiscal más original en este orden de cosas –a las que se dedica la iniciativa 12.^a BEPS de la OCDE– son las encaminadas a exigir de quienes llevan a

¹⁴⁰ “The more unclear the more room for discussion and disagreement” (IFA 2012, p. 24).

¹⁴¹ “Good compliance outcomes begin with good legislation. Law that is clear and unambiguous with regards to its intent and interpretation provides a solid base upon which to build administrative compliance programmes and compliance risk management. Difficult or ambiguous law creates increased opportunities for taxpayers to behave in ways that were unintended by the law.” OCDE: *Compliance Risk Management...*, §139, p. 43. (OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, París, 2008, p. 79.)

¹⁴² El mantenimiento de un ordenamiento tributario complejo en un mundo cambiante es imposible sin la información y la cooperación del conjunto de la sociedad. (OCDE, *Cooperative compliance...*, p. 24.)

¹⁴³ <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/About-Taxpayer-Burden-Reduction>.

¹⁴⁴ El cumplimiento fiscal como parte del riesgo financiero, normativo y reputacional se contempla explícitamente en Australia, Reino Unido y Países Bajos, últimamente también en España, así como en las OCDE *Guidelines for Multinational Enterprises*. (OCDE, *Co-operative compliance...*, p. 55.)

¹⁴⁵ Se está obligado a incluir en los estados contables una referencia de lo que se califica como *Uncertain Tax Positions* (FIN 48 USA) (cfr. OCDE, *Study into the role...*, pp. 16 y 31); modelo que, con sus matices y peculiaridades, se ha ido extendiendo a otros países, como Italia y Reino Unido (cfr. OCDE, *Co-operative compliance...*, p. 41) y que, en definitiva, es el que subyace en las obligaciones específicas en materia de control de riesgos fiscales establecidas en España en 2014, por ahora, para las sociedades cotizadas.

cabo políticas fiscales meramente discutibles –más allá de si finalmente pueden o no ser calificadas como “agresivas”– la obligación, no ya el mero derecho, de preguntar sobre las mismas a la Administración tributaria. Son los llamados procedimientos de *Advance Disclosure*.¹⁴⁶ Ya en la *American Jobs Creation Act* se estableció, por ejemplo, una ampliación de la prescripción en caso de no haberse informado al respecto anticipadamente. La lógica es bien clara, pues en la medida que se incrementan las obligaciones de informar sobre las planificaciones fiscales agresivas, disminuye su coste de oportunidad¹⁴⁷. En lugar de esperar al control posterior para aplicar una cláusula general antielusión, que siempre resultará conflictiva, se exige alertar previamente sobre la versatilidad de la planificación elaborada.

- iv) Todos los programas con grandes empresas, el *Compliance Assurance Program* norteamericano –que en 2005, se extendió a 17 compañías, en 2006 a 34 y en 2007 a 73– el *Forward Compliance Arrangements*, australiano, o el *Horizontal Monitoring* holandés, incorporan como parte de su desarrollo la resolución –en cuanto sea posible– de las controversias pendientes con sus destinatarios, con el objetivo de poner el contador a cero antes de iniciar con los mismos un modelo de relación cooperativa.
- v) Tampoco tiene sentido aquí abordar un estudio detenido de los sistemas alternativos de resolución de conflictos tributarios, *Alternative Dispute Resolution (ADR)*¹⁴⁸, pero sí se ha de hacer referencia a los mismos, por cuanto forman parte de las políticas fiscales cooperativas en cuanto a la ordenación de los procedimientos encaminados, en este caso, a la resolución de controversias tributarias. Los *ADR* tienen la ventaja de que, al estar basados en el acuerdo, evitan el que haya un vencedor y un vencido, lo que facilita la continuidad en la relación, que es un valor a preservar en el ámbito de estos movimientos cooperativos¹⁴⁹. Evidentemente, habrá ocasiones en las que sea necesario y conveniente, para una o ambas partes, conocer la opinión del juez y en los que no tendrá sentido el *ADR*, por la naturaleza de la cuestión. Una de las cuestiones a las que se presta especial atención en el documento británico sobre acuerdos y litigios, *Litigation Strategy*, es a la delimitación de los criterios y protocolos a aplicar para discernir cuando se ha de acudir a los tribunales.
- vi) En este orden de cosas, más que la opción del arbitraje –al fin y al cabo otro modo de litigiosidad– las estrategias más interesantes se están encaminando hacia la mediación, la facilitación, la conciliación, lo que se puede calificar como *early neutral evaluation*. Los resultados del programa de mediación norteamericano denominado *Fast Track Settlement* son especialmente alentadores en este sentido, dándose referencia de un 86% de éxito y de la disminución del tiempo medio de resolución de 684 días a 84¹⁵⁰.

7.3. Políticas organizativas

Una política organizativa que, aun cuando pueda parecer adjetiva, se señala en la literatura como nuclear para conseguir un cambio efectivo en las Administraciones tributarias en aras de que verdaderamente se orienten a la colaboración frente al conflicto es la relativa a las políticas de incentivos y, consecuentemente, a la delimitación de los indicadores de eficacia en la medición del trabajo administrativo.

Si se me permite la metáfora –que pienso que no es del todo peregrina– el centrar la evaluación de la eficacia de una Administración tributaria en el volumen de regularizaciones y sanciones que promueve es algo semejante a evaluar el trabajo de un profesor en función del número de suspensos que recibe su alumnado. En definitiva, con un modelo estructural de financiación institucional e incentivos de esta guisa, no se está estimulando que la Administración focalice su quehacer en el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, sino en, contando con su incumplimiento, su regularización *a posteriori*. En estas condiciones, no es lógico exigir a una institución, ni a sus empleados, que trabajen en contra de sus intereses, en pro de la colaboración y de la disminución de una conflictivi-

¹⁴⁶ UK (*Disclosure Regime*, Anex 6.2 TI), USA (*Reportable transaccions* TI anexo 5). *Product Ruling* en Australia (cfr. OCDE, *Study into the role...*, p.19 y Anexos 5 y 6.2).

¹⁴⁷ OCDE, *Co-operative compliance...*, p. 43.

¹⁴⁸ Vid. ESPEJO, I., y THURONY, V.: *Resolving Tax Disputes*, FMI, mayo, 2012, 73 pp.; y su versión posterior *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, Legal Department, FMI, diciembre 2013, 63 pp.

¹⁴⁹ OCDE, *Study into the role...*, p. 74.

¹⁵⁰ OCDE, *Study into the role...*, p. 75.

dad que, se quiera o no, aunque no convenga al conjunto de la Hacienda, sí interesa —es innegable— a quien ve incrementados sus emolumentos en función de los incumplimientos que señala¹⁵¹.

Es esta una cuestión a la que se hace alusión reiteradamente en la literatura sobre relaciones cooperativas¹⁵². En el Reino Unido, por ejemplo, se está trabajando a nivel estadístico no ya tanto sobre las propuestas de liquidación que se promueven, sino sobre la tipología de los litigios que se sustancian, sobre sus resultados, las cuestiones que son más controvertidas, el coste efectivo de la litigiosidad...¹⁵³ En Australia, por ejemplo, en el marco de un programa de evaluación específico, *Compliance Effectiveness Framework*, se está trabajando sobre la evolución de los censos y número de declaraciones, sobre los defectos más comunes encontrados en las mismas, sobre los tiempos medios de recaudación voluntaria. En el mismo orden de cosas, en EEUU en la implantación del *Compliance Assurance Process* se han incorporado a su desarrollo indicadores necesarios para evaluar sus resultados: satisfacción del contribuyente, satisfacción de los empleados, tiempos de resolución, casos cerrados, conflictos generados.... No es posible, se dice, utilizar los indicadores clásicos de evaluación de la actividad administrativa, pues los anteriores estaban concebidos para un sistema centrado en la regularización *a posteriori*, y los sistemas cooperativos actúan preferentemente en la fase previa a la declaración del impuesto.

El Comité Stevens, en Holanda, a este respecto, quedó sorprendido por la carencia de elementos adecuados de medición de su eficacia de los que disponía la Administración tributaria holandesa¹⁵⁴. Afirmando que, por esta razón, no era fácil seleccionar los indicadores representativos del éxito de estos programas ni evaluar de forma precisa los resultados de su aplicación. Recomendaba, pues, desarrollar indicadores útiles en este sentido: eficacia en la reducción de la economía sumergida; eficiencia, disminución de los costes reales de gestión; contabilización de las propuestas de liquidación y costes derivados de las devoluciones que tengan su origen en resoluciones judiciales¹⁵⁵.

Algo que, por ejemplo, se ha propuesto en este sentido, es implicar a los organismos de mediación —en el caso español podrían considerarse como tales, en cierto sentido, las oficinas técnicas— en el éxito judicial de los recursos derivados de su actuación, de modo que sus incentivos, al menos en parte, se fijasen —y redujesen— en razón del éxito o fracaso de sus pretensiones en la fase judicial del proceso¹⁵⁶. Implicar en la política de incentivos a los mediadores el éxito judicial de los recursos en los que han intervenido.

7.4. Políticas de personal

Ya se ha hecho referencia, al exponer los problemas prácticos de estos modelos, a los necesarios cambios que su implantación ha de comportar en la política de personal de las Administraciones tributarias. Sin ánimo de resultar reiterativo, baste con dar razón de algunas de las líneas de trabajo que en este sentido son esenciales si se ha de evolucionar hacia modelos de relaciones tributarias cooperativas:

- i) Va de suyo, y existen en todos los países que han emprendido políticas ambiciosas, o no, en esta dirección, que será necesario crear en el seno de la organización una, al menos, dependencia administrativa centrada en el trabajo con las grandes empresas y en este tipo de programas¹⁵⁷;
- ii) Un cambio de estas características es imposible si no tiene su consecuente reflejo en las políticas de selección y de formación del personal. En Holanda se han desplegado programas específicos

¹⁵¹ El objetivo de una Administración tributaria no ha de ser incrementar año tras año el volumen de las obligaciones tributarias regularizadas, sino el del cumplimiento espontáneo de las mismas por el mayor número posible de contribuyentes. Y es en este sentido en el que se ha de volcar su actividad y su rendición de cuentas: "The mission is to be easy for the taxpayers and accountable to society. The DTCA is fulfilling its jobs to serve society as a whole. The focus is on citizens and businesses. The main goal is to improve the willingness of citizens and businesses to comply with their obligations." ALINK, M., y KOMMER, V. V., *The Dutch Approach Description of the Dutch Tax and Customs Administration*, IBFD, Ámsterdam, 2012, cap. 2, p. 9.

¹⁵² "Establishing good quality metrics is a challenge, because existing measures are output focused and general measure the result of correcting non-compliance." (OCDE, *Co-operative compliance...*, p. 72.) "Will need include data about dealing with disputes" (...) "to track the aggregate datum of doubtful issues and to see if they are increasing or decreasing over time" (*Ibidem*, p. 75).

¹⁵³ *Ibidem*, pp.75-77.

¹⁵⁴ OCDE, *Co-operative compliance...*, p. 92.

¹⁵⁵ "The Committee is of the opinion that the administrative information about horizontal monitoring is totally inadequate" STEVENS COMMITTEE, *Tax supervision...*, p. 129.

¹⁵⁶ MARCHELESI, A.: "La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente", en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 5/2012, pt. 1, p. 1193.

¹⁵⁷ OCDE, *Study into the role...*, p. 70.

de formación como los denominados *Managing with integrity* y *Credibility, due care and responsibility*. También en Irlanda y Noruega se han implantado programas de formación específicos en técnicas de negociación¹⁵⁸ o en habilidades sociales, comunicativas y de negociación¹⁵⁹. En el plan británico al respecto, una de las propuestas se refería expresamente a este particular y se puso en marcha un programa específico de formación, *Tax Professionalism Programme*.

- iii) Aunque no sea una política que en España parezca interesar, un modelo de estas características incide directamente sobre el comportamiento de los empleados de la Administración tributaria, de quienes se requiere un cambio de actitud para adoptar estilos más cooperativos, de modo que una herramienta que al respecto se ha demostrado de utilidad ha sido la enmienda o elaboración de códigos de conducta para los empleados tributarios¹⁶⁰, como el *Code of Practice for Revenue Auditors* irlandés¹⁶¹.
- iv) Ya se ha hecho mención a las políticas de incentivos institucionales. Lógicamente, también, han de revisarse las políticas de incentivos del personal para adecuarlas a las exigencias de los marcos cooperativos, siendo ésta una cuestión delicada para no derivar en conductas contraproducentes y peligrosas en términos de imparcialidad¹⁶².

7.5. Políticas relativas a los intermediarios

Del mismo modo que se ha de incidir en la selección y habilitación del personal al servicio de las Administraciones tributarias, tiene sentido, es fundamental, que se trabaje con la otra parte de la relación, los intermediarios fiscales, cuya función y preparación también se ve sustancialmente alterada por la evolución del modelo hacia técnicas cooperativas.

En los países en los que existen registros oficiales, códigos de conducta o normativa sobre confidencialidad y tarifas para los profesionales del asesoramiento tributario y/o contable –EEUU, Japón, Reino Unido¹⁶³...– la implantación de los modelos cooperativos ha tenido el lógico reflejo en los mismos. En España, donde este tipo de iniciativas carece de receptividad, se habría de trabajar con las asociaciones representativas en el sector.

Algo que tiene lógica en el marco de este tipo de relaciones cooperativas es la previsión de sanciones específicas para quienes vulneren los compromisos asumidos al incorporarse a programas de estas características. Teniendo en cuenta que la participación en los mismos es voluntaria, lo lógico es que quienes traicionasen la confianza que en ellos se ha puesto, sean expulsados –o suspendidos– del ejercicio de la profesión o, al menos, de la participación en este tipo de programas cooperativos. Es el modelo adoptado en EEUU en el programa de *Future Compliance Agreements* y con la normativa australiana sobre *Promoter Penalty Laws*¹⁶⁴.

Una última política que cabe referenciar a este respecto es el programa obligatorio en técnicas de negociación que la Administración tributaria holandesa exige de quienes quieran participar como intermediarios en programas de *horizontal monitoring*.

Más allá de lo que concierne a la política normativa de las Administraciones tributarias sí se ha señalado como una dificultad a tener en cuenta en la implantación de los modelos de relaciones cooperativas el que las políticas de incentivos empresariales relativas a sus departamentos fiscales también, lógicamente, deberían de cambiar. Del mismo modo que se hacía notar que difícilmente las Administraciones tributarias, y sus empleados, van a verse inclinadas a desarrollar políticas cooperativas si sus sistemas de financiación e incentivos están contruidos sobre la base de la regularización de los incumplimientos detectados, tampoco los asesores fiscales que trabajen para grandes empresas van a verse inclinados a desarrollar este tipo de comportamientos si todo lo que le preocupa al Consejo de administración en esta materia es la reducción, no importa cómo, de la carga fiscal.

¹⁵⁸ OCDE, *Study into the role...*, p. 71.

¹⁵⁹ OCDE, *Co-operative compliance...*, p. 66.

¹⁶⁰ HICKEY, L.: "Relationships and Boundaries: The Future" en J. FREEDMAN (ed.): *Beyond Boundaries*, OUCBT, 2008, p. 183.

¹⁶¹ En el documento de la IFA sobre el particular, de hecho, se aconseja la revisión y reforma de los códigos de conducta de los empleados tributarios para adaptarlos a los marcos cooperativos (IFA, *Initiative on...*, 2012, p. 44).

¹⁶² OCDE, *Study into the role...*, p. 73.

¹⁶³ Cfr. OCDE, *Study into the role...* (Anexos 2 y 3) y el *Code of practice on Taxation británico* (OCDE, *Co-operative compliance...*, p. 29).

¹⁶⁴ Cfr. OCDE, *Study into the role...* (Anexo 4).

CAPÍTULO III

LAS EXPERIENCIAS DEL REINO UNIDO

El Reino Unido es, probablemente, uno de los países en los que más se ha avanzado en el desarrollo de estrategias cooperativas en la formulación y aplicación del Derecho tributario.

Antes de afrontar el análisis de alguna de ellas –en el ámbito de la prevención, la gestión o la resolución de los conflictos– es preciso enmarcarlas en una exposición sumaria del sistema en el que se incardinan. No tendría sentido, a este respecto, llevar a cabo una exposición general de todo el sistema tributario británico, pero, sí es necesario dar unas breves pinceladas de su paisaje organizativo (epígrafe 1) y normativo (epígrafe 2) –de quienes lo aplican y conforme a qué procedimientos, facultades y derechos actúan– a los solos efectos de poder comprender las estrategias cooperativas de las que se dará razón en el epígrafe tercero del capítulo.

1. EL MARCO ORGANIZATIVO

En el Reino Unido todas las funciones de aplicación de los tributos estatales están encomendadas a una entidad independiente denominada *Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)*, que es el resultado de la fusión, en 2005, de otras dos, el *Inland Revenue* y el *Her Majesty's Customs and Excise* que hasta su integración en una única entidad gestionaban, respectiva y desagregadamente, los impuestos directos e indirectos.

El *HMRC* depende orgánicamente del *Treasury*, que es el Departamento del Gobierno responsable del desarrollo normativo y aplicación del sistema tributario¹⁶⁵. El conjunto de los *Commissioners*, nombrados por el Parlamento –en la actualidad siete– tienen encomendadas las funciones de gobierno ejecutivo de la Agencia. Pues bien, desde 2012 –y precisamente como consecuencia del modo en el que se habían cerrado ciertos acuerdos con grandes compañías– uno de los *Commissioners*, denominado *Tax assurance commissioner (TAC)* –algo así como Garante del Sistema– que tiene también la función de suplir al Director ejecutivo, es el responsable de velar por el correcto funcionamiento de la Agencia. No tiene asignada tareas operativas de seguimiento efectivo de asuntos concretos, sino que tiene encomendada la dirección de la política fiscal, de la estrategia operativa, del desempeño profesional de las funciones asignadas al Tesoro y, en particular, *oversee and provide assurance of large tax settlements*. En concreto, está previsto que todo caso cuya cuantía supere los £100 m. se ha de transferir a tres *Commissioners*, uno de los cuales será el *TAC*.

Para hacerse una idea de la organización interna del *HMRC* tiene sentido dar una sucinta referencia, con alguna explicación en su caso, de los principales servicios y dependencias que lo vertebran:

- i) *The Solicitor's Office* y *The Revenue and Customs Prosecutions Office* es el servicio jurídico responsable de la defensa de la Agencia en los procedimientos civiles, administrativos y penales;
- ii) *The Revenue Accountants* es el Departamento de los análisis de contabilidad;
- iii) *The Anti-Avoidance Group* es un grupo de 12 oficiales seniors que son los responsables, entre otras cosas, de resolver los procedimientos de *advance disclosure* sobre evaluación de planificaciones fiscales¹⁶⁶;
- iv) *The Specialist Investigations Unit* es el Departamento de inspección que está organizado en función de segmentos de actividad –*Evasion, fraud and complex avoidance cases, Enquiry Branches, Business accounts, Investigation Office, Trusts, Artists and Sportsmen, PAYE Audit Units, Special Trade Investigation Unit*–.
- v) *Large Business Office* (integrado por 1750 especialistas). Es la dependencia de todo lo relativo a entre 700 y 800 empresas que son las responsables del 50% de la recaudación. La mayoría tiene

¹⁶⁵ Para una explicación general de la estructura orgánica de la Administración tributaria británica puede consultarse WOOLF, J.: "Administrative Bodies", en *Simon's Taxes*, Part A3, LexisNexis, Edimburgo (RU), 2008; y desde el punto de vista de su funcionamiento en la práctica, MAAS, R. W.: *Guide to Taxpayers' Rights and HMRC Powers*, Bloomsbury, 2014, 583 pp. Como agencia independiente su estatuto propio se contiene en su ley propia: la *Commissioners for Revenue and Customs Act 2005*.

¹⁶⁶ Cfr. WOOLF, J.: "Administrative Bodies", A3.309.

su *Customer Relationship Manager (CRM)*, el interlocutor único a través del que se encauza toda la relación con la empresa y que es una figura especialmente valorada por los contribuyentes y por la propia Administración. El resto de lo que se considera grandes empresas, unas 14.000 se denominan, a efectos organizativos, *Local Compliance Customers*. De no disponerse de *CRM*, estas empresas trabajan con un *Customer co-ordinator* que da servicio a varias empresas y a través del que se canalizan todas las preguntas¹⁶⁷;

- vi) *High Net Worth Unit*. Desde 2009 trata con los 5.000 contribuyentes más ricos del país. Aquellos cuya fortuna supera los 20 millones de libras. En dos años incrementó sus resultados en 247 millones de libras. En 2011, se creó una segunda unidad, *Affluence Unit*, integrada por 200 investigadores especializados en los 350.000 contribuyentes con patrimonios superiores a los 2,5 millones de libras. El Tesoro esperaba obtener 500 millones de libras adicionales de estas unidades en los dos años consecutivos a su implantación. La primera trabaja con estrategias cooperativas. La segunda está centrada en “*wealthy tax cheats with overseas property*”.
- vii) *Enquiry centres*. Son las oficinas de atención e información al contribuyente. En las mismas hay *Telephone contact centres* en los que los asesores fiscales disponen de números de atención preferente.
- viii) *Inheritance Tax; Charities and Community Amateur Sports Clubs; Residency; Savings; Small company Enterprise Centre. Trust and Estates, Stamp Taxes o The Valuation Office Agency* (el Catastro con 4.300 empleados) son otras dependencias especializadas de la Agencia.
- ix) *The Receivables Management Service*. Es el servicio de notificaciones y recaudación en fase voluntaria, *Accounting and payments service* y en ejecutiva *The debt management service*.

En cuanto al personal al servicio de la Agencia, en 2005 desapareció la distinción entre *tax collector* y *tax inspector*, como categorías diferenciadas de *tax officers*.

2. EL MARCO NORMATIVO

Las disposiciones que regulan los procedimientos tributarios británicos y las potestades, deberes y derechos de la Administración y de los ciudadanos en su desarrollo, se contienen en la *Tax Management Act 1970*, sistemáticamente reformada desde su aprobación. Aunque en el 2006 se presentó un borrador para su reforma integral, en 2007 se abandonó el proyecto que, no obstante, ha ido viendo la luz a través de distintas reformas parciales realizadas en sucesivas leyes de presupuestos.

En Derecho británico se distingue entre el requerimiento “informal” de información y el formal. Pues bien, la Administración tributaria tan solo está autorizada a realizar requerimientos formales, a hacer uso de las potestades de las que está revestida, en supuestos tasados: a) cuando el historial del contribuyente es de incumplimiento; b) cuando un requerimiento informal puede ocasionar retrasos inaceptables en la actividad administrativa; c) cuando se haya de requerir auxilio judicial, o d) cuando pueda resultar perjudicada por el requerimiento informal una investigación relativa a actividades fraudulentas.

En este mismo sentido, la documentación que se requiera ha de estar debidamente identificada, descrita, aunque no necesariamente especificada con absoluta precisión. Si el contribuyente puede demostrar que no tiene por qué estar en posesión de la información que se le solicita no tiene por qué atender el requerimiento. Se le ha de facilitar al contribuyente un plazo razonable para generar y aportar la información que se le exige que, con carácter general, será de 40 días desde la emisión del requerimiento, más allá de que se puedan considerar plazos superiores atendiendo a las alegaciones que al respecto pudiera realizar el contribuyente.

Una de las potestades que se reconoce al *HMRC* es la de hacer un uso extensivo de su capacidad discrecional para, justificadamente, y en beneficio de una más eficiente recaudación futura, cerrar acuerdos sobre deudas tributarias precedentes¹⁶⁸. No obstante lo cual, sí se declaró nula una cláusula suscrita en un acuerdo en el que, aceptado el compromiso de abonar una cifra a tanto alzado, se le

¹⁶⁷ Cfr. WOOLF, J.: “Administrative Bodies”, ST A3.312.

¹⁶⁸ R V IRC, ex p National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd [1981] STC 260, HL, es un *leading case* en este orden de cosas.

reconocía al contribuyente el derecho a no reclamarle cualquier otra deuda tributaria que eventualmente se hubiera debido por un período de cinco años¹⁶⁹.

Hasta la sentencia *R (on the application of Wilkinson) v Inland Revenue Commissioners* [2006] STC 270, se le reconocía a la Administración tributaria la capacidad de realizar concesiones extraordinarias no regladas en materia tributaria, *Extra-statutory concessions*. Las limitaciones que a dicha potestad se llevaron a cabo por la Corte suprema obligaron al legislador a establecer un régimen transitorio específico para las que ya estaban en vigor, mediante lo dispuesto en la sección 160 de la *Financial Act 2008*. Algunas tenían acogida en la misma, otras se entendió que se habían dictado en el marco de las potestades discrecionales de la administración y un tercer grupo se derogaron, previa notificación, sin carácter retroactivo.

3. EL MARCO ESTRATÉGICO

Aunque desde el inicio del presente siglo la Administración tributaria británica estaba trabajando en el diseño de un marco de relaciones cooperativas con las grandes empresas¹⁷⁰, es a partir del 2006 cuando esta política adquiere una relevancia destacada de la mano de Sir David Varney, que había sido Director del HMRC hasta 31 de agosto de 2006 y que asumió la responsabilidad de elaborar un informe, seguido de otros estudios y documentos, sobre el particular, denominado *2006 Review of Links with large Business (Varney Report)* y publicado en noviembre de dicho año, a los pocos meses de la declaración de Seúl en el seno de la OCDE, todo lo cual compone el llamado *Varney Delivery Plan*.

En los prolegómenos del informe se dice que *Globalisation and technology are accelerating the pace of world economic change* y que es necesario reforzar el atractivo del Reino Unido para hacer negocios a través de un sistema tributario que sea equitativo, fiable, competitivo y estable¹⁷¹.

Para su elaboración se abrió un procedimiento de consultas con 140 empresas y representantes con quienes, más allá de que las medidas propuestas pudieran tener una incidencia efectiva indirecta para otros contribuyentes, se quería trabajar de forma cooperativa en el diseño de las estrategias a desarrollar.

Estas empresas, cerca de 15.000, representaban el 0,2% del tejido económico pero por sí solas daban empleo al 52% de la población, englobándose en las mismas todas aquellas que tuvieran más de 250 empleados, 50 M £ de cifra de negocios o 43 M £ de balance.

Un requerimiento sistemático respecto del HMRC por parte de estas empresas era certidumbre y profesionalidad. Es en el marco de esta iniciativa en la que la Agencia advierte la importancia de reforzar sus elementos organizativos en función de los riesgos de incumplimiento, *allocation resources according with risk*, para lograr transmitir a los contribuyentes confianza en sus modos de actuar.

Uno de los objetivos estratégicos al respecto es el ofrecer un mejor servicio de respuesta adecuada y en tiempo a las necesidades planteadas por estas empresas. Lo que se traduce, por ejemplo, en el compromiso para responder a sus consultas, *clearances*¹⁷², en 28 días. Otra iniciativa a este respecto es la creación de una oficina especial, *Advance Agreements Unit*, con el objetivo de residenciar en la misma la negociación de cuestiones interpretativas con trascendencia que resulten controvertidas, por discurrir en los límites de la jurisprudencia o sobre cuestiones novedosas sobre las que no se hubiera asentado un criterio judicial¹⁷³,

Otros objetivos que se asumieron fueron el de desarrollar una estrategia de gestión de los riesgos de incumplimiento, *Tax Risk Management*, en el plazo de dos años y publicar en un año una guía de *transfer pricing* con el compromiso de cerrar cualquier procedimiento al respecto en el plazo de 18 meses.

¹⁶⁹ Al-Fayed v Advocate General [2002] STC 910.

¹⁷⁰ Buena prueba de ello son los distintos documentos publicados al respecto, *2001 Inland Revenue's Review of Links with Business*, y *2005 Review of Links with Medium Sized Business*. Así como la creación de dependencias específicas, *Large Business Service, Business Customer Unit*, con sus propios planes estratégicos, *LBS Operating Model*.

¹⁷¹ "Enhancing the attractiveness of UK as a place to do business and to do business from"; "Vital elements of a fair, equitable and competitive tax system are certainty, stability and predictability", VARNEY, D.: *Service transformation: A better service for citizens and businesses, a better deal for the taxpayer*, HMRC, 2006, pp. 6 y 8.

¹⁷² Una reclamación de las empresas en cuanto a la tramitación y resolución de sus consultas se traduce en la siguiente expresión: *more meetings rather than written communication*, VARNEY, D.: *Service transformation...*, p. 24.

¹⁷³ VARNEY, D.: *Service transformation...*, p. 34.

Otro objetivo organizativo planteado en el mencionado informe pasaba por la implantación efectiva de los *CRM* así como de los *Sector Leader* –un oficial sénior responsable de coordinar a todos los *CRM* de cada sector– y los *Senior Management* con competencias específicas.

En cuanto al logro de una mayor certidumbre en la aplicación e interpretación del sistema tributario, se acordó un plan específico para dar participación a los representantes de las grandes empresas en la redacción de las guías y de los formularios tributarios.

También se adquirió el compromiso de configurar un plan de propuestas consensuado entre ambas partes y de encomendar su seguimiento del mismo a un *Advisory Board*, creado *ex professo* con un mandato de 5 años, y dos reuniones anuales, que finalmente se ha estabilizado como *Large Business Advisory Board*.

Al cabo de pocos meses se publica un segundo documento¹⁷⁴, con 14 nuevas propuestas entre las que cabe destacar las siguientes:

- i) Clarificar las funciones del *CRM*, del *Sector leader* y del *Local Compliance*.
- ii) Que los *Senior manager* se hagan cargo de todo lo que no se haya cerrado en un plazo de 18 meses.
- iii) Implantación de un plan de formación del personal, el *Tax Professionalism Programme*.

En este segundo documento se da forma, también, a diversas iniciativas, en la misma línea de mejorar el marco relacional con las grandes empresas:

- i) En cuanto a la evaluación en función de los riesgos de incumplimiento, se adopta el compromiso de diferir las inspecciones de las empresas de bajo riesgo en períodos mínimos de tres años y reducir el volumen de documentación que se les exige como los tiempos de negociación con las mismas.
- ii) En aras de avanzar en la claridad y transparencia del sistema tributario se diseña una política de procedimientos de información pública con las grandes empresas, *Consultation framework*, con el compromiso de la Administración tributaria de someter a consulta sistemática en el marco de la misma todo aquello llamado a tener un impacto relevante en las mismas. Sólo en el 2007 se ultimaron 16 procesos de este tipo. En el mismo sentido se elaboró un programa para actualizar y desarrollar las guías tributarias oficiales, *Updates and improvement of Guidelines*.
- iii) En lo relativo a políticas de certeza en la interpretación de la norma se acordaron distintas iniciativas, algunas relacionadas con la publicidad de las mismas, en lo relativo a los procedimientos de *clearance* y *advance ruling*.

4. ESTRATEGIAS COOPERATIVAS PREVENTIVAS

4.1. Simplificación

Como consecuencia de las recomendaciones del Informe Varney, una de las políticas fiscales que se pone en marcha en el Reino Unido es la encaminada a la simplificación sistemática de la normativa anti-elusión, que en dicho país es especialmente compleja en lo que a cláusulas específicas se refiere, lo que da lugar a un informe, *Simplification Progress Report*¹⁷⁵, y a la creación de una Comisión específica con este objetivo, la *Office for Tax Simplification*¹⁷⁶. El objetivo es evolucionar desde una aproximación al problema basada en la elaboración de más que complejas y detalladas disposiciones específicas, *black letter approach*, hacia un tratamiento del particular más abstracto y abierto a partir de principios interpretativos del espíritu de las normas, *principles based approach*.

¹⁷⁴ *Making a Difference: Delivering the Review of Links with Large Business* (Marzo 2007). Otros dos documentos posteriores a este respecto son el *Approach to Compliance Risk Management for Large Business (Risk Management Report)* y el *Making a Difference: Clarity and Certainty (Clarity & Certainty Report)*.

¹⁷⁵ <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/anti-avoid-cont.htm>. <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20080727040243/http://www.hmrc.gov.uk/budget2008/aa-simplification.pdf>.

¹⁷⁶ <https://www.gov.uk/government/organisations/office-of-tax-simplification>.

En este sentido, la mayoría de los 250 FTSE (las 250 empresas de mayor cotización en la Bolsa londinense) manifestaron que la mayor parte de las cláusulas específicas anti-elusión, *TAAR*, en realidad afectaban a unas muy pocas grandes entidades financieras que estaban al margen de la actividad comercial más común y que únicamente complicaban el ordenamiento de forma innecesaria.

En el trabajo de campo sobre estos sistemas dirigido por Judith Freedman se da referencia de que buena parte de los entrevistados en el mismo calificaban la política legislativa anti-elusión del *HMRC* como la manifestación de una manía obsesiva por el “bricolaje normativo” –*tinkering*– que les llevaba a estar continuamente retocando las disposiciones aplicables, jugando cíclicamente al gato y al ratón –*cat and mouse game*– de un modo enfermizo. La culpa del proceso, eso sí, se achacaba tanto al legislador como a los asesores fiscales que con cada nueva vuelta de tuerca retorcián el nuevo texto requiriendo un mayor grado de certidumbre y concreción. Todo lo cual era un motor imparable de complejidad en el sistema tributario¹⁷⁷.

En el mismo trabajo se caracteriza este fenómeno como *tax rule madness*, y se analiza el mismo con cierto detalle:

- i) La globalización de las relaciones comerciales conduce a planificaciones negociales verdaderamente complejas; ante las que el legislador tributario reacciona con minimalismo normativo, obsesionado por detallar todo con exacta precisión para ajustar al máximo su aplicación sin fisuras; todo lo cual, en lugar de mejorar la certidumbre, empeora el estado de cosas.
- ii) Los jueces, por su parte, tienen poca confianza en su capacidad para discernir la sustancia de los negocios y se focalizan en su pura forma. A las empresas, por su parte, la metodología del *business purpose* –motivos económicos válidos– que se utiliza en muchas reglas específicas anti-elusión, no les convence, porque les genera incertidumbre. Están de acuerdo con que si el único motivo es fiscal deberían de estar prohibidas ese tipo de prácticas, pero consideran que hay espacio para la planificación, cuando hay otras razones comerciales que se unen a las tributarias.
- iii) En un procedimiento de información pública sobre la aplicación de una cláusula general anti-elusión, *principles-based financial antiavoidance consultation*¹⁷⁸ en términos teóricos los consultados se muestran de acuerdo, pero cuando se les concretan ejemplos en los que pudiera ser aplicada, ya el acuerdo no es tan completo¹⁷⁹.
- iv) En definitiva, una condición imprescindible para poder aplicar cláusulas generales anti-elusión con cierta lógica y previsibilidad es que el sistema al que se refieran sea razonable y coherente, pues de lo contrario no es posible discernir el espíritu de la ley, que es un elemento clave de cualquier interpretación teleológica, lo que exige, en buena medida simplicidad y transparencia normativa¹⁸⁰.
- v) Una última línea de trabajo que se propone con cierta recurrencia en la literatura británica en aras de simplificar el ordenamiento tributario y paliar las disfunciones entre planificación, elusión y evasión consiste –no deja de ser un clásico dilema en la tributación societaria– en acercar la base imponible fiscal al beneficio contable mercantil¹⁸¹.

4.2. *Clearances*

El ordenamiento tributario británico no contiene un régimen jurídico uniforme, sistemático e integrado, con rango de ley, de las consultas tributarias, habida cuenta de que tampoco existe un Código general tributario equivalente a nuestra Ley General Tributaria. No obstante lo cual, la Administración tributaria británica provee servicios de información y asistencia al contribuyente sobre la interpretación de la normativa tributaria en muy variadas condiciones y efectos, en función del objeto de la consulta, la

¹⁷⁷ Se llega a afirmar en este estudio que el mayor coste de aplicación del sistema fiscal no derivaría tanto de la definición y puesta en práctica de la política fiscal de la compañía, sino del esfuerzo colosal por delimitar y comprender la normativa a tener en cuenta a tal efecto, en FREEDMAN, J.; LOOMER, G. T., y VELLA, J.: “Corporate Tax...”, p. 94.

¹⁷⁸ <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http://www.hmrc.gov.uk/legislation/disguised-interest-intro.htm>.

¹⁷⁹ FREEDMAN, J.; LOOMER, G. T., y VELLA, J.: “Corporate Tax...”, p. 107.

¹⁸⁰ “Principles-based legislation of any kind is, however, possible and helpful only if the underlying policy of the tax system is coherent”, *Ibidem*, p. 109.

¹⁸¹ *Ibidem*, p.114.

materia y el modo de plantearla¹⁸², considerándose por la jurisprudencia que tales competencias constituyen un margen legítimo de discrecionalidad compatible con el principio de legalidad¹⁸³.

A este respecto se distinguen cinco modalidades de actuaciones encaminadas a ofrecer al contribuyente información y asistencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en sentido parecido a lo que al respecto se prevé en nuestra normativa general tributaria¹⁸⁴:

- i) Servicios de información.
- ii) Publicaciones.
- iii) Información previa (*Advance Clearances*).
- iv) Consultas no vinculantes (*Non Statutory Clearances*).
- v) Decisiones *a posteriori* (*Post-transaction Rulings*).

Las tres últimas categorías conceptuales enunciadas se aproximarían, de un modo o de otro y con matices, a lo que en Derecho español se conoce como consultas escritas. Las *clearances* o *formal rulings*, se han de evacuar con carácter previo a la realización de la operación sobre la que versan, mientras que la tercera, *informal rulings*, se puede plantear con posterioridad a su ejecución. La diferencia fundamental entre las dos categorías de *clearances* enunciadas radica en que el régimen jurídico de las primeras está contenido en disposiciones legales y el de las segundas en normativa reglamentaria.

i) Servicios de información

A lo largo de todo el Reino Unido el HMRC pone a disposición de los contribuyentes toda una red de centros de consulta, *enquiry centers*¹⁸⁵ para resolver cuantas dudas les pueda plantear el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Más allá de que puedan evacuarlas de forma ordinaria, también, ante las propias dependencias con quienes se relacionen o recurriendo al número de información tributaria disponible a tal efecto. Evidentemente, estos servicios no producen efectos directos y vinculantes en cuanto a las autoliquidaciones presentadas a tenor de la información procurada por los mismos, y se aconseja, pues, a los contribuyentes que registren la información que se les hubiera facilitado.

ii) Publicaciones

La Administración tributaria británica edita, en buena medida en formato electrónico¹⁸⁶, todo un variopinto elenco de documentación con carácter informativo con el objetivo de orientar al contribuyente sobre el modo de cumplimentar sus obligaciones tributarias. En el marco de los procesos de relación cooperativa en los que viene trabajando desde principios de siglo una de las modalidades de cooperación que está desarrollando está dirigida, justamente, a implicar a los grandes contribuyentes, y a las asociaciones de sus asesores y consultores, en la elaboración y redacción de estas publicaciones, con el objetivo de mejorar su contenido, hacer de ellas un mejor instrumento de consulta, más inteligibles y completas¹⁸⁷. Entre estas publicaciones cabe distinguir las siguientes modalidades y formatos:

- (a) Declaraciones sobre protocolos de actuación (*Statements of Practice*).
- (b) Beneficios no reglados, discrecionales (*Extra-statutory Concessions*).

¹⁸² Para una perspectiva general del particular *cfr.* HMRC, "Seeking clearance or approval for a transaction" (<http://www.hmrc.gov.uk/cap/>, última consulta, 13/10/2014), y BINDER, H.: "Information and advice", en AAVV: *Simon's Taxes*, ep. A3.105, Londres, 2013, *passim*.

¹⁸³ *Vid.* FREEDMAN, J., y VELLA, J.: "HMRC's Management of the U.K. Tax System: The Boundaries of Legitimate Discretion", en EVANS, C.; FREEDMAN, J., y KREVER, R. (eds.): *The Delicate Balance Tax, Discretion and the Rule of Law*, IBFD, Amsterdam, 2011, pp. 102 y ss. No sería, por contra, admisible, un acuerdo previo suscrito con un contribuyente que fijase los impuestos a satisfacer por el mismo en el futuro inmediato (*Al Fayed v. Advocate General for Scotland* [2004] S.T.C. 1703).

¹⁸⁴ *Cfr.* la secc. 2.ª, del cap. I, del Tít. III: "Información y asistencia a los obligados tributarios".

¹⁸⁵ *Cfr.* <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/enq/index.htm>, última consulta, 13/10/2014.

¹⁸⁶ *Cfr.* por ejemplo, para todo lo específicamente atinente a la actividad empresarial el apartado correspondiente de la página web del HMRC (<https://www.gov.uk/browse/business/business-tax>, última consulta, 13/10/2014).

¹⁸⁷ Desde 2008 –y como consecuencia de las recomendaciones del informe Varney (VARNEY, 2006, p. 12)– se da participación a los representantes de las grandes empresas y de las asociaciones representativas en la redacción de los folletos informativos del HMRC que les afecten directamente.

- (c) Interpretación formal de cuestiones complejas.
- (d) *Vademecums* de prácticas administrativas (<http://www.hmrc.gov.uk/leaflets/c11.htm>) y folletos explicativos.
- (e) Resúmenes de prensa.
- (f) Boletines de novedades (conocidos como *Revenue & Customs Briefs*).
- (g) Guías y manuales.

En la doctrina tributaria británica, al hilo de ciertas decisiones jurisprudenciales sobre la materia, se ha planteado el problema del modo en el que queda vinculado el actuar administrativo por los criterios, ejemplos y referencias contenidos en sus publicaciones. Aunque, con carácter general se viene considerando que las expectativas legítimas –confianza en el Estado– que en el contribuyente producen tales publicaciones merecen una protección efectiva, tal cosa no significa que se haya de considerar su literalidad como lo que se conoce como un *safe harbor* o *tax shelter*, puertos seguros o refugios fiscales en los que el contribuyente recale para proteger sus operaciones elusivas del envite de la Administración¹⁸⁸.

iii) Información previa (*Advance Clearances*)

En algunas leyes tributarias se prevé el deber de información anticipada de la Administración sobre determinadas transacciones y actuaciones llevadas a cabo por el contribuyente, de modo semejante a lo previsto sobre informaciones previas y acuerdos previos de valoración en nuestra Ley General Tributaria (arts. 90 y 91 LGT). En concreto, esta posibilidad se prevé respecto de las siguientes cuestiones:

- (a) Planes de adquisición de acciones o participaciones por los empleados.
- (b) Pensiones.
- (c) Pólizas de seguros de vida.
- (d) Transferencias empresariales a largo plazo entre empresas aseguradoras.
- (e) Transacciones con acciones, participaciones u obligaciones.
- (f) Precios de transferencia (*Advance Prices Agreements*).

En algunos de estos casos la aprobación previa es preceptiva, o preventiva, y en otros incluso era un requisito de aprobación de la operación propuesta. A diferencia de lo que ocurre con la normativa de las *non-statutory clearances* y de los *informal rulings* a los que se hará referencia en los epígrafes inmediatos, estos supuestos son objeto de regulación legal en normativa de tal rango dispersa y dispar, tanto en su ubicación sistemática como en su promulgación cronológica.

No tendría sentido dar razón pormenorizada de toda esta normativa especial, y de los requisitos de documentación o efectos que en cada caso se establecen, pero sí de sus aspectos comunes, y de algunos ejemplos ilustrativos al respecto. En todos los casos guardan vinculación con cláusulas específicas anti-elusión de muy diverso género cuya interpretación no era sencilla. Precisamente para facilitarla, las disposiciones legales que las establecían previeron la articulación de procedimientos formales de solicitud de información administrativa que procurasen al contribuyente una mayor seguridad jurídica y certeza en cuanto al modo de aplicarlas a sus circunstancias concretas. En lo atinente a las transacciones sobre acciones, obligaciones y otros títulos mobiliarios, por ejemplo, hasta 1962 no estaban sujetas a gravamen en el Reino Unido las ganancias patrimoniales derivadas de su enajenación, pero sí las rentas que generasen. Evidentemente, tal estado de cosas determinó el desarrollo de productos financieros encaminados a convertir rendimientos del capital mobiliario en ganancias patrimoniales no sujetas a gravamen. La aprobación de una cláusula específica anti-elusión destinada a dismantelar los efectos de tales productos previó la posibilidad de preguntar con carácter previo a la Administración tributaria sobre la aplicación de la misma, *advance clearance*, para evitar su posterior aplicación.

Se trata de un antecedente interesante de lo que en otros países, como EEUU, Australia, y el propio Reino Unido, se viene configurando como consultas preceptivas, *advance disclosure*, que obligan –no

¹⁸⁸ Esta doctrina está desarrollada en *Gaines-Cooper case* [2010] E.W.C.A. Civ. 83; [2010] S.T.C. 860, citada y comentada en FREEDMAN, J., y VELLA, J.: "HMRC's Management...", pp. 112-114.

ya facultan— al contribuyente que planifique una actuación con perfiles de elusión fiscal a informar y preguntar a la Administración sobre la opinión de la misma al respecto. Una política singular, esta, de gestión tributaria coherente con los postulados sobre los que se construyen las relaciones cooperativas —prevenir y cooperar *a priori*, mejor que perseguir y castigar *a posteriori*— hoy profusamente desarrollada en la iniciativa 12.^a del programa *BEPS*.

iv) Consultas reglamentarias (*Non Statutory Clearances*)

Estas llamadas *non-statutory clearances*, consultas no reguladas por disposiciones legales sino reglamentarias, administrativas, a diferencia de lo que ocurre con las *advance clearances*, serían equivalentes a lo que en nuestro ordenamiento tributario se conoce como consultas escritas (arts. 88 y 89 LGT), a veces denominadas *formal rulings*, aun cuando también presentan un cierto paralelismo con las mismas lo referido en el epígrafe siguiente sobre las decisiones *a posteriori*, también llamadas *informal rulings*, con la diferencia sustancial de que éstas se pueden presentar una vez se ha ultimado el negocio sobre el que se pregunta, mientras que las consultas, *non-statutory clearances*, se han de presentar con anterioridad a su consecución.

En cuanto al objeto de estas consultas la normativa concreta las materias sobre las que pueden versar, aun cuando la Administración tributaria es flexible al respecto. En principio son cinco cuestiones relacionadas con el desarrollo de actividades empresariales en el Reino Unido:

- (a) Traslado de empresas.
- (b) Transparencia fiscal internacional (*Controlled foreign companies*).
- (c) Inversiones en el Reino Unido (*Thinking of investing in the UK*).
- (d) Operaciones de reestructuración empresarial (fusiones, escisiones, absorciones).
- (e) Innovación y desarrollo.
- (f) Estructuras de financiación empresarial, semilleros de empresas y capital riesgo.

En lo relativo al traslado de empresas entre 1951 y 1988 era necesario, preceptivo, consultar anticipadamente al Tesoro sobre las operaciones que comportasen la deslocalización de una empresa británica. La práctica administrativa generó unas guías de casos en los que, con carácter general, se podía considerar autorizado el traslado y las exigencias del Derecho comunitario en cuanto al respeto de las libertades fundamentales de establecimiento y circulación terminaron de desmontar esta exigencia, transformándola en unos impuestos de salida que, también, la jurisprudencia comunitaria sobre esta materia ha venido limitando. Un nuevo antecedente singular —en este caso regulado mediante normativa reglamentaria— de las obligaciones previas de información, de consulta, a las que se acaba de hacer referencia como *advance disclosure*.

No obstante, hoy por hoy, la Administración tributaria británica advierte formalmente de que no facilitará respuesta por escrito de esta naturaleza, *formal rulings*, a aquellas consultas que versen sobre la ejecución de contratos o acuerdos fiduciarios con ánimo de lucro (*non-charitable trust deeds or settlements*) ni sobre la aplicación, o no, de la cláusula general antielusión (*General Antiavoidance Rule, GAAR*) a determinados negocios.

Ya en el marco de las políticas de relación cooperativa con el mundo empresarial, desde el 2008, la Administración tributaria ha asumido el compromiso a contestar a estas consultas, y a los *informal ruling* a que en seguida se hace referencia, en determinadas circunstancias, en el plazo de 28 días desde su formulación¹⁸⁹.

En la estela de estas mismas políticas la aproximación general de la Administración tributaria en materia de información al contribuyente sobre la interpretación de la normativa tributaria está cambiando

¹⁸⁹ Cfr. HMRC: *Giving certainty to business through clearances and advance agreements*, Consultation document, 2007, p. 1. Como ya se ha señalado, la Administración tributaria británica abre periódicamente procedimientos de información pública para que los contribuyentes —en particular las empresas y las asociaciones de consultoría o asesoría fiscal y contable— o los profesionales y académicos presenten sus propuestas sobre políticas normativas en las que está trabajando el Tesoro. Este documento es el marco formal de uno de esos procesos relativo, precisamente, a mejorar la práctica administrativa en lo relativo a los servicios de consulta y acuerdos previos para las empresas. En el mismo se expresa con claridad la preocupación de la Administración para dotar de una mayor seguridad en la aplicación de los impuestos a quienes desean invertir en el Reino Unido, al objeto de conseguir que sea atractivo para el capital extranjero hacer negocios en Gran Bretaña.

de orientación. Hasta el presente había venido presidida por una cierta prevención a resultar excesivamente explícita y a condicionar el posterior juicio de la Administración sobre las consecuencias fiscales de las actuaciones sobre las que el contribuyente preguntaba. En los últimos tiempos se ha terminado por entender que –en particular por lo que a los grandes inversores se refiere– para conseguir atraer, y retener, el capital empresarial en el Reino Unido la Administración tributaria se ha de esforzar en procurar certeza y seguridad sobre las consecuencias tributarias de las operaciones a través de las que se encauzan y financian las actividades empresariales. De ahí el compromiso a responder sobre lo que denominan *thinking of investing in the UK*: se trata de centrar la atención de la Administración no tanto en evitar comportamientos de elusión fiscal, sino de procurar a los inversores seguridad, *no surprises*, sobre el tratamiento tributario de sus operaciones en Gran Bretaña.

v) Decisiones *a posteriori* (*Post-transaction Rulings*)

El HMRC facilita información por escrito sobre la interpretación de la normativa tributaria en determinadas materias que, aunque aparentemente resultan tasadas, en la realidad práctica es una enumeración ejemplificativa no siendo rígida la Administración tributaria en cuanto a su carácter limitado¹⁹⁰:

- (a) Normativa incluida en las últimas cuatro leyes presupuestarias (*Finance Act*).
- (b) Aplicación de tratados de doble imposición.
- (c) Cuando se puede considerar al contribuyente empleado o autónomo.
- (d) Declaraciones y protocolos sobre beneficios y exenciones no regladas.
- (e) Cualquier otra área de interés general para los sectores industrial o financiero.

Formalmente se excluye la posibilidad de emitir una decisión específica sobre cuestiones interpretativas relativas a estructuras de planificación fiscal dirigidas expresamente a atenuar la carga tributaria.

La solicitud de información se ha de presentar ante la dependencia administrativa con la que se esté tramitando la actuación sobre la que se pregunta, antes o después de su ejecución, y con la misma se viene exigiendo presentar:

- (a) La identificación fiscal del contribuyente que la realiza.
- (b) Todos los detalles de la transacción y la documentación de la misma, identificando lo que sea más relevante al respecto.
- (c) La opinión motivada del contribuyente sobre las consecuencias fiscales del particular.
- (d) Una explicación de los aspectos más controvertidos del problema.
- (e) La normativa y antecedentes judiciales o administrativos que se consideren relevantes al respecto.

La opinión de la Administración se dará de conformidad con los estándares interpretativos aplicados a la fecha de su evacuación y el contribuyente puede confiar en la misma en tanto en cuanto se hayan facilitado el detalle de todos los extremos relevantes, no se modifique la normativa o la jurisprudencia y la Administración no haya modificado su parecer, dando la publicidad oportuna, en este último caso, al cambio de criterio.

Hay ciertas materias que se excluyen expresamente de la posibilidad de ser objeto de una decisión interpretativa, *informal ruling*, de estas características:

- (a) Valoración de bienes y derechos (más allá de los *APA's* y otros procedimientos de información previa a la operación).
- (b) Cuando no es posible identificar una cuestión verdaderamente dudosa.
- (c) Transacciones cuya única finalidad, al parecer de la Administración, es de carácter elusivo.
- (d) Cuando se haya sustanciado un procedimiento formal de interpretación auténtica.

¹⁹⁰ La normativa de esta materia arranca de unas disposiciones reglamentarias, *Code of practice 10*, desde 2011 derogadas, que no de disposiciones legislativas. Inicialmente se distinguía entre el régimen jurídico de las consultas relativas a actividades empresariales y el resto, distinción que hoy en día ha desaparecido como tal. En definitiva, se trata de simples prácticas administrativas.

- (e) En lo relativo a la ejecución de contratos fiduciarios con ánimo de lucro.
- (f) Cuando se ha instruido una consulta formal sobre una autoliquidación o el plazo para realizarla ha transcurrido sin haberla presentado.

A diferencia de lo que sucede en España, en el Reino Unido la competencia para resolver las consultas presentadas por los contribuyentes, en sus dos variantes de *clearances* y *rulings*, no está encomendada a un órgano administrativo en particular. Con carácter general, el contribuyente la tramita a través de la dependencia administrativa a la que resulte adscrito o de la dirección del Departamento a la que se refiera. Dentro de la Administración se reconduce su contestación a quien se considere más adecuado, en función de la materia, para su resolución. En este sentido, una figura de reciente y considerable desarrollo en la práctica administrativa británica, por cuanto a las grandes empresas se refiere, a la que ya se ha hecho referencia, es el llamado *Customer Relationship Manager (CRM)*, que es el responsable formal de toda la política de comunicación de la empresa con la Administración tributaria. A él corresponde, en particular, encauzar –derivando su resolución o asumiendo directamente la misma– todas las solicitudes que sobre interpretación normativa presente el contribuyente cuyo “tutelaje” le ha sido encomendado.

Las contestaciones se consideran privadas y no se les da publicidad, más allá de que, de considerar que tiene interés un determinado criterio para diversos contribuyentes, la Administración lo traslade a un folleto, un manual u otro tipo de documento público con finalidad informativa. Atendido lo cual, la contestación de la Administración tan solo concierne a sus destinatarios, en cuanto a sus efectos, que, por otra parte, no está vinculado en su proceder posterior por su contenido. No obstante lo cual la jurisprudencia ha construido un principio general *legitimate expectations*, confianza legítima, en virtud del cual la Administración no se puede separar arbitrariamente de los criterios que haya venido manteniendo sobre un determinado proceder o incorporado a alguna de sus publicaciones interpretativas, salvo que –con carácter prospectivo– lo manifieste formal y motivadamente¹⁹¹. El equilibrio entre la confianza legítima y la discrecionalidad administrativa está, con todo, lejos de constituir una cuestión nítida e incontrovertible¹⁹². Lo que, en todo caso, debiera de estar claro –y está muy lejos de estarlo en Derecho tributario español¹⁹³– es que la confianza legítima del contribuyente en el Estado exige que cuando la Administración tributaria cambie de criterio lo motive, lo explicité y aplique su nuevo parecer sólo a los hechos futuros.

Tampoco, salvo casos contados para supuestos muy particulares en los que la contestación lleva implícita una aprobación –como en la normativa precedente sobre autorizaciones para deslocalización de empresas– las decisiones sobre las consultas resultan impugnables, separadamente de los actos tributarios en los que se traduce la aplicación del criterio contenido en las mismas.

En el trabajo de campo dirigido por Judith Freedman los entrevistados se muestran satisfechos por el funcionamiento general de los distintos servicios de *clearances*, con ciertos reparos, pero no tanto en cuanto a la utilidad de las publicaciones que, a su parecer, tienden a dar ejemplos simples que no se comparecen con la realidad¹⁹⁴.

4.3. Consultation

Ya se ha hecho referencia a la estrategia cooperativa del HMRC consistente en desplegar actuaciones de información pública encaminadas a integrar en sus políticas normativas e interpretativas la

¹⁹¹ Cfr. *Gaines-Cooper case* [2010] E.W.C.A. Civ. 83; [2010] S.T.C. 860, para. 19; y *R. v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Wilkinson* [2005] U.K.H.L. 30. Vid. Sobre el particular, FREEDMAN, J., y VELLA, J.: “HMRC’s Management...”, pp. 103 y ss.

¹⁹² En *R. v. Inland Revenue Commissioners, ex parte M.F.K. Underwriting Agents Ltd.* [1990] 1 W.L.R. 545 at 1569 (cit. en *Ibidem*, p. 105), se afirma al respecto, por ejemplo, que el contribuyente no podría invocar la protección de la confianza legítima si él mismo la hubiera vulnerado al no poner todas sus cartas boca arriba al efectuar la consulta o si la respuesta a la misma no resultase clara, inequívoca y sin reservas.

¹⁹³ Para muestra un botón. En lo relativo a qué se ha de considerar como rama de actividad a los efectos de aplicar el régimen especial de diferimiento de impuestos en la aportación de inmuebles, la Administración tributaria española venía manteniendo que se aplicaba, por analogía, el concepto de actividad económica (local y empleado) (CV0541/06). De pronto vino a hacer notar que no necesariamente se había de atender al mismo (CV3078/13), para, más tarde (CV 1269/14) retomar el criterio original. Todo ello sin motivación específica ni advertencia particular (vid. ALARCÓN, E.: “Aportaciones de rama de actividad inseguras”, en *El Economista*, 10/10/2014, p. 21).

¹⁹⁴ FREEDMAN, J., y VELLA, J.: “HMRC’s Management...”, p. 100.

opinión de las grandes empresas, las asociaciones representativas de los intermediarios fiscales y la academia. Son procedimientos, *Public Consultation* se denominan, que suelen extenderse por períodos de tres meses cada uno y que incluyen en su desarrollo actividades participativas como *road shows*, *confidential discussions* o *workshops*¹⁹⁵. De hecho, hay un oficial que es el responsable de coordinar estos procesos, *HMRC Consultation Co-ordinator*. No se trata, como muchas veces ocurre en la política normativa española, en cubrir el expediente haciendo creer que interesa algo la opinión de los operadores tributarios mediante períodos de información pública algo más que reducidos en los que poco más de burdas erratas se trata de detectar, o convocando “comisiones de expertos” que aconsejen sobre lo que, a la postre, no constituye el corazón de lo que se quiere reformar para, sencillamente, hacer creer que se hace lo que aconsejaban los especialistas. Todo lo contrario, son procesos prolongados en el tiempo y en los que, desde una actitud sinceramente receptiva, se trata de integrar en la génesis de la norma a quienes están llamados a ser sus destinatarios últimos, procurando comprender sus puntos de vista y mejorar con ello el resultado de la disposición, folleto, guía o formulario sobre la que se trabaja.

Esta política se enmarca en el objetivo cooperativo identificado como *commercial awareness*, de conseguir que la Administración tributaria sea más consciente –al diseñar su política normativa y aplicativa– de las necesidades y dificultades que el sistema tributario genera en sus destinatarios, al objeto de reducir cargas burocráticas desproporcionadas y poco eficientes, evaluar mejor los riesgos de incumplimientos y, de ese modo, incrementar la eficacia del modelo.

Con todo, al parecer –y aunque se dice que la situación ha mejorado– un problema que se señala al respecto por quienes han estudiado el particular es que hay poco personal del *HMRC* con un conocimiento preciso de los entornos comerciales, especialmente en su dimensión internacional.

4.4. Disclosure of tax avoidance schemes

La Administración tributaria británica viene desarrollando desde 2004, con una extensa reforma del particular en la ley financiera de 2008 –al calor del informe *Varney*– una política encaminada a que quienes desarrollan estructuras de planificación fiscal, o “productos tributarios” con riesgo de ser calificados como ilegales adviertan específicamente a la Administración al respecto, so pena de ser sancionados por la omisión de la preceptiva información al respecto.

Son dos los regímenes jurídicos en este sentido desplegados por el legislador británico. Uno de ellos se refiere al IVA. El otro abarca la práctica totalidad del resto de los impuestos que componen el sistema británico en lo relativo a la imposición sobre la renta –incluidas las sucesiones y las cotizaciones sociales– y sobre el tráfico jurídico civil, *stamp duty and land tax*, conocido por sus siglas, *DOTAS*, *Disclosure tax avoidance schemes*¹⁹⁶.

En ambos sistemas está previsto un sistema de sanciones tanto para los promotores de los esquemas de elusión como para sus usuarios en tanto en cuanto no respeten las obligaciones de información previstas en la materia. Algunas se imponen por el *HMRC* y otras por los Tribunales tributarios, a instancia de la Administración, y varían en razón del período de omisión de la información, pudiendo llegar a alcanzar las £ 600 por día de retraso. La propia Administración en la guía que expone su política en este orden de cosas describe profusamente las causas de exclusión de responsabilidad, *reasonable excuse*, y menciona expresamente que no es su voluntad tanto imponer sanciones, como lograr que el modelo de información funcione con normalidad¹⁹⁷.

4.5. Tax in the Boardroom

Un objetivo del *HMRC* al desplegar sus políticas cooperativas con las grandes empresas ha sido, con toda claridad, el transmitir a los Consejos de administración de las mismas que la política de cumplimiento fiscal es su responsabilidad directa y que forma parte de sus deberes de diligencia el articular-

¹⁹⁵ FREEDMAN, J., y VELLA, J.: “HMRC’s Management...”, pp. 103 y 107.

¹⁹⁶ https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/341960/dotas-guidance.pdf.

¹⁹⁷ “HMRC’s focus is upon enabling scheme promoters and users to comply with their DOTAS obligations. However, a penalty regime is necessary to deter non-compliant behaviours.” HMRC, *Guidance disclosure of tax avoidance schemes*, 2013, p. 133.

la de forma diligente para evitar asumir riesgos innecesarios que pueden poner en peligro su equilibrio financiero, sus resultados y la reputación de su negocio¹⁹⁸. Aunque, hasta fechas recientes, no se ha venido considerando la política fiscal de la empresa como parte de lo que se conoce en la literatura sobre gobierno corporativo como responsabilidad social corporativa¹⁹⁹, esto ha evolucionado rápidamente en los últimos años, sobre todo a partir del verano del 2013, cuando la presión ejercida desde las redes sociales contra ciertas multinacionales en relación a su compromiso con el pago de los impuestos se convirtió en una marea de boicots que terminaron por afectar a su reputación comercial²⁰⁰.

En este sentido, por ejemplo, desde el ejercicio fiscal 2009 el responsable de los Departamentos de contabilidad de las grandes compañías, *senior accounting officer* (SAO), tiene que certificar que los sistemas de contabilidad están diseñados para la adecuada cumplimentación de todos los deberes y obligaciones tributarios como declaraciones, facturación, registros censales, retenciones y obligaciones de información, asumiendo la sanción personal que se le pudiera imponer –sin perjuicio de la que a la compañía correspondiese– en caso de que se pudiera evidenciar una falta de diligencia o error deliberado al respecto²⁰¹.

Se trata de una política preventiva encaminada a implicar al Consejo de administración –a la persona en quien el mismo delega la gestión contable de la compañía– en la responsabilidad de diseñar un sistema de gestión que garantice el cumplimiento en tiempo y forma de las obligaciones tributarias²⁰².

4.6. *Business Tax Forum*

En el Reino Unido, como parte de las estrategias cooperativas, se ha creado, también, en el seno del HMRC un foro de comunicación con las grandes empresas –equivalente al Foro español de Grandes Empresas– denominado *Business Tax Forum*²⁰³.

4.7. *El Code of practice on Taxation for Banks*

En el año 2009 la Administración tributaria británica adoptó un código de buenas prácticas tributarias para los bancos, revisado en 2013²⁰⁴. Más de 200 bancos que operan en el Reino Unido, entre los que no faltan los 15 con mayor volumen de negocio, han suscrito este código, al parecer, movidos por una cierta presión gubernamental al respecto²⁰⁵.

¹⁹⁸ “To encourage directors to consider what their duties to shareholders and, perhaps, stakeholders at large, require of them in terms of tax and tax planning.” FREEDMAN, J.; LOOMER, G. T., y VELLA, J.: “Corporate Tax...”, p. 89.

¹⁹⁹ Y de hecho, en el primer proyecto piloto de entrevistas con responsables de la política fiscal de grandes empresas dirigido por la Prof. FREEDMAN, sólo uno de seis entrevistados consideraba que la misma se incardinase en el elenco de cuestiones concernidas por la responsabilidad social corporativa.

²⁰⁰ En la literatura española, *vid.* GRAU RUIZ, M. A.: “Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial”, en *Crónica Tributaria*, núm. 1, 2013, pp. 33-40; y SANCHEZ HUETE, M. A.: “Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultra fiscal”, en *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2010, pp. 61-86.

²⁰¹ Schedule 46 de la Finance Bill 2009. La fórmula con la que el SAO asume tal responsabilidad es sintomática: “I [...] as Senior Accounting Officer of the qualifying company/companies listed below, hereby certify that to the best of my knowledge and belief throughout the company’s or companies’ financial year ended [...] the company/companies had appropriate accounting arrangements or to the extent it/they did not an explanation is provided below.

A careless or deliberate failure to comply with the new requirements will result in a penalty chargeable to the SAO personally, as well as the company.” Tomada de ENDEN, E. V. D.; GROOT, J. D., y STROOM, E. V. D.: “Cap. 12. The Netherlands”, en B. DE MIK, *et al.*: *Tax Risk Management: From Risk to Opportunity*, IBFD, 2010 (v. *on line*), p. 12.

²⁰² Este movimiento, presente en muchos países, también ha llegado a España, por ahora para las sociedades cotizadas en la última reforma de la Ley de sociedades de capital. *Vid.* al respecto lo escrito por el autor, en el *blog* del Institut Transjus, de la Facultad de Derecho (UB), como entrada “La política fiscal en los Consejos de Administración”, (<https://transjusblog.wordpress.com/2015/06/30/la-politica-fiscal-en-los-consejos-de-administracion/>).

²⁰³ <https://www.gov.uk/government/groups/business-tax-forum>.

²⁰⁴ Toda la documentación administrativa sobre el particular se puede encontrar en la página web del Gobierno británico, en el apartado *The Code of Practice on Taxation for Banks*, <https://www.gov.uk/government/collections/the-code-of-practice-on-taxation-for-banks>.

²⁰⁵ *Cfr.* FREEDMAN, J., y VELLA, J.: “HMRC’s Management of the UK Tax System: The Boundaries of Legitimate Discretion”, en EVANS, C.; FREEDMAN, J., y KREVER, R. (eds.): *The Delicate Balance Tax, Discretion and the Rule of Law*, IBFD, Amsterdam, 2011, p. 98.

5. ESTRATEGIAS COOPERATIVAS EN LA FASE DE GESTIÓN

5.1. *Task Compliance Risk Management*

Probablemente la política estrella del HMRC en términos de relaciones cooperativas ha sido el programa de evaluación del riesgo de incumplimiento y consecuente clasificación de las empresas en razón del mismo. En poco más de dos años desde que se puso en marcha, en 2008, el 97% de las grandes empresas habían sido ya calificadas en función de sus riesgos de incumplimientos. Aunque la evaluación y la calificación son confidenciales, el HMRC afirma que el 40% de las empresas evaluadas han sido calificadas como de bajo riesgo.

La definición genérica de riesgo de incumplimiento se resume en la expresión *the right tax at the right time*.

Los índices con los que se construye la evaluación del riesgo son de dos tipos, estructurales y conductuales. En cuanto a la estructura de la empresa, se tiene en cuenta la estabilidad, o cambios, en su composición accionarial y organizativa; la complejidad de su modelo de negocio; las áreas de actividad con trascendencia tributaria en las que se desenvuelve, como el tráfico intracomunitario, las transacciones exteriores, sectores en transformación...

Los aspectos conductuales que se evalúan en el proceso de clasificación de las empresas son los siguientes:

- (a) Su gobierno corporativo, si está bien perfilado, es transparente, con una clara definición de responsabilidades y toma de decisiones...
- (b) Su transparencia con el HMRC, si tiene o no un historial de cumplimiento diligente de sus obligaciones tributarias materiales y de información...
- (c) Sus sistemas y procesos de toma de decisiones y de control interno de riesgos –también fiscales, de planificación– así como su dimensión y vertebración informática y contable.
- (d) Sus sistemas de evaluación y revisión de su actividad y procesos.
- (e) Su nivel de contribución fiscal, la diferencia entre sus pagos efectivos y las expectativas al respecto del HMRC.

La opinión de los asesores de las grandes empresas es que, en cierto modo, la evaluación del riesgo llevada a cabo por la Administración tributaria no es del todo relevante²⁰⁶. En un primer orden de cosas tienen la impresión de que hay una relación directa entre la dimensión de la empresa y su clasificación, de modo que difícilmente una gran empresa puede ser clasificada como de bajo riesgo²⁰⁷, aunque el HMRC lo niega²⁰⁸.

A juzgar por las opiniones de los entrevistados en el estudio dirigido por la Prof. Freedman lo cierto y verdad es que no se perciben del todo las ventajas de ser evaluado como una empresa de *low risk* y un porcentaje significativo de ellos parecía tener claro que no le salía a cuenta cambiar su política de planificación fiscal y control de riesgos en aras de lograr tal clasificación. Aunque, al mismo tiempo, la mayoría de los entrevistados afirmaban tener una buena relación con el HMRC y que, incluso, había mejorado en los últimos tiempos²⁰⁹.

5.2. *Customer Relationship Manager*

Una de las políticas cooperativas puestas en marcha por el HMRC ha sido la de asignar a las grandes empresas un interlocutor único, *Customer Relationship Manager (CRM)* a través de quien canalizar toda la comunicación con la Administración tributaria. Es una figura aparentemente bien recibida por

²⁰⁶ Cfr. FREEDMAN, J.; LOOMER, G. T., y VELLA, J.: "Corporate Tax...", pp. 85 y ss.

²⁰⁷ "There is a correlation between size and risk", *Ibidem*, p. 81.

²⁰⁸ Guidance fn7.7

²⁰⁹ Cfr. FREEDMAN, J.; LOOMER, G. T., y VELLA, J.: "Corporate Tax...", p. 86.

las empresas y a la que se le da considerable importancia²¹⁰, aun cuando no faltan tampoco algunas críticas sobre su selección, formación o estabilidad²¹¹.

Una de las funciones que se les ha asignado a partir de las propuestas al respecto del informe Varney²¹² ha sido la de responsabilizarse de que se facilite a la empresa una respuesta ágil y fiable de sus consultas, en el plazo de 28 días desde su planteamiento, lo que se considera crítico en aras de acomodar la reacción de la Administración tributaria a los ritmos y necesidades que requiere la actividad empresarial para la toma de decisiones.

Otra de sus funciones es intervenir en la evaluación del riesgo de incumplimiento de la empresa. Como ya se ha hecho notar, no permanece más de cuatro años asignado a la misma empresa, para evitar el riesgo de identificación con las posturas de la misma²¹³.

Un oficial sénior coordina los CRM de cada sector, para conseguir una homologación de los criterios que se aplican en el mismo, y cuando la dimensión de la empresa no lo justifica se asigna un mismo inspector con estas funciones para varias entidades.

6. ESTRATEGIAS COOPERATIVAS EN LA RESOLUCIÓN DE LOS CONFLICTOS

Pese a que se haya trabajado en la prevención de los conflictos tributarios y en su gestión en la fase de aplicación de los tributos, de un modo u otro es consustancial al normal desenvolverse de las relaciones tributarias que una parte de las controversias que se puedan sustanciar terminen resolviéndose en los órganos responsables de su resolución, a nivel administrativo y/o judicial. El modo en el que esta fase está diseñada y cómo se ha actuado en la misma en aras del desarrollo de modelos más cooperativos de relaciones tributarias y de menor confrontación, también tiene su importancia en el éxito del sistema. Se dedica a ello, pues, este epígrafe, comenzando por exponer el modelo británico de justicia tributaria para, a continuación, centrarse en las estrategias que se han desplegado por la Administración tributaria para encauzar la resolución de las controversias tributarias hacia fórmulas alternativas de mediación.

6.1. La Administración británica de justicia tributaria

Desde abril del 2009, con el ejercicio fiscal de ese año, se ha reformado por completo la estructura orgánica de resolución de litigios tributarios en el Reino Unido, con arreglo a lo dispuesto en la *Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007*, en el marco de toda una reforma general de la Administración británica de Justicia. Hasta entonces las reclamaciones se despachaban ante una especie de jueces de paz, *General Commissioners*—hasta 3.000 a lo largo de todo el territorio— cuya secretaría se atendía por oficiales del HMRC, y por dos tribunales administrativos, uno para los impuestos directos—*Special Commissioners*— y otro para los indirectos—*VAT & Duties Tribunal*— más un último, para tratar lo relativo a disposiciones anti-elusión, el *706/04 Tribunal*.

Una de las razones que justificaron la reforma fue, precisamente, que su vinculación al HMRC ponía en entredicho su independencia. En la actualidad, pues, ha desaparecido, como tal, la revisión administrativa tributaria aun cuando, simultáneamente, se creó un recurso potestativo de revisión, *internal review*, a presentarse en 30 días y resolverse en 48, que, al parecer, en sus fases iniciales de funcionamiento alcanzó un porcentaje de estimación de las pretensiones del contribuyente del 24%²¹⁴. Todo se sustancia ante dos órganos judiciales, la *Tax Chamber of the First-tier Tribunal* y, en apelación, ante la *Tax and Chancery Chamber of the Upper Tribunal* que, con sede en Londres, se desplaza a Edimburgo y Belfast cuando los asuntos a resolver se han originado en Escocia o Irlanda del Norte. Se estima que no ha de resolver sobre un volumen de más de 100 apelaciones anuales. Los jueces

²¹⁰ "Good CRMs make a difference", *Ibidem*, p. 87.

²¹¹ *Ibidem*, p. 110.

²¹² Cfr. VARNEY, D.: *Review of Links with Large Business*, HMRC, 2006, p. 11.

²¹³ Cfr. OCDE: *Co-operative Compliance: A Framework...*, p. 66.

²¹⁴ Vid. DORAN, R.: "UK considers ADR to resolve tax disputes", en *International Tax Review*, agosto, 2010. Sobre este recurso, vid. GAMMIE, M.: "Tax appeals and reviews: the new landscape", en *British Tax Review*, 2010, 6, pp. 650-670.

de ambas cámaras son los antiguos empleados de los precedentes órganos administrativos, que han sido transferidos a la Administración de Justicia. Una parte importante de los mismos cobran por dietas, en función de los asuntos que se les encargan, compatibilizando su actividad con su juzgado o actividad de referencia. La selección la realiza una Comisión creada por la *Constitutional Reform Act 2005*, la *Judicial Appointments Commission* y consiste en un test de conocimientos, una entrevista y un ejercicio de simulación, *role-play*. Quienes aspiren a formar parte del tribunal como meros miembros, vocales –pueden ser asesores fiscales, contables, ejecutivos de empresa o profesores universitarios, por ejemplo, con experiencia profesional en el ámbito tributario– no han de realizar el test de conocimientos. Un tercio de los que se incorporaron a los nuevos tribunales tributarios en 2009 por este sistema provenían de los precedentes “juzgados de paz tributarios”, *General Commissioners*.

Los casos más sencillos –los llamados *default paper*– incluso se pueden encomendar a miembros no peritos en Derecho. Para el resto de los casos, es el Presidente de la Cámara, siempre un juez, quien decide la composición del tribunal –que puede actuar como órgano unipersonal– para cada caso.

El Tribunal tiene un margen importante para establecer el pago de costas cuando entiende que se ha actuado de forma no razonable²¹⁵.

En la reforma de la Administración tributaria de Justicia ha tenido una enorme importancia el trámite de catalogación del recurso. Todos los recursos se han de presentar ante una oficina judicial específica, en Birmingham, que califica el mismo conforme a cuatro categorías: *default paper*, *basic*, *standard* y *complex*. La primera de las mismas está concebida para dar salida a lo que en el sistema anterior se despachaba por los “jueces de paz”, sin que haya audiencia pública y cuando el test a realizar es el llamado de *reasonable excuse*²¹⁶. La Administración presenta sus alegaciones en 43 días, y el contribuyente tiene 30 para decir lo que a su derecho convenga, frente a las mismas. Un caso calificado como básico se despacha en unas seis u ocho semanas, en una vista oral informal, y se refieren a supuestos de multas de pequeña cuantía respecto de las que la Administración tenía un cierto margen de discrecionalidad o a aplazamientos de pago. Ambos se resuelven en una de las 130 sedes que el Servicio de Tribunales tiene repartidas por todo el país.

El corazón del sistema son los *standard* y los *complex* en los que la Administración tiene 60 días para contestar y 42 para presentar la documentación que el juez le requiera. Los más enjundiosos de dichos casos se transfieren a Londres, Manchester o Edimburgo. El resto, se resuelven en Birmingham. En todo caso, se lleva a cabo una vista oral en regla. Cuando en un caso complejo no se ventilan cuestiones de hecho, las partes están de acuerdo y el problema de interpretación que se discute es de envergadura, se aplica la técnica del recurso *per saltum* y lo resuelve, directamente, el *Upper Tribunal*.

Un principio procesal básico en el procedimiento de recursos británico es la oralidad. Salvo que se trate de un caso extremadamente sencillo, *default paper*, el trámite fundamental del procedimiento es la audiencia pública –excepcionalmente, por razones de confidencialidad en juego, puede ser privada– en la que las partes exponen sus razonamientos ante la sala o el juez unipersonal, según el caso.

6.2. El marco estratégico cooperativo y la Administración de la justicia tributaria

Entre los documentos del *HMRC* más significativos –incluso en su título– en cuanto a las estrategias cooperativas está el titulado como *Litigation and Settlement Strategies (LSS)*, que fija las líneas maestras de la Administración en cuanto a las lindes entre los acuerdos y la confrontación, el modo de afrontar la resolución de las eventuales controversias que puedan surgir en la aplicación de los tribu-

²¹⁵ Algunos ejemplos al respecto son el no presentarse a una audiencia, solicitar su posposición por el mero hecho de no tener preparado el caso o sostener una causa con argumentos puramente especulativos, no basados en pruebas. En *Deluca v HMRC* [2011] UKFTT 579 (TC) TC01422, por ejemplo, el Tribunal entendió que la Administración había actuado de forma no razonable y la condenó al pago del 50% de las costas de asesoramiento legal del recurrente. En *Southwest Communications Group Ltd v HMRC*, se condenó también a la Administración tributaria que, pese a haber dispuesto de la declaración trascendental de ciertos testigos en el mes de junio, no desistió de la acción hasta el mes de diciembre. Se le condenó, pues, a abonar los gastos del contribuyente al respecto durante dichos meses.

²¹⁶ El concepto de “excusa razonable” como causa de exclusión de responsabilidad tributaria ha sido objeto de un más que considerable desarrollo en la práctica tributaria y judicial británica. Siendo un concepto jurídico indeterminado que se ha de delimitar caso por caso, cuando lo único que se alega por el contribuyente –que no discute los hechos ni su calificación jurídica– es que tiene una excusa razonable para lo que ha sucedido, su evaluación se despacha por escrito y por un órgano unipersonal, sin perjuicio, en su caso y de proceder, del eventual recurso de apelación contra la primera decisión al respecto.

tos de un modo que, a la vez, sea consecuente con los principios de legalidad y de eficacia que presiden el funcionamiento del sistema. Un segundo documento, *Code of Governance for resolving tax disputes*²¹⁷, describe con detalle la política de la Agencia al respecto.

En este sentido, una primera aproximación que estos documentos realizan al particular ubica la cuestión en sus prolegómenos, y se afirma que el mejor modo de evitar el conflicto es prevenir su planteamiento, lo que se consigue mediante políticas propedéuticas, previas a la aplicación del tributo en el caso concreto, que anteceden a lo que sería un procedimiento de determinación, liquidación y comprobación de la deuda. Se hace notar al respecto que distintas políticas confluyen a tal objeto: el uso de una correcta técnica legislativa, la cuidada elaboración de guías didácticas, un eficaz sistema de contestación a las consultas y de acuerdos previos con los contribuyentes, la definición de un bien perfilado plan de riesgos de incumplimiento o el modo de gestionar la relación con las grandes empresas. En definitiva, se empieza por decir que la mejor política para afrontar de modo eficaz la resolución de los conflictos con los contribuyentes es anticiparse a su gestación ubicando la concertación, la mediación, el acuerdo en los aledaños previos a la iniciación del procedimiento de liquidación.

Una segunda consideración al respecto parte de la premisa de que la decisión de afrontar o no un litigio ha de estar informada por un principio general de análisis sistémico de los resultados del mismo. Es decir, no fijando la atención única y exclusivamente en la realidad objeto de controversia, sino ponderando el efecto que su resolución puede tener en términos absolutos y relativos. Por ejemplo, se especifica que no se seguirá adelante en el litigio si no se advierten posibilidades razonables de obtener una decisión favorable a los puntos de vista de la Administración, lo que es una política contenciosa radicalmente opuesta a la que rige en España en la que –hasta el año 1998 incluso por imperativo legal– el Abogado del Estado difícilmente puede justificar el desistir de la causa iniciada o de la interposición del recurso que contra su resolución desfavorable cupiera interponer.

La Administración tributaria tiene previsto un protocolo de actuación diverso para afrontar cada caso litigioso en su contexto. Si, por ejemplo, el supuesto es rutinario y ya ha sido resuelto en un determinado sentido en ocasiones precedentes la cuestión se ventila directamente por el actuario. Por el contrario, en los casos “complejos” o “sensibles” –por su trascendencia en términos doctrinales o de opinión pública, más allá de su cuantía– se establecen cautelas adicionales implicando a directivos –o a comités específicos como el *Anti-Avoidance Board*, o el *Transfer Pricing Board*, en los que también están representados profesionales independientes– en la decisión que se haya de adoptar. Por ejemplo, en todas aquellas propuestas de finalización del conflicto mediante acuerdo en las que se ventilen más de 100 M £, la última palabra la tiene siempre el *Tax Assurance Commissioner*, uno de los siete administradores del *HMRC* nombrados por el Parlamento. Toda la política al respecto se gestiona por un comité específico denominado *Tax Disputes Resolution Board*.

Otro punto en el que se hace especial énfasis, como el modo adecuado de manejar las disparidades de criterios con el contribuyente, es en el aproximarse a la delimitación de los hechos con una disposición de colaboración y no de confrontación. Tratar de concretar los hechos conjuntamente con el contribuyente –minimizando el recurso a terceros a los supuestos en los que sea estrictamente necesario– y no con una mentalidad de “todo o nada” sino desde el convencimiento de que en la fijación de los mismos es amplio el ámbito de participación que cabe dar al contribuyente en su delimitación precisa. Que es dilatado el espacio para el acuerdo en lo que se refiere a dar, o no, por probados, por ciertos, los hechos que influyen en el supuesto sobre el que versa la liquidación.

Una vez que ha surgido el conflicto, en su gestión, siempre de conformidad con la legalidad, la Administración debe estar atenta a distintas variables que influyen en el modo de afrontarlo: i) se han de ponderar los costes y beneficios de afrontar el litigio, no sólo desde la consideración aislada de la cuestión, sino en el marco de los efectos que de un acuerdo, o de un litigio, sobre el particular pueden derivarse para otros asuntos semejantes o en cuanto a la incidencia que puede proyectar sobre la conducta futura de ese o de otros contribuyentes; ii) el recurso a sistemas alternativos de resolución de litigios puede ser útil, tanto para lograr acuerdos, como para prepararse para un posterior enfrentamiento contencioso; iii) si con carácter general el peor acuerdo es mejor que el más exitoso de los litigios, y siendo preferible la colaboración a la confrontación, si las expectativas de obtener una satisfacción ante los tribunales es razonable no hay por qué forzar el acuerdo a toda costa.

²¹⁷ Cfr. <http://www.hmrc.gov.uk/adrr/resolve-dispute.pdf>.

Del mismo modo que se insiste en las medidas de prevención como la mejor política para mitigar la conflictividad tributaria, el HMRC tiene un programa específico pilotado por su Servicio de Auditoría Interna cuyo objetivo es aprender de lo que ha ocurrido en el pasado. Aplicando técnicas de muestreo se seleccionan expedientes que se han resuelto mediante acuerdo o tras la sustanciación de un litigio y se evalúa en profundidad la consistencia, efectos y contenido de lo actuado al objeto de emitir un juicio al respecto y extraer consecuencias para el futuro.

6.3. Los planes piloto de ADR

En cuanto al uso específico de los sistemas de ADR por el HMRC, otras dos guías fijan los criterios a considerar en cuanto al uso de los mismos en asuntos complejos y de envergadura, la primera²¹⁸, y en el resto de los casos, la segunda²¹⁹. Lo primero que se deja claro en dichas publicaciones es que cuando la Administración tributaria británica se refiere a ADR está pensando más en técnicas de mediación, de facilitación del acuerdo, que en procesos de arbitraje que, en definitiva, son parte, más bien, del modo controvertido, “judicial”, de resolución del conflicto.

El recurso a los sistemas de ADR²²⁰ se concibe en el sistema británico como una fórmula de evitar un litigio ya gestado, de modo que la referencia a los mismos se ubica en la ordenación del procedimiento que rige el proceso tributario, en la ordenación de la jurisdicción fiscal²²¹. Es en el marco de la ordenación de los procesos judiciales ante la *Tax Chamber* o ante el *Upper Tribunal*, en el que se ubica en el Reino Unido la normativa legal sobre el uso de estos sistemas alternativos, en términos de conciliación judicial extraprocesal²²².

Por su parte, el HMRC en el 2011 arrancó dos proyectos pilotos al respecto, que se han convertido en programas estables a partir de septiembre de 2013. Uno para grandes empresas y el otro para el resto de los contribuyentes. En estos proyectos se prevén tres modalidades de ADR:

1. *Facilitated discussion*. Un empleado del HMRC²²³ –y, eventualmente, otro nombrado por el contribuyente– ajeno al caso, y siempre acreditado como mediador, procura facilitar el acuerdo entre las partes, sin proponer una específica solución. Es la única opción sin costes adicionales y la que se ofrece a las pequeñas empresas y al conjunto de los contribuyentes.
2. *Facilitative mediation*. Un tercero, externo, realiza la tarea descrita anteriormente. El HMRC se apoya al respecto en una entidad privada especializada en este tipo de sistemas y en la formación de mediadores, *Center of Effective Dispute Resolution (CEDR)*.
3. *Evaluative mediation*. El mediador, como especialista en el objeto de discusión, propone a las partes una solución.
4. *No-binding neutral evaluation*. Es lo más parecido al arbitraje, aun cuando no es vinculante. El tercero –no las partes a través de su mediación– es quien aporta su opinión como especialista. El HMRC sólo lo suele aceptar cuando el litigio versa sobre cuestiones no tributarias –prueba de hechos, valoraciones técnicas, etcétera– con efectos en la aplicación de los tributos.

²¹⁸ Cfr. HMRC, *Resolving Tax Disputes: Guidance for the HMRC staff on the use of Alternative Dispute Resolution (ADR) in large or complex cases* (<http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf>).

²¹⁹ Cfr. *Alternative Dispute Resolution for Small and Medium Enterprise and Individual customers* (<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/adr/smei.htm>).

²²⁰ Con carácter general, el Ministerio de Justicia británico alienta el uso de estos sistemas de ADR en el conjunto de las Administraciones públicas, *Dispute Resolution Commitment* (<http://www.justice.gov.uk/courts/mediation/dispute-resolution-commitment>) y facilita unas instrucciones al respecto (<http://www.justice.gov.uk/downloads/courts/mediation/drc-guidance-may2011.pdf>) en las que se hace una breve mención al recurso al arbitraje, tal y como está regulado en la *Arbitration Act 1996*, como una de las posibilidades al respecto.

²²¹ Cfr. Part. 1, § 3 de la Ley 2009, núm. 73 (L 1) (<http://www.legislation.gov.uk/ukxi/2009/273/part/1/made>).

²²² Son, con todo, técnicas éstas novedosas en el ámbito tributario, tomadas de otras jurisdicciones, como la social. Introducidas por primera vez en el 2009, en el ámbito judicial no se había hecho un uso frecuente de las mismas durante los primeros compases de su implantación. Vid. PETER KEMPSTER, P.: “Analysis-Experience of ADR within the Tribunals” en *Tax Journal*, 17, 2010.

²²³ Aunque tal circunstancia podría poner en entredicho la independencia del mediador interno del HMRC, lo cierto y verdad es que la Administración tributaria británica ha sido especialmente cuidadosa al respecto y quienes han participado en estos procesos de ADR no han manifestado quejas al respecto. Vid. en este sentido, GOTCH, A., y MCCARTHY, H. L.: “Breaking the deadlock-resolving SME tax disputes by ADR”, en *Private Client Business*, 2012, 5, p. 187.

Entre las ventajas de estos sistemas se hace notar que, incluso no llegando a traducirse en un acuerdo que ponga fin a la controversia, contribuyen a centrar su objeto y a preparar el litigio o a resolver aspectos parciales del mismo; se evitan las aproximaciones de vencedores y vencidos, de todo o nada; se reduce el coste de la resolución en tiempos y recursos; puede enmarcar la resolución de distintas controversias pendientes, aun cuando desde una aproximación específica para cada una de ellas; y contribuye a mejorar la percepción que de las autoridades tributarias –como dispuestas a la concertación– tienen los contribuyentes.

No tiene sentido, con todo, perder el tiempo suscitando un proceso de *ADR* en ciertos casos: cuando no se discuten hechos y la Administración tiene un particular interés en que la interpretación que sostiene sea analizada por órganos judiciales –por su proyección futura en casos similares, por ejemplo–; en caso de que el contribuyente no fuese fiable, no hubiese colaborado y el único medio para despejar hechos y Derecho sea la intervención de un órgano judicial; cuando se está llevando a cabo una investigación criminal al respecto. Son, por el contrario, particularmente adecuados para acercar posiciones los casos en los que se discuten temas relativos a la valoración de bienes y derechos –en el ámbito de los precios de transferencia en particular– o en lo atinente al carácter profesional o personal, corrientes o de inversión, de determinados gastos²²⁴.

La autorización de un proceso de esta naturaleza es competencia de un órgano específico del *HMRC*, la *Dispute Resolution Unit* que, en casos dudosos, puede asesorarse por un comité, el *ADR Panel*, y que presta asistencia a las partes en todo el proceso de *ADR*. La negativa injustificada a participar en un procedimiento de *ADR* se ha utilizado en la jurisprudencia para cuantificar una condena en costas²²⁵. Aunque se puede plantear en cualquier momento del procedimiento, se aconseja que se haga una vez esté agotada la fase de prueba, y antes de que se haya girado la liquidación. La Administración se compromete a resolver sobre la admisión de un supuesto a *ADR* en el plazo de 30 días y provee de un formulario para su solicitud²²⁶.

El recurso a un sistema de *ADR* se formaliza en un sencillo acuerdo en el que se concreta el objeto de la controversia, se reconoce la imparcialidad del mediador, y se acepta la confidencialidad del proceso (ni se levantan actas, ni se registran las sesiones). Una vez ultimada la mediación, si se llega a un acuerdo se suscribe el mismo. Normalmente se prolongan durante toda una jornada de trabajo –sólo en un caso del proyecto piloto evaluado se prolongó la mediación más de un día– y es parte de la función del mediador concertar día, hora y lugar, así como resolver las cuestiones logísticas. El lugar puede ser la sede de cualquiera de las partes o una tercera, que pagarían a medias, y, con carácter ideal, se ha de disponer de tres espacios en los que se puedan acomodar cada parte y el mediador.

Se supone que con carácter previo al día de la mediación cada parte ha debido de preparar la aproximación al proceso. Las líneas rojas, ámbar y verdes, de la negociación, por ejemplo, o la evaluación de los costes y beneficios del acuerdo o del no-acuerdo. La Administración tributaria británica facilita con carácter previo a las partes una explicación de cinco páginas en las que se resumen las premisas del proceso en términos de disposición, costes (se evalúan los costes de un mediador en hasta £10.000), confidencialidad, tiempos y desarrollo de la negociación. Los tiempos medios de duración de estos procesos son de 24 semanas, desde su planteamiento hasta su resolución final, poco más de un tercio de las 70 semanas que de media transcurren entre la presentación de un recurso y su vista pública.

A finales de 2013 la unidad del *HMRC* responsable de estos procesos, *Dispute Resolution Unit*, presentó una evaluación de su funcionamiento durante la primera fase de implantación del proyecto piloto relativo a grandes empresas y casos complejos²²⁷. En términos cuantitativos, de los 286 M £ en los

²²⁴ Vid. WHITE, N.: "Mediating Tax Disputes: Global Developments", en *CEDR* (<http://www.cedr.com/articles/?item=Mediating-Tax-Disputes-Global-Developments>), 2013.

²²⁵ De hecho en la primera fase del proyecto piloto se llegaron a descartar el 67% de las solicitudes, desplomándose este porcentaje hasta el 20% de las propuestas por terceros ajenos al *HMRC* en la fase posterior, lo que evidencia un cambio de política de admisiones de casos por parte del organismo responsable al respecto el *ADR Panel*. Vid. *Alternative Dispute Resolution in Large or Complex cases. Pilot Evaluation Summary* (<https://www.gov.uk/government/publications/alternative-dispute-resolution-in-large-or-complex-cases-pilot-evaluation-summary>), 2013

²²⁶ Cfr. <https://online.hmrc.gov.uk/shortforms/form/ADREng?dept-name=&sub-dept-name=&location=43&origin=http://www.hmrc.gov.uk>.

²²⁷ Vid. *HMRC, Alternative Dispute Resolution in Large or Complex cases. Pilot Evaluation Summary* (<https://www.gov.uk/government/publications/alternative-dispute-resolution-in-large-or-complex-cases-pilot-evaluation-summary>), 2013.

que se había solicitado el recurso a *ADR*, se había considerado oportuno su seguimiento en un 51% de las cantidades en discusión, y se había cerrado con acuerdo de las partes una deuda de 58 M £, el 20% del total, el 40% de las cantidades en las que se habían seguido procesos de mediación. Si esas cifras se refieren a los casos planteados varían considerablemente, 67%, 35% y 95%. Este último porcentaje es, a mi parecer el más relevante pues indica que en la inmensa mayoría de los casos la mediación es efectiva y que, sin embargo, no lo es en un porcentaje reducido de los supuestos en los que se aplica cuando las cuantías en discusión son extraordinariamente elevadas. No son, pues, contra lo que pudiera pensarse en una primera aproximación, sistemas particularmente indicados para grandes controversias, sino para utilizarse en el día a día de los procedimientos de comprobación e inspección con pequeñas y medianas empresas o personas físicas. Aun cuando, por otra parte, en este plano presentan la dificultad de que la Administración puede tener la impresión de que está dedicando considerables recursos a cuestiones menores –los mediadores tienen una formación específica y se desvinculan de las divisiones operativas– y sucumbir a la tentación de dar marcha atrás al respecto²²⁸.

²²⁸ “ADR is a costly facility for HMRC to run. In-house facilitators have to be specially trained, and are taken away from front-line compliance roles. While the future of ADR for the Large and/or Complex cases seems assured, its future in the SME and individual sectors depends on the current pilot demonstrating that it is a viable and effective means of settling disputes.” GOTCH, A., y MCCARTHY, H. L.: “Breaking the deadlock-resolving SME tax disputes by ADR”, en *Private Client Business*, 2012, 5, p. 190.

CAPÍTULO IV

LAS EXPERIENCIAS HOLANDEASAS

Siendo Holanda uno de los países más pequeños del mundo, con poco más de 16 millones de habitantes, es la 18.^a economía del mundo en cuanto a su dimensión, la 6.^a en términos de exportaciones y la 5.^a en inversiones en el exterior y en renta *per capita*.

Está compuesta por 12 provincias y las Antillas holandesas en las que se superponen tres islas con un modelo singular de adscripción al Reino de Holanda y otras tres que son municipios de los Países Bajos, lo que comporta la coexistencia de hasta cinco regímenes fiscales específicos.

Su vocación marítima y proyección comercial se ha traducido en un modelo de sistema tributario y de relaciones con el contribuyente en el que la idea de servicio al tejido empresarial y a su internacionalización es dominante²²⁹. Desde la conciencia de que el motor de la Economía es la actividad productiva de bienes y servicios –también los financieros y de asesoría– generada desde Holanda, el vector que inspira la construcción y gestión del sistema tributario es la de resultar acogedor y atractivo para su correcto desarrollo. Hasta el punto de que, en alguna ocasión, se ha llegado a plantear por las Autoridades norteamericanas su eventual calificación como paraíso fiscal. En este sentido, en lo que a técnicas aplicativas de los tributos se refiere, es bien conocido su liderazgo en lo atinente a la resolución de las consultas de los contribuyentes, *tax ruling*, y a los acuerdos de valoración de precios de transferencia, *Advance Price Agreements (APA)*.

En su modelo de organización social, por otra parte, desde los años ochenta se ha asentado un sistema de definición y gestión de las políticas públicas, llamado *polder model*, cuyo eje de referencia es lo que en castellano se podría denominar como “consenso”. Esta filosofía de gestión pública está presidida por el principio de que la responsabilidad en su definición y desarrollo –en el plano educativo, sanitario, medioambiental, industrial...– ha de descansar sobre la base de la participación, el acuerdo de todos los interlocutores implicados al respecto. Modelo éste, por otra parte, que se asienta sobre una inveterada tradición de participación ciudadana en la ordenación de la provisión de necesidades públicas, que históricamente pivotaba alrededor de las comunidades religiosas que conviven en el país; de modo que cada una de ellas –católicos y protestantes en sus diversas variantes– atendían y proveían autónomamente los servicios comunes de proximidad requeridos y atendidos por sus respectivos feligreses.

En este clima de organización política y social no es de extrañar que haya encontrado un terreno fértil para su desarrollo un movimiento de gestión pública tributaria que en su propia denominación da razón de una voluntad de consenso y participación, *co-operative compliance*.

1. HORIZONTAL MONITORING

En 2002 con las conclusiones de un Comité creado para definir las políticas públicas a emprender ante los retos del nuevo siglo –*The Scientific Council for Government Policy (WRR)*– se inició en Holanda un movimiento de reforma de la gestión pública. Una de las recomendaciones de dicho informe apuntaba la idea de los planos de igualdad, *horizontalisation*, en los modelos de relaciones de la Administración con la ciudadanía²³⁰. Al calor del mismo, el Gobierno adoptó un plan de refor-

²²⁹ Una visión general y completa de las premisas que presiden el modelo organizativo y funcional de la Administración tributaria holandesa puede encontrarse en ALINK, M., y KOMMER, V. V.: *The Dutch Approach Description of the Dutch Tax and Customs Administration*, 3, IBFD, 2012.

²³⁰ El título del informe rendido por el Comité –del que únicamente se ha tenido referencia a través de los documentos de la Administración tributaria holandesa, que remite a un documento electrónico cuyo enlace no está disponible– es más que significativo: *De toekomst van de Nationale Rechtsstaat (The future of law-based society)*. Es en este informe en el que aparece la idea de la necesidad de avanzar hacia un modelo de relaciones entre la Administración y los ciudadanos más “horizontal” ante los cambios en las relaciones sociales y económicas que se derivan de la globalización. En definitiva, se toma conciencia de que las relaciones administrativas no pueden ya mantenerse en un plano de superioridad, vertical, de relaciones de poder. El futuro del Estado, del Derecho público, como instrumento vertebrador de las comunidades políticas, pasa por entender que a la ciudadanía –no digamos ya a las grandes compañías mercantiles– no se la puede seguir tratando como si de menores de edad se tratase, sobre presupuestos de “orden y mando”; es preciso, necesariamente, evolucionar hacia modelos de relación basados en el respeto y la cooperación mutua, horizontales.

mas²³¹, que en lo relativo a políticas de inspección fijaba cinco principios a tener en cuenta: autonomía, profesionalidad, transparencia, selectividad, carácter decisivo y cooperación. A partir fundamentalmente de los criterios de selectividad –diversificar las modalidades de inspección a llevar a cabo en función de las características específicas de sus destinatarios objetivos– y de carácter decisivo del resultado de la inspección, la Administración tributaria ha centrado su actividad en los procedimientos denominados de *horizontal monitoring* que comienzan en 2005, como un programa piloto para 25 grandes empresas, se extienden a otras 20 en 2006, y llegan al sector de las medianas empresas en 2007.

En línea con lo que se viene exponiendo, los mencionados procedimientos son la expresión de toda una filosofía de gestión pública que está construida desde el convencimiento de que la Administración tributaria está decidida a implantar un modelo general de relaciones con los contribuyentes “horizontal”, concebido desde la paridad de planos, como relaciones cooperativas y no entre adversarios, o de sujeción, de “sujeción” como se suele decir en la doctrina administrativa –e incluso judicial– española. Más allá de la medida en la que las propias autoridades administrativas holandesas puedan compartir la filosofía y los principios sobre los que descansa esta decisión estratégica, su implantación tiene visos, y no se oculta, de armisticio. Es decir, la Administración tributaria habría tomado conciencia de que en el entorno presente no es posible una aplicación efectiva y equitativa del sistema tributario sin la colaboración activa de los contribuyentes y sobre la base del conocimiento y la información que sobre la realidad estos tienen. De modo que o se les tiene como aliados o se tiene perdida, de antemano, la partida²³². Evidentemente, este modelo general tendrá distintas manifestaciones concretas acomodadas al tipo de contribuyente. Y de ahí el plan de acción que se va desplegando, empezando por las grandes empresas, para extenderse a las medianas e ir ganando en porosidad, aplicando, en cada caso, unos protocolos distintos, adaptados a la realidad de que se trata. Siempre, eso sí, desde la consideración común de que la concertación frente a la confrontación es la pauta a seguir y desde el convencimiento de que no todos los contribuyentes son de fiar. Como se hacía notar en el informe del Comité que evaluó los resultados del modelo, *horizontal monitoring* (en adelante, *HM*), no es el modelo de comprobación tributaria, sino que forma parte del mismo²³³. Si, justamente, con unos contribuyentes –y en base a unas premisas que justifican que se confíe en la aceptabilidad de sus declaraciones– el modelo de comprobación cambia de estructura es, justamente, para disponer de más recursos que destinar a las actividades de investigación y comprobación de quien no participa en el sistema.

Las tres palabras que definen el modelo son confianza, entendimiento y transparencia. Desde la confianza se comparte la información y se establece una relación constructiva en la que cada parte procura entender, hacerse cargo, de la posición, necesidades y condicionantes de la otra y en la que deben de estar claras desde el inicio las expectativas mutuas y los riesgos que se está dispuesto a asumir. No falta quien lo ha calificado como una proyección del modelo holandés de consenso al que más arriba se hacía referencia, *polder model*, y que funciona desde la premisa de incorporar a la toma de decisiones a todas las partes implicadas en la resolución de los problemas comunes²³⁴. Modelo éste, como se ha apuntado, de ordenación de las políticas públicas –sanitarias, educativas, sociales, laborales...– que arrancó en los años 80 con muy diversas proyecciones y resultados.

Con las grandes empresas la cooperación se construye a partir de un acuerdo de voluntades, *individual compliance agreement*, mientras que en las medianas, se articula mediante la intermediación de empresas de auditoría y asesoramiento fiscal que, a su vez, suscriben un pacto, *covenant*, a modo de código de buenas prácticas. En ambos casos se parte de la premisa de que las empresas se comprometen a presentar sus declaraciones tributarias sin errores materiales, sin falsedades ni ocultaciones. Sin perjuicio de que se pueda discrepar en la interpretación de la ley.

²³¹ *Programma Andere Overheid*, Programa de modernización del Gobierno.

²³² En un informe rendido por el Secretario de Estado de Hacienda el 8 de abril de 2005 ante el Parlamento se define la esencia de estos programas de gestión pública del siguiente modo, verdaderamente expresivo: “Horizontal monitoring refers to mutual trust between the taxpayer and the Netherlands Tax and Customs Administration, the more precise specification of each other’s responsibilities and options available to enforce the law and the setting out and fulfilment of mutual agreements. In so doing, the mutual relationships and communications between citizens and the government shift towards a more equal position. Horizontal monitoring is also compatible with social developments in which the citizen’s personal responsibility is accompanied by the feeling that the enforcement of the law is of great value. In addition, the horizontal monitoring concept also implies that enforcement is feasible in today’s complex and rapidly changing society solely when use is made of society’s knowledge.”

²³³ STEVENS COMMITTEE (COMMITTEE HORIZONTAL MONITORING TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION), *Tax supervision...*, p. 6.

²³⁴ ENDEN, E. V. D.; GROOT, J. D., y STROOM, E. V. D.: “Cap. 12. The Netherlands”, en B. DE MIK, *et al.*: *Tax Risk Management: From Risk to Opportunity*, IBFD, 2010, p. 5 (v. *on line*).

El modelo descansa sobre varias premisas que son las que lo hacen viable:

- i) Mecanismos de control interno, y externos, dispuestos por la empresa al objeto de preservar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- ii) Un sistema eficaz y ágil de resolución preliminar por parte de la Administración de las dudas que la aplicación de los tributos pueda generarle al contribuyente.
- iii) Lo que la Administración holandesa llama *responsive regulation*, una ordenación de los protocolos de supervisión atenta a las características de cada contribuyente, a partir de su histórico, lo que denominan su *individual account*.
- iv) La asunción de que el intermediario, *external specialist*, asume una función en el proceso de revisión de primer control interno de la verosimilitud y fiabilidad de la declaración.

Gráficamente lo describen como si de las capas de una cebolla se tratase. Al control interno de la empresa se superpone el externo, las auditorías, y por último la supervisión por parte de la Administración tributaria. En la medida que los tres controles se desarrollan en un clima de confianza, transparencia y entendimiento, la Administración puede prescindir del control directo en profundidad. Y disponer así de más recursos para llevar a cabo actuaciones más incisivas en las empresas que no tienen implantados controles internos y/o externos de calidad.

1.1. Las fases del modelo

El programa de *horizontal monitoring* es un protocolo específico al que voluntariamente se pueden acoger las empresas residenciadas en Holanda, e incluso otras entidades públicas o privadas, y en cuya virtud –una vez recorrido todo el *iter* procedimental que lo jalona– el eje de la actividad de supervisión que la Administración tributaria despliega respecto de las mismas se desplaza desde el control pormenorizado y *a posteriori* de toda la actividad tributaria de los ejercicios no prescritos (*substantive approach*) hacia el control previo de los sistemas de control de riesgos fiscales implantados por la empresa, el *Tax Control Framework* con el que se trabaja (*system approach*).

El modelo presenta dos variantes. Una destinada a aplicarse para las grandes empresas y otra para las empresas, y autónomos, de pequeña o mediana dimensión. La Administración tributaria holandesa se organiza, en consonancia con este modelo –*target group approach*– por sectores de contribuyentes: personas físicas; grandes empresas (*VLB*); negocios (*business*) de pequeña dimensión (*MSB*); Mediana y pequeña empresa (*enterprise*) (*SME*). Cada uno de estos Departamentos se estructura, a su vez, por sectores económicos.

De hecho, la creación de una división intermedia, *MSB*, entre la dedicada a los grandes contribuyentes y a las pequeña y mediana empresa, se produjo en el año 2007 al poner en marcha el programa de *HM* para contribuyentes que no fueran grandes empresas. Se advirtió, entonces, la necesidad de desagregar este grupo de contribuyentes para darles acceso a los acuerdos individualizados de *HM* a través de sus intermediarios. En este grupo también se agregan los llamados contribuyentes de perfil complejo, *Other Complex Clients* (*OCC*) que, sin cumplir los estándares al uso para ser tratados como *MSB*, presentan unas características propias –pueden incluso tratarse de personas físicas– que justifican el que un funcionario específico –*account manager*– gestione su cartera en el marco del sistema informático específico, *ATK+*, en el que se apoyan los procesos de *HM*.

Uno de los problemas que detectó en el sistema el Comité que lo evaluó fue el de clarificar los criterios de segmentación. En concreto, el grupo de *MSB* no presenta fronteras claras y eso supone una dificultad en el funcionamiento del modelo. A diferencia de lo que ocurre con los criterios cuantitativos –cifra de negocios y/o empleados– que se utilizan tanto en Derecho europeo como en Derecho tributario español para acotar qué se entiende por pequeña y mediana empresa, o microempresa últimamente, por una parte, y grandes empresas –seis millones de euros como cifra de negocios en Derecho español– en Derecho holandés no se advierte que exista un criterio transparente y plenamente objetivo al respecto.

Esta indefinición, sin duda, genera problemas en las zonas grises. Hay empresas que suelen presentar estándares de control interno superiores a los que tienen implantadas las catalogadas como *SME*, y con las que podría tener sentido suscribir directamente un acuerdo individualizado, pero no tan exigentes como los que cumplen las incluidas en el grupo de *VLB*, lo que desaconsejaría la firma del

mismo. Por otra parte, la existencia de tales controles internos no cuadra bien con la exigencia a las mismas de requisitos que sí tiene sentido que se requieran respecto de aquellas que actúan bajo el amparo de un acuerdo suscrito con un *tax service provider*²³⁵.

A) *La evaluación*

Una vez que la entidad ha solicitado su incorporación al programa de *HM*, el equipo de gestión que se le asigna, *Account management team*, al frente del cual está el llamado *client coordinator*, lleva a cabo una evaluación del historial tributario de la misma, *up-to-date client profile*, al objeto de decidir si puede optar o no a incorporarse al programa (*step 0*).

Se trata de una fase preparatoria en la que la Administración acomete la prospección de toda una serie de variables que van a resultar trascendentes en el proceso. Todo se va registrando en el expediente electrónico del contribuyente, *ATK+* en la sigla en holandés, que es el referente de su histórico. Se presta atención, por ejemplo, a los procedimientos en curso, a su historial de presentación de declaraciones, a su estructura organizativa, sus servicios –internos y/o externos– de asesoramiento financiero y fiscal, o a sus protocolos relativos a precios de transferencia si se trata de una empresa con socios internacionales.

Una vez constatado por la Administración tributaria, en esta primera aproximación, que la entidad es susceptible de incorporarse a un proceso de *HM*, se tiene una primera reunión –*first horizontal monitoring meeting*– con los gerentes de la misma al objeto de concretar desde el inicio las condiciones en las que se aborda, los principios que lo rigen, las fases que lo componen, la responsabilidad, expectativas y riesgos de cada uno a lo largo del mismo (*step 1*).

El paso inmediato –*scan compliance*– consiste en explorar la disposición y capacidad de la entidad para abordar un proceso de este tipo (*step 2*). Un proceso de esta naturaleza se construye a partir de unas actitudes –transparencia, entendimiento, confianza– y unas actuaciones –plan de control de riesgos, asunción de responsabilidades– que van a requerir cambios en los comportamientos, en los procedimientos, e inversiones. Es básico, pues, que las reglas de juego y la disponibilidad para atenerse a las mismas queden claras desde el inicio del proceso. No se trata tanto de evaluar el modo efectivo en el que se lleva a cabo el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales, a lo que se llegará más adelante al diseñar e implementar el plan de control de riesgos, sino de evaluar la disponibilidad a llevar a cabo esta tarea y los comportamientos presentes del equipo directivo de la empresa.

En esta fase, pues, se trabaja con los gerentes al más alto nivel de la empresa, pues es esencial asegurar la implicación en el proceso del Consejo de administración. Un proceso de este sentido no tiene viabilidad si no está asegurada la disponibilidad de quienes tienen encomendada, en última instancia, la responsabilidad en la toma de decisiones. No obstante, también se trabaja con otros directivos que, lógicamente, tienen una función esencial en el desarrollo de los procesos fiscales como el director financiero, el de recursos humanos, el de la división fiscal o el de los sistemas de tecnología e información. Un punto esencial al respecto lo constituye, también, el modo en el que se integra en los procesos internos la colaboración de consultores legales, financieros, empresariales, fiscales, externos a la organización.

El objetivo de esta evaluación no es ni auditar las cuentas de la entidad, ni regularizar su situación tributaria, ni diseñar un plan específico de control tributario. Se trata, ni más ni menos, de conocerse mutuamente y de asegurarse que todas las partes han entendido la finalidad del proceso de *HM*, que han aceptado las reglas de juego –transparencia, entendimiento y confianza– y que están dispuestos, y pueden, acometerlo. El resultado de todo el proceso se registra y se plasma en una declaración de intenciones de avanzar en el camino emprendido.

B) *El compliance agreement*

Antes de implantar el modelo es preciso poner el contador a cero. De modo que la siguiente fase (*step 3*) consiste en acotar los asuntos pendientes y concertar una solución para los mismos, *resolution of pending tax issues*. En primer lugar se hace un inventario de los asuntos pendientes, que pue-

²³⁵ STEVENS COMMITTEE: *Tax supervision...*, p. 122.

den ser de muy distinto orden como aplazamientos pendientes de resolución, procedimientos ejecutivos, liquidaciones provisionales, actas en disconformidad, etcétera. El objetivo es ponerse al día y tratar de solventar, en la medida de lo posible, todo lo que se pueda en un clima de confianza y voluntad de acuerdo.

El equipo de la Administración que gestiona el proceso tiene un considerable margen de discrecionalidad al respecto en cuanto a la evaluación de los hechos y a la interpretación de la norma. Evidentemente, dentro de los márgenes de la ley y respetándose la eventualidad de que en aquellos supuestos en los que se mantengan discrepancias tanto el contribuyente como la Administración pueden llegar al acuerdo, justamente, de mantener sus diferencias de criterio y defenderlas, en su caso, ante los tribunales.

Sí cabe la posibilidad, en cambio, como parte de la puesta al día, que se lleguen a acuerdos que impliquen para el contribuyente la presentación de declaraciones complementarias sin sanciones o la regularización de ejercicios pasados.

Siendo el sistema voluntario, el protocolo, el compromiso con el que se acuerda su puesta en funcionamiento y su adopción se ha definido como *gentleman's agreement*²³⁶. La ultimación y firma del *compliance agreement* es la fase consecutiva del proceso (*step 4*).

Este “pacto de caballeros” es un texto estándar²³⁷ aun cuando por razones debidamente justificadas se puede modificar alguna de sus cláusulas, siempre respetando los fundamentos del sistema. Se suscribe por el Consejero delegado de la compañía y, en nombre de la Administración, por el jefe del equipo de gestión de HM. En el caso de que varias empresas de un grupo estén implicadas en el proceso, el acuerdo se suscribe conjuntamente por quienes en cada empresa tengan la capacidad legal para hacerlo.

Por parte de la Administración, en el caso de que la empresa realice actividades de importación y/o exportación, el acuerdo se puede suscribir conjuntamente con la División de Aduanas holandesa, *Customs Netherlands Administration*, en el formato que se denomina *blue*. Es, en todo caso, una opción que se va evaluando a lo largo del proceso y que, lógicamente, tendrá consecuencias en cuanto al ámbito objetivo del acuerdo que finalmente se suscribe. No es, por lo tanto, preceptivo que el acuerdo se extienda a todo lo relativo a la gestión tributaria aduanera.

El pacto no incluye los eventuales acuerdos que sobre asuntos pendientes se hayan podido ultimar en el proceso de evaluación, que se consignarían en documentos separados. También en documentos separados, el acuerdo se puede completar con protocolos específicos relativos a las personas de contacto, el sistema de trabajo en común o los procesos de consulta y comunicación entre las partes.

C) *El tax control framework (TCF)*

La siguiente fase (*step 5*) es una de las piezas claves de HM, el diseño del sistema de control de riesgos tributarios, *Tax Control Framework (TCF)*, que ha de implantar la empresa, la entidad, que se acoge a este modelo y sobre el que va a pivotar todo el control tributario posterior. La Administración renuncia a conocer y visar el detalle de infinidad de pormenores y datos (*substantive approach*), en tanto en cuanto se centra en conocer mejor el funcionamiento de la organización, los sistemas internos de control que aplica, confiando en su correcto funcionamiento (*systems approach*). Se prescinde de conocer todos y cada una de las tablas de amortización de cada activo, de las facturas justificativas de cada operación o de los períodos de estancia en el extranjero de un determinado empleado en tanto en cuanto se tiene un conocimiento preciso de los protocolos conforme a los cuales la empresa contabiliza y amortiza sus inversiones, registra y emite sus facturas, o gestiona los costes fiscales del desplazamiento al extranjero de sus empleados. Se pasa a un sistema de inspección retrospectiva que denominan *meta-monitoring*²³⁸, en tanto en cuanto lo que es objeto de revisión no es el detalle íntegro de la actividad empresarial con relevancia tributaria sino el funcionamiento efectivo de los sistemas de control interno y/o externos de dicha actividad que se acordó implantar en el marco del *compliance agreement*.

²³⁶ ENDEN, E. V. D.; GROOT, J. D., y STROOM, E. V. D.: “Cap. 12. The Netherlands”, en B. DE MIK, *et al.*, *Tax Risk Management: From Risk to Opportunity*, IBFD, 2010 (v. on line), p. 12.

²³⁷ Vid. Anexo 1 de este trabajo.

²³⁸ Citando un informe de la Corte holandesa de Cuentas, el *informe Stevens* define este término como “supervision which relies on the supervision results of others”.

La Administración holandesa no impone un modelo estándar de *TCF*, aunque sí facilita unas orientaciones al respecto, inspiradas en los modelos COSO²³⁹. En definitiva, cada empresa o cada organización, en función de su ámbito, dimensión y sector, requerirá unos u otros sistemas de gestión de riesgos que se delimitarán y concretarán, a lo largo del proceso, conjuntamente con la Administración tributaria.

De un modo u otro, cualquier empresa tiene su particular sistema de control de riesgos tributarios. De lo que se trata en el marco de un procedimiento de *HM* es de revisarlo con la Administración, ajustarlo en todas sus dimensiones –estratégicos, sistémicos y operativos– e implementarlo de forma efectiva. Salvando las distancias, el proceso de aprobación de un *TCF* sería parejo al proceso de verificación de unos estudios universitarios por la ANECA, la Agencia responsable de aprobar la oferta universitaria española. De forma parecida a como la ANECA verifica que el diseño de los estudios presentados por la Universidad contempla todos los aspectos y procesos críticos en su implantación, la Administración tributaria holandesa evalúa el sistema de control de riesgos tributarios. Si uno y otro diseño son de calidad, es previsible que puedan funcionar con garantías de que se obtengan buenos resultados; aprobado el modelo ya no es necesario examinar sistemáticamente todos y cada uno de los *outputs* –facturas, exámenes, asientos contables, matrículas, contratos, etcétera– que su funcionamiento genera en la práctica. Basta con revisar –acreditar en la terminología de los procesos académicos– cíclicamente que las piezas del modelo están bien engrasadas, y ajustarlas si es necesario.

En el proceso de implantación de un *TCF*, pues, cabe distinguir cuatro fases. En primer lugar, se evalúan las necesidades, a partir de la realidad a la que se enfrenta la empresa; a partir de aquí se diseña el modelo de *TCF* más adecuado para hacer frente a dichos requerimientos y se pone en marcha; la tercera fase es la de implementación efectiva del modelo, su gestión diaria; y por último, se ha de prever su mantenimiento, cómo se detectan las incidencias y cómo se revisa periódicamente su correcto funcionamiento.

En la fase de evaluación es preciso identificar todas las obligaciones tributarias –materiales y formales, estatales, internacionales, o subcentrales– a las que se enfrenta la organización en el desarrollo de su actividad. También se han de identificar los distintos niveles de responsabilidad que en cuanto a su cumplimiento se superponen y retroalimentan en la estructura de la organización, así como los procesos por los que discurre la toma de decisiones, la documentación que generan y la infraestructura tecnológica sobre la que se apoyan.

El *TCF* debe abordar todos los aspectos críticos relativos a la planificación estratégica y gestión ordinaria de las cuestiones fiscales en el seno de la empresa. Estableciendo con claridad –en todo aquello que tenga incidencia tributaria– las funciones de cada departamento y persona en la organización, los procesos establecidos para la toma de decisiones, los controles a efectuar, la documentación que se ha de generar, el modo de detectar y resolver las incidencias, o los tiempos de cada fase. En este sentido, los principales aspectos a tener en cuenta en su diseño, con todas las variantes en cuanto a los mismos que se pueden derivar de la dimensión y sector de la entidad, se refieren a:

- i) La organización del departamento fiscal y su posición en el engranaje de toma de decisiones de la entidad.
- ii) Los deberes, responsabilidades y facultades que a cada departamento y persona atañen en lo relativo a la planificación y gestión fiscal.
- iii) La política de comunicación dentro de la empresa de las decisiones fiscales y el modo en el que desde otras áreas –financieras, operativas, de recursos humanos...– se detectan y gestionan riesgos fiscales.
- iv) La política y gestión de registro de datos y generación de documentación contable con relevancia fiscal, así como de cumplimentación y presentación de las declaraciones tributarias, en todo lo

²³⁹ COSO son las siglas de *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (<http://www.coso.org/>), una entidad que agrupa las más relevantes asociaciones profesionales de contabilidad norteamericanas y que promueve la implantación de sistemas internos de control de riesgos para todo tipo de organizaciones. *Cfr.* sobre los problemas específicos que plantea el *TCF* y su integración en los sistemas de control de riesgos genéricos el documento del grupo del *Forum on Tax Administration* de la OCDE (*FTA Large Business Network*) que trabaja en el ámbito de las relaciones cooperativas, *Report of proceedings*, febrero, 2014, 26 pp. *Cfr.*, al respecto, también, MUÑOZ CASTELLANOS, M.: “El buen gobierno fiscal en la reforma mercantil del 2014 ¿Cómo introducir el *tax control framework* en el modelo COSO?”, Depósito digital de la Universitat de Barcelona, 2016, 39 pp. (<http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/97196>).

cual el área de tecnología e información y la financiera necesariamente han de tener un papel relevante.

- v) El sistema de acuerdo con el que se gestionan lo relativo a la interpretación de la normativa tributaria en la toma de decisiones con relevancia al respecto, como el desplazamiento de un empleado al extranjero, la solicitud de una subvención o la firma de un contrato de suministro con un proveedor radicado en el extranjero.
- vi) El control de la política de tesorería para que se pueda atender cumplidamente el pago en plazo de las obligaciones tributarias.
- vii) Los sistemas de control interno *internal monitoring* –mediante muestreo o auditorías internas, por ejemplo– que la propia organización tiene establecidos para asegurar que el plan de control de riesgos fiscales implantado funciona correctamente.
- viii) La política de planificación fiscal –de detección y gestión de oportunidades al respecto– y de gestión de los riesgos fiscales, del modo de detectarlos y de la forma en la que se abordan.

Así como en la fase preliminar de evaluación –*scan compliance*– el objetivo era únicamente evaluar la disposición y condiciones de la empresa para enfrentarse al proceso de *HM*, en el diseño e implementación del *TCF* el objetivo es perfilar con precisión la política fiscal de la empresa, sus procesos de control de riesgos y de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Para tratar de asegurar que el funcionamiento ordinario de dicha política va a traducirse en una cumplimentación regular y correcta del conjunto de las obligaciones tributarias que en el desarrollo de la actividad de la empresa se van a suceder.

Evidentemente, para estas empresas, el *TCF* es el punto crítico de todo el proceso y centra todas las discusiones con la Administración. De hecho, el Comité Stevens señaló como uno de los puntos críticos sobre los que trabajar en la mejora del sistema lo relativo a una mejor definición, perfil, características y funcionamiento del *TCF*, como instrumento básico de gestión de la actividad de control tributario, en especial por lo que se refiere a su modulación para aquel segmento difuso de empresas, las categorizadas como *MSB*, que sin tener una dimensión suficiente para desplegar complejos *TCF*, deberían de disponer de una “vía media” entre las exigencias del programa general individualizado –en el que estructuralmente tiene sentido que encuentren encaje– y el programa para *SME*²⁴⁰.

D) Seguimiento y supervisión

Una vez implantado el *TCF* el siguiente paso (*step 6*) consiste en que la Administración ajuste sus protocolos de seguimiento y supervisión de la entidad, *adjustment of supervision*, a la nueva situación. En terminología española, los procedimientos de información, verificación, comprobación, inspección y sanción que se van a seguir no pueden ser ya los mismos que antes de abordar un proceso de esta naturaleza, desde el momento en que han cambiado las premisas de la relación. El contribuyente ha implantado unos protocolos de control interno y/o externo de sus obligaciones tributarias que, en adelante, le permiten a la Administración, confiando en su correcto funcionamiento, gestionar su relación con el contribuyente en un plano de cooperación, no de indagación y regularización.

En este sentido, por ejemplo, adquieren una relevancia singular los procedimientos previos de consulta. La Administración aspira a que el contribuyente plantee anticipadamente las cuestiones interpretativas en las que puede prever una disparidad de criterio, y el contribuyente aspira a que le sean respondidas de un modo y en unos tiempos razonables. En este sentido, adquiere una relevancia crucial en el funcionamiento de los procesos de comunicación entre la Administración tributaria y el contribuyente que opera en el marco de estos acuerdos la figura del *client coordinator*. Se trata del empleado de la Administración tributaria a través de quien se canaliza toda la relación con la empresa, equivalente al *CRM* británico. No es quien va a resolver todo lo que a la misma afecte, en tanto en cuanto no es especialista en todas las muy diversas cuestiones –de fiscalidad internacional, indirecta, societaria, etcétera– que se puedan ir planteando. Pero sí es quien tiene un más preciso conocimiento –*commercial awareness*– de la realidad tributaria global de la empresa y de sus circunstancias específicas, siendo, pues, el responsable de encauzar toda la comunicación con la misma y derivar, seguir, en cada caso, los temas con las distintas dependencias administrativas.

²⁴⁰ STEVENS COMMITTEE: *Tax supervision*..., pp. 121, 131.

Por el contrario, los procedimientos de comprobación y de inspección *a posteriori* se van a construir y adecuar a la intensidad y metodología de los controles internos y/o externos –de auditoría o consultoría ajena a la organización– que se hayan establecido en el plan de control de riesgos. Es lo que se denomina *Audit Approach principles* (CAB). La inspección, por ejemplo, se limitará a constatar que tales controles internos, o las auditorías externas, funcionan, que las muestras obtenidas en los mismos son suficientes, y a actuar de acuerdo con los mismos, sin ir más allá en sus indagaciones directas de los hechos y de la documentación. De hecho, la Administración no tiene inconveniente en compartir con el contribuyente su política de inspección al respecto en perspectivas de cinco años. Sin perjuicio de que acontecimientos extraordinarios que pudieran venir a desestabilizar el plan de *HM* por comportamientos del contribuyente que evidenciaran su incumplimiento de las premisas sobre las que todos estos procesos descansan –transparencia, entendimiento y confianza– pudieran dar al traste con la participación del mismo en estos procesos.

En definitiva, se sigue una política que, en la práctica, se denomina de *no surprises* ni para el contribuyente, ni para la Administración. Desde el momento en que ambos han trabajado juntos –en el diseño y funcionamiento de los procesos de control internos y/o externos, en la resolución de las dudas que se hayan podido plantear– en la fase previa a la presentación de las declaraciones –*pre-filling*– la Administración no tiene por qué, ni el contribuyente esperar que así sea, corregir *a posteriori*, retrospectivamente, lo presentado por el contribuyente. Siendo el propio contribuyente quien ha gestionado sus declaraciones de acuerdo a criterios y sistemas de calidad, se dan las mismas por correctas. Lo que en Derecho español llamaríamos una liquidación provisional resultante de un procedimiento de verificación o comprobación sería, en el ámbito de *HM*, una extravagancia.

Tampoco la política de sanciones va a ser idéntica si se está colaborando en un proceso de *HM*²⁴¹. A lo largo de todo su desarrollo, en cualquiera de sus fases, pueden evidenciarse errores materiales en las declaraciones. En un primer sentido, lo que espera la Administración es que sea la propia entidad la que los advierta y ponga remedio a los mismos, mediante sus sistemas de control interno y proceda en consecuencia, presentando las oportunas declaraciones complementarias. Por otra parte, si es la Administración la que descubre el error, aplicará una política que en sus documentos califica de *responsive*, atenta, sensible, al conjunto de circunstancias que enmarcan el error y el modo en el que la organización ha reaccionado ante el mismo. Si es recurrente, si se han revisado o no –de resultar procedente– otros ejercicios, si obedece a una falla en el plan de control de riesgos o a una deficiente aplicación puntual del mismo, etcétera.

En este sentido, la Administración holandesa, en el marco de la política de comprobación e inspección que se aplica a las empresas que han suscrito un acuerdo de *HM* ha llegado a acotar un concepto, *materiality error*, que en su versión cuantitativa se expresa en forma de una tabla en la que se concreta con cifras el margen de errores de hecho que se consideran tolerables en cualquier sistema para no dejar de considerar las declaraciones presentadas como “aceptables”. Estas cuantías se mueven en torno al 5% de la cantidad de referencia de la que en cada impuesto se parte para calcular la cuota tributaria. No se trata de una “patente de corso”, entiéndase bien, pues se parte de la premisa de que todo error que se pueda localizar –por reducido que sea su monto– ha de ser corregido, y del bien entendido de que el *TCF* está correctamente diseñado para localizarlo y atajarlo. También se evalúa si el error es puramente material, o si es cualitativo –por cuanto implica, por ejemplo, una determinada interpretación de la normativa aplicable– y la voluntad (o falta de voluntad) de los responsables de la gestión de la empresa al respecto. Es, simplemente, un margen de error que se considera consustancial a cualquier sistema por muy bien diseñado que esté, y de cuya razonabilidad la Administración es consciente a la hora de realizar su actividad de comprobación e inspección.

Con todo, esta es la parte del proceso que más incertidumbre genera entre los intermediarios y los contribuyentes. La indefinición de conceptos como “error material”, o “empatía en la exigencia”, en definitiva, las consecuencias de los incumplimientos que eventualmente se puedan detectar, genera incertidumbre –y desconfianza sobre las ventajas del sistema– en los destinatarios del mismo²⁴².

²⁴¹ Cfr. al respecto, lo escrito por el autor en “El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas”, en HERRERA MOLINA, P. M.; MARTÍN DÉGANO, I., y TANDAZO RODRÍGUEZ, A. (coords.): “«Recargos y sanciones tributarias» Comunicaciones presentadas a la jornada preparatoria del Congreso de la EATLP de 2015”, *Documentos de trabajo del IEF*, núm. 12/2005, pp. 47-58.

²⁴² STEVENS COMMITTEE: *Tax supervision...*, p. 142.

Evidentemente, un plan de *HM* no está encaminado a finalizar. Una vez ultimado su funcionamiento es dinámico y se va retroalimentando. Pueden, y de hecho lo harán, cambiar las partes que sustentaron el acuerdo –tanto por modificaciones en el equipo de gestión tributaria como en la organización interna de la entidad– o pueden surgir circunstancias que, eventualmente, podrían llevar incluso a denunciar el pacto suscrito.

1.2. El programa para las pequeñas y medianas empresas

En el caso de las pequeñas y medianas empresas (*SME*), el modelo de *HM* –manteniendo su filosofía y estructura general– se acomoda a sus dimensiones específicas, recurriendo para su definición y desarrollo a la figura del intermediario, *tax service provider*, que vehiculiza todo el proceso. Siendo así que para estos contribuyentes el procedimiento estándar está sobredimensionado respecto de los recursos de que se disponen para la gestión de sus obligaciones tributarias –tanto por su parte como por parte de la Administración– se recurre para ellos a terceros –asesores fiscales, auditores– que vienen a ocupar la posición central –de mediación– en el desarrollo de todos los procesos.

En este caso, el ámbito objetivo al que se extiende el modelo se ciñe al de los cuatro impuestos que componen el eje del sistema tributario: renta, sociedades, salarios (*payroll tax*), e IVA. Estando censados más de 1,2 millones de contribuyentes como *SME*, el objetivo que se marcó la Administración tributaria era el de llegar a un 35% de un primer grupo de 525.000 *entrepreneur* –autónomos sin empleados y empresas– al finalizar 2014. El programa se implanta en las Divisiones regionales de la Administración tributaria bajo la dirección de una oficina central que coordina todo el proceso.

Una segmentación intermedia del tejido empresarial entre las grandes empresas y los autónomos y pequeñas empresas es el de las empresas de una dimensión media, *MSE*, y el de aquellas que, por circunstancias específicas, se califican como *Other Complex Clients (OCC)*. En estos casos la Administración tiende a que concierten un acuerdo específico, *compliance agreement*, pero también cabe que presenten sus declaraciones y gestionen su actividad tributaria mediante un intermediario acreditado como *tax service provider*.

A) El *tax service provider* y el *relationship manager*

La dispersión y diversidad de contribuyentes en este segmento imposibilita la implantación de un proceso de *HM* en su integridad y en todos sus pormenores y fases. De modo que lo lógico en estos casos es acomodar el modelo a las necesidades y recursos de cada parte, a las expectativas y riesgos específicos en juego. En consonancia con la filosofía general de las estrategias gerenciales de *co-operative compliance*, se ha de acomodar el modelo de relación tributaria a implantar a las circunstancias particulares de cada tipo de contribuyente, sin que tal cosa tenga viso alguno de discriminación, trato preferencial o agravio comparativo. La igualdad no consiste en procurar la misma receta a todos los usuarios, sino en adaptar el servicio –no otra cosa es lo que está llamada a prestar la Administración tributaria– a la situación, la dimensión, de las relaciones tributarias entabladas por cada categoría de contribuyentes.

Para las pequeñas y medianas empresas lo que se hace, pues, es recurrir en el trato con las mismas a la mediación de un intermediario acreditado, *tax service provider*, con quien previamente se ha suscrito un acuerdo, *covenant*, relativo al sistema de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus clientes. La selección de estos intermediarios se realiza a través de las asociaciones profesionales en las que se agrupan, la *SRA (Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-administratieconsulenten*, Asociación de censores jurados de cuentas y asesores contables y fiscales) y la *NOAB (Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen*, Asociación holandesa de expertos contables y fiscales). La Administración tiene suscritos, a su vez, con estas asociaciones sendos acuerdos, *covenant*, que garantizan unos ciertos estándares de profesionalidad, ética y sistemas organizativos que son responsabilidad de las mismas exigir de sus asociados.

Aun así, quedan fuera de estos procesos multitud de proveedores de servicios tributarios que no están integrados en las mencionadas asociaciones. A este respecto la Administración tributaria ha implantado un programa específico destinado a atender las necesidades específicas de los asesores fiscales no afiliados a asociaciones profesionales, que se gestiona por una dependencia central, *Na-*

tional Service Provider Account Team, mediante delegaciones regionales. Esta situación con todo, de cierta indefinición, no deja de comportar riesgos. El Comité Stevens hace referencia a los mismos aludiendo a que, por una parte, las firmas de auditoría están sujetas a un control público, por parte de la *Authority for Financial Market (AFM)*, que no se da en el caso de los asesores fiscales, y, por otro, que al ser tres las partes que participan en el proceso —la Administración, el proveedor de servicios y el contribuyente— no es fácil delimitar y ajustar las responsabilidades de cada uno en la relación²⁴³.

El concepto de *tax service provider* no es uniforme, por cuanto abarca la prestación de los servicios encaminados a la oportuna presentación de las declaraciones o autoliquidaciones tributarias en cualquiera de sus fases: transacción, facturación, llevanza de la contabilidad, preparación de las cuentas anuales y balances, revisión o auditoría de la contabilidad, preparación y presentación de las declaraciones tributarias, asesoramiento fiscal y/o legal. El proveedor de servicios tributarios puede prestar uno, varios o todos los precedentes servicios.

Por parte de la Administración, los interlocutores con los proveedores de servicios se denominan *relationship manager*. Es el cauce de referencia, personal, a través de quien el proveedor de servicios tributarios canaliza toda su comunicación del día a día con la Administración, al objeto de evacuar consultas o, incluso, preparar con él presentaciones para sus clientes o colaboradores. A diferencia de lo que ocurre con el *client coordinator* asignado a la gran empresa que trabaja bajo la cobertura de un acuerdo individual, la relación no se establece con el contribuyente —no sería posible, atendida la variedad y diversidad de los mismos— sino con el *tax service provider* lo que, en cierto modo, la desnaturaliza.

B) *El acuerdo, covenant: formulación y contenido*

A diferencia de lo que sucede en el programa relativo las grandes empresas, en este caso los acuerdos con la Administración, *compliance agreement*, no son individualizados con cada contribuyente en función de sus características y en el marco de un procedimiento específico. Por una parte el proveedor de servicios se acredita como tal y suscribe un acuerdo de adhesión con la Administración, *covenant*, y, por otra parte, el contribuyente firma su contrato de prestación de servicios tributarios con el proveedor, que comporta la aceptación de las reglas del juego que rigen el pacto de éste con la Administración tributaria.

El proceso de *HM* no se sigue, pues, en este caso directamente con el contribuyente, sino con el *tax service provider*, al objeto de que se pueda acreditar como tal. Las fases del mismo, pues, son diferentes:

- *Step 0*: En este caso como fase preliminar se pueden, se suelen, evaluar la resolución de asuntos pendientes.
- *Step 1*: Discusión y firma del pacto, *covenant*.
- *Step 2*: Validación de la cartera de clientes, *applications*.
- *Step 3*: Consultas preliminares, *consultations*.
- *Step 4*: Presentación de declaraciones, *filing returns*.
- *Step 5*: Comprobaciones al azar, *audit returns*.
- *Step 6*: Seguimiento y reevaluación del acuerdo, *monitoring*.

El resultado del mismo conduce a lo que se denomina *meta-monitoring*. O, lo que es lo mismo, en tanto en cuanto un contribuyente gestione toda su actividad con relevancia tributaria a través de uno —o varios con distintas funciones en el proceso— prestador acreditado de servicios tributarios, desde el momento en que la fiabilidad de los sistemas de control de dichos *tax service provider* está constatada, el control que pasa a ejercer la Administración en términos de comprobación e inspección de la actividad de ese contribuyente no requiere la misma intensidad que el que ejerce respecto de quienes no recurren a tales profesionales para vehiculizar sus relaciones con la Administración tributaria.

²⁴³ STEVENS COMMITTEE: *Tax supervision...*, p. 124. En la práctica es el propio asesor fiscal quien segmenta su clientela, incluyendo en el marco del acuerdo —de la relación que facilita a las autoridades administrativas— solo a aquellos contribuyentes en quienes verdaderamente confía. En definitiva, es el propio asesor fiscal quien realiza para la Administración un primer filtro de control de riesgos fiscales.

Del mismo modo que para llegar a un acuerdo individualizado con una gran empresa el proceso se inicia asegurándose de que la empresa entiende de qué se trata (*horizontal monitoring meeting*) y demuestra actitudes y condiciones para culminarlo (*scan compliance*), en este caso ese proceso (*covenant discussion and conclusion of a covenant*) se sigue con el *tax service provider*.

Se trata, pues, en primer lugar, de acreditar la disponibilidad del proveedor de servicios tributarios para comprometerse en un proceso de estas características, dejar claras cuáles son las expectativas que cada uno tiene al respecto y las responsabilidades y los riesgos que se está dispuesto a asumir. Por ejemplo, se especifica en las publicaciones oficiales que el proveedor de servicios debe de ser consciente de que la suscripción del acuerdo no comporta que sus clientes no vayan a ser objeto de inspección alguna posterior sino de que, sencillamente, las características, la frecuencia y el modo en el que se habrán de desenvolver tales procesos en el futuro variarán, desde el momento en que su intermediación en la relación le permite a la Administración arrancar en sus procesos de comprobación de la credibilidad del control realizado por el proveedor de servicios.

Simultáneamente se pasa revista a los estándares organizativos, profesionales, éticos, técnicos con los que trabaja el proveedor de servicios, al objeto de evaluar un control de calidad sobre la fiabilidad de sus resultados (*tax service provider's quality assurance system*). En este sentido, si el *tax service provider* está afiliado a una de las dos asociaciones profesionales que tienen suscrito un pacto general con la Administración el proceso de análisis de sus estándares de calidad es más liviano, por cuanto se da por supuesto que cumple los requisitos exigidos para los miembros de tales asociaciones.

Se trata de asegurar, o revisar, los protocolos de calidad a los que se atiene el intermediario. El diseño, la implementación y el funcionamiento de los sistemas conforme a los cuales desarrolla su actividad en términos de asignación de responsabilidades, procesos y registro de lo realizado. Cómo se articula la relación con los clientes, qué información se le requiere, en qué profesionales externos se confía —de estar externalizada alguna de las fases del servicio— cómo se documenta la actividad realizada, etcétera.

Finalizada la evaluación, se suscribe el acuerdo, que está protocolizado, estandarizado y que se publica en la sede electrónica de la Administración tributaria. También aquí, por ejemplo, hay diferencias si se trata o no de un profesional afiliado a una asociación o no. En el segundo caso, el equipo regional de inspección únicamente debe de informar del acuerdo a las autoridades nacionales competentes al respecto, mientras que si se trata de un no afiliado lo han de consultar con carácter previo a la firma.

Una vez que el *tax service provider* está acreditado como tal y ha suscrito el pacto correspondiente con la Administración tributaria, se pasa a definir el ámbito subjetivo de empresas y autónomos (*entrepreneur*) que van a quedar “amparados” por la cobertura de dicho pacto, al calor de su proveedor de servicios tributarios. En definitiva, el intermediario presenta a la Administración tributaria una cartera de clientes —en la que no necesariamente tienen por qué figurar todos aquellos para quienes trabaja— que, a partir de ese momento, y en tanto en cuanto que gestionan sus relaciones tributarias a través de su entidad, queda bajo el cobijo del régimen jurídico de *HM*. A estos efectos, la Administración lleva a cabo ciertas comprobaciones formales para acreditar que cada uno de dichos clientes es susceptible de incorporarse al sistema. Si está dado de alta, si no se trata de una empresa por cuya dimensión, sector (están expresamente excluidos quienes practican la prostitución, los *coffe-shops* y los locutorios telefónicos por entender que son actividades que se desarrollan en una suerte de *haven* refugio, fiscal), o caracterización, como *OCC (other complex clients)* no pueden acogerse a este programa. También es el momento de revisar los asuntos pendientes de tales clientes para tratar de resolverlos previamente, decidir si pueden seguir su curso en paralelo, o descartar su consecución, como, por ejemplo, en el caso de que se hubiera programado una inspección respecto de los mismos que en el nuevo marco careciese de razón de ser llevar a cabo en las condiciones inicialmente programadas.

Uno de los efectos que despliega el estar amparado por el pacto es el régimen especial previsto para lo que se denominan consultas preliminares, *preliminary consultations (step 3)*. Cuando el *tax service provider* puede prever una diferencia de criterio con la Administración en cuanto a la interpretación de la ley, el procedimiento para afrontarlo consiste en ponerse en contacto con su *relationship manager* que asume la responsabilidad de responder en un plazo razonable, en su caso consultando a su vez con un especialista en el seno de la Administración. Curiosamente la propia guía oficial de estos procedimientos explicita que la Administración ha de responder sobre la verosimilitud de la posición expresada por el contribuyente, prescindiendo de que sea aquella de la que se deriva, o no, una mayor recaudación²⁴⁴.

²⁴⁴ DTA, *Guide to horizontal monitoring within the SME segment. Tax service providers*, 2012, p. 18.

Una peculiaridad verdaderamente singular, desde la perspectiva española, de estas consultas preliminares es la previsión de que se llegue a un acuerdo sobre no estar de acuerdo, *agree to disagree*, en cuyo caso –que se considera perfectamente legítimo– sencillamente el *tax service provider* hace una referencia formal en las declaraciones presentadas en desacuerdo para que la Administración, directamente, las haga revisar por un funcionario diverso de aquél que ha manifestado su desacuerdo y, en su caso, se plantee al contribuyente la oportunidad de presentar la correspondiente reclamación.

Otro efecto específico del presentar las declaraciones y autoliquidaciones, *filing and processing the tax return (step 4)* en el marco de un *covenant* suscrito con un *tax service provider* –bajo su supervisión, sin que sea necesariamente la entidad acreedora del acuerdo quien las presente directamente– es que la Administración las da por buenas sin comprobación adicional alguna. En el caso de que se advierta alguna inconsistencia, será el *relationship manager* quien se pondrá en contacto con el proveedor de servicios para la resolución amigable del problema detectado. Sólo un porcentaje muy reducido –en el 2011 fue del 1%– de las declaraciones son objeto de comprobación, *audit (step 5)*, mediante una selección al azar.

Por otra parte, en el marco del acuerdo, se prevé una simplificación de las obligaciones declarativas que han de presentarse respecto del contribuyente, por ahora en lo que al Impuesto sobre Sociedades, concierne, *abridge profit tax return*. Como parte de la filosofía de pasar del análisis y gestión de todos y cada uno de los datos (*substantial approach*) a la supervisión de los sistemas de control implantados en la empresa (*systems approach*) en tanto en cuanto se supone que tales sistemas han de funcionar correctamente, la documentación que se ha de suministrar a la Administración puede ser más sucinta, concisa y simple, abreviada/*abridge* de lo que cabe exigir de quien no tiene implantados los mismos estándares de control de sus obligaciones tributarias.

El proceso, en sí, no tiene un final específico. Una vez que se ha ultimado se procede a su reevaluación periódica, *monitoring and evaluation (step 6)*, mediante reuniones entre el *relationship manager* y el representante del *tax provider service*, en las que se repasan los asuntos pendientes, se solventan eventuales incidencias, se amplían los protocolos de acuerdo, etcétera. Sí está previsto que cualquiera de las partes denuncie el acuerdo y se rescinda, de lo que se dará lógico conocimiento a los clientes hasta ese momento amparados por el mismo.

Un efecto inducido que ha tenido la implantación de los sistemas de *HM* ha sido la disminución de la litigiosidad en torno a la delimitación de los hechos, concentrándose la misma, cada vez más –en las relaciones con los contribuyentes sujetos a estos protocolos– en lo relativo a cuestiones sustantivas o formales concernientes a la interpretación de la normativa²⁴⁵.

1.3. La evaluación del modelo

Como se ha venido señalando a lo largo de este trabajo, en el año 2012 un Comité específico, presidido por el Prof. Stevens, de la Erasmus Rotterdam University, llevó a cabo una evaluación detenida de la implantación y funcionamiento de *HM* en Holanda, con el objetivo de detectar los cuellos de botella del sistema y realizar recomendaciones por cuanto a su evolución futura. Y se ha hecho referencia, a varios aspectos parciales de sus conclusiones y recomendaciones. Conviene, con todo, sintetizar aquí, de forma conjunta, las más relevantes de las mismas:

- i) Sin llegar a desacreditar la extensión del modelo a las pequeñas y medianas empresas, es la modalidad del mismo respecto de la que expresa mayores perplejidades y dificultades: la indefinición en la delimitación de su ámbito objetivo, una cierta premura y precipitación (se recomienda mayor sosiego) al implantarlo, el hecho de que sea la única Administración en el mundo que lo haya intentado (lo que también, es verdad, se interpreta como una manifestación de espíritu innovador y de vanguardia), o el retraso y carencias con las que se ha llevado a cabo la adaptación de la organización –de sus recursos humanos y materiales– a las nuevas exigencias del modelo, son aspectos endebles del mismo.
- ii) Uno de los aspectos del proceso que se señalan como cruciales y que se entiende que se han descuidado ha sido, precisamente, el cambio institucional, organizativo. Con singular acierto, el

²⁴⁵ Cfr. VAN DER POL, J.: “How to manage tax disputes in the Netherlands”, en *International Tax Review*, 1 de noviembre de 2012, p. 2.

Comité sintetiza el particular en una dicotomía. El personal al servicio de la Administración, en el marco de esta filosofía cooperativa, ha de entender –lo que requiere una considerable inversión en políticas formativas y de selección de personal– que se trata de evolucionar de una postura general de *healthy distrust* a una aproximación al contribuyente de *justifiable trust*. El problema, claro está, es que esa evolución no es sencilla, requiere tiempo, también para el contribuyente (*it takes two tango*), y en que, como decía Josep Pla, la clave siempre está en los adjetivos y en los adverbios: cuando y en qué medida la confianza deja de ser saludable; en qué punto y hora está justificado desconfiar.

- iii) En este mismo sentido, el haber hecho excesivo hincapié en la proyección, la publicitación, de *HM* –lo que tiene sentido como punta de lanza de todo un proceso de reforma del modelo relacional tributario holandés– puede haber llevado a pensar en el mismo, y esto es un error, como el modelo de inspección. Y no lo es. Es sólo una parte –aun cuando la más vistosa e innovadora– de toda una reforma que no comporta, ni mucho menos, la desaparición de la capacidad investigadora, de regularización y de sanción administrativa. Únicamente se trata de planificar y organizar el ejercicio de dichas facultades de un modo más acorde con los riesgos de incumplimiento tributario que cada contribuyente presenta, *compliance risk management strategy*. Como sucintamente subtítulo su informe el Comité: *flexible (trust se dice en otras partes del informe) when possible, strict (represion, se utiliza en otros casos) where necessary*.
- iv) Una disfunción a corregir es la relativa a la difusa segmentación del programa en tres grupos, *LVB*, *MSB* y *SME* cuyo perfil no es transparente. A este respecto se hace referencia a unas cifras, del 2011, bien expresivas, que no son sino las del porcentaje de recursos humanos dedicado en cada uno de dichos Departamentos sectoriales a programas de *HM*: 51%, 30% y 3% respectivamente. Concluyendo que éste último ha de incrementarse significativamente y que en el caso de las grandes empresas está plenamente implantado.
- v) El Comité se plantea las clásicas objeciones legales que este tipo de sistemas suele suscitar en términos de principios de legalidad, igualdad y seguridad jurídica. Consciente de que es preciso avanzar en el proceso de aquilatar los perfiles de muchos conceptos jurídicos indeterminados sobre los que pivotan estos procesos –*acceptable return, justifiable trust, materiality error, tax control framework, responsive enforcement*– no aboga por una más detallada, y probablemente excesiva, normativa al respecto. La legitimidad del modelo descansa sobre su transparencia y, por lo tanto, sobre el modo en el que se estructura la rendición de cuentas, *accountability*, que va ligado al mismo.
- vi) Un punto crítico en términos de rendición de cuentas son los indicadores dispuestos al respecto. Para poder evaluar la virtualidad de estos procesos es necesario objetivar y modular los indicadores de eficacia y eficiencia de los mismos (*outcome management*), la traza que dejan (*output management*) y cómo se registran, analizan y explotan dichas variables. Este es un tema central en la implantación y desarrollo de cualquier política pública al objeto de evaluar sus resultados. En el ámbito de una actividad empresarial –aun cuando no deje de revestir también dificultades– la cifra de negocios, la cotización del título, son indicadores muy claros en este sentido, detalladamente registrados y explotados. Cuando hablamos de gestión pública las cosas revisten más dificultad, también porque se corre el riesgo –el Comité es perfectamente consciente de ello y lo advierte expresamente– de incrementar exponencialmente la burocracia a cumplimentar para desplegar dichos indicadores sin que con ello se mejore en términos de eficacia administrativa. En todo caso, sí parece claro que los indicadores delimitan los objetivos, marcan los resultados, y condicionan los comportamientos. Un cambio indefinido en su medición es necesariamente difuso en su plasmación efectiva.
- vii) En esta misma línea, una dificultad que manifiesta el Comité radica en la concreción –y sin indicadores fiables y objetivos es imposible hacerlo– de los costes-beneficios del sistema. Para que funcione, es preciso clarificar lo que el contribuyente se ahorra y lo que consigue la Administración. Qué costes reduce el contribuyente y qué ingresos adicionales obtiene la Administración liberando recursos de comprobación para trasladarlos al ámbito de la investigación. De lo contrario se corre el riesgo de que el contribuyente perciba todo el proceso como una operación más de externalización de cargas administrativas –ya se le trasladó la obligación de autoliquidar y ahora se le encomienda, también la de autofiscalizarse– sin que advierta por ello ventaja alguna comparativa respecto de quien se sigue situando al margen del sistema, respecto de quien no aprecia que se estreche el cerco administrativo.

2. SISTEMAS DE MEDIACIÓN EN LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS

En el sistema tributario holandés no existe un sistema de arbitraje tributario para la resolución de conflictos tributarios de dimensión nacional, aun cuando sí sea una práctica habitual en la resolución de disputas comerciales²⁴⁶. Por el contrario, en los últimos Tratados internacionales para la eliminación de la doble imposición sí se viene incluyendo el arbitraje internacional como último recurso en el caso de que no se haya podido resolver el litigio con el otro Estado contratante mediante el procedimiento amistoso²⁴⁷. Sí ha sido objeto de un considerable desarrollo, en cambio, la implantación de ciertas fórmulas de mediación tributaria, tanto en los procedimientos administrativos como una vez que la controversia pasa a fase judicial.

Curiosamente el uso de la mediación en el ámbito tributario arranca en Holanda en el 2001, de la iniciativa de dos funcionarios de su Administración tributaria²⁴⁸ que llevaron a cabo algunos ensayos de mediación. Estas experiencias de iniciativa personal se tradujeron en la elaboración de unas recomendaciones que, finalmente, llevarían a la Administración al desarrollo de un proyecto piloto —en el marco de una iniciativa más amplia, *Mediation naast Rechtspraak* (la mediación en el ordenamiento jurídico)— que ha tenido continuidad en el tiempo y que se ha estabilizado.

En la misma alocución ante el Parlamento en la que el Ministro de Economía presentó el 8 de abril de 2005 las líneas maestras del buque estrella de la Administración tributaria holandesa en términos de gestión pública de los tributos —los sistemas de *horizontal monitoring* expuestos en el epígrafe precedente— se daba cuenta de lo realizado y lo programado en materia de mediación tributaria por dicha Administración.

La mediación se puede incardinar en cualquier fase del procedimiento administrativo, o judicial, y se lleva a cabo por empleados de la propia Administración tributaria que reúnen dos características. Por una parte, están registrados en el Instituto Holandés de Mediación (*Nederlands Mediation Instituut*), una institución independiente creada en 1995 y que cuenta con una división específica relativa a cuestiones tributarias²⁴⁹; de modo que han recibido formación específica para el desarrollo de tareas de mediación en situaciones de conflicto y trabajan conforme a las reglas de dicho Instituto, *Mediation Reglement 2008*, que incluyen un código de conducta del mediador, *Gedragsregels voor de NMI*. Por otra parte, en la selección del mediador se es especialmente cuidadoso en la preservación de su neutralidad. Siendo Holanda un país no muy extenso, el mediador siempre procederá de una localización geográfica diferente a la del lugar en la que se ubica el conflicto.

La iniciativa para proponer un proceso de mediación puede partir de cualquiera de las partes que están implicadas en el conflicto y se puede plantear en cualquier fase del procedimiento. Es frecuente que sean terceras partes, el asesor fiscal, el servicio jurídico de la Administración tributaria o, incluso, el Defensor del pueblo, quienes propongan a las partes un procedimiento de esta naturaleza como cauce idóneo para alterar sus patrones de comunicación y tratar de encontrar una solución a su disparidad de pareceres.

Dado que la mediación requiere, en todo caso, la disposición de ambas partes a afrontarla, es siempre voluntaria; antes de dar inicio formal a la misma, viene precedida de una fase de preparación de la mis-

²⁴⁶ Vid. FRIELINK, K.: "Alternative Dispute Resolution in the Netherlands", 7 de agosto de 2002, *Mondaq* (<http://www.mondaq.com/x/17437/Alternative+Dispute+Resolution+in+the+Netherlands>). De hecho, desde 1949 una institución privada, sin ánimo de lucro y no gubernamental, el *Netherlands Arbitration Institute* desarrolla una intensa actividad en la resolución arbitral de conflictos.

²⁴⁷ Algunos Tratados, como el vigente entre Austria y Alemania, siguiendo sugerencias al respecto realizadas desde el ámbito científico, se ha encomendado dicha labor arbitral al TJUE. Vid. ZÜGER, M.: "The ECJ as Arbitration Court for the New Austria-Germany Tax Treaty", en *European Taxation*, marzo, 2000, pp. 101-105. Con todo, son prescripciones que no han sido objeto, hasta ahora, de una significativa aplicación efectiva: en la bibliografía sobre la materia es frecuente la cita de un prestigioso estudio de política fiscal, JEFFREY OWENS, *the best arbitration is no arbitration*, y la de un directivo de la Administración tributaria holandesa, PIETER VOGELAAR, "we love arbitration, but we never use it. Vid. recientemente, sobre el particular, DOURADO, A. P., y PISTONE, P.: "Some critical thoughts on the introduction of Arbitration in Tax Treaties", en *Intertax*, vol.42, 2014, pp. 158-161.

²⁴⁸ Buena parte de la información sobre el origen y funcionamiento de la mediación tributaria en Holanda se ha tomado de la traducción al inglés del tercer capítulo de la obra de BOOY, J.; KNIPEK, y VEKSTEGE, J.: *Mediation in Belastingssaken. Anders en effectief*, SDU Uitgeveks, La Haya, 2013. Dicha documentación me fue facilitada por DIANA VAN HOUT, profesora del Departamento de Derecho tributario de la Universidad de Tilburg, con quien he quedado en deuda, en cuya tesis —que contiene un resumen en inglés— se lleva a cabo un estudio completo de la mediación tributaria en Holanda, a partir de un estudio comparado del particular con las experiencias norteamericana y canadiense: VAN HOUT, D.: *Mens, maatschappij en mediation in het belastingrecht, Een theoretisch, rechtsvergelijkend en empirisch onderzoek*, SDU Uitgevers, La Haya.

²⁴⁹ *Vereniging voor Fiscale Mediation (VFM)* (<http://www.vfmmediation.nl/>).

ma. Esta fase se encomienda a un llamado coordinador de la mediación, también empleado de la Administración tributaria formado al efecto, que explica a las partes en qué consistiría la mediación, cómo se desarrollaría y cómo se han de enfrentar a la misma. Raramente los funcionarios responsables de los procedimientos en los que se ha suscitado el conflicto se oponen a dar cauce a la mediación.

De aceptarse por ambas partes la mediación, se recurre a la dependencia administrativa de la Administración tributaria responsable al respecto, la *Landelijk Bureau Mediation* (Oficina Nacional de Mediación), que nombrará un mediador para el caso en cuestión, distinto, siempre, de quien actuó como coordinador inicial de la mediación, y que gestiona, registra y evalúa toda la actividad de mediación llevada a cabo por la Administración tributaria. El mediador es quien asume, a partir de dicho momento, la dirección del proceso. Se reúne, separadamente, con cada una de las partes para preparar el terreno y que suscriban el acuerdo estándar de mediación. La Administración tributaria holandesa es particularmente precavida a la hora de salvaguardar la neutralidad de dicho mediador. Por ejemplo, ni utiliza papel timbrado de dicha Administración ni se llevan a cabo las reuniones que sean necesarias en los locales de la misma. Todos los costes, por otra parte, los asume la Administración tributaria. Al final de la mediación las partes completan una encuesta al respecto y sobre una escala de 5, la calificación que merece el proceso en términos de neutralidad en las evaluaciones de estos procesos que se han registrado es de 4,4.

La mediación llevada a cabo en fase judicial²⁵⁰ presenta diversas variantes. En primer lugar, los costes se comparten por ambas partes. En otro sentido, son las partes quienes eligen el mediador a partir de una lista provista por el órgano judicial. Si se plantea en fase de apelación, queda a criterio del juez decidir si tiene o no, en tal caso, sentido acometerla. En cualquier momento, claro está, las partes pueden retomar el procedimiento judicial y abandonar la mediación²⁵¹.

En cuanto al contenido propio de la mediación, se hace particular hincapié en la literatura al respecto en que el objetivo es lograr una alteración en el patrón de comunicación, por ambas partes, que ha conducido al conflicto. En los procedimientos de comprobación, inspección o ejecución tributaria es frecuente que ambas partes terminen por adoptar una actitud de equivocado (el contrario) frente a atinado (uno mismo). La labor del mediador –que en este ámbito actúa con el estilo llamado de mero facilitador– es tratar de romper dicha dinámica y buscar una flexibilización de tales posicionamientos logrando que ambos se pongan en disposición de admitir que la otra parte de la relación puede tener su parte de razón en el modo de afrontarla. El trabajo de mediación se computa por horas y se suele sustanciar en no más de tres reuniones. De terminar con éxito, se traduce en la firma de un acuerdo que compromete a ambas partes.

En realidad, si se analizan en detalle las cifras que se facilitan por quienes han estudiado estos procedimientos²⁵², no parece ser un recurso habitual en el día a día de la aplicación de los tributos, y tampoco parece que sea un tipo de procedimiento que guste de ser recorrido por los grandes contribuyentes²⁵³, aun cuando se haga referencia a un porcentaje de éxito, cuando se usa, del 80%.

La opinión de quien ha estudiado con más detalle la mediación tributaria en Holanda²⁵⁴, y sus sistemas homónimos en Estados Unidos y Canadá, se puede resumir en tres premisas, que no dejan de resultar sintomáticas: a) No se muestra partidaria tanto de implantar un sofisticado y extremadamente normativizado entramado de modalidades de mediación como de formar al personal al servicio de la Administración tributaria en estas técnicas y darles cabida en el devenir de los procedimientos mediante sistemas lo más sencillos posibles. b) Propone la creación en Holanda de una oficina de representación de los intereses del contribuyente, similar al *Taxpayer Advocate* norteamericano, que podría desempeñar un papel relevante como promotor de la mediación, como cauce adecuado para

²⁵⁰ Las cifras de litigiosidad tributaria judicial son sustancialmente más reducidas que en España. En un país con cerca de 17 millones de habitantes, el 40% de la población española, cada año se registran unos 25.000 asuntos en la jurisdicción fiscal, un 10% de los que entran anualmente en el económico-administrativo español.

²⁵¹ Cfr. VAN DER POL, J.: "How to manage tax disputes in the Netherlands", en *International Tax Review*, 1 de noviembre de 201.

²⁵² En fase administrativa la media es de en torno a 100 casos cada año, desde 2007 –"en torno a dos centenares" llega a afirmarse en un cuestionario remitido por la Administración tributaria holandesa a la Comisión Europea, en lo atinente al IVA– y en fase judicial aunque empezó con cifras superiores a los 500 casos en 2009, en 2012 se registraron 45, al parecer porque a partir de dicha fecha no se informa por escrito a los contribuyentes de dicha posibilidad (VAN HOUT, D.: *Mens, maatschappij...*, pp. 270 y 331).

²⁵³ Cfr. VAN DER POL, J.: *How to manage...*, p. 1.

²⁵⁴ Cfr. VAN HOUT, D.: *Mens, maatschappij...*, pp. 359-360.



resolver determinadas situaciones. c) Centra la atención en el modo de construir la contextura jurídica de las relaciones tributarias –de los derechos, los deberes, las facultades de las dos partes de la relación– como el mejor modo de anticiparse a la aparición del conflicto y afrontarlo de forma equilibrada.

CAPÍTULO V

EL CONTRAPUNTO MEDITERRÁNEO

El núcleo de este trabajo, que bien podría cerrarse aquí, no era otro sino el de hacer un análisis detenido de las tendencias que en Derecho tributario comparado se están abriendo paso –fundamentalmente, como sobradamente se ha evidenciado, merced a los trabajos del *Forum on tax administration* de la OCDE– en la línea de construir y desarrollar modelos de relaciones tributarias de base cooperativa. Exponiendo a tal propósito, en detalle, las experiencias británica y holandesa al respecto.

Con todo y con eso, la reciente reforma aprobada en Italia en este sentido parece aconsejar dar noticia de lo que al respecto se está haciendo en un país de nuestro más inmediato entorno jurídico –de estructura administrativa, cultural y social próxima a la española– en contraste con lo que en Derecho tributario español puede identificarse como tendencia, a tenor de la última reforma operada en nuestra Ley General Tributaria.

1. LA REFORMA ITALIANA DE 2015

Es bien sabido que, a diferencia de lo que ocurre en el Derecho tributario español –en el que en esto se ha seguido el modelo de la Ordenanza tributaria alemana– en el ordenamiento italiano no existe una ley general tributaria que regule los aspectos sustantivos y procedimentales comunes a todos los tributos. La ordenación de los procedimientos tributarios es, pues, dispersa. Por una parte se contiene en los distintos textos legales que regulan cada uno de los impuestos que componen el sistema tributario, en buena medida recogida en textos refundidos –*testo unico*– que compilan, separadamente, la normativa aplicable a los impuestos directos, al IVA, a los impuestos especiales, de registro o sobre sucesiones y donaciones. Por otra, distintas leyes y reglamentos regulan aspectos específicos de orden procedimental que son aplicables a todos los tributos, aun con matices en cada caso. Por último, cabe identificar otra serie de disposiciones particulares que regulan el Derecho sancionador tributario y el contencioso tributario, que en Italia es una jurisdicción especial. La única ley con carácter declaradamente general en el orden tributario es el llamado *statuto del contribuente*²⁵⁵.

Desde el punto de vista de técnica legislativa, en el ordenamiento tributario italiano se hace un uso extraordinariamente frecuente del Decreto legislativo, como texto articulado con fuerza de ley, a partir de un texto aprobado por el legislativo en el que se delega en el Gobierno el desarrollo de ciertos preceptos legales, *legge delega*.

Pues bien, en el ámbito específico de lo que constituye el objeto de este trabajo, el primer trimestre del año 2014 se aprobó una ley de reforma tributaria por la que se encomendaba al Gobierno el desarrollo de una serie de disposiciones normativas encaminadas a construir un sistema tributario “más equitativo, transparente y orientado al crecimiento (económico)”²⁵⁶. Buena parte de esas medidas, el común denominador de todas ellas, tienen mucho que ver con lo que ha constituido el objeto propio de este trabajo, la traducción en el ordenamiento tributario italiano –en la ordenación de las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes– del modelo de relaciones cooperativas que se abre paso en el Derecho tributario comparado.

No es tanto que en el Derecho tributario italiano no se hubiera hecho nada al respecto hasta fechas tan recientes. Es más, por poner sólo dos ejemplos bien sintomáticos, en el sistema tributario del país transalpino se han desarrollado, desde hace tiempo y con intensidad, modelos de relaciones tributarias contruidos desde la participación de los contribuyentes en la configuración y contenido de los actos administrativos mediante técnicas de consenso, tanto en la fase administrativa²⁵⁷ –el *accertamento con adesione* en distintas modalidades– como en la contencioso administrativa²⁵⁸, la *conciliazione tributaria* destacadamente.

²⁵⁵ Cfr. Legge 212/2000, de 31 de julio.

²⁵⁶ Cfr. Ley núm. 23, de 11 de marzo de 2014 *Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale piu' equo, trasparente e orientato alla crescita*.

²⁵⁷ Cfr. LA ROSA, S. (a cura di): *Autorità e consenso nel Diritto tributario*, Giuffrè Editore, Milán, 2007, 391 pp.

²⁵⁸ Cfr. PARENTE, S. A.: *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Cacucci Editore, Bari, 2011, 183 pp.

Lo que se ha hecho en esta *Legge delega* y, particularmente por lo que a este trabajo se refiere, en un *Decreto legislativo*²⁵⁹ que ha desarrollado alguno de sus artículos ha sido introducir algunas modificaciones concretas en procedimientos y disposiciones ya vigentes, en unos casos, introducir otros completamente novedosos, en otros casos, en el marco de lo que, también en dicho país, la doctrina ya viene identificando como un modelo de relaciones tributarias cooperativas²⁶⁰.

El propio título de la ley es verdaderamente significativo: “equidad”, “transparencia”, “crecimiento”. El legislador español –la Administración tributaria que elabora los anteproyectos de ley– lleva desde 1977 anclado en una terminología “beligerante”, de confrontación, “lucha”, “prevención”, desde la premisa de que lo único que cabe esperar del contribuyente son conductas de “fraude fiscal”; que es preciso combatir con decisión recurriendo, una y otra vez, a medidas represivas que refuercen las potestades y facultades administrativas de forma indiscriminada, con la consiguiente merma de las garantías y derechos del contribuyente. La aproximación del legislador italiano a los retos del sistema tributario en el entorno financiero del siglo XXI se sitúa, por el contrario, en línea con las orientaciones de las Administraciones que lideran los modelos cooperativos aquí descritos en el seno de la OCDE. Reconociendo que el sistema tiene carencias graves en términos de transparencia, equidad y orientación a atraer inversiones que se traduzcan en un mayor crecimiento de la productividad y, por ende, del bienestar común, se apuntan toda una serie de medidas organizativas, políticas y procedimientos, no tanto encaminados a reforzar desproporcionadamente las potestades administrativas para así “luchar” en mejores condiciones contra el malvado contribuyente parapetado sistemáticamente en el pernicioso “fraude”, sino orientadas a construir un sistema tributario más equilibrado, más sencillo, en cuyo ordinario funcionamiento todos sus protagonistas –empleados públicos, intermediarios fiscales y contribuyentes– puedan trabajar, cooperar, en un clima de mutua confianza, en beneficio de todos, de la Hacienda pública como patrimonio común, que es algo distinto de la Administración tributaria a la que únicamente –y no es poco– se encomienda su eficiente gestión con sujeción a la ley y al Derecho.

Por eso, en el modelo italiano se mencionan muchas y muy distintas medidas normativas en el largo camino por construir un modelo de relaciones tributarias verdaderamente cooperativas: Simplificación del ordenamiento, reordenación de los gastos fiscales, reducción de las obligaciones formales desproporcionadas, potenciación de los borradores de declaración y de las funciones de los intermediarios y centros de asistencia, vinculando la reducción de las obligaciones formales a la adhesión a sistemas de *adempimento collaborativo* –al que en seguida nos referiremos– en la línea del sistema de *horizontal monitoring* para pequeñas y medianas empresas o de los CAAF franceses, en cuyo régimen jurídico, por cierto, está previsto que quienes gestionen su contabilidad a través de los mismos disfrutarán de una reducción del 25% de sus ingresos brutos en concepto de gastos de difícil justificación²⁶¹.

Se trata de medidas a implantarse a todo lo largo y ancho del sistema tributario –desde la fase de delimitación de las obligaciones tributarias hasta la de la resolución de los litigios, pasando por las de determinación, liquidación y recaudación de los créditos tributarios– y, también en todas sus fases y modalidades administrativa y penal, del sistema sancionador tributario, orientadas a su pacificación, a lograr un Derecho tributario en el que el eje del mismo pivote sobre la colaboración mutua, desde la confianza, en lugar de hacerlo desde la prevención recíproca y el conflicto.

El modo con el que la Administración tributaria italiana se aproxima a la solución de los problemas que presenta el sistema se hace evidente en la constitución de la llamada “Comisión para la evaluación de la evasión fiscal y la estimación de los resultados de la lucha contra la economía sumergida”²⁶², en la que se parte de la idea de que el verdadero cáncer de nuestro sistema de finanzas

²⁵⁹ Cfr. *Decreto legislativo* núm. 128, de 5 de agosto del 2015, *sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente* ().

²⁶⁰ Cfr. STRIANESE, L.: *La Tax Compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Aracne, Ariccia, 2014, 401 pp.

²⁶¹ Cfr. CAÑAL GARCÍA, F.: “La cooperación social en la aplicación de los tributos en Francia”, en J. A. ROZAS (ed.): *La externalización de servicios tributarios. Una aproximación desde el Derecho comparado*, Marcial Pons, Madrid, 2015, pp. 96-109.

²⁶² Artículo 3 de la Ley núm. 23, de 11 de marzo de 2014, “Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale”: “(...) d) istituire presso il Ministero dell'economia e delle finanze una commissione, senza diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi di spese, composta da un numero massimo di quindici esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze, dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), dalla Banca d'Italia e dalle altre amministrazioni interessate; la commissione, che si avvale del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali piu' rappresentative a livello nazionale, delle associazioni familiari e delle autonomie locali, redige un rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, al fine di: 1) diffondere le misurazioni sull'economia non osservata, assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale; 2) valutare l'ampiezza e la diffusione

públicas no es tanto el “fraude” –tal y como se entiende en España– sino la economía sumergida, o informal como se suele denominar en otros países, por cuanto no opera en el subsuelo sino a la luz del día y con inusitada normalidad y porosidad. Pues bien, un problema poliédrico como la economía informal requiere para afrontarlo con garantías y seriedad el análisis pormenorizado y detenido del fenómeno desde muchos puntos de vista, comenzando por la adopción de un sistema objetivo y único de modulación de su cuantía y evolución en el tiempo. Con la participación de todos los actores involucrados en el particular, desde las autoridades bancarias, hasta las estadísticas y los representantes del tejido empresarial y de los profesionales de la intermediación fiscal. El objetivo de la Administración tributaria no puede ser otro sino el de reducir el llamado *tax gap*, lo que separa la Economía registrada de la informal; que no es lo mismo que incrementar las regularizaciones y sanciones derivadas de supuestos “incumplimientos” que, cuando se recurren por los contribuyentes, en un aproximado 40% de los casos no resultan serlo, en tanto que vienen de nuevo “regularizados”, a la inversa, en beneficio de los contribuyentes, por los órganos administrativos y judiciales que resuelven dichos recursos. Pues bien, para conseguir que la Administración tributaria centre su atención e intereses en la reducción del *tax gap*, lo primero que es necesario es ponerse de acuerdo en la metodología más adecuada para evaluarlo y en las distintas políticas que pueden resultar más eficaces para atemperarlo, que no son únicamente tributarias.

En este orden de cosas, el precepto de la *legge delega* del 2014 más estrechamente vinculado con lo que en este trabajo se ha expuesto como concepto restringido de “relaciones cooperativas” es el sexto: “medidas en relación a la gestión del riesgo, el gobierno cooperativo, la tutela, el aplazamiento de las deudas tributarias y la modificación del régimen de consultas”²⁶³. Pues bien, en desarrollo del mismo, se ha dictado por el Gobierno de la Nación un *Decreto legislativo* en el que, junto a otras medidas –no casualmente sobre el abuso del Derecho– todo un procedimiento administrativo denominado de *adempimento collaborativo*²⁶⁴, que introduce en el sistema tributario italiano un sistema de gestión de los riesgos de incumplimientos en materia tributaria parejo al holandés de *HM*, en este trabajo descrito.

Se trata de tres minuciosas páginas de regulación detallada de la finalidad y objeto del sistema (art. 3) –en el que se hace referencia, por cierto, a lo que en Derecho español llamaríamos confianza legítima, *reciproco affidamento*– los requisitos para incorporarse al mismo (art. 4), los deberes de cada una de las partes –también de la Administración– en el marco del sistema (art. 5), los efectos que de su aplicación se derivan (art. 6), la competencia y procedimiento específico para su implantación (art. 7).

Concebido en una primera fase para las grandes empresas, y con carácter voluntario, a partir de un proyecto piloto ya desplegado en el año 2013, está diseñado con la finalidad de extenderse poco a poco a muchos otros contribuyentes.

2. EL APUNTE ESPAÑOL

A lo largo de todo el trabajo se ha evidenciado el contraste que, a mi parecer, presenta el sistema tributario español en términos de relaciones cooperativas, comparado con los de aquellos que deberían de ser su referente natural. Cuando, a juzgar por las opiniones de quienes han dictaminado sobre su eventual reforma, nuestro sistema no presenta tanto problemas de diseño en cuanto a la estructura y elementos esenciales de sus principales impuestos, sino, precisamente, de efectos de eficiencia y equidad en su modelo de aplicación²⁶⁵.

dell'evasione fiscale e contributiva, effettuando una stima ufficiale dell'ammontare delle risorse sottratte al bilancio pubblico dall'evasione fiscale e contributiva e assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale; 3) illustrare le strategie e gli interventi definiti e attuati dall'amministrazione pubblica per contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva; 4) evidenziare i risultati ottenuti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva; 5) individuare le linee di intervento e di prevenzione contro la diffusione del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali.”

²⁶³ Cfr. Artículo 6 *Gestione del rischio fiscale, governance aziendale, tutoraggio, rateizzazione dei debiti tributari e revisione della disciplina degli interpelli*.

²⁶⁴ Cfr. Artículos 3-7 del Decreto legislativo núm. 128, de 5 de agosto del 2015, *sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*.

²⁶⁵ “En ese contexto, España se caracteriza, sin embargo, por mantener unos tipos legales de los principales impuestos (IVA, IRPF, Sociedades) iguales o superiores a la media de la UE, pero el efecto de las exenciones, deducciones y tipos especiales

No cabe terminar un estudio de esta naturaleza, de Derecho comparado, sin ofrecer un apunte del reflejo que la realidad analizada en su dimensión internacional y en otros ordenamientos tributarios presenta en el Derecho español, desde la perspectiva de evaluar lo que al respecto podría aprenderse en nuestro sistema de lo llevado a cabo en otros semejantes.

El objetivo de este último epígrafe no es, pues, llevar a cabo un análisis y descripción exhaustivo del sistema tributario español en lo que a relaciones cooperativas se refiere sino, más bien, de tratar de identificar lo que al respecto se ha llevado a cabo (epígrafe 2.1) y lo que se acaba de incluir en la última reforma de la LGT (epígrafe 2.2) como punto de referencia, de contraste, con lo que hasta aquí se ha venido exponiendo.

2.1. Los precedentes

Probablemente, la percepción que tengan los cuadros directivos de la AEAT y los responsables de la política normativa de la Secretaría de Estado de Hacienda²⁶⁶ es que los objetivos de configurar un sistema tributario de raíz cooperativa han impregnado, también, el Derecho tributario español. En mi modesta opinión esto no es así. En este terreno, insisto, a mi entender, la Administración tributaria española, lamentablemente, está muy alejada de estos postulados.

Buena prueba de lo dicho es la reforma recientemente operada en la LGT y sus antecedentes. Da la impresión de que la Administración tributaria española únicamente ha conjugado la expresión «relaciones cooperativas» en su estrecho margen de crear cauces de interlocución para entrar en comunicación con representantes selectos de las asesorías fiscales de las grandes corporaciones y de las asociaciones representativas de los profesionales del asesoramiento tributario.

De hecho, cuando la expresión sale a colación en ámbitos administrativos, se suele aludir, para demostrar que la Administración tributaria española ha hecho los deberes al respecto, a los dos cauces formales de relación institucional —el Foro de las Grandes Empresas²⁶⁷ y el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios²⁶⁸— que hace años se pusieron en funcionamiento y cuyo logro más notorio pareciera ser la elaboración y firma en el seno del primero de ellos del denominado “Código de Buenas Prácticas”²⁶⁹. Menos es nada, pero tan solo eso es bien poco. La impresión general que se tiene, además, cuando se habla con los asesores fiscales es que el día a día de la aplicación del sistema tributario español está presidido por una ausencia casi patológica de disposición al

más reducidos, además probablemente de la ocultación fiscal, genera unas *mermas de recaudación muy elevadas* y unas fuertes distorsiones sobre la eficiencia y la equidad claramente perceptibles.” (...)

“Los mayores problemas con que se enfrenta el sistema tributario español en los momentos actuales no son tanto los que se derivan de su organización, pues en términos generales cuenta con las figuras que habitualmente suelen estar presentes en los sistemas fiscales de los países de nuestro entorno, sino los que se refieren a su *corta capacidad recaudatoria* o los que genera en ocasiones su falta de eficiencia y de neutralidad.” (La cursiva es mía.) COMISIÓN DE EXPERTOS, PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO, *Informe para la reforma...*, pp. 1 y 46.

²⁶⁶ Es frecuente advertir una cierta confrontación entre los empleados públicos de la Hacienda pública española que prestan sus servicios en los órganos normativos, los aplicativos y los de resolución de litigios. En realidad, todos ellos, y más allá de su formal independencia, están integrados en una misma organización administrativa que está presidida por una misma persona, en el ejercicio de una parte de dichas funciones como Secretario de Estado de Hacienda y en el ejercicio de otras como Presidente de la Agencia. Pero, al fin y al cabo, la misma persona nombrada —y, eventualmente, cesada— también por el mismo órgano y a propuesta de la misma persona, el titular de la cartera de Hacienda en el Gobierno de la Nación. A mi modesto entender, esto es una anomalía que, por muchas razones que no es el lugar de desarrollar, también de modelo de organización territorial del Estado [puede consultarse lo que en el 2014 escribí sobre “Un nuevo modelo de Administración tributaria” en *Fiscalblog* (<http://fiscalblog.es/?p=2209>)] se debería de modificar en profundidad. Curiosamente, transcurridos 25 años desde la creación —anómala igualmente, en ley de Presupuestos— de la AEAT lo que, a todas luces, es un imperativo sistemáticamente pospuesto y nunca planteado como prioridad, la aprobación mediante ley propia de un estatuto jurídico específico de la misma, acorde con el papel que se le encomienda en el sistema tributario, es una eterna tarea pendiente. La reforma orgánica en profundidad de la AEAT mediante la aprobación de su ley propia sería, sin duda, el entorno adecuado para plantear una reordenación de todo el marco de relaciones tributarias entre la Administración, los intermediarios fiscales y los contribuyentes en clave colaborativa, que no de confrontación.

²⁶⁷ http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Foro_Grandes_Empresas.shtml (última consulta, 27/01/2015).

²⁶⁸ http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios.shtml (última consulta, 27/01/2015).

²⁶⁹ http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf (última consulta, 09/03/2016).

acuerdo y una prevalencia de la disconformidad y del litigio en un marco de administración de los conflictos que, desde hace ya demasiados años, deja mucho que desear²⁷⁰.

2.2. La reforma de la Ley 34/2015

En continuidad con la política normativa y aplicativa de la Administración tributaria en el terreno de las relaciones cooperativas, la reciente reforma de la LGT ha sido extraordinariamente parca en lo relativo a “relaciones cooperativas”. Al contrario de lo que ha ocurrido, por ejemplo, en un ordenamiento de la misma cultura jurídica que el español, como es Italia –no se podrá decir del país transalpino que sea un país del ámbito del *common law*, como lo son aquellos en los que hasta ahora han tenido mayor receptividad estos modelos relacionales– en cuya última reforma tributaria, como se acaba de exponer más arriba,²⁷¹ se ha dedicado todo un título de uno de los Decretos legislativos²⁷² que la desarrolla a regular medidas y procedimientos de tipo colaborativo, uno de los cuales denominado, justamente, de *adempimento collaborativo*.

Por el contrario, para describir la recepción que todo el movimiento de gestión pública tributaria aquí descrito ha tenido en la última reforma de la normativa general tributaria hay que referirse a una lacónica coetilla añadida al artículo 92.2 LGT y a otras disposiciones dispersas en las que se puede advertir algún viso de políticas encuadrables en los movimientos de reforma encaminados a crear sistemas tributarios orientados a la concertación, a la colaboración, entre las partes implicadas en su buen fin, a todos los niveles –normativo, aplicativo y organizativo– y en todas sus fases: propedéutica, de gestión, de inspección, de recaudación, de sanción, y de resolución de las controversias surgidas en la formulación de los actos tributarios.

A) El artículo 92.2 de la LGT

“Artículo 92. *Colaboración social*

(...)

En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con Instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, *específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones profesionales de la asesoría fiscal.*

(...)”

Como se acaba de anticipar, bien poco cabe decir de lo que explícitamente se ha hecho en la reforma de la LGT en lo relativo a relaciones cooperativas porque es poco menos que nada, en claro contraste con lo que al respecto se está haciendo en otros ordenamientos de nuestro entorno, como el italiano, y, no digamos ya, con lo llevado a cabo en el Reino Unido u Holanda. En realidad de lo que es expresivo es de lo que la Administración tributaria española parece entender por tal expresión, “cumplimiento cooperativo”, y de lo que no se ha tenido voluntad de desarrollar al hilo de la misma.

En puridad, las tres líneas en las que se incluye la alusión al “cumplimiento cooperativo” son prototípicas de lo que el maestro Ferreiro viene denominando desde hace años “normas propaganda” o, más bien, en sus últimos trabajos, “no-normas”²⁷³. No se dispone nada, no se ordena nada, no se prohíbe nada.

²⁷⁰ Cfr., por todos, FERREIRO LAPATZA, J. J., *et al.*: *La Justicia tributaria en España*, Marcial Pons, Madrid, 2005, *passim*. Más allá de percepciones e impresiones vaporosas lo que es objetivo es el elevadísimo volumen de litigiosidad tributaria que aqueja a nuestro sistema y el porcentaje desproporcionado de causas en las que los órganos administrativos y judiciales de resolución de controversias estiman las pretensiones de los contribuyentes. De un sistema así no se puede decir que esté presidido por la voluntad de concertación y que discurra por cauces de colaboración y confianza. Y de ello no se puede culpar al contribuyente acusándole de defraudador y litigante, como no se podría atribuir el defectuoso funcionamiento de un sistema educativo, a cualquier nivel, al hecho de que los estudiantes fuesen gandules e ignorantes. La responsabilidad última es de quien presta el servicio, no de sus usuarios.

²⁷¹ Cfr. *Legge delega di riforma tributaria* núm. 23, de 11 de marzo de 2014.

²⁷² Cfr. Decreto legislativo núm. 128, de 5 de agosto del 2015, *sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente* (<http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2015/08/18/15G00146/sg>).

²⁷³ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J.: “La derrota del Derecho. Discurso a la entrada de la Academia de jurisprudencia y legislación de Cataluña, 2012”, en AAVV: *La derrota del Derecho y otros estudios, comentados, del Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatza. Libro homenaje*, Marcial Pons, 2012, pp. 467-479.

Sencillamente, se afirma que la colaboración social articulada mediante acuerdos con otras entidades, ya previstos desde su primera redacción en la LGT, se articulará específicamente con “los colegios y asociaciones profesionales de la asesoría fiscal” y ello “con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias”.

No supone innovación alguna del marco legal precedente. Si existiera verdaderamente voluntad de llevar a cabo un desarrollo reglamentario de ese tipo de acuerdos, se habría podido hacer perfectamente con la base legal precedente.

Lo único que da la impresión que se ha querido hacer es introducir la palabra mágica “cumplimiento cooperativo” para poder afirmar que tal cosa tiene reflejo explícito en nuestro ordenamiento general. Dejándolo, eso sí, en el plano de lo potencial, “en aras de potenciar” sin que ello comporte mandato alguno explícito ni compromiso firme por parte de la Administración tributaria de proceder a su desarrollo efectivo. “Se profundiza (*sic*) en el reconocimiento de la labor desempeñada por los profesionales”, se dice en la exposición de motivos, al hilo de la presentación de esta extensión del artículo 92.2 LGT. La alusión se comenta por sí sola. Basta compararla con el régimen de *adempimento collaborativo* italiano incorporado al ordenamiento del país transalpino prácticamente por las mismas fechas en las que se aprobaba la ley española.

B) Otras derivadas “cooperativas”

Sin ánimo de proceder a su elenco ni comentario exhaustivo sí conviene apuntar algunos preceptos —con toda seguridad otros muchos no se han sabido individuar como tales— que se podrían enmarcar en la órbita de lo que aquí se ha descrito como modelo cooperativo de relaciones tributarias en sentido lato, como lo que se supone que debería de ser un sistema tributario orientado a una formulación y aplicación del mismo en clave de cooperación:

- i) La aparente, aun cuando algo más que cautelosa, voluntad de dialogar con los contribuyentes mediante trámites de información pública en la fase de elaboración de las disposiciones interpretativas y aclaratorias previstas en el artículo 12.3 LGT;
- ii) En una primera aproximación se podría pensar que el nuevo procedimiento previsto en el artículo 206 *bis* —estableciendo sanciones para determinados comportamientos en abuso del Derecho— pudiera tener algo que ver con los sistemas de *mandatory disclosure* incentivados en la iniciativa 12.^a de BEPS, y bien desarrollados en el Derecho británico, pero lo cierto y verdad es que su articulación es exactamente la contraria al modelo cooperativo que preside la misma; como de costumbre en el ordenamiento jurídico español, es la Administración quien, *a posteriori*, decide, unilateralmente, qué es o no abusivo y, de no compartir su criterio, el contribuyente es sancionado. Eso sí, al menos ahora se le dará publicidad.
- iii) En el artículo 229 LGT se establece un novedoso procedimiento específico, unilateral, para la unificación de criterio que parece estar destinado a proveer al Derecho tributario de un mayor índice de predictibilidad, lo que puede enmarcarse en una aplaudible buena intención de incrementar el nivel de seguridad jurídica en la aplicación del sistema y, por tanto, ganar en cuanto a la confianza que la Administración proyecta hacia los contribuyentes. Uno de los ejes de las relaciones cooperativas.

Fuera ya de la LGT y constituyendo, sin duda, la manifestación más relevante de lo que en otros ordenamientos se está haciendo en lo relativo a la implantación de modelos relacionales cooperativos cabe citar la reforma de la legislación mercantil en lo relativo al establecimiento de obligaciones específicas de los administradores de sociedades cotizadas en cuanto a la estrategia y gestión de los riesgos fiscales. Probablemente lo más original que se ha hecho en nuestro Derecho en esta materia, no por casualidad en un proyecto de ley impulsado desde los Ministerios de Economía y de Justicia, que no desde el de Hacienda.

CONCLUSIONES

Primera.—Los llamados sistemas de *co-operative compliance*, relaciones cooperativas, obedecen a una filosofía de gestión pública aplicada al ámbito de la administración de los sistemas tributarios que germina en una serie de trabajos de colaboración internacional, fundamentalmente impulsados desde el *Forum of Tax Administration* de la OCDE, desde el año 2006 hasta la actualidad. Inicialmente se utilizó para identificarlos la expresión *enhanced relationship* –relaciones reforzadas– sustituyéndose la misma por la de *co-operative compliance*, relaciones o cumplimiento cooperativo.

Segunda.—En sentido estricto se utiliza la expresión para referirse a determinadas estrategias operativas que distintas Administraciones tributarias –señaladamente la australiana, la holandesa y la británica– han llevado a cabo en la ordenación y gestión de sus relaciones con las empresas –casi exclusivamente con las grandes empresas– en aras de obtener de las mismas una actitud más cooperativa, disminuir la litigiosidad e incrementar la recaudación.

Tercera.—En sentido amplio, y merced al impulso de estas iniciativas relativas a las grandes empresas, se trataría de un modelo gerencial llamado a incidir en todas las fases que escalonan el diseño y aplicación de los sistemas tributarios, las políticas operativas de las organizaciones responsables de su administración –a ambos lados de la relación, también desde el ámbito de los llamados intermediarios fiscales– con el objetivo de lograr que en materia tributaria se reduzcan los índices de conflictividad; primando la cooperación –el trabajar juntos– frente a la confrontación –el enfrentamiento en los tribunales–.

Cuarta.—Si estas políticas nacen en el ámbito de las relaciones tributarias con las grandes empresas, con las multinacionales, es precisamente porque ha sido en su relación con las mismas el entorno en el que las Administraciones tributarias que las han auspiciado han tomado conciencia de que la globalización financiera y comercial que se abre paso con el siglo presente –el avance tecnológico y la desmaterialización de las realidades imponibles– les ha situado en una posición de información asimétrica que les hace prácticamente imposible conseguir de aquellas un cumplimiento preciso de sus obligaciones tributarias sin contar con su colaboración, con el solo recurso al ejercicio de sus potestades públicas clásicas. La relación tributaria de poder concebida en la dogmática jurídica decimonónica, y que en el siglo XX diera paso al instituto del tributo –como principios y normas que presiden la configuración de las obligaciones tributarias y los procedimientos encaminados a su consecución– ya no puede culminar sus objetivos propios sino en el marco de la construcción de unas relaciones cooperativas que impregnen todo su devenir estructural y orgánico, desde su delimitación normativa hasta la resolución de las controversias surgidas en su desarrollo, pasando por todas sus fases administrativas de aplicación –propedéutica, de gestión, inspección y recaudación– como de sanción de los incumplimientos que en relación a las mismas se pudieran producir.

Quinta.—En este sentido las estrategias cooperativas con las grandes empresas son una más de las iniciativas impulsadas por las Administraciones tributarias más avanzadas –las más importantes de las cuales se relacionan en las llamadas iniciativas *BEPS*– para adecuar sus políticas de aseguramiento del cumplimiento de la normativa tributaria, *enforcement*, a la realidad de una economía globalizada en la que ya son insuficientes las políticas unilaterales como instrumentos eficaces para enfrentarse a los fenómenos identificados como de “planificación fiscal agresiva”. En términos metafóricos se suele decir que no se puede seguir jugando al escondite por parte de las empresas, *hide and seek*, y que las Administraciones tributarias han de aprender, también, a ofrecer la “zanahoria”, además del “palo”, *carrot and stick*. Aprendiendo a discernir cuándo se puede ser *flexible* de cuando conviene ser *strict*, planificando y gestionando sus políticas de prevención y represión de la evasión fiscal, de riesgo fiscal de incumplimiento, de forma adecuada a las características específicas de cada sector de contribuyentes.

Sexta.—Prescindiendo de otros antecedentes e hitos, esta política gerencial arranca con la Declaración de Seúl de la FTA de la OCDE, en 2006, y toma forma en dos documentos de dicha organización internacional, *The role of Tax Intermediaries*, en 2008 y *Co-operative Compliance: A Framework-From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, de 2013. La asociación internacional más representativa de los asesores fiscales, la *International Fiscal Association* también ha producido trabajos relevantes al respecto, en particular el resultado del seminario que sobre el particular se celebró en su reunión de 2012 en Boston. Las características que informan estos modelos, tal y como se definen en estos documentos internacionales, están presididas por el objetivo de construir una relación de confianza entre las empresas y las Administraciones tributarias a partir de los siguientes criterios de ordenación de la misma: *comercial awareness*, conocimiento de los entornos negociales, de las

necesidades empresariales en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias; *openess*, transparencia por ambas partes, dejando de jugar al “gato y al ratón”; *impartiality*, lo que cabría traducir como objetividad, velando por el interés general, por la realización del Derecho, que no por el puro interés fiscal de la Administración; *proportionality*, sabiendo discernir qué exigencias, qué políticas son idóneas, imprescindibles y adecuadas para lo que se pretende en términos de coste-beneficio; y *responsiveness*, o empatía, sensibilidad, ante las consecuencias que las actuaciones administrativas tienen en la actividad empresarial de sus destinatarios.

Séptima.—Los fundamentos constitucionales de estos movimientos se pueden encontrar en lo que se conoce como el derecho a una buena Administración, que en nuestro texto constitucional tendría su base en el artículo 103 Ce, en el principio de eficacia, eficiencia, objetividad e imparcialidad que vincula a los poderes públicos en la organización de sus actuaciones, en el artículo 105 Ce que prevé la participación de los ciudadanos, cuando proceda, en la producción de los actos administrativos y en el principio general del Derecho público al que en nuestro ordenamiento se suele ligar a la expresión “confianza legítima”.

Octava.—Recientemente, también, se ha querido ubicar el fundamento legal de una controvertida obligación de los Consejos de administración de las sociedades a cooperar con las Administraciones tributarias en el diseño de los adecuados mecanismos de control interno de sus obligaciones fiscales en el deber de diligencia que les compete como responsables frente a sus accionistas y otros *stakeholders* –también la sociedad en su conjunto– de velar por una buena administración de sus negocios, como parte de lo que se conoce como buen gobierno corporativo, la llamada responsabilidad social corporativa.

Novena.—Las relaciones cooperativas como modelo relacional llamado a informar el diseño y funcionamiento de un sistema tributario tendrían manifestaciones propias en todas las fases de ordenación y desarrollo del mismo. Siendo el objetivo último de dicha política el conseguir un sistema tributario menos conflictivo en su funcionamiento, se debería de traducir en políticas y procedimientos dispuestos a tal efecto en aras de la prevención del conflicto, su gestión eficaz en el desenvolverse de los procedimientos de aplicación de los tributos y en la adecuada ordenación de los sistemas diseñados para la resolución administrativa o judicial de las controversias que se desencadenaran.

Décima.—En la fase del diseño de la normativa se suelen mencionar como manifestaciones de los modelos cooperativos las políticas de simplificación normativa. El entramado de cláusulas específicas anti-elusión y de medidas unilaterales y convencionales desplegadas en los distintos ordenamientos tributarios a su calor han convertido el panorama normativo a este respecto en una selva inhóspita en la que, finalmente, terminan por moverse con mayores garantías los mejor asesorados para evitar sus peligros, convirtiéndose paradójicamente el entorno en el principal enemigo de quien lo ha cultivado, las propias Administraciones tributarias. La primera política a desarrollar para construir un clima tributario más cooperativo es, en este sentido, la de mejorar la técnica legislativa caminando hacia una normativa más sencilla, clara y transparente, más razonable, estable, coherente y fiable, que sea posible interpretar con mayor precisión a partir de principios sólidos y generales. En el Derecho británico esta tendencia se ha plasmado en la voluntad de pasar de un modelo inescrutable de infinitas cláusulas específicas anti-elusión a un modelo de cláusula general.

Undécima.—Como políticas operativas encaminadas a la prevención del conflicto en el marco de la construcción de unas relaciones más cooperativas cabe referirse, también, a la implantación, mejora y desarrollo de los procedimientos encaminados a dotar de certidumbre al ordenamiento, clarificar su interpretación e implicar a sus destinatarios de forma activa en todo ello, mediante sistemas eficaces de información y asistencia a los contribuyentes: consultas, publicaciones, formularios, acuerdos previos, procesos de información pública...

Decimoprimera.—En este orden de cosas una de las líneas de trabajo cooperativas más originales, y a la que se está prestando particular atención en el marco de las iniciativas *BEPS*, es la que se identifica con la expresión *advance disclosure*, que forma parte –de un modo u otro– de las políticas a este respecto arbitradas por las Administraciones tributarias que lideran este movimiento y que consiste en establecer la obligación –que no la mera posibilidad– de informar con carácter previo a la Administración sobre las estructuras y productos de planificación fiscal que pueda preverse que tengan características susceptibles de calificarlos como negocios de elusión, evasión o mera economía de opción.

Decimosegunda.—En cuanto a las políticas organizativas, la implantación de modelos cooperativos comporta para las Administraciones tributarias cambios sustanciales en la asignación de sus recur-

sos. Por una parte, han de prepararse para ofrecer más y mejores servicios de información y asistencia, en la fase de prevención del conflicto. Por otra parte, han de evolucionar en la ordenación de sus sistemas de inspección desde un modelo de análisis exhaustivo de estados contables hacia otro en el que el énfasis se ponga en la implantación y vigilancia en las empresas que colaboran de sistemas de control interno –*tax control framework*– y en las actividades de investigación con técnicas policiales respecto de aquellos otros contribuyentes que se sitúan al margen del sistema. Por último, han de desarrollar sistemas alternativos de resolución de conflictos, basados en la mediación, por lo que se refiere a la fase final de los procesos, como metodologías adecuadas para evitar o paliar los litigios.

Decimotercera.—Todo ello tiene su natural traducción en las políticas de selección, formación e incentivo del personal al servicio de las Administraciones tributarias. Las competencias del mismo, la formación que requieren y los objetivos que de ellos se han de incentivar cambian en un modelo de gestión tributaria cooperativa respecto de los que son propios de un modelo basado en la regularización de los incumplimientos y en la judicialización de las controversias. No es fácil estimular el cambio hacia un modelo más cooperativo si los sistemas institucionales de financiación y las políticas de incentivos económicos del personal al servicio de la organización están basados en premiar la detección y sanción de los incumplimientos en los que incidan los contribuyentes. Se ha de reformar todo el modelo organizativo y retributivo de la Administración tributaria para centrar sus objetivos institucionales en la reducción del *tax gap*, de lo que separa la recaudación efectiva de la potencial, mediante políticas y modelos relacionales orientados a facilitar el cumplimiento espontáneo y a la reducción de la economía informal, más que a la regularización y represión de quienes colaboran de modo ordinario y más que aceptable en el desarrollo y financiación de la Economía pública.

Decimocuarta.—En la Administración tributaria británica esta estrategia gerencial arranca en 2006 como consecuencia de un plan de reformas impulsado por los informes elaborados por una Comisión presidida por quien había estado al frente de la misma durante los años inmediatos, David Varney. Entre las iniciativas de esta Administración que a este respecto han tenido una mayor trascendencia es preciso referirse a los modelos de evaluación del riesgo de incumplimiento, *tax compliance risk management*, y a la ordenación de las actuaciones de la Administración a partir de la información obtenida en tales procesos.

Decimoquinta.—La implantación de estos protocolos en las grandes empresas, hasta 15.000, parece haber mejorado sustancialmente el clima de trabajo con las mismas y el conocimiento por parte de la Administración de sus circunstancias específicas. Una de las reformas que resulta mejor recibida por el mundo empresarial y que parece haber sido decisiva a este respecto ha sido la de la organización de la actividad administrativa por sectores de actividad, que no por funciones, y la implantación de los llamados *client relationship manager (CRM)*, como inspectores a través de los cuales la Administración canaliza toda la comunicación con cada gran empresa. Así como los inspectores que coordinan los *CRM* de cada sector y los que realizan el mismo trabajo para diversas empresas de menor dimensión, *client relationship coordinator*. Una de sus funciones, por ejemplo, es canalizar en el seno de la Administración la respuesta a todas las preguntas que planteen los contribuyentes que tienen asignados, habiéndose adquirido por la Administración el compromiso de responder a tales consultas, *clearances*, en el plazo máximo de 28 días.

Decimosexta.—La Administración tributaria holandesa ha desplegado desde 2005 –ampliándose su ámbito, con otro formato, a las pequeñas y medianas empresas desde el 2007– un sistema cooperativo denominado *horizontal monitoring*, que ya ha sido objeto de una evaluación completa ante el Parlamento en 2012, en un informe elaborado por el llamado Comité Stevens. En esencia este procedimiento, voluntario, consiste en la firma de un protocolo de entendimiento en el que la empresa y la Administración se comprometen a un modelo de control tributario que va a estar basado, a partir de ese momento, en los sistemas de control internos y/o externos que se van a implantar, el *tax control framework*. De modo que la Administración prescinde en adelante de llevar a cabo inspecciones exhaustivas –*substantive approach*– para dedicarse a verificar, simplemente, que los sistemas de control funcionan adecuadamente –*systems approach*– lo que le permite a la Administración liberar recursos para investigar en profundidad a contribuyentes que operan al margen de este modelo. Un modelo semejante acaba de implantarse en Italia con la denominación de *adempimento collaborativo*.

Decimoséptima.—En la versión de *horizontal monitoring* arbitrada para dar servicio a las pequeñas y medianas empresas, el protocolo de entendimiento, *covenant*, se suscribe con los intermediarios fiscales –asesores, consultores, contables, auditores– en cuanto que son sus proveedores de servicios

tributarios, *tax provider services*, y son éstos los que asumen la responsabilidad de controlar a sus clientes en el marco de los compromisos suscritos con la Administración tributaria.

Decimoctava.—Tanto la Administración tributaria británica como la holandesa han articulado en sus sistemas de resolución de conflictos tributarios mecanismos alternativos de mediación, en forma de proyectos piloto que se han terminado estabilizando, y que están rindiendo frutos, sobre todo en la resolución de controversias de no muy elevada cuantía.

Decimonovena.—El Derecho tributario español, la política tributaria y la aplicación de los tributos, no parece haber sido receptivo a este movimiento internacional. La Administración tributaria española tiende a identificar este modelo con el estrecho margen de una de sus manifestaciones, la creación de cauces específicos de comunicación con determinados asesores fiscales en los llamados Foros de grandes empresas y de entidades representativas de la asesoría fiscal, y con el llamado “Código de buenas prácticas” surgido en el ámbito del primero de ellos.

Vigésima.—En este sentido, la reciente reforma de la LGT ha incluido una referencia genérica al “cumplimiento cooperativo” en una coetilla final de su artículo 92.2, cuyo significado y efectos está muy lejos de lo que la expresión tiene, como se ha evidenciado a lo largo de este trabajo, en Derecho comparado.

ANEXO 1. Modelo de *Individual Compliance Agreement* firmado en el marco del procedimiento holandés de *Horizontal monitoring*

Individual Compliance Agreement

Parties

This Agreement is concluded between:

- [COMPANY], established in [address], represented by[name] and the Netherlands Tax and Customs Administration, represented by

-[name, position, Tax and Customs Administration]

-[name, position, Tax and Customs Administration]

This Agreement applies to entities which are controlled by [COMPANY]. Parties have mutually agreed on the entities concerned. These entities will be referred to as [X].

Introduction

Parties want to achieve an effective and efficient mode of operation. They aim for permanent actual insight into relevant events and fast decisions in order to increase legal certainty. The basic principles and the desired form of cooperation are laid down in this Agreement.

The original Agreement is in the Dutch language and the Dutch text shall prevail.

1. Basic principles

- Parties base their relationship on trust, understanding and transparency.
- Rights and obligations pursuant to legislation and regulations are and will remain applicable without limitation.
- This Agreement is applicable to:
 - Levying of all [X]'s Dutch State Taxes¹;
 - Levying of import and export duties, including the applicability of formalities on goods flows crossing the EU external borders;
 - Regulations on VGEM and formalities linked to this field²;
 - Collection.

¹ Where appropriate this may also include the application of the VAT Compensation Fund.

² VGEM pertains to legislation and regulations in the field of Safety, Health, Economy and the Environment, as referred to in Article 1:1 General Customs Act.

2. Agreements between [X] and the Tax and Customs Administration

[X]:

- provides a system of internal control, internal audit and external audit aimed at:
 - Preparing and filing acceptable tax returns;
 - Guaranteeing the integrity of the flow of goods crossing the EU external borders.

An acceptable tax return conforms to legislation and regulations and contains no material misstatements;

- ensures timely payment of tax debts;
- submits its view, taken or to be taken, on relevant (fiscal) matters to the Tax and Customs Administration as soon as possible. This applies to matters on which a difference of opinion may arise with the Tax and Customs Administration, for instance on a different interpretation of facts or matters of law. [X] actively provides the Tax and Customs Administration insight into all relevant facts and circumstances, its view and its interpretation of the relevant legal consequences thereof;
- promotes real time processing. Tax returns and declarations will be filed as soon as possible after the end of the tax period. Any information requested by the Tax and Customs Administration will be provided as soon as possible, in full and unambiguously.

The Tax and Customs Administration:

- adjusts the form and intensity of its supervision to the quality of internal control, internal audit and external audit;



- issues its interpretation of the legal consequences as soon as possible after receipt of a point of view taken or to be taken, as much as possible in consultation with [X];
- takes the relevant periods into account when giving its interpretation of the legal consequences;
- discusses (relevant) fiscal and other matters with [X]; in particular matters on which a difference of opinion may arise from the Tax and Customs Administration's point of view;
- will clarify and explain why specific information is requested from [X], and mutually agree on the response period with [X];
- promotes real time processing. Assessments will be imposed as soon as possible after filing of tax returns and in consultation with [X] as much as possible.

Parties have found solutions for or agreed on issues relating to fiscal and other relevant matters from the past presently known to [X] and/or the Tax and Customs Administration in accordance with legislation and regulations, or have agreed on procedural arrangements.

1. Duration, regular evaluation and termination

This Agreement is made for an indefinite period of time. The Agreement will be evaluated periodically by [X] and the Tax and Customs Administration. If one of the parties wishes to terminate this Agreement, the other party will be informed in writing in advance of the reasons. Moreover, termination will not take place before oral consultation, if at least one of the parties would like such consultation. After such consultation, this Agreement may be terminated with immediate effect.

2. Commencement date

This Agreement commences when both parties have signed.

On behalf of [COMPANY]	On behalf of the Tax and Customs Administration
---------------------------	--

(Name)	(Name)	(Name)
(Position)	(Position)	(Position)
(Date)	(Date)	(Date)

ANEXO 2. Decreto legislativo núm. 128, de 5 de agosto del 2015, sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente

Titolo III. REGIME DELL'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

Art. 3 *Finalita' e oggetto*

1. Al fine di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria contribuenti, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, è istituito il regime di adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

2. L'adesione al regime è subordinata al possesso dei requisiti di cui all'articolo 4, comporta l'assunzione dei doveri di cui all'articolo 5 e produce gli effetti di cui all'articolo 6.

Art. 4 *Requisiti*

1. Il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. Fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, il sistema deve assicurare:

- a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
- b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
- c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.

2. Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale prevede, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate.

Art. 5 *Doveri*

1. Il regime comporta per l'Agenzia delle entrate i seguenti impegni:

- a) valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità del sistema di controllo adottato, con eventuale proposta degli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione e della permanenza nel regime e per il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1;
- b) pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva;
- c) promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza;
- d) realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime;
- e) esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile;
- f) debita considerazione degli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione di cui all'articolo 4, comma 2, delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati, presso ciascun contribuente, della revisione contabile, nonché di quella dei loro colleghi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza.

2. Il regime comporta per i contribuenti i seguenti impegni:

- a) istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, per garantire il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1, nonché attuazione delle modifiche del sistema adottato eventualmente ritenute necessarie dalla Agenzia delle entrate;
- b) comportamento collaborativo e trasparente, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva;
- c) risposta alle richieste della Agenzia delle entrate nel più breve tempo possibile;



d) promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onesta', correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilita', nonche' la conoscibilita' a tutti i livelli aziendali.

Art. 6 *Effetti*

1. L'adesione al regime comporta la possibilita' per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilita' dell'anticipazione del controllo.

2. L'adesione al regime comporta altresì per i contribuenti una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali. L'Agenzia delle entrate, entro quindici giorni dal ricevimento, verifica e conferma l'idoneità della domanda presentata, nonché la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione prodotta con la domanda. Il termine per la risposta all'interpello è in ogni caso di quarantacinque giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta, anche se l'Agenzia delle entrate effettua accessi alle sedi dei contribuenti, definendone con loro i tempi, per assumervi elementi informativi utili per la risposta. I contribuenti comunicano all'Agenzia il comportamento effettivamente tenuto, se difforme da quello oggetto della risposta da essa fornita. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro trenta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, sono disciplinati i termini e le modalità applicative del presente articolo in relazione alla procedura abbreviata di interpello preventivo.

3. Per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenzia non condivide la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento.

4. In caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle entrate comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato.

5. Il contribuente che aderisce al regime è inserito nel relativo elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate.

6. I contribuenti che aderiscono al regime non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette.

Art. 7 *Competenze e procedure*

1. L'Agenzia delle entrate è competente in via esclusiva per i controlli e le attività relativi al regime di adempimento collaborativo, nei riguardi dei contribuenti ammessi al regime.

2. I contribuenti che nel rispetto del presente decreto adottano un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo, inoltrano domanda in via telematica utilizzando il modello reso disponibile sul sito istituzionale della Agenzia delle entrate. L'Agenzia, verificata la sussistenza dei requisiti di cui all'articolo 4, nonché al comma 4, comunica ai contribuenti l'ammissione al regime entro i successivi centoventi giorni. Il regime si applica al periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia. Lo stesso si intende automaticamente rinnovato qualora non sia espressamente comunicata dal contribuente la volontà di non permanere nel regime di adempimento collaborativo.

3. L'Agenzia delle entrate, con provvedimento motivato, può dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime, per la perdita dei requisiti di cui all'articolo 4 o al comma 4, ovvero per l'inosservanza degli impegni di cui all'articolo 5, comma 2.

4. In fase di prima applicazione: a) il regime è riservato ai contribuenti di maggiori dimensioni, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro e, comunque, ai contribuenti che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013, pubblicato sul sito ufficiale dell'Agenzia delle entrate, dotati di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale e che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro; b) la competenza per le attività di cui al comma 1 è attribuita alla Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabiliti i criteri in base ai quali possono essere, progressivamente, individuati gli ulteriori contribuenti ammissibili al regime, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a quello di cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese. Entro il 31 dicembre 2016, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze è fissato il termine finale della fase di prima applicazione del regime. Il Ministero dell'economia e delle finanze trasmette annualmente alle Commissioni parlamentari competenti una relazione sullo stato dell'attuazione del regime di adempimento collaborativo. La prima relazione è trasmessa entro il 31 luglio 2017.

5. Con uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono disciplinate le modalità di applicazione del regime di adempimento collaborativo.

BIBLIOGRAFÍA

- AARON, H. J.: "Richer Means Harder to Tax", en STEIN, H. (ed.): *Tax Policy in the Twenty-first Century*, New York, Wiley, 1988, 232-248.
- ALINK, M., y KOMMER, V. V.: *The Dutch Approach Description of the Dutch Tax and Customs Administration*, 3, IBFD, 2012.
- ARGANDOÑA, A.: "Don y gratuidad en la empresa", en D. MELÉ, D., y J. M. CASTELLÀ (eds.): *El desarrollo humano integral*, Iter, Barcelona, 2010, pp. 227-242.
- BRAITHWAITE, V.: *Defiance in taxation and governnace. Resisting and Dismissing Authority in a Democracy*, Edward Elgar, Cheltenham (USA), 2009, 365 pp.
- CAÑAL GARCÍA, F.: "La cooperación social en la aplicación de los tributos en Francia", en J. A. ROZAS (ed.): *La externalización de servicios tributarios. Una aproximación desde el Derecho comparado*, Marcial Pons, Madrid, 2015, pp. 96-109.
- CARBAJO VASCO D.: Reseña del documento del Fiscal Affairs Department, del FMI, "United Kingdom thecnical assistance: Report-Assessment of HRMC' Tax Gap Analysis, Country Report, núm. 13/314", Whashington D. C., oct., 2013, 54 pp., en *Crónica Tributaria*, núm. 154, 2015, pp. 247-250.
- CAZORLA PRIETO, L. M.: *El Gobierno de la Globalización Financiera: Una Aproximación Jurídica*, Aranzadi/Thomson Reuters, 2010, 217 pp.
- COMISIÓN DE EXPERTOS, PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO: *Informe para la reforma del sistema tributario español*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2014, 406 pp. (<http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>).
- DOURADO, A. P., y PISTONE, P.: "Some critical thoughts on the introduction of Arbitration in Tax Treaties", en *Intertax*, vol.42, 2014, pp. 158-161.
- ENDEN, E. V. D.; GROOT, J. D., y STROOM, E. V. D.: "Cap. 12. The Netherlands", en B. DE MIK, *et al.*: *Tax Risk Management: From Risk to Opportunity*, IBFD, 2010 (v. on line).
- ESPEJO, I.: *La transacción en Derecho español*, ej. mec., 1994, 70 pp.
- ESPEJO, I., y THURONY, V.: "Resolving Tax Disputes", FMI, mayo, 2012, 73 pp., *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, Legal Department, FMI, December 2013, 63 pp.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T-R.: "Administración imperativa y Administración concertada en la vida económica", *El nuevo Derecho de la empresa*, Madrid, 1989.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., *et al.*: *La Justicia tributaria en España*, Marcial Pons, 2005.
- FREEDMAN, J.: "Responsive Regulations, Risk and Rules. Applying the Theory to Tax Practices", en *UBC Law*, n. 44, 2011, pp. 649.
- FREEDMAN, J.: "The Tax Avoidance Culture: Who is Responsible? Governmental Influences and Corporate Social Responsibility", en J. HOLDER, y C. O'CONNIDE (eds.): *59 Current Legal Problems*, 2006, pp. 359 y ss.
- FREEDMAN, J. (ed.): *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Task Risk Management*, OUCBT, 2008, 205 pp.

- FREEDMAN, J., y VELLA, J.: "HMRC's Management of the U.K. Tax System: The Boundaries of Legitimate Discretion", en EVANS, C.; FREEDMAN, J., y KREVER, R. (eds.): *The Delicate Balance Tax, Discretion and the Rule of Law*, IBFD, Amsterdam, 2011, pp. 79-119.
- FREEDMAN, J.; LOOMER, G. T., y VELLA, J.: "Moving Beyond Avoidance? Task Risk and the Relationship between large Business and HMRC", en J. FREEDMAN (ed.): *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Task Risk Management*, OUCBT, 2008, pp. 81-100.
- FREEDMAN, J.; LOOMER, G. T., y VELLA, J.: "Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches", *Oxford Legal Studies Research Paper*, n. 13/2009 (http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1385042).
- FREEDMAN, J.; LOOMER, G. T., y VELLA, J.: "Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches", *British Tax Review*, n. 1, 2009, pp. 74-116.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., y HERRERA MOLINA, P. M.: "Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)", *QF*, núm. 14/2002, p. 15.
- GIACHI, S.: "Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea", en *Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, n. 145/2014, pp. 73-98, (<http://dx.doi.org/10.5477/cis/reis.145.73>).
- GRAU RUIZ, M. A.: "Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial", en *Crónica tributaria*, núm. 1, 2013, pp. 33-40.
- HAPPÉ, R.: "Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share", en *Intertax*, n. 35, 2007, p. 537.
- HAPPÉ, R.: "Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share", en J. FREEDMAN (ed.): *Beyond Boundaries*, OUCBT, 2008, p.
- HICKEY, L.: "Relationships and Boundaries: The Future", en J. FREEDMAN (ed.): *Beyond Boundaries*, OUCBT, 2008, p. 183.
- HMRC: *Strengthening the Code of Practice on Taxation for Banks* (https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/204321/130530_Code_consultation_Docprint_version.pdf), 2013, 37 pp.
- HMRC: *Guidance disclosure of tax avoidance schemes* (https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/341960/dotas-guidance.pdf), 2013, 138 pp.
- HMRC: *Making a Difference: Delivering the Review of Links with Large Business* (<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20110314113412/http://hmrc.gov.uk/budget2007/large-business-plan07.pdf>), 2007, 44 pp.
- HMRC: *Approach to Compliance Risk Management for Large Business (Risk Management Report)*, 2007, 36 pp.
- HMRC: *Making a Difference: Clarity and Certainty (Clarity & Certainty Report)* (<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20110314113412/http://hmrc.gov.uk/pbr2007/lb-review-of-links.pdf>), 2007, 41 pp.
- HOOD, C.: "Privatizing UK Tax Law Enforcement", en *Public Administration*, vol. 64, 1986, pp. 319-333. (<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-9299.1986.tb00625.x/pdf>).
- HOOD, C.: "British Tax Policy Change as Administrative Adaptation", en *Policy Sciences*, n. 18, 1988, pp. 3-31.
- HOOD, C.: "The Tax State in the Information Age", en PAUL, T. V.; IKKENBERRY, G. J., y HALL, J. A. (eds.): *The Nation-State in Question*, Princeton University Press, 2003, pp. 213-233.
- HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J.: "El principio de no confiscatoriedad en nuestro actual sistema tributario", en *Actas del IX Congreso Tributario de la AEDAF, "La Justicia: ¿un valor en decadencia?"*, AEDAF, 2013.
- IFA: *Initiative on the Enhanced Relationship. Key Issues Report*, v. 3.3., 2012, 108 pp.

- LA ROSA, S. (a cura di): *Autorità e consenso nel Diritto tributario*, Giuffrè Editore, Milán, 2007, 391 pp.
- LODIN, S. O.: *The Making of Tax Law. The development of Swedish Taxation*, IFBD/Iustus Förlag, Ámsterdam, 2011.
- LODIN, S. O., y GAMMIE, M.: *Home State Taxation*, IBFD, Amsterdam, 2001.
- LOZANO, J. M.: "La empresa ante la sostenibilidad y el bien común", en MELÉ, D., y CASTELLÀ, J. M. (eds.): *El desarrollo humano integral*, Iler, Barcelona, 2010, pp. 273-286.
- MAAS, R. W.: *Guide to Taxpayers' Rights and HMRC Powers*, Bloomsbury, 2014, 583 pp.
- MARCHESELLI, A.: "La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente", en *Diritto e pratica tributaria*, n. 5/2012, pt. 1, pp. 1177-1193.
- MARTÍN DÉGANO, I., y HERRERA MOLINA, P. M. (coord.): "Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)", *Documento de trabajo del IEF*, núm. 8, 2014.
- MAZZAGRECO, D.: *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011, 269 pp.
- MUÑOZ CASTELLANOS, M.: "El buen gobierno fiscal en la reforma mercantil del 2014 ¿Cómo introducir el *tax control framework* en el modelo COSO?", Depósit digital de la Universitat de Barcelona, 2016, 39 pp. (<http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/97196>).
- NOGUCHI, Y.: "Aging of Population, Social Security and Tax Reform", en ITO, T., y KRUEGER, A. O. (eds.): *The Political Economy of Tax Reform, National Bureau of Economic Research*, The University Press of Chicago, 1992, pp. 31-61.
- OCDE: *Revenue Statistics 1965/1998*, París, 1999.
- OCDE: *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, París, 2004, 73 pp. (<http://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>).
- OCDE: *Third Meeting Of The OECD Forum on Tax Administration. Final Seoul Declaration*, París, 2006.
- OCDE: *Study into the role of Tax Intermediaires*, París, 2008.
- OCDE: *Tax Compliance and Tax Accounting Systems*, París, 2010 (<http://www.oecd.org/tax/administration/45045662.pdf>).
- OCDE: *Co-operative Compliance: A Framework - From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, París, 2013 (<http://www.oecd.org/ctp/administration/Co-operative-Compliance-Preliminary.pdf>). Existe versión en castellano con el título *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*.
- OCDE: *Together for Better Outcomes. Engagin and involving SME taxpayers and stakeholders*, 2013.
- OCDE: *Tax Administration 2013. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*, 2013.
- OCDE: *Forum on Tax Administration (OCDE) FTA Large Business Network, Report of proceedings*, febrero, 2014, 26 pp.
- PARENTE, S. A.: *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Cacucci Editore, Bari, 2011, 183 pp.
- PATÓN, G.: "La articulación de técnicas convencionales en los modelos de control tributario y su adecuación a los principios constitucionales: (una perspectiva desde el ordenamiento español)", en *Revista Direito e Desenvolvimento, João Pessoa*, v. 4, n. 8, 2013, p.115-161.
- ROMANO, C.: *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System?*, IBFD, Ámsterdam, 2002.
- ROSEMBUJ, T.: *Principios globales de fiscalidad internacional*, 2.^a ed., El Fisco, Barcelona, 2013, 402 pp.
- ROZAS VALDÉS, J. A.: "La gestión del dinero público en España", en *Cuadernos Jurídicos*, núm. 23, 1994, p. 10.

- ROZAS VALDÉS, J. A.: “La cooperación por los beneficios de las multinacionales”, en *Revista Interactiva Actualidad*, Aedaf, núm. 31, 2013, pp. 1-10.
- ROZAS VALDÉS, J. A.: “La política fiscal en los Consejos de Administración”, en el *blog* del Institut Transjus, de la Facultad de Derecho (UB) (<https://transjusblog.wordpress.com/2015/06/30/la-politica-fiscal-en-los-consejos-de-administracion/>).
- ROZAS VALDÉS, J. A.: “El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas”, en HERRERA MOLINA, P. M.; MARTÍN DÉGANO, I, y TANDAZO RODRÍGUEZ, A. (coords.): “Recargos y sanciones tributarias”, Comunicaciones presentadas a la jornada preparatoria del Congreso de la EATLP de 2015, *Documentos de trabajo del IEF*, núm. 12/2005, pp. 47-58.
- ROZAS VALDÉS, J. A.; CASANELLAS CHUECOS, M., y GARCÍA MEXÍA, P.: “Códigos de conducta en el orden tributario”, *Documentos del IEF*, núm. 7, 2006, 224 pp.
- RUIZ-JARABO COLOMER, I.: *Estado fiscal y democracia. La Agencia tributaria en perspectiva*, CE Consulting empresarial-Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.
- SALVINI, L.: *La partecipazione del privato all'accertamento*, CEDAM, Padua, 1990.
- SALVINI, L.: “La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento”, en *Corriere tributario*, núm. 44, 2009, p. 3574.
- SANCHEZ HUETE, M. A.: “Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultra fiscal”, en *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2010, pp. 61-86.
- SANZ GÓMEZ, R.: “«La relación cooperativa» entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal”, en *Boletín de Crónica Tributaria*, n. 3, 2013, pp. 33-44.
- SCHNEIDER, F., y ENSTE, D.: “Shadow Economies: Size, Causes and Consequences”, en *Journal of Economic Literature*, n. 38, 2000, pp. 77-114.
- STEVENS COMMITTEE (COMMITTEE HORIZONTAL MONITORING TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION): *Tax supervision - Made to measure*, 2012, 163 pp.
- STRIANESE, L.: *La Tax Compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Aracne, Ariccia, 2014, 401 pp.
- TANZI, V.: “Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termite”, *FMI Working Paper*, WP/00/181 (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp00181.pdf>).
- TRON, M.: *Bulletin for International Taxation*, IBFD, 2010, vol. 64, n. 8/9.
- THE NETHERLANDS TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION: *Horizontal Monitoring within the medium to very large business segment*, 2010 (http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf).
- THE NETHERLANDS TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION: *Guide to horizontal monitoring within the SME segment. Tax service providers*, 2012 (http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guide_horiz_monit_dv4071z1pleng.pdf).
- TILEY, J.: “The Avoidance Problem: Some UK Reflections”, en J. FREEDMAN (ed.): *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Task Risk Management*, OUCBT, 2008, pp. 67-77.
- VAN DER POL, J.: “How to manage tax disputes in the Netherlands”, *International Tax Review*, 1 de noviembre de 2012.
- VARNEY, D.: *Service transformation: A better service for citizens and businesses, a better deal for the taxpayer*, HMRC, 2006, 95 pp.
- VARNEY, D.: *Review of Links with Large Business*, HMRC, 2006, 31 pp.
- WOOLF, J.: “Administrative Bodies”, en *Simon's Taxes*, Part A3, LexisNexis, Edimburgo (RU), 2008.
- ZORNOZA PÉREZ, J.: “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español (1)”, en *Crónica Tributaria*, n. 77, 1996, pp. 121-134.